Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

29 ta' Lulju 2024*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam fiskali – Skambju awtomatiku u obbligatorju ta' informazzjoni fir-rigward tal-arranġamenti transkonfinali rapportabbli – Direttiva 2011/16/UE, kif emendata bid-Direttiva (UE) 2018/822 – Artikolu 8ab(1) – Obbligu ta' rapportar – Artikolu 8ab(5) – Obbligu sussidjarju ta' komunikazzjoni – Sigriet professjonali – Validità – Artikoli 7, 20 u 21, kif ukoll Artikolu 49(1) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea – Dritt għar-rispett tal-ħajja privata – Prinċipji ta' ugwaljanza fit-trattament u ta' nondiskriminazzjoni – Prinċipju ta' legalità f'materji kriminali – Prinċipju ta' ċertezza legali"

Fil-Kawża C-623/22,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Cour constitutionnelle (il-Qorti Kostituzzjonali, il-Belġju), permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Settembru 2022, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-29 ta' Settembru 2022, fil-proċedura

Belgian Association of Tax Lawyers,

SR,

FK,

Ordre des barreaux francophones et germanophone,

Orde van Vlaamse Balies,

CQ,

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,

VH,

ZS,

NI,

EX

vs

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż

Premier ministre/Eerste Minister,

fil-preżenza ta':

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla),

komposta minn A. Prechal, Presidenta tal-Awla, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (Relatur) u M. L. Arastey Sahún, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Emiliou,

Reġistratur: N. Mundhenke, amministratriċi,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-30 ta' Novembru 2023,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Belgian Association of Tax Lawyers, SR u FK, minn P. Malherbe, avocat, u P. Verhaeghe, advocaat,

– għall-Ordre des barreaux francophones et germanophone, minn J. Noël u S. Scarnà, avocats,

– għall-Orde van Vlaamse Balies u CQ, minn P. Wouters, advocaat,

– għall-Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI u EX, minn F. Judo, advocaat,

– għall-Conseil national des barreaux de Franza, minn J.-P. Hordies u J. Tacquet, avocats,

– għall-Gvern Belġjan, minn S. Baeyens, P. Cottin u C. Pochet, bħala aġenti, assistiti minn S. Hamerijck, espert,

– għall-Gvern Ċek, minn J. Očková, M. Smolek u J. Vláčil, bħala aġenti,

– għall-Gvern Spanjol, minn A. Ballesteros Panizo u I. Herranz Elizalde, bħala aġenti,

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna u A. Kramarczyk–Szaładzińska, bħala aġenti,

– għall-Kunsill tal-Unjoni Ewropea, minn I. Gurov, K. Pavlaki u K. Pleśniak, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Ferrand, W. Roels u P. J. O. Van Nuffel, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-29 ta' Frar 2024,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-validità tal-Artikolu 8ab(1), (5), (6) u (7) tad-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal-15 ta' Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-direttiva 77/799/KEE (ĠU 2011, L 64, p. 1, rettifika fil-ĠU 2020, L 274, p. 58), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2018/822 tal-25 ta' Mejju 2018 (ĠU 2018, L 139, p. 1, rettifiki fil-ĠU 2019, L 31, p. 108 u fil-ĠU 2020, L 279, p. 23), fid-dawl tad-drittijiet fundamentali, b'mod partikolari tal-Artikoli 7, 20, 21 u 49(1), tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"Karta"), kif ukoll tal-prinċipju ġenerali ta' ċertezza legali.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' diversi kawżi bejn, b'mod partikolari, l-assoċjazzjoni *de facto* Belgian Association of Tax Lawyers (l-Assoċjazzjoni Belġjana ta' Avukati fil-Qasam Fiskali) u persuni oħra (iktar 'il quddiem il-"BATL"), l-Ordre des barreaux francophones et germanophone (l-Ordni tal-Kmamar tal-Avukati bil-Lingwa Franċiża u bil-Lingwa Ġermaniża, iktar 'il quddiem l-"OBFG"), l-Orde van Vlaamse Balies (l-Ordni tal-Kmamar tal-Avukati Fjammingi) u persuni oħra (iktar 'il quddiem l-"OVB"), u l-Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (l-Istitut tal-Accountants u tal-Konsulenti Fiskali) u ta' persuni oħra (iktar 'il quddiem l-"ITAA") u l-Premier ministre/Eerste Minister (il-Prim Ministru, il-Belġju) dwar il-validità ta' ċerti dispożizzjonijiet tal-loi du 20 décembre 2019 transposant la directive [2018/822] (il-Liġi tal-20 ta' Diċembru 2019 li tittrasponi d-Direttiva [2018/822]) (Moniteur belge tat-30 ta' Diċembru 2019, p. 119025).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva 98/5/KE

3 L-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 98/5/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-16 ta' Frar 1998 sabiex tkun iffaċilitata l-prattika tal-professjoni ta' avukat fuq bażi permanenti fl-Istati Membri minbarra dak fejn kienet miksuba l-kwalifikazzjoni (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 6, Vol. 3, p. 83), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2013/25/UE tat-13 ta' Mejju 2013 li tadatta ċerti direttivi fil-qasam tad-dritt ta' stabbiliment u l-libertà li jiġu pprovduti servizzi, minħabba l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Kroazja (ĠU 2013, L 158, p. 368) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 98/5"), jiddisponi:

"Għall-għan ta' din id-Direttiva:

(a) 'avukat' tfisser kull persuna ta' nazzjonalità ta' Stat Membru u li hu awtorizzat li jsegwi l-attivitajiet professjonali tiegħu taħt wieħed mit-titoli professjonali li ġejjin:

Il-Belġju: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

Il-Bulgarija: Адвокат

Ir-Repubblika Ċeka: Advokát

Id-Danimarka: Advokat

Il-Ġermanja: Rechtsanwalt

L-Estonja: Vandeadvokaat

Il-Greċja: Δικηγόρος

Spanja: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu

Franza: Avocat

Il-Kroazja: Odvjetnik/Odvjetnica

L-Irlanda: Barrister/Solicitor

L-Italja: Avvocato

Ċipru: Δικηγόρος

Il-Latvja: Zvērināts advokāts

Il-Litwanja: Advokatas

Il-Lussemburgu: Avocat

L-Ungerija Ügyvéd

Malta: Avukat/Prokuratur Legali

L-Olanda: Advocaat

L-Awstrija: Rechtsanwalt

Il-Polonja: Adwokat/Radca prawny

Il-Portugall: Advogado

Ir-Rumanija: Avocat

Is-Slovenja: Odvetnik/Odvetnica

Is-Slovakkja: Advokát/Komerčný právnik

Il-Finland Asianajaja/Advokat

[L-Isvezja: Advokat]

United Kingdom: Advocate/Barrister/Solicitor."

Id-Direttiva 2011/16

4 Id-Direttiva 2011/16 stabbilixxiet sistema ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali tal-Istati Membri u stabbilixxiet ir-regoli kif ukoll il-proċeduri li għandhom jiġu applikati waqt l-iskambju ta' informazzjoni għal finijiet fiskali.

5 Din id-direttiva ġiet emendata diversi drabi u, b'mod partikolari, bid-Direttiva 2018/822 (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2011/16 emendata"), li introduċiet obbligu ta' rapportar dwar l-arranġamenti fiskali transkonfinali ta' ppjanar tat-taxxa ta' natura potenzjalment aggressiva (iktar 'il quddiem l-"obbligu ta' rapportar" jew ir-"rapportar") lill-awtoritajiet kompetenti.

6 L-Artikolu 2 tad-Direttiva 2011/16 emendata, intitolat "Kamp ta' applikazzjoni", jipprevedi fil-paragrafi 1 u 2 tiegħu:

"1. Din id-Direttiva għandha tapplika għat-taxxi kollha ta' kwalunkwe tip intaxxati minn jew f'isem Stat Membru jew is-suddiviżjonijiet territorjali jew amministrattivi tal-Istat Membru, inklużi l-awtoritajiet lokali.

2. Minkejja l-paragrafu 1, din id-Direttiva m'għandhiex tapplika għat-taxxa fuq il-valur miżjud [(VAT)] u d-dazji doganali, jew għad-dazji tas-sisa koperti minn leġiżlazzjoni oħra tal-Unjoni dwar il-kooperazzjoni amministrattiva bejn l-Istati Membri. Din id-Direttiva m'għandhiex tapplika wkoll għall-kontribuzzjonijiet obbligatorji tas-sigurtà soċjali pagabbli lill-Istat Membru jew subdiviżjoni tal-Istat Membru jew lill-istituzzjonijiet tas-sigurtà soċjali stabbiliti skont il-liġi pubblika."

7 L-Artikolu 3 ta' din id-direttiva, intitolat "Definizzjonijiet", jiddisponi:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, għandhom japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:

1. 'awtorità kompetenti' ta' Stat Membru tfisser l-awtorità li nħatret bħala tali minn dak l-Istat Membru. Meta jaġixxi skont din id-Direttiva, l-uffiċċju ċentrali ta' kollegament, dipartiment ta' kollegament jew uffiċjal kompetenti għandhom jitqiesu wkoll bħala awtoritajiet kompetenti permezz ta' delega skont l-Artikolu 4;

[...]

18. 'arranġament transkonfinali' tfisser arranġament li jikkonċerna jew aktar minn Stat Membru wieħed jew xi Stat Membru u pajjiż terz fejn tal-inqas tkun issodisfata waħda mill-kondizzjonijiet li ġejjin:
   (a) mhux il-parteċipanti kollha fl-arranġament ikunu residenti għal finijiet tat-taxxa fl-istess ġurisdizzjoni;
   (b) wieħed jew aktar mill-parteċipanti fl-arranġament ikunu simultanjament residenti għal finijiet tat-taxxa f'aktar minn ġurisdizzjoni waħda;
   (c) wieħed jew aktar mill-parteċipanti fl-arranġament imexxu negozju f'ġurisdizzjoni oħra permezz ta' stabbiliment permanenti li jkun jinsab f'dik il-ġurisdizzjoni u l-arranġament ikun jifforma parti jew it-totalità tan-negozju ta' dak l-istabbiliment permanenti;
   (d) wieħed jew aktar mill-parteċipanti fl-arranġament iwettqu attività f'ġurisdizzjoni oħra mingħajr ma jkunu residenti għal finijiet ta' taxxa jew mingħajr ma joħolqu stabbiliment permanenti f'dik il-ġurisdizzjoni;
   (e) tali arranġament ikollu impatt possibbli fuq l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni jew l-identifikazzjoni ta' sjieda benefiċjarja.

Għall-finijiet tal-punti 18 sa 25 ta' dan l-Artikolu, l-Artikolu 8ab u l-Anness IV, arranġament għandu jinkludi wkoll sensiela ta' arranġamenti. Arranġament jista' jinkludi aktar minn pass wieħed jew parti waħda.

19. ‘arranġament transkonfinali rapportabbli’ tfisser kwalunkwe arranġament transkonfinali li jinkludi tal-inqas waħda mill-karatteristiċi distintivi stipulati fl-Anness IV.

20. ‘karatteristika distintiva’ tfisser karatteristika jew element ta’ arranġament transkonfinali li jippreżentaw indikazzjoni ta’ riskju potenzjali ta’ evitar tat-taxxa, kif elenkat fl-Anness IV.

21. ‘intermedjarju’ tfisser kwalunkwe persuna li tfassal, tikkummerċjalizza, torganizza jew tagħmel disponibbli għall-implimentazzjoni jew tiġġestixxi l-implimentazzjoni ta’ arranġament transkonfinali rapportabbli.

Tfisser ukoll kwalunkwe persuna li, fid-dawl tal-fatti u taċ-ċirkostanzi rilevanti u fuq il-bażi tal-informazzjoni disponibbli u l-għarfien espert u l-fehim rilevanti meħtieġa għall-forniment ta’ tali servizzi, tkun taf, jew tista’ tkun raġonevolment mistennija li tkun taf li hija impenjat ruħha li tipprovdi, direttament jew permezz ta’ persuni oħra, għajnuna, assistenza jew pariri rigward it-tfassil, il-kummerċjalizzazzjoni, l-organizzazzjoni, it-tqegħid għad-disponibbiltà għall-implimentazzjoni jew rigward il-ġestjoni tal-implimentazzjoni ta’ arranġament transkonfinali rapportabbli. Kwalunkwe persuna għandu jkollha d-dritt li tipprovdi evidenza li tali persuna ma kinitx taf u ma setgħetx tkun raġonevolment mistennija li tkun taf li dik il-persuna kienet involuta f’arranġament transkonfinali rapportabbli. Għal dan il-fini, dik il-persuna tista’ tirreferi għall-fatti u ċ-ċirkostanzi rilevanti kollha kif ukoll għall-informazzjoni disponibbli u l-għarfien espert u l-fehim rilevanti tagħhom.

Sabiex tkun intermedjarju, persuna għandha tissodisfa tal-inqas waħda mill-kondizzjonijiet addizzjonali li ġejjin:
(a) tkun residenti għal finijiet tat-taxxa fi Stat Membru;
(b) ikollha stabbiliment permanenti fi Stat Membru li permezz tiegħu jiġu pprovduti s-servizzi fir-rigward tal-arranġament;
(c) tkun inkorporata fi Stat Membru jew regolata mil-liġijiet tiegħu;
(d) tkun irreġistrata ma’ assoċjazzjoni professjonali relatata ma’ servizzi legali, ta’ tassazzjoni jew ta’ konsulenza fi Stat Membru.

22. ‘kontribwent rilevanti’ tfisser kwalunkwe persuna li jkun tqegħdilha għad-dispożizzjoni tagħha arranġament transkonfinali rapportabbli għall-implimentazzjoni, jew li hija lesta li timplimenta arranġament transkonfinali rapportabbli jew tkun implimentat l-ewwel pass ta’ tali arranġament.

23. għall-finijiet ta’ Artikolu 8ab, ‘intrapriża assoċjata’ tfisser persuna li tkun relatata ma’ persuna oħra f’tal-inqas wieħed mill-modi li ġejjin:
(a) persuna tieħu sehem fil-ġestjoni ta’ persuna oħra billi tkun f’pożizzjoni li teżerċita influwenza sinifikanti fuq il-persuna l-oħra;
(b) persuna tieħu sehem fil-kontroll ta’ persuna oħra permezz ta’ parteċipazzjoni li taqbeż 25 % tad-drittijiet tal-vot;
(c) persuna tieħu sehem fil-kapital ta’ persuna oħra permezz ta’ dritt ta’ sjieda li, direttament jew indirettament, jaqbeż 25 % tal-kapital;
(d) persuna tkun intitolata għal 25 % jew aktar tal-profitti ta’ persuna oħra.

Jekk aktar minn persuna waħda tieħu sehem, kif imsemmi fil-punti (a) sa (d), fil-ġestjoni, il-kontroll, il-kapital jew il-profitti tal-istess persuna, il-persuni kollha kkonċernati għandhom jitqiesu bħala intrapriżi assoċjati.

Jekk l-istess persuni jipparteċipaw, kif imsemmi fil-punti (a) sa (d), fil-ġestjoni, il-kontroll, il-kapital jew il-profitti ta' aktar minn persuna waħda, il-persuni kollha kkonċernati għandhom jitqiesu bħala intrapriżi assoċjati.

Għall-finijiet ta' dan il-punt, persuna li taġixxi flimkien ma' persuna oħra fir-rigward tad-drittijiet tal-vot jew tas-sjieda tal-kapital ta' entità għandha tkun trattata bħala li għandha parteċipazzjoni fid-drittijiet tal-vot kollha jew fis-sjieda tal-kapital kollha ta' dik l-entità li huma miżmuma mill-persuna l-oħra.

F'parteċipazzjonijiet indiretti, it-twettiq tar-rekwiżiti taħt il-punt (c) għandu jiġi stabbilit bil-multiplikazzjoni tar-rati ta' parteċipazzjoni tul il-livelli suċċessivi. Persuna li jkollha iżjed minn 50 % tad-drittijiet tal-vot għandha titqies li għandha 100 %.

Individwu, il-konjuġi tiegħu u l-axxendenti jew id-dixxendenti diretti tiegħu għandhom jiġu ttrattati bħala persuna waħda.

24. 'arranġament kummerċjabbli" tfisser arranġament transkonfinali li jkun imfassal, kummerċjalizzat, lest għall-implimentazzjoni jew disponibbli għall-implimentazzjoni mingħajr il-ħtieġa li jiġi personalizzat b'mod sostanzjali.

25. 'arranġament imfassal għal għan speċifiku' tfisser kwalunkwe arranġament transkonfinali li mhuwiex arranġament kummerċjabbli."

8 L-Artikolu 8ab tad-Direttiva 2011/16 emendata, intitolat "Kamp ta' applikazzjoni u kondizzjonijiet għall-iskambju awtomatiku obbligatorju ta' informazzjoni dwar arranġamenti transkonfinali rapportabbli", jistabbilixxi:

"1. Kull Stat Membru għandu jieħu l-miżuri meħtieġa biex jirrikjedi li intermedjarji jippreżentaw informazzjoni li jkollhom għarfien tagħha, jew tkun fil-pussess tagħhom jew taħt il-kontroll tagħhom dwar arranġamenti transkonfinali rapportabbli lill-awtoritajiet kompetenti fi żmien 30 jum minn:

(a) il-jum wara li l-arranġament transkonfinali rapportabbli jkun sar disponibbli għall-implimentazzjoni; jew

(b) il-jum wara li l-arranġament transkonfinali rapportabbli jkun lest għall-implimentazzjoni; jew

(c) meta jkun sar l-ewwel pass fl-implimentazzjoni tal-arranġament transkonfinali rapportabbli,

skont liem minn dawn iseħħ l-ewwel.

Minkejja l-ewwel subparagrafu, l-intermedjarji msemmijin fit-tieni paragrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 għandhom ukoll ikunu meħtieġa jippreżentaw informazzjoni fi żmien 30 jum mill-jum wara li jingħataw, direttament jew permezz ta' persuni oħrajn, għajnuna, assistenza jew pariri.

2. Fil-każ ta' arranġamenti kummerċjabbli, l-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri meħtieġa biex jirrikjedu li jsir rapport perjodiku mill-intermedjarju kull 3 xhur li jagħti aġġornament li jkun fih informazzjoni rapportabbli ġdida kif imsemmi fil-punti (a), (d), (g) u (h) tal-paragrafu 14, li tkun saret disponibbli minn mindu ġie ppreżentat l-aħħar rapport.

[…]

5. Kull Stat Membru għandu jieħu l-miżuri meħtieġa biex jagħti lill-intermedjarji d-dritt ta' rinunzja mill-preżentazzjoni tal-informazzjoni dwar arranġament transkonfinali rapportabbli fejn l-obbligu ta' rappurtar jikser il-privileġġ professjonali legali skont il-liġi nazzjonali ta' dak l-Istat Membru. F'tali ċirkostanzi, kull Stat Membru għandu jieħu l-miżuri meħtieġa biex jirrikjedi lill-intermedjarji jinnotifikaw, mingħajr dewmien, kwalunkwe intermedjarju ieħor jew, jekk ma jkun hemm ebda tali intermedjarju, lill-kontribwent rilevanti dwar l-obbligi tagħhom ta' rappurtar taħt il-paragrafu 6.

L-intermedjarji jistgħu jkunu intitolati għal rinunzja taħt l-ewwel subparagrafu biss sa fejn huma jkunu joperaw fil-limiti tal-liġijiet nazzjonali rilevanti li jiddefinixxu l-professjonijiet tagħhom.

6. Kull Stat Membru għandu jieħu l-miżuri meħtieġa biex jirrikjedi li, fejn ma jkun hemm ebda intermedjarju jew l-intermedjarju jinnotifika lill-kontribwent rilevanti jew intermedjarju ieħor dwar l-applikazzjoni ta' rinunzja taħt il-paragrafu 5, l-obbligu li tiġi ppreżentata informazzjoni dwar arranġament transkonfinali rapportabbli jkun tal-intermedjarju notifikat l-ieħor, jew, jekk ma jkun hemm ebda tali intermedjarju, tal-kontribwent rilevanti.

7. Il-kontribwent rilevanti li jkollu l-obbligu ta' rappurtar għandu jippreżenta l-informazzjoni fi żmien 30 jum, mill-jum wara li l-arranġament transkonfinali rapportabbli jsir disponibbli għall-implimentazzjoni lil dak il-kontribwent rilevanti, jew ikun lest għall-implimentazzjoni mill-kontribwent rilevanti, jew meta jkun sar l-ewwel pass fl-implimentazzjoni tiegħu b'rabta mal-kontribwent rilevanti, skont liema minn dawn iseħħ l-ewwel.

Fejn il-kontribwent rilevanti jkollu obbligu li jippreżenta informazzjoni dwar l-arranġament transkonfinali rapportabbli lill-awtoritajiet kompetenti ta' aktar minn Stat Membru wieħed, din l-informazzjoni għandha tiġi ppreżentata biss lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru li jidher l-ewwel fil-lista hawn taħt:

(a) l-Istat Membru fejn il-kontribwent rilevanti jkun residenti għal finijiet ta' taxxa;

(b) l-Istat Membru fejn il-kontribwent rilevanti jkollu stabbiliment permanenti li jibbenefika mill-arranġament;

(c) l-Istat Membru fejn il-kontribwent rilevanti jirċievi introjtu jew jiġġenera qligħ, għalkemm il-kontribwent rilevanti ma jkun residenti għal finijiet ta' taxxa u ma jkollu stabbiliment permanenti f'ebda Stat Membru;

(d) l-Istat Membru fejn il-kontribwent rilevanti jwettaq attività, għalkemm il-kontribwent rilevanti ma jkun residenti għal finijiet ta' taxxa u ma jkollu stabbiliment permanenti f'ebda Stat Membru.

8. Fejn, skont il-paragrafu 7, ikun hemm obbligu ta' rappurtar multiplu, il-kontribwent rilevanti għandu jiġi eżentat mill-preżentazzjoni tal-informazzjoni jekk ikollu prova, skont il-liġi nazzjonali, li l-istess informazzjoni tkun ġiet ippreżentata fi Stat Membru ieħor.

9. Kull Stat Membru għandu jieħu l-miżuri meħtieġa biex jirrikjedi li, fejn ikun hemm aktar minn intermedjarju wieħed, l-obbligu li tiġi ppreżentata informazzjoni dwar l-arranġament

transkonfinali rapportabbli jkun tal-intermedjarji kollha involuti fl-istess arranġament transkonfinali rapportabbli.

Intermedjarju għandu jiġi eżentat milli jippreżenta l-informazzjoni biss sa fejn ikollu prova, skont il-liġi nazzjonali, li l-istess informazzjoni msemmija fil-paragrafu 14 tkun diġà ġiet ippreżentata minn intermedjarju ieħor.

[…]

12. Kull Stat Membru għandu jieħu l-miżuri meħtieġa biex jirrikjedi li l-intermedjarji u l-kontribwenti rilevanti jippreżentaw informazzjoni dwar l-arranġamenti transkonfinali rapportabbli li l-ewwel pass tagħhom ikun ġie implimentat bejn il-25 ta' Ġunju 2018 u t-30 ta' Ġunju 2020. L-intermedjarji u l-kontribwenti rilevanti, skont kif meħtieġ, għandhom jippreżentaw l-informazzjoni dwar dawk l-arranġamenti transkonfinali rapportabbli sal-31 ta' Awwissu 2020.

13. L-awtorità kompetenti ta' Stat Membru fejn ġiet ippreżentata l-informazzjoni skont il-paragrafi 1 sa 12 […] għandha […] tikkomunika l-informazzjoni speċifikata fil-paragrafu 14 […] lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri l-oħra kollha […].

14. L-informazzjoni li trid tiġi kkomunikata mill-awtorità kompetenti ta' Stat Membru taħt il-paragrafu 13 għandha tinkludi dan li ġej, kif applikabbli:

(a) l-identifikazzjoni ta' intermedjarji u kontribwenti rilevanti, inklużi isimhom, id-data u l-post tat-twelid tagħhom (fil-każ ta' individwu), ir-residenza tagħhom għal finijiet ta' taxxa, [in-numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa (TIN)] tagħhom u, fejn xieraq, il-persuni li huma intrapriżi assoċjati għall-kontribwent rilevanti;

(b) id-dettalji tal-karatteristiċi distintivi stipulati fl-Anness IV li permezz tagħhom l-arranġamenti transkonfinali jkun rapportabbli;

(c) ġabra fil-qosor tal-kontenut tal-arranġament transkonfinali rapportabbli, inkluża referenza għall-isem li bih ġeneralment ikun magħruf, jekk ikun hemm, u deskrizzjoni f'termini astratti tal-attivitajiet jew l-arranġamenti ta' negozju rilevanti, mingħajr ma jiġi żvelat xi sigriet kummerċjali, industrijali jew professjonali, jew xi proċess kummerċjali, jew xi informazzjoni li l-iżvelar tagħha jmur kontra l-ordni pubbliku;

(d) id-data li fiha jkun sar jew ikun ser isir l-ewwel pass fl-implimentazzjoni tal-arranġament transkonfinali rapportabbli;

(e) dettalji tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jifformaw il-bażi tal-arranġament transkonfinali rapportabbli;

(f) il-valur tal-arranġament transkonfinali rapportabbli;

(g) l-identifikazzjoni tal-Istat Membru tal-kontribwent(i) rilevanti u kwalunkwe Stat Membru ieħor li x'aktarx ikun ikkonċernat mill-arranġament transkonfinali rapportabbli;

(h) l-identifikazzjoni ta' kwalunkwe persuna oħra fl-Istat Membru li x'aktarx tintlaqat mill-arranġament transkonfinali rapportabbli, fejn għandu jiġi indikat ma' liema Stati Membri hi marbuta tali persuna.

[…]”

9 L-Artikolu 25a tad-Direttiva 2011/16, intitolat “Pieni”, huwa fformulat kif ġej:

“L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dwar il-pieni applikabbli għal ksur tad-dispożizzjonijiet nazzjonali adottati skont din id-Direttiva u dwar l-Artikoli 8aa u 8ab, u għandhom jieħdu l-miżuri kollha meħtieġa sabiex jiżguraw li dawn jiġu implimentati. Il-pieni previsti għandhom ikunu effettivi, proporzjonati u dissważivi.”

10 L-Anness IV tad-Direttiva 2011/16 emendata (iktar ’il quddiem l-“Anness IV”), intitolat “Karatteristiċi distintivi”, jipprevedi kriterju tal-vantaġġ prinċipali u jelenka l-lista ta’ kategoriji ta’ karatteristiċi distintivi, kif ġej:

“Part I. Il-kriterju tal-benefiċċju prinċipali

Il-karatteristiċi distintivi ġeneriċi fil-kategorija A u karatteristiċi distintivi speċifiċi taħt il-kategorija B u taħt il-punti (b)(i), (c) u (d) tal-paragrafu 1 tal-kategorija C jistgħu jitqiesu biss meta jissodisfaw ‘il-kriterju tal-benefiċċju prinċipali’.

Dak il-kriterju ikun issodisfat jekk jista’ jiġi stabbilit li l-benefiċċju prinċipali jew wieħed mill-benefiċċji prinċipali li, b’kont meħud tal-fatti u ċ-ċirkostanzi rilevanti kollha, persuna tista’ b’mod raġonevoli tistenna li tikseb minn dan l-arranġament huwa l-kisba ta’ vantaġġ ta’ taxxa.

Fil-kuntest tal-karatteristika distintiva taħt il-paragrafu 1 tal-kategorija C, il-preżenza ta’ kondizzjonijiet stabbiliti fil-punti (b)(i), (c) jew (d) tal-paragrafu 1 tal-kategorija C ma tistax waħedha tkun raġuni sabiex jiġi konkluż li arranġament jissodisfa l-kriterju tal-benefiċċju prinċipali.

Part II. Kategoriji ta’ karatteristiċi distintivi

A. Karatteristiċi distintivi ġeneriċi relatati mal-kriterju tal-benefiċċju prinċipali
   1. Arranġament fejn il-kontribwent rilevanti jew parteċipant fl-arranġament jintrabtu li jikkonformaw ma’ kondizzjoni ta’ kunfidenzjalità li tista’ tirrikjedi li ma jiżvelawx kif l-arranġament jista’ jikseb vantaġġ ta’ taxxa fil-konfront ta’ intermedjarji oħra jew tal-awtoritajiet tat-taxxa.
   2. Arranġament fejn l-intermedjarju jkun intitolat li jirċievi ħlas (jew imgħax, rimunerazzjoni għall-kostijiet finanzjarji u għal spejjeż oħra) għall-arranġament u fejn dak il-ħlas ikun stabbilit b’referenza għal:
      (a) l-ammont tal-vantaġġ ta’ taxxa miksub mill-arranġament; jew
      (b) jekk vantaġġ ta’ taxxa jinkisibx jew le mill-arranġament. Dan ikun jinkludi obbligu fuq l-intermedjarju ta’ rifużjoni parzjali jew sħiħa tal-ħlas jekk il-vantaġġ ta’ taxxa maħsub, miksub mill-arranġament, ma nkisibx parzjalment jew sħiħ.
   3. Arranġament li jkollu dokumentazzjoni u/jew struttura sostanzjalment standardizzati u huwa disponibbli għal aktar minn kontribwent wieħed rilevanti mingħajr il-ħtieġa li jiġi sostanzjalment addattat għall-implimentazzjoni.

B. Karatteristiċi distintivi speċifiċi relatati mal-kriterju tal-benefiċċju prinċipali

1. Arranġament li permezz tiegħu parteċipant f'arranġament jieħu passi artifiċjali li jikkonsistu fil-kisba ta' kumpannija li tagħmel it-telf, il-waqfien tal-attività prinċipali tat-tali kumpannija u l-użu tat-telf tagħha sabiex titnaqqas l-obbligazzjoni tat-taxxa tagħha, inkluż permezz ta' trasferiment ta' dak it-telf lil ġurisdizzjoni oħra jew permezz tal-aċċelerazzjoni fl-użu ta' dak it-telf.
2. Arranġament li għandu l-effett li jikkonverti l-introjtu f'kapital, donazzjonijiet jew kategoriji oħra ta' dħul li jkunu ntaxxati f'livell aktar baxx.
3. Arranġament li jinkludi transazzjonijiet ċirkolari (circular transactions) li jirriżultaw fir-round-tripping ta' fondi, b'mod partikolari bl-involviment ta' entitajiet intermedjarji mingħajr l-ebda funzjoni jew transazzjoni kummerċjali primarja oħra li jikkumpensaw jew jikkanċellaw lil xulxin jew li għandhom karatteristiċi simili oħra.

C. Karatteristiċi distintivi speċifiċi relatati mat-transazzjonijiet transkonfinali
1. Arranġament li jinvolvi arranġamenti transkonfinali li jistgħu jitnaqqsu magħmula bejn żewġ intrapriżi assoċjati jew aktar fejn isseħħ mill-inqas waħda mill-kondizzjonijiet li ġejjin:
   (a) ir-riċevitur mhuwiex residenti għal finijiet ta' taxxa f'xi ġurisdizzjoni tat-taxxa;
   (b) għalkemm ir-riċevitur huwa residenti f'ġurisdizzjoni għal finijiet ta' taxxa, dik il-ġurisdizzjoni:
      (i) ma timponi l-ebda taxxa korporattiva jew timponi taxxa korporattiva bir-rata ta' żero jew kważi żero; jew
      (ii) tiġi inkluża f'lista ta' ġurisdizzjonijiet ta' pajjiżi terzi li ġew ivvalutati mill-Istati Membri b'mod kollettiv jew fi ħdan il-qafas tal-[Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u l-Iżvilupp Ekonomiċi (OECD)] bħala li ma jikkooperawx;
   (c) il-pagament jibbenefika minn eżenzjoni sħiħa mit-taxxa fil-ġurisdizzjoni fejn ir-riċevitur huwa residenti għal finijiet ta' taxxa;
   (d) il-pagament jibbenefika minn sistema tat-taxxa preferenzjali f'ġurisdizzjoni fejn ir-riċevitur huwa residenti għal finijiet ta' taxxa;
2. It-tnaqqis għall-istess d-deprezzament fuq l-assi jintalab f'aktar minn ġurisdizzjoni waħda.
3. Ikun iddikjarat ħelsien mit-tassazzjoni doppja fir-rigward tal-istess element ta' introjtu jew kapital f'aktar minn ġurisdizzjoni waħda.
4. Hemm arranġament li jinkludi t-trasferimenti ta' assi u fejn hemm differenza materjali fl-ammont li qed jiġi trattat bħala pagabbli, b'kunsiderazzjoni tal-assi f'dawk il-ġurisdizzjonijiet involuti.

D. Karatteristiċi distintivi speċifiċi dwar l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni u dwar is-sidien benefiċjarji
1. Arranġament li jista' jkollu l-effett li jdgħajjef l-obbligu ta' rappurtar taħt il-liġijiet li jimplimentaw il-leġislazzjoni tal-Unjoni jew kwalunkwe ftehimiet ekwivalenti dwar l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni dwar Kontijiet Finanzjarji, inklużi ftehimiet ma' pajjiżi terzi, jew li jieħu vantaġġ min-nuqqas ta' leġislazzjoni jew ftehimiet bħal dawn. Dawn l-arranġamenti jinkludu mill-inqas dan li ġej:
   (a) l-użu ta' kont, prodott jew investiment li ma jkunx, jew maħsub li mhuwiex, Kont Finanzjarju, iżda jkollu karatteristiċi li huma sostanzjalment simili għal dawk ta' Kont Finanzjarju;
   (b) it-trasferiment ta' Kontijiet Finanzjarji jew assi, jew l-użu ta' ġurisdizzjonijiet li mhumiex marbuta bl-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni dwar Kontijiet Finanzjarji mal-Istat ta' residenza tal-kontribwent rilevanti;
   (c) il-klassifikazzjoni mill-ġdid ta' introjtu u kapital fi prodotti jew pagamenti li mhumiex soġġetti għall-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni dwar Kontijiet Finanzjarji;

(d) it-trasferiment jew il-konverżjoni ta' Istituzzjoni Finanzjarja jew Kont Finanzjarju jew l-assi tagħhom f'Istituzzjoni Finanzjarja jew Kont Finanzjarju jew assi mhux soġġetti għal rappurtar skont l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni dwar Kontijiet Finanzjarji;

(e) l-użu ta' entitajiet ġuridiċi, arranġamenti jew strutturi li jeliminaw jew maħsuba li jeliminaw ir-rappurtar ta' wieħed jew aktar Detenturi ta' Kont jew Persuni Kontrollanti permezz tal-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni dwar Kontijiet Finanzjarji;

(f) arranġamenti li jdgħajfu, jew jisfruttaw id-dgħufijiet fi, il-proċeduri ta' diliġenza dovuta użati minn Istituzzjonijiet Finanzjarji biex jikkonformaw mal-obbligi tagħhom li jirrappurtaw informazzjoni dwar Kontijiet Finanzjarji, inkluż l-użu ta' ġurisdizzjonijiet b'sistemi inadegwati jew dgħajfa tal-infurzar ta' leġislazzjoni kontra l-ħasil tal-flus jew b'rekwiżiti ta' trasparenza dgħajfa għal persuni ġuridiċi jew arranġamenti ġuridiċi.

2. Arranġament li jinvolvi katina ta' sidien ġuridiċi jew benefiċjarji mhux trasparenti bl-użu ta' persuni, arranġamenti jew strutturi ġuridiċi:

(a) li ma jwettqux attività ekonomika sostantiva bis-sostenn ta' persunal, tagħmir, assi u bini adegwati; u

(b) li huma inkorporati, ġestiti, residenti, ikkontrollati jew stabbiliti f'ġurisdizzjoni differenti minn dik il-ġurisdizzjoni tar-residenza ta' wieħed jew aktar sidien benefiċjarji tal-assi miżmuma minn dawn il-persuni, arranġamenti jew strutturi ġuridiċi; u

(c) fejn is-sidien benefiċjarji ta' tali persuni, arranġamenti jew strutturi ġuridiċi, kif definit fid-Direttiva (UE) 2015/849 [tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal-20 ta' Mejju 2015 dwar il-prevenzjoni tal-użu tas-sistema finanzjarja għall-finijiet tal-ħasil tal-flus jew il-finanzjament tat-terroriżmu, li temenda r-Regolament (UE) Nru 648/2012 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, u li tħassar id-Direttiva 2005/60/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill u d-Direttiva tal-Kummissjoni 2006/70/KE (ĠU 2015, L 141, p. 73)], isiru mhux identifikabbli.

E. Karatteristiċi distintivi dwar il-prezzijiet ta' trasferiment

1. Arranġament li jinvolvi l-użu ta' regoli dwar protezzjoni unilaterali.

2. Arranġament li jinvolvi t-trasferiment ta' assi intanġibbli mhux faċilment stimabbli. It-terminu 'assi intanġibbli mhux faċilment stimabbli' jkopri intanġibbli jew drittijiet fl-intanġibbli li għalihom, fil-mument tat-trasferiment tagħhom bejn intrapriżi assoċjati:

(a) ma jeżistu l-ebda prodotti simili affidabbli; u

(b) fiż-żmien meta saret it-transazzjoni, il-projezzjonijiet ta' flussi futuri ta' flus jew introjtu mistennija li jiġu mill-intanġibbli ttrasferit, jew is-suppożizzjonijiet użati fil-valutazzjoni tal-intanġibbli huma inċerti ħafna, u b'hekk huwa diffiċli li jitbassar il-livell ta' suċċess aħħari tal-intanġibbli fil-mument tat-trasferiment.

3. Arranġament li jinvolvi trasferiment tal-funzjonijiet transkonfinali intragrupp sinifikanti u/jew riskji u/jew assi, jekk il-qligħ annwali proġettat qabel l-imgħax u t-taxxi (EBIT), matul il-perijodu ta' tliet snin wara t-trasferiment, tat-trasferent jew trasferenti, huwa anqas minn 50 % tal-EBIT annwali proġettat ta' tali trasferent jew trasferenti jekk it-trasferiment ma kienx sar."

Id-Direttiva (UE) 2016/1164

11 Il-premessa 11 tad-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164 tat-12 ta' Lulju 2016 li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (ĠU 2016, L 193, p. 1), tistabbilixxi:

"Regoli ġenerali kontra l-abbuż (GAARs) huma inklużi fis-sistemi fiskali biex jindirizzaw prattiki tat-taxxa abbużivi li għadhom ma ġewx indirizzati permezz ta' dispożizzjonijiet speċifikament immirati. Għaldaqstant il-GAARs għandhom funzjoni mmirata li jimlew il-vojt, li ma għandhiex taffettwa l-applikabbiltà ta' regoli speċifiċi kontra l-abbuż. Fi ħdan l-Unjoni [Ewropea], il-GAARs għandhom jiġu applikati għal arranġamenti li mhumiex ġenwini; inkella, il-kontribwent għandu jkollu d-dritt li jagħżel l-aktar struttura effiċjenti ta' taxxa għall-affarijiet kummerċjali tiegħu. [...]"

12 L-Artikolu 6 tad-Direttiva 2016/1164, intitolat "Regola ġenerali kontra l-abbuż", jiddisponi:

"1. Għall-finijiet tal-ikkalkolar tal-obbligazzjoni ta' taxxa korporattiva, Stat Membru għandu jinjora arranġament jew sensiela ta' arranġamenti li, peress li jkunu ġew stabbiliti għall-fini ewlieni jew għal wieħed mill-finijiet ewlenin li jinkiseb benefiċċju fiskali li jmur kontra l-objettiv jew il-fini tal-liġi applikabbli tat-taxxa, ma jkunux ġenwini fir-rigward tal-fatti u ċ-ċirkostanzi rilevanti kollha. Arranġament jista' jinkludi aktar minn pass wieħed jew parti waħda.

2. Għall-finijiet tal-paragrafu 1, arranġament jew sensiela tagħhom għandhom jitqiesu mhux ġenwini sa fejn ma jkunux ġew stabbiliti għal raġunijiet kummerċjali validi li jirriflettu r-realtà ekonomika.

3. Meta arranġamenti jew sensiela tagħhom tiġi injorata f'konformità mal-paragrafu 1, l-obbligazzjoni ta' taxxa għandha tkun ikkalkolata f'konformità mal-liġi nazzjonali."

Id-Direttiva 2018/822

13 Il-premessi 2, 4, 6 sa 9, 14 u 18 tad-Direttiva 2018/822 jistabbilixxu:

"(2) L-Istati Membri jsibuha dejjem aktar diffiċli li jipproteġu l-bażijiet tat-taxxa nazzjonali tagħhom mill-erożjoni peress li l-istrutturi tal-ippjanar tat-taxxa evolvew biex saru partikolarment sofistikati u ħafna drabi jieħdu vantaġġ mill-mobilità miżjuda kemm tal-kapital kif ukoll tal-persuni fis-suq intern. Tali strutturi spiss jikkonsistu minn arranġamenti li huma żviluppati f'diversi ġurisdizzjonijiet u jċaqilqu l-profitti taxxabbli lejn sistemi tat-taxxa aktar favorevoli jew li jkollhom l-effett li jnaqqsu l-kont tat-taxxa globali tal-kontribwent. B'riżultat ta' dan, l-Istati Membri ħafna drabi jesperjenzaw tnaqqis konsiderevoli tad-dħul tagħhom mit-taxxi, li jtellifhom milli japplikaw politiki tat-taxxa li jgħinu t-tkabbir. Huwa għalhekk fundamentali li l-awtoritajiet tat-taxxa tal-Istati Membri jiksbu informazzjoni komprensiva u rilevanti dwar arranġamenti potenzjalment aggressivi tat-taxxa. Tali informazzjoni tippermetti li dawk l-awtoritajiet jirreaġixxu fil-pront kontra prattiki tat-taxxa dannużi u jagħlqu lakuni bil-promulgazzjoni ta' leġislazzjoni jew billi jwettqu valutazzjonijiet tar-riskju adegwati u awditjar tat-taxxa. Madankollu, il-fatt li l-awtoritajiet tat-taxxa ma jirreaġixxux fir-rigward ta' arranġament rappurtat ma għandux jimplika l-aċċettazzjoni tal-validità jew tat-trattament ta' taxxa ta' dak l-arranġament.

[...]

(4) Bir-rikonoxximent li qafas trasparenti għall-iżvilupp ta' attività ta' negozju jista' jikkontribwixxi għat-trażżin tal-evitar u tal-evażjoni tat-taxxa fis-suq intern, il-Kummissjoni [Ewropea] ntalbet twettaq inizjattivi fir-rigward tal-iżvelar obbligatorju ta' informazzjoni dwar arranġamenti ta' ppjanar potenzjalment aggressiv tat-taxxa fuq il-linji tal-Azzjoni 12 tal-Proġett tal-OECD dwar l-Erożjoni tal-Bażi tat-Taxxa u t-Trasferiment tal-Profitti [BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)]. F'dan il-kuntest, il-Parlament Ewropew talab miżuri aktar severi kontra intermedjarji li jgħinu f'arranġamenti li jistgħu jwasslu għall-evitar u l-evażjoni tat-taxxa. Huwa importanti wkoll li wieħed jinnota li fid-'Dikjarazzjoni ta' Bari tal-G7 tat-13 ta' Mejju 2017 dwar il-ġlieda kontra reati tat-taxxa u flussi finanzjarji illeċiti oħra', l-OECD ntalbet tibda tiddiskuti modi possibbli biex jiġu indirizzati arranġamenti mfassla bil-ħsieb li jevitaw ir-rappurtar taħt [l-Istandard Komuni ta' Rapportar (CRS)] jew li għandhom l-għan li jipprovdu lis-sidien benefiċjarji bil-protezzjoni ta' strutturi mhux trasparenti, filwaqt li tqis ukoll mudelli ta' regoli obbligatorji ta' żvelar ispirati mill-approċċ meħud għall-arranġamenti tal-evitar tat-taxxa deskritti fir-Rapport tal-Azzjoni 12 tal-BEPS.

[...]

(6) Ir-rappurtar ta' arranġamenti ta' ppjanar potenzjalment aggressiv tat-taxxa ta' dimensjoni transkonfinali jista' jikkontribwixxi b'mod effettiv għall-isforzi biex jinħoloq ambjent ta' tassazzjoni ġusta fis-suq intern. F'dan id-dawl, l-obbligu li intermedjarji jinformaw lill-awtoritajiet tat-taxxa [...] jkun jikkostitwixxi pass fid-direzzjoni t-tajba. [...]

(7) Huwa rikonoxxut li r-rappurtar ta' arranġamenti ta' ppjanar transkonfinali potenzjalment aggressiv tat-taxxa jkollu aktar ċans li jikseb l-effett ta' deterrent previst tiegħu fejn l-informazzjoni rilevanti tkun laħqet lill-awtoritajiet tat-taxxa fi stadju bikri, fi kliem ieħor qabel ma tali arranġamenti jkunu fil-fatt ġew implimentati. Biex jiġi ffaċilitat ix-xogħol tal-amministrazzjonijiet tal-Istati Membri, l-iskambju awtomatiku sussegwenti ta' informazzjoni dwar tali arranġamenti jista' jseħħ kull tliet xhur.

(8) Biex ikun żgurat il-funzjonament korrett tas-suq intern u biex jiġu evitati lakuni fil-qafas propost ta' regoli, l-obbligu ta' rappurtar jenħtieġ li jiġi impost fuq l-atturi kollha li huma normalment involuti fit-tfassil, il-kummerċjalizzazzjoni, l-organizzazzjoni jew il-ġestjoni tal-implimentazzjoni ta' tranżazzjoni transkonfinali rapportabbli jew sensiela ta' tali tranżazzjonijiet, kif ukoll fuq dawk li jipprovdu assistenza jew parir. Lanqas ma għandu jiġi injorat li, f'ċerti każijiet, l-obbligu ta' rappurtar ma jkunx infurzabbli fuq intermedjarju minħabba privileġġ professjonali legali jew fejn ma jkunx hemm intermedjarju minħabba li, pereżempju, il-kontribwent ifassal u jimplimenta skema interna. F'dawn iċ-ċirkostanzi, ikun għaldaqstant kruċjali li l-awtoritajiet tat-taxxa ma jitilfux l-opportunità li jirċievu informazzjoni dwar arranġamenti relatati mat-taxxa li huma potenzjalment konnessi ma' ppjanar aggressiv tat-taxxa. F'tali każijiet, ikun għalhekk meħtieġ li l-obbligu ta' rappurtar jiġi trasferit lill-kontribwent li jibbenefika mill-arranġament.

(9) L-arranġamenti ta' ppjanar aggressiv tat-taxxa evolvew matul is-snin u saru dejjem aktar kumplessi u huma dejjem soġġetti għal modifiki u aġġustamenti kostanti bħala reazzjoni għall-kontromiżuri difensivi mill-awtoritajiet tat-taxxa. Meta jiġi kkunsidrat dan kollu, ikun aktar effettiv li wieħed jipprova jindividwa arranġamenti ta' ppjanar potenzjalment aggressiv tat-taxxa bil-kompilazzjoni ta' lista ta' karatteristiċi u elementi ta' tranżazzjonijiet li jippreżentaw indikazzjoni qawwija ta' evitar jew ta' abbuż tat-taxxa pjuttost milli wieħed jiddefinixxi l-kunċett ta' ppjanar aggressiv tat-taxxa. Dawk l-indikazzjonijiet jissejħu 'karatteristiċi distintivi'.

[…]

(14) Filwaqt li t-tassazzjoni diretta tibqa' fil-kompetenza tal-Istati Membri, huwa xieraq li wieħed jirreferi għal rata tat-taxxa korporattiva ta' żero jew kważi żero, għall-iskop biss li tiddefinixxi b'mod ċar l-ambitu ta' karatteristika distintiva li tkopri arranġamenti […] li jenħtieġ li jkunu rapportabbli […]. Barra minn hekk, huwa xieraq li jitfakkar li l-arranġamenti ta' ppjanar transkonfinali aggressiv tat-taxxa, li l-għan ewlieni jew wieħed mill-għanijiet ewlenin tagħhom hu li jinkiseb vantaġġ ta' taxxa li jmur kontra l-objettiv jew il-fini tal-liġi applikabbli tat-taxxa, huma soġġetti għar-regola ġenerali kontra l-abbuż kif stipulat fl-Artikolu 6 tad-Direttiva [2016/1164].

[…]

(18) Din id-Direttiva tirrispetta d-drittijiet fundamentali u tosserva l-prinċipji rikonoxxuti b'mod partikolari mill-Karta […]."

Id-dritt Belġjan

14 Il-loi du 20 décembre 2019 transposant la directive 2018/822 (il-Liġi tal-20 ta' Diċembru 2019 li tittrasponi d-Direttiva 2018/822) emendat il-code des impôts sur les revenus 1992 (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq id-Dħul tal-1992), il-code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq l-Ispejjeż ta' Reġistrazzjoni, ta' Ipoteka u tar-Reġistru), il-code des droits de succession (il-Kodiċi tat-Taxxa tas-Suċċessjoni) kif ukoll il-code des droits et taxes divers (il-Kodiċi ta' Dazji u ta' Taxxi Differenti) (iktar 'il quddiem il-"Liġi tal-20 ta' Diċembru 2019").

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Permezz ta' rikorsi ppreżentati fit-30 ta' Ġunju, fl-1 u fit-2 ta' Lulju 2020, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali talbu lill-Cour constitutionnelle (il-Qorti Kostituzzjonali, il-Belġju), li hija l-qorti tar-rinviju, l-annullament totali jew parzjali tal-Liġi tal-20 ta' Diċembru 2019. Il-kawżi kkonċernati ġew magħquda mill-qorti tar-rinviju għall-finijiet tal-proċedura.

16 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li ċerti rikorrenti fil-kawża prinċipali jikkontestaw il-kamp ta' applikazzjoni tal-Liġi tal-20 ta' Diċembru 2019 peress li tapplika wkoll għat-taxxi li ma humiex it-taxxa fuq il-kumpanniji. Peress li din l-applikazzjoni mingħajr distinzjoni għandha s-sors tagħha fid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2018/822, il-qorti tar-rinviju tqis neċessarju li tagħmel l-ewwel domanda dwar il-validità ta' din id-direttiva fid-dawl tal-prinċipji ta' ugwaljanza fit-trattament u ta' nondiskriminazzjoni kif ukoll tal-Artikoli 20 u 21 tal-Karta.

17 Il-qorti tar-rinviju tirrileva, barra minn hekk, li ċerti rikorrenti fil-kawża prinċipali jsostnu li l-kunċetti ta' "arranġament", ta' "intermedjarju", ta' "parteċipant" u ta' "impriża assoċjata", kif ukoll l-aġġettiv "transkonfinali", id-diversi "karatteristiċi distintivi" u l-"kriterju tal-benefiċċju prinċipali" ma humiex suffiċjentement preċiżi. Peress li dawn il-kunċetti differenti kif ukoll dawk ta' "arranġament kummerċjabbli" u ta' "arranġament imfassal għal għan speċifiku" li jirriproduċu dawk li jinsabu fid-Direttiva 2018/822 u l-ksur tal-obbligu ta' rapportar stabbilit minn din id-direttiva huma ssanzjonati permezz ta' multi amministrattivi previsti mid-dritt nazzjonali, il-qorti tar-rinviju tqis neċessarju li tagħmel it-tieni domanda preliminari dwar l-imsemmija

kunċetti li jirrigwardaw il-validità tad-Direttiva 2018/822 fid-dawl tal-prinċipju ta' ċertezza legali, tal-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali stabbilit fl-Artikolu 49(1) tal-Karta u tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta.

18 Peress li ċerti rikorrenti fil-kawża prinċipali sostnew li d-dispożizzjonijiet tal-Liġi tal-20 ta' Diċembru 2019 ma jippermettux li tiġi ddeterminata bil-grad ta' preċiżjoni meħtieġ id-data li minnha jibda jiddekorri t-terminu sabiex issir ir-rapportar previst minnha u l-imsemmija dispożizzjonijiet jirriproduċu f'dan ir-rigward dawk tad-Direttiva 2018/822, il-qorti tar-rinviju tqis neċessarju li tagħmel it-tielet domanda għall-evalwazzjoni tal-validità ta' din id-direttiva li tirrigwarda dan l-aspett ukoll meqjus fid-dawl tal-Artikolu 7 u tal-Artikolu 49(1) tal-Karta.

19 Mitluba wkoll tagħti deċiżjoni dwar l-ilmenti mressqa minn ċerti rikorrenti fil-kawża prinċipali fir-rigward tal-obbligu, għall-intermedjarju li jinvoka s-sigriet professjonali, li jinforma lill-intermedjarji l-oħra bl-obbligu ta' rapportar tagħhom, il-qorti tar-rinviju tqis li, qabel ma tiddeċiedi fuq il-mertu, kellha ssir lill-Qorti tal-Ġustizzja r-raba' domanda preliminari dwar il-validità tad-dispożizzjoni tad-Direttiva 2018/822 li tipprevedi l-imsemmi obbligu, simili għal dak fil-Kawża C-694/20 li, sadanittant, tat lok għas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et* (C-694/20, EU:C:2022:963), iżda li tikkonċerna lill-intermedjarji kollha li huma marbuta bis-sigriet professjonali u biss fir-rigward tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata.

20 Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-obbligu ta' rapportar tal-arranġamenti transkonfinali previst mid-Direttiva 2018/822 u li huma wkoll ikkontestati minn ċerti rikorrenti fil-kawża prinċipali, il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-kamp ta' applikazzjoni ta' dan l-obbligu huwa estiż u li dan jista' jikkonċerna dispożizzjonijiet li huma legali, awtentiċi, mhux abbużivi u li l-benefiċċju prinċipali tagħhom ma huwiex fiskali. Għaldaqstant, tqum il-kwistjoni dwar jekk, fid-dawl ta' dan il-kamp wiesa' ta' applikazzjoni u tal-informazzjoni li għandha tiġi pprovduta, l-imsemmi obbligu ta' rapportar huwiex raġonevolment iġġustifikat u proporzjonat fid-dawl tal-għanijiet imfittxija u jekk huwiex rilevanti fid-dawl tal-għan li jiġi żgurat il-funzjonament tajjeb tas-suq intern peress li, b'mod partikolari, il-kundizzjoni li l-arranġament għandu jkun transkonfinali tista' tkun ta' natura li tostakola l-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tqis neċessarju li tagħmel il-ħames domanda preliminari dwar il-validità ta' din id-direttiva u tal-obbligu ta' rapportar hekk stabbilit fir-rigward tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata stabbilit fl-Artikolu 7 tal-Karta.

21 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Cour constitutionnelle (il-Qorti Kostituzzjonali) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Id-[Direttiva 2018/822] tikser l-Artikolu 6(3) [TUE] u l-Artikoli 20 u 21 tal-[Karta], u iktar speċifikament [il-prinċipji] ta' ugwaljanza u ta' nondiskriminazzjoni li dawn id-dispożizzjonijiet jiggarantixxu, sa fejn id-Direttiva 2018/822 ma tillimitax l-obbligu ta' dikjarazzjoni tal-arranġamenti transkonfinali li għandhom jiġu ddikjarati għat-taxxa fuq il-kumpanniji, iżda tirrendih applikabbli għat-taxxi kollha li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tad-[Direttiva 2011/16], li jinkludi fid-dritt Belġjan mhux biss it-taxxa fuq il-kumpanniji iżda wkoll taxxi diretti li ma humiex it-taxxa fuq il-kumpanniji u t-taxxi indiretti, bħat-taxxi ta' reġistrazzjoni?

2) Id-Direttiva 2018/822 tikser il-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali ggarantit mill-Artikolu 49(1) tal-[Karta] u mill-Artikolu 7(1) tal-Konvenzjoni Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem [iffirmata f'Ruma fl-4 ta' Novembru 1950 (iktar 'il quddiem il-"KEDB")], tikser il-prinċipju ġenerali ta' ċertezza legali u tikser id-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-[Karta] u mill-Artikolu 8 tal-[KEDB], sa fejn il-kunċetti ta' 'arranġament' (u għalhekk dawk ta' 'arranġament transkonfinali', ta' 'arranġament kummerċjabbli' u ta' 'arranġament imfassal għal għan speċifiku'), ta' 'intermedjarju', ta' 'parteċipant', ta' 'intrapriża assoċjata', il-klassifikazzjoni 'transkonfinali', id-diversi 'karatteristiċi distintivi' u tal-'kriterju tal-benefiċċju prinċipali', li d-Direttiva 2018/822 tuża sabiex tiddetermina l-kamp ta' applikazzjoni u l-portata tal-obbligu ta' dikjarazzjoni tal-arranġamenti transkonfinali li għandhom jiġu ddikjarati, ma humiex suffiċjentement ċari u preċiżi?

3) Id-Direttiva 2018/822, b'mod partikolari peress li ddaħħal l-Artikolu 8ab(1) u (7) tad-Direttiva 2011/16, tikser il-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali ggarantit mill-Artikolu 49(1) tal-[Karta] u mill-Artikolu 7(1) tal-[KEDB], u tikser id-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-[Karta] u mill-Artikolu 8 tal-[KEDB], sa fejn il-punt ta' tluq tal-perijodu ta' 30 jum li fih l-intermedjarju jew il-kontribwent ikkonċernat għandu jissodisfa l-obbligu ta' dikjarazzjoni ta' arranġament transkonfinali li għandu jiġi ddikjarat ma huwiex iffissat b'mod suffiċjentement ċar u preċiż?

4) Il-punt 2 tal-Artikolu 1 tad-Direttiva 2018/822 jikser id-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-[Karta] u mill-Artikolu 8 tal-[KEDB], sa fejn l-Artikolu 8ab(5) il-ġdid, li daħħal fid-Direttiva 2011/16, jipprevedi li, jekk Stat Membru jieħu l-miżuri neċessarji sabiex jagħti lill-intermedjarji d-dritt li jiġu eżentati mill-obbligu li jipprovdu informazzjoni dwar arranġament transkonfinali li għandu jiġi ddikjarat fejn l-obbligu ta' dikjarazzjoni jmur kontra s-sigriet professjonali applikabbli bis-saħħa tad-dritt nazzjonali tal-imsemmi Stat Membru, dan l-Istat Membru għandu jobbliga lill-imsemmija intermedjarji jikkomunikaw mingħajr dewmien lil kwalunkwe intermedjarju ieħor jew, fl-assenza ta' tali intermedjarju, lill-kontribwent ikkonċernat, l-obbligi ta' dikjarazzjoni tagħhom, peress li minn dan l-obbligu jirriżulta li intermedjarju li jkun suġġett għas-sigriet professjonali kriminalment issanzjonat bis-saħħa tad-dritt tal-imsemmi Stat Membru ikollu jaqsam ma' intermedjarju ieħor, li ma jkunx il-klijent tiegħu, l-informazzjoni li jkun kiseb waqt l-eżerċizzju tal-professjoni tiegħu?

5) Id-Direttiva 2018/822 tikser id-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-[Karta] u mill-Artikolu 8 tal-[KEDB], sa fejn l-obbligu ta' dikjarazzjoni tal-arranġamenti transkonfinali li għandhom jiġu ddikjarati jwassal għal indħil fid-dritt għar-rispett tal-ħajja privata tal-intermedjarji u tal-kontribwenti kkonċernati li ma jkunx raġonevolment iġġustifikat u proporzjonat fid-dawl tal-għanijiet li għandhom jintlaħqu u li ma jkunx rilevanti fir-rigward tal-għan li jiġi żgurat il-funzjonament tajjeb tas-suq intern?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda preliminari

22 Permezz tal-ewwel domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, lill-Qorti tal-Ġustizzja teżamina l-validità tad-Direttiva 2011/16 emendata fid-dawl tal-prinċipji ta' ugwaljanza fit-trattament u ta' nondiskriminazzjoni kif ukoll tal-Artikoli 20 u 21 tal-Karta, sa fejn din

id-direttiva ma tillimitax l-obbligu ta' rapportar previst fl-Artikolu 8ab(1), (6) u (7) tagħha għat-taxxa fuq il-kumpanniji, iżda tagħmilha applikabbli fir-rigward tat-taxxi kollha li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tagħha.

23 Fir-rigward tal-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni stabbilit fl-Artikolu 21 tal-Karta, għandu jiġi rrilevat qabel kollox li ma jidhirx kif l-applikazzjoni indistinta tal-obbligu ta' rapportar inkwistjoni fir-rigward tat-tipi differenti ta' taxxi kkonċernati tista' tiżvela l-eżistenza ta' differenza fit-trattament ibbażata fuq fattur speċifiku bħal dawk elenkati mill-imsemmija dispożizzjoni.

24 Madankollu, għandu jitfakkar li l-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni hija biss l-espressjoni speċifika tal-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza li jagħmel parti mill-prinċipji fundamentali tad-dritt tal-Unjoni, u li dan il-prinċipju, li huwa rifless ukoll fl-Artikolu 20 tal-Karta, jeżiġi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux ittrattati b'mod differenti u li sitwazzjonijiet differenti ma jiġux ittrattati bl-istess mod, sakemm tali trattament ma jkunx oġġettivament iġġustifikat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België *et*, C-336/19, EU:C:2020:1031, punt 85 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 In-natura paragunabbli ta' sitwazzjonijiet differenti għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-elementi kollha li jikkaratterizzawhom. Dawn l-elementi għandhom, b'mod partikolari, jiġu ddeterminati u evalwati fid-dawl tas-suġġett u tal-għan tal-att tal-Unjoni li jistabbilixxi d-distinzjoni kkonċernata. Għandhom ukoll jittieħdu inkunsiderazzjoni l-prinċipji u l-għanijiet tal-qasam li jagħmel parti minnu l-att ikkonċernat (sentenza tal-10 ta' Frar 2022, OE (Residenza abitwali ta' konjuġi – Kriterju ta' nazzjonalità), C-522/20, EU:C:2022:87, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll, fir-rigward tal-istħarriġ ġudizzjarju tal-osservanza tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament mil-leġiżlatur tal-Unjoni, li dan tal-aħħar għandu, fil-kuntest tal-eżerċizzju tal-kompetenzi mogħtija lilu, setgħa diskrezzjonali wiesgħa meta jintervjeni f'qasam li jinvolvi għażliet ta' natura politika, ekonomika u soċjali u meta jintalab iwettaq evalwazzjonijiet u valutazzjonijiet kumplessi. Għalhekk, hija biss in-natura manifestament inadegwata ta' miżura adottata f'dan il-qasam, fid-dawl tal-għan li l-istituzzjonijiet kompetenti jixtiequ jilħqu, li jista' jolqot il-legalità ta' miżura bħal din (sentenza tal-10 ta' Frar 2022, OE (Residenza abitwali ta' konjuġi – Kriterju ta' nazzjonalità), C-522/20, EU:C:2022:87, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 F'dan il-każ, mill-Artikolu 2(1) u (2) tad-Direttiva 2011/16 emendata jirriżulta li, essenzjalment, l-obbligu ta' rapportar previst fl-Artikolu 8ab(1), (6) u (7) ta' din id-direttiva japplika għat-tipi kollha ta' taxxi miġbura minn Stat Membru u l-entitajiet territorjali jew amministrattivi tiegħu, iżda mhux għall-VAT u għad-dazji doganali, u lanqas għad-dazji tas-sisa koperti minn leġiżlazzjonijiet oħra tal-Unjoni dwar il-kooperazzjoni amministrattiva bejn l-Istati Membri.

28 Għandu jitfakkar li dan l-obbligu jaqa' fil-kuntest tal-istabbiliment ta' kooperazzjoni fiskali internazzjonali tal-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa li tikkonkretizza ruħha permezz ta' skambju ta' informazzjoni bejn l-Istati Membri. L-għan tal-imsemmi obbligu huwa li jikkontribwixxi għall-ġlieda kontra dan l-ippjanar aggressiv tat-taxxa u għall-prevenzjoni tar-riskju ta' evitar u ta' evażjoni tat-taxxa (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et*, C-694/20, EU:C:2022:963, punti 43 u 44 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

29 Minn dan isegwi li l-kriterju ta' riferiment li fid-dawl tiegħu għandha, f'dan il-każ, tiġi evalwata l-eżistenza ta' ksur eventwali tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament sa fejn id-Direttiva 2011/16 emendata ma tillimitax l-obbligu ta' rapportar tal-arranġamenti

transkonfinali biss għat-taxxi fuq il-kumpanniji iżda tirrendih applikabbli għat-taxxi kollha minbarra l-VAT, id-dazji doganali u d-dazji tas-sisa, huwa dak tar-riskju ta' ppjanar aggressiv tat-taxxa kif ukoll ta' evitar u ta' evażjoni tat-taxxa.

30 Issa, xejn fil-proċess li qiegħed għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermetti li jiġi konkluż li l-prattiki ta' ppjanar aggressiv tat-taxxa jistgħu jiġu implimentati biss fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji, bl-esklużjoni tal-qasam tat-taxxi diretti l-oħra, bħal, pereżempju, it-taxxa fuq id-dħul applikabbli għall-persuni fiżiċi, u tal-qasam tat-taxxi indiretti li, b'differenza mill-VAT, dazji doganali u dazji tas-sisa li huma esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2011/16 emendata, ma humiex suġġetti, bħal dawn it-tliet tipi ta' taxxi indiretti, għal leġiżlazzjonijiet speċifiċi tal-Unjoni li fil-kuntest tagħhom l-għan tal-ġlieda kontra tali prattiki jista', jekk ikun il-każ, jiġi żgurat b'mod iktar speċifiku.

31 F'dan ir-rigward, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 35 tal-konklużjonijiet tiegħu, għalkemm l-istudju tal-impatt tal-Kummissjoni tal-21 ta' Ġunju 2017 (SWD(2017) 236 final), li jakkumpanja l-proposta għal emenda tad-Direttiva 2011/16 (iktar 'il quddiem l-"istudju tal-impatt"), jagħti iktar importanza lit-taxxi diretti, hija madankollu tesponi li kull tip ta' taxxa tista' tkun is-suġġett ta' ppjanar aggressiv tat-taxxa. Il-fatt li dan l-istudju jipprevedi li l-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa fil-qasam tal-VAT tista' ssir aħjar fil-kuntest tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), ċirkustanza riflessa mill-fatt li din l-aħħar taxxa ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* tad-Direttiva 2011/16 emendata, ma jimplikax li l-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa ma tistax, fir-rigward ta' taxxi indiretti oħra, tirrikorri b'mod utli għall-obbligu ta' rapportar.

32 Barra minn hekk, kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 28 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-proġett OECD/G20 dwar l-Erożjoni tal-Bażi Fiskali u t-Trasferiment ta' Profitti li, kif jirriżulta mill-premessa 4 tad-Direttiva 2018/822, ispira ruħu mil-leġiżlatur tal-Unjoni, jikkonferma wkoll li sistema ta' rapportar bħal dik stabbilita minn din id-direttiva kienet ta' natura li tista' tinkludi l-iktar sett wiesa' possibbli ta' tipi ta' taxxa.

33 F'dawn iċ-ċirkustanzi, jidher li t-tipi differenti ta' taxxi suġġetti għall-obbligu ta' rapportar previst mid-Direttiva 2011/16 emendata jaqgħu taħt sitwazzjonijiet paragunabbli fir-rigward tal-għanijiet imfittxija minn din id-direttiva fil-qasam tal-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa u kontra l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa fis-suq intern u li tali sottomissjoni, f'qasam li fih il-leġiżlatur tal-Unjoni għandu setgħa diskrezzjonali wiesgħa fl-eżerċizzju tal-kompetenzi mogħtija lilu, ma hijiex ta' natura manifestament mhux xierqa fid-dawl tal-imsemmija għanijiet.

34 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi konkluż li l-eżami tal-aspett li fuqu hija bbażata l-ewwel domanda ma żvela ebda element ta' natura li jaffettwa l-validità tad-Direttiva 2011/16 emendata fid-dawl tal-prinċipji ta' ugwaljanza fit-trattament u ta' nondiskriminazzjoni kif ukoll tal-Artikoli 20 u 21 tal-Karta.

Fuq it-tieni u t-tielet domanda preliminari

35 Permezz tat-tieni u tat-tielet domanda, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja teżamina l-validità tad-Direttiva 2011/16 emendata fid-dawl tal-prinċipju ta' ċertezza legali, tal-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali stabbilit fl-Artikolu 49(1) tal-Karta u tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta, sa fejn il-kunċett ta' "arranġament", u għalhekk dawk ta' "arranġament transkonfinali",

ta' "arranġament kummerċjabbli" kif ukoll ta' "arranġament imfassal għal għan speċifiku", ta' "intermedjarju", ta' "parteċipant", ta' "impriża assoċjata", kif ukoll il-klassifikazzjoni "transkonfinali", id-diversi "karatteristiċi distintivi", il-"kriterju tal-benefiċċju prinċipali" u, fl-aħħar nett, il-bidu tad-dekorrenza tat-terminu ta' 30 jum mogħti għall-eżekuzzjoni tal-obbligu ta' rapportar, li din id-direttiva tuża u tistabbilixxi sabiex tiddetermina l-kamp ta' applikazzjoni u l-portata ta' dan l-obbligu, ma humiex ċari u preċiżi biżżejjed.

36 Il-prinċipju ta' ċertezza legali jeżiġi, minn naħa, li d-dispożizzjonijiet legali jkunu ċari u preċiżi u, min-naħa l-oħra, li l-applikazzjoni tagħhom tkun prevedibbli għall-partijiet fil-kawża, b'mod partikolari meta jista' jkollhom konsegwenzi sfavorevoli. B'mod partikolari, l-imsemmi prinċipju jeżiġi li leġiżlazzjoni tippermetti lill-partijiet ikkonċernati jkunu jafu b'eżattezza l-portata tal-obbligi li hija timponi fuqhom u li dawn tal-aħħar ikollhom il-possibbiltà li jkollhom għarfien tad-drittijiet u tal-obbligi tagħhom mingħajr ambigwità u jaġixxu konsegwentement (sentenza tas-16 ta' Frar 2022, L-Ungerija vs Il-Parlament u Il-Kunsill, C-156/21, EU:C:2022:97, punt 223 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

37 Għaldaqstant, dawn ir-rekwiżiti la għandhom jinftehmu bħala li jipprekludu lil-leġiżlatur tal-Unjoni, fil-kuntest ta' regola li huwa jadotta, milli juża kunċett legali astratt, u lanqas li jimponu li tali regola astratta ssemmi d-diversi każijiet konkreti li fihom din x'aktarx tiġi applikata, sa fejn il-leġiżlatur ma jistax jiddetermina dawn il-każijiet kollha minn qabel (sentenza tas-16 ta' Frar 2022, L-Ungerija vs Il-Parlament u Il-Kunsill, C-156/21, EU:C:2022:97, punt 224 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

38 Fir-rigward tal-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali, għandu jiġi rrilevat li minkejja li d-Direttiva 2011/16 emendata ma tistabbilixxi hija stess ebda sanzjoni għall-ksur tal-obbligu ta' rapportar, l-Artikolu 25a tagħha jipprevedi, f'dan ir-rigward, li l-Istati Membri għandhom jiddeterminaw sanzjonijiet effettivi, proporzjonati u dissważivi, jiġifieri sanzjonijiet li jistgħu jkunu ta' natura kriminali, fejn il-qorti tar-rinviju tindika barra minn hekk li dan huwa l-każ fir-rigward tas-sanzjonijiet previsti mid-dritt Belġjan. F'dan ir-rigward, eventwali nuqqas ta' ċarezza jew ta' preċiżjoni tal-kunċetti u tat-termini li jirrigwardaw it-tieni u t-tielet domanda, kunċetti u termini li jiddeterminaw l-aġir li l-osservanza tiegħu hija meħtieġa mill-partijiet fil-kawża kkonċernati taħt piena li tali sanzjonijiet jiġu imposti fuqhom jista' jippreġudika l-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali.

39 L-imsemmi prinċipju, stabbilit fl-Artikolu 49(1) tal-Karta, u li jikkostitwixxi espressjoni partikolari tal-prinċipju ġenerali ta' ċertezza legali, jimplika, fil-fatt, b'mod partikolari, li l-liġi tiddefinixxi b'mod ċar il-ksur u l-pieni li jissanzjonawhom (sentenza tat-8 ta' Marzu 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Effett dirett), C-205/20, EU:C:2022:168, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Il-legalità f'materji kriminali tiġi osservata meta l-parti fil-kawża tista' tkun jaf, mill-kliem tad-dispożizzjoni rilevanti u jekk meħtieġ bl-għajnuna tal-interpretazzjoni li l-qrati taw, liema atti jew ommissjonijiet jagħtu lok għar-responsabbiltà kriminali tagħha (sentenza tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punt 56 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

41 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li l-prinċipju ta' *nullum crimen, nulla poena sine lege* ta' delitti u ta' pieni jagħmel parti mit-tradizzjonijiet kostituzzjonali komuni għall-Istati Membri u ġie stabbilit f'diversi trattati internazzjonali, b'mod partikolari fl-Artikolu 7(1) tal-KEDB. Issa, mill-Ispjegazzjonijiet dwar il-Karta tad-Drittijiet Fundamentali (ĠU 2007, C 303, p. 17), jirriżulta

li, konformement mal-Artikolu 52(3) tal-Karta, id-dritt iggarantit mill-Artikolu 49 tagħha għandu l-istess tifsira u l-istess portata bħad-dritt iggarantit mill-KEDB (sentenza tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punti 53 u 54).

42 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem (iktar 'il quddiem il-"Qorti EDB") dwar l-Artikolu 7 tal-KEDB jirriżulta li, minħabba n-natura neċessarjament ġenerali tal-atti leġiżlattivi, il-formulazzjoni tagħhom ma tistax tkun preċiża b'mod assolut. Min dan isegwi, b'mod partikolari, li minkejja li l-użu tat-teknika leġiżlattiva li tikkonsisti fl-użu ta' kategoriji ġenerali, minflok ta' listi eżawrjenti, ta' spiss iħalli oqsma mhux ċari fir-rigward ta' definizzjonijiet, dawn id-dubji f'każijiet limitati ma humiex biżżejjed, waħedhom, sabiex jagħmlu dispożizzjoni inkompatibbli mal-Artikolu 7 tal-imsemmija konvenzjoni, sakemm din tkun suffiċjentement ċara fil-maġġoranza assoluta tal-każijiet (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, il-Qorti EDB, 15 ta' Novembru 1996, Cantoni vs Franza, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, punti 31 u 32).

43 Bl-istess mod, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-prinċipju ta' preċiżjoni tal-liġi applikabbli ma jistax jiġi interpretat bħala li jipprojbixxi l-kjarifika gradwali tar-regoli tar-responsabbiltà kriminali mill-interpretazzjonijiet ta' ġurisprudenza, sakemm dawn ikunu raġonevolment prevedibbli (sentenza tat-28 ta' Marzu 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, punt 167 u l-ġurisprudenza ċċitata).

44 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, il-fatt li leġiżlazzjoni tirreferi għal kunċetti wiesgħa li għandhom jiġu ċċarati progressivament ma jipprekludix, bħala prinċipju, li din il-leġiżlazzjoni titqies li tipprevedi regoli ċari u preċiżi li jippermettu lill-parti f'kawża tipprevedi liema atti u ommissjonijiet jistgħu jkunu s-suġġett ta' sanzjonijiet ta' natura kriminali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Mejju 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punt 42). F'dan ir-rigward, dak li huwa importanti huwa li jsir magħruf jekk l-apparenza ta' ambigwità jew ta' natura vaga ta' dawn il-kunċetti tista' tiġi eliminata bl-użu tal-metodi ordinarji ta' interpretazzjoni tad-dritt. Barra minn hekk, meta l-imsemmija kunċetti jikkorrispondu għal dawk użati fil-konvenzjonijiet u l-prattiki internazzjonali rilevanti, dawn il-konvenzjonijiet u prattiki jistgħu jipprovdu indikazzjonijiet supplimentari lill-qorti inkarigata minn din l-interpretazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Novembru 2021, État luxembourgeois (Informazzjoni dwar grupp ta' persuni taxxabbli), C-437/19, EU:C:2021:953, punti 69 sa 71).

45 Fl-aħħar nett, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li l-grad tal-prevedibbiltà meħtieġa tiddependi b'mod kunsiderevoli mill-kontenut tat-test inkwistjoni, mill-qasam kopert mit-test kif ukoll min-numru u mill-kwalità tad-destinatarji tiegħu. Il-prevedibbiltà tal-liġi ma tipprekludix li l-persuna kkonċernata jkollha tasal sabiex tirrikorri għal konsulenza esperta sabiex tevalwa, b'mod raġonevoli fiċ-ċirkustanzi tal-kawża inkwistjoni, il-konsegwenzi li jistgħu jirriżultaw minn att speċifiku. Dan huwa applikabbli speċjalment għall-professjonisti, li huma mdorrijin jeżerċitaw prudenza kbira fl-eżerċizzju tal-professjoni tagħhom. Wieħed jista' jistenna wkoll li huma jagħtu attenzjoni partikolari sabiex jevalwaw ir-riskji li tali attività tinvolvi (sentenza tal-5 ta' Mejju 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

46 Huwa fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti li għandhom jiġu eżaminati l-kunċetti msemmija fit-tieni domanda.

47 Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-kunċett ta' "arranġament", dan ma huwiex is-suġġett ta' definizzjoni speċifika fl-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata, intitolat "Definizzjonijiet". Dan il-kunċett jintuża f'din id-direttiva waħedha, jew bi kliem ieħor, sabiex jiġu fformati l-espressjonijiet

"arranġament transkonfinali", "arranġament transkonfinali rapportabbli", "arranġament kummerċjabbli" u "arranġament imfassal għal għan speċifiku". Il-kelma "arranġament" tintuża wkoll fl-Anness IV fi kliem bħal arranġament "li għandu l-effett li jikkonverti l-introjtu f'kapital, donazzjonijiet jew kategoriji oħra ta' dħul li jkunu ntaxxati f'livell aktar baxx", arranġament "li jinkludi transazzjonijiet ċirkolari [...]" jew, ukoll, fil-frażi "fejn l-intermedjarju jkun intitolat li jirċievi ħlas [...] għall-arranġament u fejn dak il-ħlas ikun stabbilit b'referenza għall-ammont tal-benefiċċju fiskali miksub mill-arranġament". Fl-aħħar nett, huwa indikat, fil-punt 18 tal-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva, li t-terminu "arranġament" ifisser ukoll serje ta' arranġamenti, u li arranġament jista' jinkludi diversi stadji jew partijiet.

48 Barra minn hekk, il-premessa 2 tad-Direttiva 2018/822 tesponi li "[l]-Istati Membri jsibuha dejjem aktar diffiċli li jipproteġu l-bażijiet tat-taxxa nazzjonali tagħhom mill-erożjoni peress li l-istrutturi tal-ippjanar tat-taxxa evolvew biex saru partikolarment sofistikati u ħafna drabi jieħdu vantaġġ mill-mobilità miżjuda kemm tal-kapital kif ukoll tal-persuni fis-suq intern", tindika li "[t]ali strutturi spiss jikkonsistu minn arranġamenti li huma żviluppati f'diversi ġurisdizzjonijiet u jċaqilqu l-profitti taxxabbli lejn sistemi tat-taxxa aktar favorevoli jew li jkollhom l-effett li jnaqqsu l-kont tat-taxxa globali tal-kontribwent".

49 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li t-terminu "arranġament" għandu jinftiehem fit-tifsira komuni tiegħu ta' mekkaniżmu, ta' tranżazzjoni, ta' struttura u ta' arranġament, li għandu bħala għan, fil-kuntest tad-Direttiva 2011/16 emendata, l-implimentazzjoni ta' ppjanar tat-taxxa. Fid-dawl tal-varjetà kbira u s-sofistikazzjoni tal-istrutturi ta' ppjanar tat-taxxa possibbli, enfasizzata mill-premessa 2 tad-Direttiva 2018/822, ma jistax jiġi eskluż, kif issemmi, essenzjalment, il-punt 18, *in fine*, tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata, li arranġament jista' huwa stess ikun ikkostitwit minn diversi arranġamenti. Dan jista' jkun il-każ ta' arranġament li jinkludi l-implimentazzjoni kkoordinata, b'mod partikolari fi Stati Membri differenti jew skont skeda mqassma, ta' mekkaniżmi ġuridiċi u fiskali distinti li ma humiex biss stadji jew partijiet ta' dan l-arranġament iżda li diġà jsegwu, individwalment u separatament minn xulxin, it-twettiq ta' ppjanar tat-taxxa u li, flimkien bejniethom, isegwu ppjanar ġenerali tat-taxxa.

50 Għandu jingħad ukoll li t-teħid inkunsiderazzjoni tal-prattiki ta' ppjanar tat-taxxa permezz tal-kunċett ġeneriku ta' "arranġament" huwa mod ta' proċedura stabbilit sew, kif jirrifletti, b'mod partikolari, il-mudell ta' regoli relatati mar-rapportar obbligatorju ta' informazzjoni dwar l-arranġamenti ta' evażjoni tal-istandard komuni ta' rapportar (NCD) u mal-istrutturi extraterritorjali opaki tal-OECD (2018) (iktar 'il quddiem il-"mudell ta' regoli tal-OECD"), żviluppat abbażi tal-prattiki tajba rrakkomandati mir-rapport dwar l-azzjoni 12 tal-proġett BEPS, u invokat mil-leġiżlatur tal-Unjoni fil-premessa 4, *in fine*, tad-Direttiva 2018/822. Fil-punt 23 tal-kummentarji li jinsabu fil-mudell tar-regoli tal-OECD, huwa ppreċiżat li t-terminu "arranġament" jagħmel parti integrali mid-definizzjoni ta' "[a]rranġament ta' evażjoni tan-NCD" u li din id-definizzjoni hija intiża sabiex tkun suffiċjentement wiesgħa u b'saħħitha sabiex tkopri kwalunkwe arranġament, pjan jew skema, kif ukoll l-istadji u t-tranżazzjonijiet kollha li jagħmlu parti minnha jew li permezz tagħhom din is-sistema tidħol fis-seħħ.

51 L-OBFG tikkunsidra li, peress li l-obbligu ta' rapportar ikopri kull "arranġament li għandu jkun is-suġġett ta' rapport", il-fatt li tali arranġament jista' jkun kompost minn sensiela ta' arranġamenti huwa ta' natura li jqajjem inċertezza dwar il-portata tal-obbligi ta' rapportar konkreti li għandhom jiġu osservati.

52 F'dan ir-rigward, mill-Artikolu 8ab tad-Direttiva 2011/16 emendata jirriżulta li l-obbligu inkwistjoni jkopri, bħala prinċipju, kull "arranġament transkonfinali rapportabbli", jiġifieri, konformement mal-punt 19 tal-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva, kwalunkwe arranġament transkonfinali li jinkludi mill-inqas wieħed mill-karatteristiċi distintivi li jinsabu fl-Anness IV, li jindikaw riskju potenzjali ta' evitar tat-taxxa, skont il-punt 20 tal-Artikolu 3 tal-istess direttiva F'dan il-kuntest, huwa biss jekk u sa fejn arranġament ikun fih innifsu kompost minn mekkaniżmi li ma jikkostitwixxux biss stadji jew partijiet iżda li jsegwu diġà, individwalment u separatament minn xulxin, it-twettiq ta' ppjanar tat-taxxa u li diġà jikkostitwixxu "arranġamenti transkonfinali rapportabbli", jiġifieri arranġamenti li, kull wieħed individwalment u b'mod iżolat, għandhom "riskju potenzjali ta' evitar tar-taxxa", li l-imsemmi obbligu ta' rapportar japplika għal kull wieħed minn dawn l-arranġamenti, minbarra li japplika, meta jasal il-mument, għall-arranġament ġenerali li dawn jifformaw. B'kuntrast ma' dan, meta "arranġament li għandu jiġi rapportat" ikun kompost minn mekkaniżmi li ma jissodisfawx dawn il-karatteristiċi, l-istess obbligu jeżisti biss fir-rigward ta' dan l-arranġament u jitnissel biss fid-data li fiha dan l-arranġament jissodisfa waħda mill-kundizzjonijiet *ratione temporis* previsti fl-Artikolu 8ab(1) tad-Direttiva 2011/16 emendata.

53 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti u fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 36 sa 45 ta' din is-sentenza, għandu jitqies li l-kunċett ta' "arranġament" jidher li huwa suffiċjentement ċar u preċiż fid-dawl tar-rekwiżiti li jirriżultaw mill-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' legalità f'materji kriminali.

54 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-kunċetti ta' "arranġament transkonfinali", ta' "arranġament kummerċjabbli" u ta' "arranġament imfassal għal għan speċifiku", dawn huma ddefiniti rispettivament fil-punti 18, 24 u 25 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata.

55 Il-klassifikazzjoni ta' "arranġament transkonfinali" hija essenzjalment iddeterminata, fil-punt 18 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata, fir-rigward tar-residenza għal finijiet fiskali tal-parteċipanti f'tali arranġament, tal-lokalizzazzjoni tal-attività ta' dan jew ta' dawn il-parteċipanti jew, ukoll, tal-konsegwenzi li l-imsemmi arranġament jista' jkollu fuq l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni jew fuq l-identifikazzjoni tal-benefiċjarji effettivi tal-istess arranġament.

56 Fir-rigward, l-ewwel nett, tal-kunċetti ta' "residenza għal finijiet fiskali" u ta' "lokalizzazzjoni tal-attività", għandu jiġi kkonstatat li dawn ma jqajmu ebda diffikultà ta' komprensjoni partikolari.

57 Fir-rigward, it-tieni nett, tal-kunċett ta' "parteċipant fl-arranġament", minkejja li ma huwiex iddefinit speċifikament fid-Direttiva 2011/16 emendata, dan jinftiehem madankollu faċilment bħala li jkopri l-"kontribwent rilevanti", imsemmi fil-punt 22 tal-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva, u bħala li ma jkoprix a priori l-"intermedjarju", fis-sens tal-punt 21 tal-Artikolu 3 tal-istess direttiva, bla ħsara madankollu għall-eventwalità li dan l-intermedjarju, minbarra l-fatt li jwettaq it-tranżazzjonijiet imsemmija fl-imsemmi punt 21, jipparteċipa b'mod attiv fl-arranġament bħala kontribwent ikkonċernat.

58 It-tielet nett, fir-rigward tal-evalwazzjoni tal-"konsegwenzi fuq l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni jew fuq l-identifikazzjoni tal-benefiċjarji effettivi" li jista' jkollu arranġament, din hija spjegata biżżejjed mill-Anness IV, sa fejn dan tal-aħħar isemmi, bħala kategorija D, il-karatteristiċi distintivi speċifiċi dwar l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni u l-benefiċjarji effettivi. Din il-kategorija D tinkludi, fil-paragrafi 1 u 2 tagħha, listi ta' diversi modalitajiet ta' organizzazzjoni jew ta' funzjonament li permezz tagħhom arranġament jista' jkollu l-effett li

jippreġudika l-obbligu ta' rapportar jew inkella li jaħbi, permezz tal-użu ta' ktajjen ta' proprjetà mhux trasparenti, l-identità tal-benefiċjarji effettivi ta' dawn il-modalitajiet ta' organizzazzjoni jew ta' funzjonament.

59 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-kunċett ta' "arranġament transkonfinali", fl-aspetti differenti tiegħu, jidher, fl-eżami tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2011/16 emendata u fid-dawl tal-ġurisprudenza msemmija fil-punti 36 sa 45 ta' din is-sentenza, li huwa suffiċjentement ċar u preċiż fid-dawl tar-rekwiżiti li jirriżultaw mill-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' legalità f'materji kriminali.

60 L-istess japplika għall-kunċetti, esklużivi għal xulxin, ta' "arranġament kummerċjabbli" u ta' "arranġament imfassal għal għan speċifiku", fejn l-ewwel wieħed jikkorrispondi għal arranġament transkonfinali li huwa mfassal, ikkummerċjalizzat, lest għall-implimentazzjoni, jew imqiegħed għad-dispożizzjoni għall-implimentazzjoni tiegħu, mingħajr il-bżonn li jiġi adattat b'mod sinjifikattiv, filwaqt li t-tieni wieħed huwa ddefinit bħala kwalunkwe arranġament transkonfinali li ma huwiex arranġament kummerċjabbli. Fil-fatt, fir-rigward, b'mod partikolari, tal-espressjoni "sostanzjalment", għandu jiġi rrilevat li din hija ċċarata mill-karatteristika distintiva A.3 tal-Anness IV, li minnha jirriżulta, essenzjalment, li arranġament li ma għandux bżonn jiġi adattat b'mod importanti sabiex jiġi implimentat, huwa arranġament li d-dokumentazzjoni u/jew l-istruttura tiegħu huma fil-parti l-kbira standardizzati u li jista' jitqiegħed għad-dispożizzjoni ta' pluralità ta' kontribwenti.

61 Fit-tielet lok, il-kunċett ta' "intermedjarju" huwa ddefinit fil-punt 21 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata bħala li jindika, skont l-ewwel paragrafu ta' din id-dispożizzjoni, "kwalunkwe persuna li tfassal, tikkummerċjalizza, torganizza jew tagħmel disponibbli għall-implimentazzjoni jew tiġġestixxi l-implimentazzjoni ta' arranġament transkonfinali rapportabbli", iżda wkoll, skont it-tieni paragrafu tal-imsemmija dispożizzjoni, "kwalunkwe persuna li, fid-dawl tal-fatti u taċ-ċirkostanzi rilevanti u fuq il-bażi tal-informazzjoni disponibbli u l-għarfien espert u l-fehim rilevanti meħtieġa għall-forniment ta' tali servizzi, tkun taf, jew tista' tkun raġonevolment mistennija li tkun taf li hija impenjat ruħha li tipprovdi, direttament jew permezz ta' persuni oħra, għajnuna, assistenza jew pariri rigward it-tfassil, il-kummerċjalizzazzjoni, l-organizzazzjoni, it-tqegħid għad-disponibbiltà għall-implimentazzjoni jew rigward il-ġestjoni tal-implimentazzjoni ta' arranġament transkonfinali rapportabbli".

62 L-istess dispożizzjoni żżid li, sabiex tkun intermedjarju, persuna għandha tissodisfa mill-inqas waħda mill-erba' kundizzjonijiet supplimentari li ġejjin, relatati mal-eżistenza ta' rabta mat-territorju tal-Istati Membri, jiġifieri li tkun residenti fi Stat Membru għal finijiet fiskali, li jkollha fi Stat Membru stabbiliment fiss li permezz tiegħu jiġu pprovduti s-servizzi li jikkonċernaw l-arranġament transkonfinali, tkun ikkostitwita fi Stat Membru jew irregolata mid-dritt ta' Stat Membru, jew tkun irreġistrata ma' assoċjazzjoni professjonali b'konnessjoni ma' servizzi legali, fiskali jew ta' konsulenza fi Stat Membru.

63 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li d-dubji tal-qorti tar-rinviju jirrigwardaw fuq kollox il-kunċett ta' "intermedjarju" sa fejn dan ikopri, fit-tieni subparagrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata, il-persuni li huma, essenzjalment, biss intermedjarji awżiljarji jew ukoll, skont il-mudell tar-regoli tal-OECD, "[f]orrituri ta' servizz", sa fejn huma jintrabtu biss li jipprovdu "għajnuna, assistenza jew pariri" (iktar 'il quddiem l-"intermedjarji awżiljarji"), għall-kuntrarju tal-persuni msemmija fl-ewwel subparagrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 ta' din id-direttiva, li jfasslu, jikkummerċjalizzaw jew jorganizzaw l-arranġament transkonfinali,

iqegħduh għad-dispożizzjoni għall-finijiet tal-implimentazzjoni tiegħu jew jamministrawh (iktar ’il quddiem l-“intermedjarji prinċipali”) u li l-istess mudell ta’ regoli jindika bħala l-“[p]romoturi” tal-arranġament.

64 Issa, f’dan il-kuntest, għandu jiġi kkonstatat li t-tieni subparagrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata, permezz tal-kontenut tiegħu mfakkar fil-punt 61 ta’ din is-sentenza, iżomm formulazzjoni li ma tidhirx, fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 36 sa 45 ta’ din is-sentenza, li ma hijiex speċifikata biżżejjed sabiex tippermetti lill-operaturi kkonċernati jidentifikaw ruħhom bħala li jidħlu, jew le, fil-kategorija tal-persuni suġġetti għall-obbligu ta’ dikjarazzjoni. B’mod partikolari, dan huwa l-każ tal-kunċett ta’ persuna li “impenjat ruħha li tipprovdi, direttament jew permezz ta’ persuni oħra, għajnuna, assistenza jew pariri”, li huwa ċentrali sabiex tkun tista’ ssir tali identifikazzjoni.

65 Fir-raba’ lok, il-kunċett ta’ “impriża assoċjata” huwa ddefinit fil-punt 23 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata, li jipprevedi li, għall-finijiet tal-Artikolu 8ab ta’ din id-direttiva, tali impriża hija persuna assoċjata ma’ persuna oħra permezz ta’ wieħed mill-modi differenti li dan l-punt 23 ta’ dan l-Artikolu 3 jesponi, meta, skont ċerti modalitajiet u taħt ċerti kundizzjonijiet, din l-ewwel persuna tipparteċipa fil-ġestjoni ta’ din il-persuna l-oħra, fil-kontroll tagħha, fil-kapital tagħha jew fil-profitti tagħha. Din id-dispożizzjoni tipprevedi wkoll b’mod partikolari li, fil-każ ta’ parteċipazzjoni konġunta ta’ diversi persuni fil-ġestjoni, fil-kontroll, fil-kapital jew fil-profitti ta’ persuna oħra jew ta’ diversi persuni oħra, il-persuni b’dan il-mod jitqiesu li huma impriżi assoċjati. Barra minn hekk, hija tesponi l-modalitajiet ta’ teħid inkunsiderazzjoni tal-parteċipazzjonijiet indiretti u tippreċiża li l-konjuġi, l-axxendenti u d-dixxendenti ta’ persuna fiżika jitqiesu li jifformaw persuna waħda u unika.

66 Issa, fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 36 sa 45 ta’ din is-sentenza, tali dispożizzjoni, għalkemm ifformulata f’termini wiesgħa, tissodisfa manifestament ir-rekwiżiti ta’ ċarezza u ta’ preċiżjoni li jirriżultaw mill-prinċipji ta’ ċertezza legali u ta’ legalità f’materji kriminali. F’dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li r-rimarki magħmula mill-OBFG fl-osservazzjonijiet tagħha fir-rigward ta’ din id-definizzjoni ma jirrigwardawx nuqqas eventwali ta’ ċarezza tal-istess dispożizzjoni kif ukoll il-portata tagħha.

67 Fil-ħames lok, fir-rigward tal-karatteristiċi distintivi li jinsabu fl-Anness IV, il-premessa 9 tad-Direttiva 2018/822 tiddikjara, essenzjalment li, fid-dawl tal-fatt li l-ippjanar aggressiv tat-taxxa huwa kumpless u jadatta kontinwament għall-kontromiżuri difensivi meħuda mill-awtoritajiet tat-taxxa, huwa iktar effettiv li wieħed ifittex li jidentifika l-arranġamenti ta’ ppjanar tat-taxxa ta’ natura potenzjalment aggressiva billi jistabbilixxi lista ta’ karatteristiċi u elementi li jikkostitwixxu “karatteristiċi distintivi” ta’ dawn id-dispożizzjonijiet milli li jiġi ddefinit il-kunċett ta’ ppjanar aggressiv tat-taxxa.

68 Il-punt 20 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata jiddefinixxi l-karatteristika distintiva bħala “karatteristika jew element ta’ arranġament transkonfinali li jippreżentaw indikazzjoni ta’ riskju potenzjali ta’ evitar tat-taxxa, kif elenkat fl-Anness IV”.

69 Il-karatteristiċi distintivi ddefiniti fl-imsemmi anness huma mqassma f’kategoriji differenti, jiġifieri l-“karatteristiċi distintivi ġenerali marbuta mal-kriterju tal-benefiċċju prinċipali”, inklużi fil-kategorija A, il-karatteristiċi distintivi “speċifiċi”, tal-ewwel marbuta mal-“kriterju tal-benefiċċju prinċipali”, inklużi fil-kategorija B, it-tieni marbuta mat-“tranżazzjonijiet

transkonfinali", inklużi fil-kategorija C, it-tielet li jikkonċernaw "l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni u l-benefiċjarji effettivi", inklużi fil-kategorija D, u r-raba' li jikkonċernaw "il-prezzijiet ta' trasferiment", inklużi fil-kategorija E.

70 Filwaqt li l-preżenza ta' ċerti karatteristiċi distintivi f'arranġament transkonfinali hija biżżejjed sabiex jiġi stabbilit li dan l-arranġament joħloq riskju potenzjali ta' evitar tat-taxxa, oħrajn, dawk tal-kategoriji A u B u tal-paragrafu 1(b)(i), (c) u (d) tal-kategorija C, jistgħu jitqiesu biss meta jissodisfaw il-"kriterju tal-benefiċċju prinċipali", kif iddefinit fil-Parti I tal-Anness IV. Dan l-aħħar kriterju jkun issodisfat jekk "jista' jiġi stabbilit li l-benefiċċju prinċipali jew wieħed mill-benefiċċji prinċipali li, b'kont meħud tal-fatti u ċ-ċirkostanzi rilevanti kollha, persuna tista' b'mod raġonevoli tistenna li tikseb minn dan l-arranġament huwa l-kisba ta' vantaġġ ta' taxxa".

71 Issa, għandu jiġi kkonstatat li l-karatteristiċi distintivi hekk iddefiniti fl-Anness IV huma relatati ma' karatteristiċi speċifiċi u konkreti ta' dispożizzjonijiet fiskali li l-intermedjarji, fis-sens tad-Direttiva 2011/16 emendata, li huma bħala regola ġenerali speċjalisti tat-tassazzjoni, jew saħansitra, fl-assenza ta' intermedjarji, il-kontribwenti li jfasslu huma stess arranġamenti transkonfinali ta' ppjanar tat-taxxa, huma f'pożizzjoni li jidentifikaw mingħajr diffikultà eċċessiva.

72 Barra minn hekk, id-definizzjonijiet tal-karatteristiċi distintivi li jinsabu fl-Anness IV jistgħu jkunu marbuta mal-analiżijiet iddettaljati li jinsabu fir-rapport dwar l-azzjoni 12 tal-proġett BEPS kif ukoll fl-istudju tal-impatt.

73 Barra minn hekk u kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 88 tal-konklużjonijiet tiegħu, għalkemm huwa minnu li l-varjetà u l-portata tal-karatteristiċi distintivi jimplikaw li dawn ikopru ġabra eteroġenja ta' arranġamenti, din iċ-ċirkustanza ma hijiex ta' natura li tagħmel l-applikazzjoni tal-obbligu ta' rapportar imprevedibbli għall-persuni suġġetti għal dan l-obbligu.

74 Fir-rigward tal-allegazzjoni tal-OBFG li l-kriterju tal-benefiċċju prinċipali jikkostitwixxi kriterju suġġettiv, għandu jiġi rrilevat li dan il-kriterju jirreferi għall-benefiċċju li "b'kont meħud tal-fatti u ċ-ċirkostanzi rilevanti kollha, persuna tista' b'mod raġonevoli tistenna li tikseb minn dan l-arranġament". Ma jidhirx li huwa partikolarment diffiċli għal intermedjarju u, fin-nuqqas ta' intermedjarju marbut bl-obbligu ta' rapportar, għall-kontribwent ikkonċernat, li jiddeċiedi dwar jekk il-benefiċċju prinċipali jew wieħed mill-benefiċċji prinċipali li jistgħu jkunu raġonevolment mistennija mill-arranġament li huma jfasslu u/jew jużaw huwiex ta' natura fiskali. F'dan ir-rigward, ir-rapport dwar l-azzjoni 12 tal-proġett BEPS jindika li l-kriterju tal-benefiċċju fiskali prinċipali jqabbel l-ammont tal-benefiċċju fiskali mistenni mal-benefiċċji l-oħra kollha li jistgħu jirriżultaw mit-tranżazzjoni, u jippreżenta l-interess li wieħed jibbaża ruħu fuq evalwazzjoni oġġettiva tal-benefiċċji fiskali.

75 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti u fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 36 sa 45 ta' din is-sentenza, għandu jitqies li l-karatteristiċi distintivi ddefiniti fl-Anness IV jidhru ċari u preċiżi biżżejjed fir-rigward tar-rekwiżiti li jirriżultaw mill-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' legalità f'materji kriminali.

76 Fis-sitt lok, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 8ab(1) tad-Direttiva 2011/16 emendata jistabbilixxi l-bidu tad-dekorrenza tat-terminu ta' 30 jum mogħti lill-intermedjarji għall-eżekuzzjoni tal-obbligu ta' rapportar l-għada tat-tqegħid għad-dispożizzjoni għall-finijiet tal-implimentazzjoni tal-arranġament transkonfinali rapportabbli, jew l-għada tal-jum li fih l-imsemmija skema hija lesta li tiġi implimentata, jew meta l-ewwel stadju tal-implimentazzjoni tal-istess arranġament ikun twettaq, għandha tinżamm id-data li sseħħ l-iktar kmieni.

77 It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 8ab(1) tad-Direttiva 2011/16 iżid li "[m]inkejja l-ewwel subparagrafu, l-intermedjarji msemmijin fit-tieni paragrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 għandhom ukoll ikunu meħtieġa jippreżentaw informazzjoni fi żmien 30 jum mill-jum wara li jingħataw, direttament jew permezz ta' persuni oħrajn, għajnuna, assistenza jew pariri".

78 Fl-aħħar nett, meta l-obbligu ta' rapportar jaqa' fuq il-kontribwent ikkonċernat, fl-assenza ta' intermedjarju suġġett għal dan l-obbligu, l-Artikolu 8ab(7) tal-imsemmija direttiva jiddisponi, essenzjalment u f'termini simili għal dawk użati fir-rigward tal-intermedjarji prinċipali, li t-terminu ta' 30 jum jibda l-għada tal-jum li fih l-arranġament jitqiegħed għad-dispożizzjoni ta' dan il-kontribwent għall-finijiet ta' implimentazzjoni, jew ikun lest li jiġi implimentat minn dan il-kontribwent, jew inkella meta l-ewwel stadju tal-implimentazzjoni tiegħu jitwettaq f'dak li jirrigwarda l-imsemmi kontribwent, skont liema data sseħħ l-iktar kmieni.

79 Il-loġika tad-Direttiva 2011/16 emendata u dik tal-obbligu ta' rapportar li hija timponi jimplikaw l-istabbiliment tal-mument li fih tnissel dan l-obbligu. L-implimentazzjoni tal-arranġament li għandu jkun is-suġġett ta' rapportar, jew inkella l-provvista ta' għajnuna, ta' assistenza jew ta' pariri, jikkostitwixxu, kif jirriżulta mid-dispożizzjonijiet imsemmija fil-punti 76 sa 78 ta' din is-sentenza, l-avvenimenti magħżula mil-leġiżlatur tal-Unjoni f'dan ir-rigward.

80 L-ewwel nett, fir-rigward tal-kunċett ta' "implimentazzjoni tal-arranġament transkonfinali", dan jindika, kif jirrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 107 tal-konklużjonijiet tiegħu u kif issuġġerixxa l-lingwaġġ ta' kuljum, il-passaġġ minn dan l-arranġament mill-fażi kunċettwali tiegħu għall-fażi operattiva tiegħu. Dan il-kunċett ma jistax jitqies li huwa impreċiż jew nieqes miċ-ċarezza għall-intermedjarju jew għall-intermedjarji msemmija fl-ewwel subparagrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 emendata u, fin-nuqqas ta' intermedjarju, għall-kontribwent ikkonċernat. Fil-fatt, dawn l-intermedjarji u, fl-assenza ta' intermedjarji, il-kontribwent ikkonċernat, ikunu jafu l-arranġament inkwistjoni u għalhekk ikunu f'pożizzjoni li jiddeterminaw bi preċiżjoni l-mument li fih isseħħ tali passaġġ.

81 It-tieni nett, fir-rigward tar-riferiment għall-provvista ta' għajnuna, ta' assistenza jew ta' pariri, applikabbli għall-intermedjarji msemmija fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 8ab(1) tad-Direttiva 2011/16 emendata, li huma dawk imsemmija fit-tieni subparagrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 ta' din id-direttiva, għandu jiġi rrilevat li din il-provvista tista' tinfirex fuq ċertu perijodu.

82 Madankollu, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 8ab(1) ma jippreċiżax jekk il-bidu tad-dekorrenza tat-terminu ta' rapportar għad-dispożizzjoni ta' dawn l-intermedjarji għandux iseħħ l-għada tal-ewwel jum jew tal-aħħar jum tal-perijodu li matulu tingħata l-għajnuna, l-assistenza jew il-pariri.

83 Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat li l-obbligu ta' rapportar impost fuq l-imsemmija intermedjarji, imsemmija fit-tieni subparagrafu tal-punt 21 tal-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva, jista' loġikament jeżisti biss mill-mument li fih il-persuna kkonċernata taf jew tista' raġonevolment titqies li hija taf li hija impenjat ruħha li tipprovdi, direttament jew permezz ta' persuni oħra, għajnuna, assistenza jew pariri dwar it-tfassil, il-kummerċjalizzazzjoni jew l-organizzazzjoni ta' arranġament transkonfinali rapportabbli u li hija, għalhekk, "intermedjarja", suġġetta għall-obbligu ta' rapportar. Dan il-mument jista', jekk ikun il-każ u skont l-informazzjoni li hija għad-dispożizzjoni ta' din il-persuna dwar in-natura eżatta tal-arranġament inkwistjoni, iseħħ biss wara l-bidu tal-għoti minnha ta' għajnuna, ta' assistenza jew ta' pariri. Huwa fid-dawl, b'mod partikolari, ta' dan il-fatt li t-tieni subparagrafu tal-punt 21

tal-Artikolu 3 tal-istess direttiva jispeċifika li l-imsemmija persuna għandha d-dritt li tipproduċi provi li hija ma kinitx taf u ma setgħetx raġonevolment titqies li kienet qiegħda tipparteċipa fi arranġament transkonfinali rapportabbli.

84 Fl-aħħar nett, għandu jiġi kkunsidrat, kif jirrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 109 tal-konklużjonijiet tiegħu u kif jirriżulta mill-premessa 7 tad-Direttiva 2018/822, li l-għoti bikri ta' informazzjoni lill-amministrazzjoni fiskali, jiġifieri qabel ma jiġi implimentat l-arranġament, għandu jiġi pprivileġġat. Madankollu, u kif jirrileva, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punt 112 tal-konklużjonijiet tiegħu, għandu, sa fejn huwa possibbli, jiġi limitat ir-riskju li obbligi ta' rapportar għandhom jiġu eżegwiti fir-rigward ta' arranġamenti li l-implimentazzjoni tagħhom tibqa' inċerta, li jista' jseħħ b'mod partikolari fil-każ ta' intermedjarji awżiljarji li, inqas direttament implikati milli huma l-intermedjarji prinċipali, huma, minħabba f'hekk, inqas suxxettibbli li jiġu informati b'mod preċiż dwar l-istat ta' progress tal-arranġament ikkonċernat.

85 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi dedott kemm mill-użu, fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 8ab(1) tad-Direttiva 2011/16 emendata, ta' żmien tal-passat ("ngħataw"), kif ukoll mir-regola applikata għall-intermedjarji prinċipali, li t-terminu għar-rapportar ma jibdiex jiddekorri mill-bidu tal-involviment tagħhom fit-tfassil tal-arranġament iżda biss fl-istadju tal-implimentazzjoni tagħha, li t-terminu għar-rapportar tal-intermedjarji awżiljarji ma jistax jibda jiddekorri ħlief l-għada tad-data li fiha huma jkunu lestew is-servizzi tagħhom ta' għajnuna, ta' assistenza jew ta' konsulenza u, l-iktar tard, fil-jum ddefinit minn dan l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 8ab(1), sakemm huma jkunu jafu biha. Għandu jingħad ukoll li dawn il-kunsiderazzjonijiet huma bla ħsara għall-possibbiltà, għal dawn l-intermedjarji, li jeħilsu mill-obbligu ta' rapportar tagħhom, jekk jixtiequ, anki qabel ma jibda jiddekorri t-terminu ta' 30 jum mogħti għal dan l-għan, għalhekk, b'mod partikolari, mill-bidu tal-għoti tagħhom ta' għajnuna, ta' assistenza jew ta' pariri.

86 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti u fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 36 sa 45 ta' din is-sentenza, għandu jiġi kkunsidrat li l-bidu tad-dekorrenza tat-terminu ta' rapportar huwa, għall-kategoriji differenti ta' intermedjarji msemmija mid-Direttiva 2011/16 emendata, kif ukoll għall-kontribwent ikkonċernat meta l-obbligu ta' rapportar jaqa' fuqu, iddeterminat b'mod suffiċjentement ċar u preċiż fid-dawl tar-rekwiżiti li jirriżultaw mill-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' legalità f'materji kriminali.

87 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi konkluż li l-eżami tat-tieni u tat-tielet domanda ma jqiegħedx inkwistjoni l-validità tad-Direttiva 2011/16 emendata, fid-dawl tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' legalità f'materji kriminali.

88 Fir-rigward tal-osservanza tal-Artikolu 7 tal-Karta, it-tieni u t-tielet domanda jirrigwardaw, essenzjalment, il-punt dwar jekk, indipendentement mill-kwistjoni tal-osservanza tas-sigriet professjonali, il-kunċetti u t-termini msemmija f'dawn id-domandi humiex suffiċjentement preċiżi sabiex l-indħil fil-ħajja privata tal-intermedjarju u tal-kontribwent ikkonċernat li jimplika l-obbligu ta' rapportar ikun huwa stess iddefinit b'mod suffiċjentement preċiż fid-dawl tal-informazzjoni li dan ir-rapportar għandu jinkludi.

89 Peress li, kif jirrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 123 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-Artikolu 7 tal-Karta ma jimponi ebda obbligu iktar strett mill-Artikolu 49 tagħha f'termini ta' rekwiżit ta' ċarezza jew ta' preċiżjoni tal-kunċetti użati u tat-termini stabbiliti, għandu jitqies li l-indħil fil-ħajja privata tal-intermedjarju u tal-kontribwent ikkonċernat li jimplika l-obbligu ta' rapportar huwa huwa stess iddefinit b'mod suffiċjentement preċiż fid-dawl tal-informazzjoni li dan

ir-rapportar għandu jinkludi. Din il-kunsiderazzjoni hija, madankollu, bla ħsara għall-eżami tal-punt dwar jekk l-imsemmi ndħil jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġu protetti l-għanijiet ta' interess ġenerali tad-Direttiva 2011/16 emendata, li huwa s-suġġett tal-ħames domanda preliminari.

90 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, għandu jiġi konkluż li l-eżami tal-aspetti li fuqhom huma bbażati t-tieni u t-tielet domanda preliminari ma żvela ebda element ta' natura li jaffettwa l-validità tad-Direttiva 2011/16 emendata fid-dawl tal-prinċipju ta' ċertezza legali, tal-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali stabbilit fl-Artikolu 49(1) tal-Karta u tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta.

Fuq ir-raba' domanda preliminari

91 Ir-raba' domanda tirrigwarda l-obbligu ta' komunikazzjoni, previst fl-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata, u hija simili għal dik magħmula, fir-rigward tal-avukati, fil-kawża li tat lok għas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et* (C-694/20, EU:C:2022:963). Din il-kwistjoni tikkonċerna, f'dan il-każ, l-intermedjarji mhux avukati suġġetti għal sigriet professjonali bis-saħħa tad-dritt nazzjonali.

Kunsiderazzjonijiet preliminari dwar il-portata tal-Artikolu 8 (5) tad-Direttiva 2011/16 emendata

92 Qabel l-eżami ta' din il-kwistjoni, għandha tingħata deċiżjoni dwar l-osservazzjonijiet tal-Kummissjoni, imtennija waqt is-seduta, li jgħidu li l-possibbiltà għall-Istati Membri, prevista fl-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata, li jissostitwixxu l-obbligu ta' komunikazzjoni għall-obbligu ta' rapportar, ma ġietx stabbilita fir-rigward tal-professjonisti kollha suġġetti għal obbligu ta' sigriet professjonali bis-saħħa tad-dritt nazzjonali, iżda biss fir-rigward ta' dawk fosthom li jistgħu jiġu assimilati mal-avukati sa fejn huma għandhom, permezz tad-dritt nazzjonali, *locus standi* sabiex jirrappreżentaw lill-partijiet fi proċeduri legali. Il-Kummissjoni żiedet li l-leġiżlatur tal-Unjoni ried, fid-dawl tal-varjetà tas-sistemi legali nazzjonali, iħalli d-determinazzjoni ta' dawn il-professjonisti għall-evalwazzjoni ta' kull Stat Membru.

93 Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu u waqt is-seduta, il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea kkunsidra wkoll li ma huwiex iġġustifikat, fir-rigward tas-sigriet professjonali, li l-intermedjarji mhux avukati jingħataw l-istess protezzjoni bħall-avukati. F'dan ir-rigward, huwa sostna b'mod partikolari, essenzjalment, li l-possibbiltà ta' sostituzzjoni tal-obbligi prevista fl-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata ngħatat lill-Istati Membri biss sabiex ikunu jistgħu jikkonformaw ruħhom mar-rekwiżiti li jirriżultaw mill-Karta u mill-ġurisprudenza tal-Qorti EDB u tal-Qorti tal-Ġustizzja.

94 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, għall-finijiet tal-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux biss il-kliem tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet imfittxija mil-leġiżlazzjoni li tagħmel parti minnha (sentenza tal-20 ta' Ottubru 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Tneħħija tal-vittma tat-traffikar tal-bnedmin), C-66/21, EU:C:2022:809, punt 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

95 Fir-rigward tal-kliem tal-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata, għandu jiġi kkonstatat li l-verżjonijiet lingwistiċi ta' din id-dispożizzjoni huma differenti. Il-verżjoni bil-lingwa Ingliża tuża l-espressjoni "legal professional privilege", li għandha titqies bħala li tirreferi, fil-kuntest tad-dritt tal-Unjoni u kif issostni l-Kummissjoni, għas-sigriet professjonali tal-avukat u ta'

professjonisti oħra li jistgħu jiġu assimilati miegħu sa fejn huma awtorizzati, bis-saħħa tad-dritt nazzjonali applikabbli, jiżguraw ir-rappreżentanza legali ta' klijent quddiem il-qrati nazzjonali. Żewġ verżjonijiet lingwistiċi, jiġifieri dik Maltija u dik Rumena, jinkludu traduzzjoni letterali ta' din l-espressjoni Ingliża (rispettivament "privileġġ professjonali legali" u "privilegiu profesional legal"). Il-verżjoni bil-lingwa Griega tirreferi b'mod espliċitu għas-"segretezza professjonali tal-avukat skont id-dritt nazzjonali" ("το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας"). B'kuntrast ma' dan, it-tmintax-il verżjoni lingwistika l-oħra jinkludu espressjonijiet li jirreferu, essenzjalment, għas-sigriet professjonali applikabbli bis-saħħa tad-dritt nazzjonali, mingħajr riferiment għas-sigriet professjonali tal-avukat. Għalhekk, dawn il-verżjonijiet lingwistiċi l-oħra jistgħu jirrigwardaw professjonijiet (bħal dawk ta' konsulent fiskali, ta' nutar, ta' awditur, ta' kontabilista, ta' bankier) li huma marbuta b'sigriet professjonali bis-saħħa tad-dritt nazzjonali iżda, *a priori*, ma għandhomx permezz ta' dan l-istess dritt setgħa ta' rappreżentanza legali.

96 Fir-rigward tal-premessa 8 tad-Direttiva 2018/822 dwar l-inklużjoni tal-Artikolu 8ab(5) fid-Direttiva 2011/16, din tinkludi, fit-tnejn u għoxrin verżjoni lingwistika tagħha, l-istess diverġenzi terminoloġiċi kif ukoll il-partikolaritajiet supplimentari li ġejjin. Il-verżjoni bil-lingwa Griega ta' din il-premessa tagħmel riferiment għas-sigriet professjonali b'mod ġenerali ("το επαγγελματικό απόρρητο"), mingħajr ma ssemmi iktar, kif tagħmel il-verżjoni bil-lingwa Griega ta' dan l-Artikolu 8ab(5), is-sigriet professjonali tal-avukat. Għall-kuntrarju, il-verżjoni bil-lingwa Daniża tal-imsemmija premessa tirreferi għall-avukat, billi tipprevedi li l-obbligu ta' rapportar ma jistax jiġi impost fil-każ ta' "kunfidenzjalità tal-korrispondenza bejn l-avukat u l-klijent tiegħu, jew ta' obbligu legali simili previst mil-liġi" ("på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt"), filwaqt li l-verżjoni bil-lingwa Daniża tal-imsemmi Artikolu 8ab(5) ma ssemmix l-avukati.

97 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-interpretazzjoni letterali tal-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata ma tippermettix li tiġi ddeterminata b'mod ċar u inekwivoku l-portata, fir-rigward tal-professjonijiet li jistgħu jkunu kkonċernati, tal-possibbiltà rrikonoxxuta mid-Direttiva 2011/16 emendata lill-Istati Membri li jissostitwixxu l-obbligu ta' komunikazzjoni għall-obbligu ta' rapportar.

98 Fir-rigward tal-kuntest u tal-għanijiet imfittxija mid-Direttiva 2011/16 emendata, għandu, fl-ewwel lok, jitfakkar li, kif jirriżulta mill-premessa 2 tad-Direttiva 2018/822, din hija intiża sabiex tippermetti lill-Istati Membri jipproteġu b'mod effikaċi l-valur taxxabbli nazzjonali tagħhom mill-erożjoni li hija ġġarrab minħabba l-istabbiliment minn kontribwenti ta' strutturi ta' ppjanar tat-taxxa partikolarment issofistikati. Minn din il-premessa jirriżulta wkoll li sabiex tkun tista' tingħata tali protezzjoni effettiva, huwa importanti li l-Istati Membri jiksbu informazzjoni komprensiva u rilevanti dwar l-arranġamenti fiskali potenzjalment aggressivi sabiex ikunu jistgħu jirreaġixxu malajr kontra l-prattiki fiskali dannużi u jirrimedjaw in-nuqqasijiet permezz ta' leġiżlazzjoni jew permezz tat-twettiq ta' analiżi tar-riskji xierqa u ta' kontrolli fiskali. Barra minn hekk, kif jirriżulta mill-premessi 4 u 8 ta' din id-direttiva, hija għandha wkoll l-għan li tiżgura l-funzjonament tajjeb tas-suq intern billi tiġġieled kontra l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa fih. Sabiex jintlaħaq kull wieħed minn dawn l-għanijiet, il-komunikazzjoni obbligatorja ta' informazzjoni dwar l-arranġamenti ta' ppjanar tat-taxxa ta' natura potenzjalment aggressiva permezz ta' rapportar ta' informazzjoni imposta fuq l-intermedjarji tqieset essenzjali mil-leġiżlatur tal-Unjoni kif jirriżulta mill-premessi 6 sa 8 tal-imsemmija direttiva.

99 Issa, kif osserva l-Avukat Ġenerali, essenzjalment, fil-punti 202 sa 204 tal-konklużjonijiet tiegħu, interpretazzjoni tal-Artikolu 8ab tad-Direttiva 2011/16 emendata fis-sens li tippermetti lill-Istati Membri jeżentaw milli jwettqu tali rapportar lill-intermedjarji kollha, bħal b'mod partikolari

l-konsulenti fiskali, nutara, awdituri, kontabilisti jew bankiera, sa fejn dawn ikunu suġġetti għal sigriet professjonali bis-saħħa tad-dritt nazzjonali applikabbli jkollha, potenzjalment, il-konsegwenza li tiftaħ it-triq għal kontestazzjoni tal-effettività stess tal-mekkanizmu ta' rapportar hekk stabbilit mil-leġiżlatur tal-Unjoni.

100 Fit-tieni lok, għandu jiġi nnotat, bħalma tagħmel il-Kummissjoni u kif jirrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 206 tal-konklużjonijiet tiegħu, li d-Direttiva 2011/16 emendata u, b'mod iktar partikolari, l-obbligu ta' rapportar u l-obbligu ta' komunikazzjoni li hija tistabbilixxi fl-Artikolu 8a tagħha huma ispirati mill-qrib minn dokumenti tal-OECD u, b'mod partikolari, mir-Regola 2.4 tal-mudell ta' regoli tal-OECD.

101 Din ir-regola, intitolata "Ċirkustanzi li fihom [i]ntermedjarju huwa eżentat mir-rapportar", tipprovdi għalhekk li l-eżenzjoni mir-rapportar, immotivata minn regoli tas-sigriet professjonali previsti mid-dritt nazzjonali, tapplika biss "sa fejn ir-rapportar jippreżupponi li jiġi żvelat il-kontenut ta' skambji kunfidenzjali bejn avukat jew rappreżentant legali ieħor awtorizzat ["attorney, solicitor or other admitted legal representative" fil-verżjoni bil-lingwa Ingliża] u [k]lijent, kif iddefinit fil-[k]ummentarji fuq l-Artikolu 26 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD".

102 Il-punt 80 tal-Parti III tal-mudell ta' regoli tal-OECD, intitolat "Kummenti", jesponi, fl-istess sens, li "[i]r-regoli ta' rapportar obbligatorju ta' informazzjoni ma jwasslux għal avukat jew rappreżentant legali awtorizzat ["attorney, solicitor or other admitted legal representative" fil-verżjoni bil-lingwa Ingliża] sabiex jiżvela informazzjoni protetta mis-sigriet professjonali jew minn obbligi professjonali ekwivalenti oħra fil-qasam tal-kunfidenzjalità".

103 Fir-rigward tal-kummentarji fuq l-Artikolu 26 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali dwar id-Dħul u l-Ġid, adottat mill-OECD, dawn jirreferu wkoll, fil-punt 19.4 tagħhom, għall-protezzjoni mogħtija lill-komunikazzjonijiet kunfidenzjali bejn klijent u "avukat jew rappreżentant legali ieħor awtorizzat ["attorney, solicitor or other admitted legal representative" fil-verżjoni bil-linwga Ingliża]".

104 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li x-xogħlijiet li ispiraw ir-redazzjoni tad-Direttiva 2011/16 emendata, f'dak li jirrigwarda l-obbligu ta' rapportar u l-obbligu ta' komunikazzjoni, kienu jirrigwardaw, essenzjalment, il-protezzjoni tas-sigrieti professjonali biss tal-avukat u tal-professjonisti l-oħra legalment awtorizzati li jiżguraw, bħal fil-każ tiegħu, ir-rappreżentanza legali.

105 Fit-tielet lok, għandu jitqies li r-riferiment magħmul mill-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata għas-sigriet professjonali applikabbli "skont il-liġi nazzjonali" huwa spjegat mill-fatt li, għalkemm il-protezzjoni msaħħa tal-kummerċ bejn avukat u l-klijent tiegħu hija diġà ggarantita fil-livell tal-Unjoni abbażi tal-Artikoli 7 u 47 tal-Karta, il-modalitajiet ta' din il-protezzjoni u, fuq kollox, il-kundizzjonijiet u l-limiti li fihom professjonisti oħra marbuta bis-sigriet professjonali jistgħu, jekk ikun il-każ, jinvokaw protezzjoni paragunabbli, huma rregolati mid-dritt nazzjonali. F'dan ir-rigward, mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li ċerti Stati Membri jestendu l-kwalità sabiex jiżguraw ir-rappreżentanza legali għal professjonijiet oħra minbarra dik ta' avukat.

106 Għalkemm huwa għalhekk iġġustifikat, kif jipprevedi l-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata, li l-Istati Membri għandhom, f'dan il-kuntest, marġni ta' diskrezzjoni fl-eżerċizzju tal-possibbiltà tagħhom li jissostitwixxu l-obbligu ta' komunikazzjoni għall-obbligu ta' rapportar,

sabiex ikunu jistgħu jieħdu inkunsiderazzjoni professjonijiet, minbarra dik ta' avukat, li huma jawtorizzaw li jiżguraw ir-rappreżentanza legali, xorta jibqa' l-fatt li dan il-marġni ta' diskrezzjoni ma huwiex intiż li jippermetti lill-imsemmija Stati Membri jestendu l-benefiċċju ta' din is-sostituzzjoni tal-obbligi għal professjonijiet li ma jiżgurawx tali rappreżentanza.

107 Barra minn hekk, għandu jingħad ukoll li interpretazzjoni differenti tal-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata u tal-possibbiltà tal-Istati Membri li jissostitwixxu l-obbligu ta' komunikazzjoni għall-obbligu ta' rapportar tista' toħloq distorsjonijiet bejn l-Istati Membri, peress li eżerċizzju wiesa' ta' din il-possibbiltà minn uħud fosthom fir-rigward ta' professjonijiet marbuta bis-sigriet professjonali iżda li ma jiżgurawx ir-rappreżentanza legali, jista' jwassal għal rilokazzjoni tal-attivitajiet ta' ppjanar potenzjalment aggressiv tat-taxxa fit-territorju tagħhom billi b'dan il-mod jippreġudika l-effikaċja kif ukoll l-uniformità, fil-livell tal-Unjoni, tal-ġlieda kontra l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa fis-suq intern.

108 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi kkunsidrat li l-possibbiltà għall-Istati Membri li jissostitwixxu l-obbligu ta' komunikazzjoni għall-obbligu ta' rapportar ma ngħatatx, permezz tal-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata, ħlief għall-professjonisti li, bħall-avukati, huma awtorizzati, skont id-dritt nazzjonali, jiżguraw ir-rappreżentanza legali.

109 Madankollu, tibqa' l-kwistjoni dwar jekk, kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-relazzjoni bejn avukat u l-klijent tiegħu, fis-sentenza tagħha tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et* (C-694/20, EU:C:2022:963, punti 19 *in fine* u 27), l-eżistenza stess tar-relazzjoni bejn professjonist mhux avukat awtorizzat sabiex jiżgura r-rappreżentanza legali u l-klijent tiegħu għandhiex tibqa' sigrieta fir-rigward ta' terzi, bil-konsegwenza li l-impożizzjoni fuq tali professjonist tal-obbligu sussidjarju ta' komunikazzjoni lanqas biss ma tkun prevedibbli, sa fejn din twassal għall-iżvelar lil terzi tal-eżistenza tar-relazzjoni bejn dan il-professjonist u l-klijent tiegħu.

110 Hija din l-aħħar kwistjoni li għandha, essenzjalment, tiġi deċiża fil-kuntest tal-eżami tar-raba' domanda preliminari.

L-analiżi tad-domanda

111 Permezz tar-raba' domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, lill-Qorti tal-Ġustizzja teżamina l-validità tal-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata fid-dawl tal-Artikolu 7 tal-Karta, sa fejn l-applikazzjoni ta' dan l-Artikolu 8ab(5) mill-Istati Membri għandha l-effett li timponi fuq intermedjarju mhux avukat iżda awtorizzat jiżgura r-rappreżentanza legali, meta jkun eżentat mill-obbligu ta' rapportar, previst fl-Artikolu 8ab(1) ta' din id-direttiva, minħabba s-sigriet professjonali li huwa għandu, li jikkomunika mingħajr dewmien lil kull intermedjarju ieħor li ma jkunx il-klijent tiegħu l-obbligi ta' rapportar tiegħu bis-saħħa tal-Artikolu 8ab(6) tal-imsemmija direttiva.

112 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar qabelxejn li l-Artikolu 7 tal-Karta, li jirrikonoxxi lil kull persuna d-dritt għar-rispett tal-ħajja privata u tal-familja tagħha, ta' darha u tal-komunikazzjonijiet tagħha, jikkorrispondi għall-Artikolu 8(1) tal-KEDB (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 25).

113 Konformement mal-Artikolu 52(3) tal-Karta, li huwa intiż li jiżgura l-koerenza neċessarja bejn id-drittijiet inklużi fiha u d-drittijiet korrispondenti ggarantiti mill-KEDB mingħajr ma tiġi ppreġudikata l-awtonomija tad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha għalhekk tieħu

inkunsiderazzjoni, fl-interpretazzjoni li hija tagħti fir-rigward tad-drittijiet iggarantiti mill-Artikoli 7 u 47 tal-Karta, id-drittijiet korrispondenti ggarantiti mill-Artikolu 8(1) tal-KEDB, kif interpretati mill-Qorti EDB", bħala livell minimu ta' protezzjoni (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 26).

114 Kif diġà rrilevat il-Qorti tal-Ġustizzja, mill-ġurisprudenza tal-Qorti EDB jirriżulta li l-Artikolu 8(1) tal-KEDB jipproteġi l-kunfidenzjalità ta' kull korrispondenza bejn individwi u jagħti protezzjoni msaħħa lill-iskambji bejn l-avukati u l-klijenti tagħhom (ara, f'dan is-sens, Qorti EDB, 6 ta' Diċembru 2012, Michaud vs Franza, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, punti 117 u 118). Bħal din id-dispożizzjoni, li l-protezzjoni tagħha ma tkoprix biss l-attività ta' difiża iżda wkoll il-konsulenza legali, l-Artikolu 7 tal-Karta jiggarantixxi neċessarjament is-sigriet ta' din il-konsulenza legali, u dan kemm fir-rigward tal-kontenut tagħha kif ukoll fir-rigward tal-eżistenza tagħha. Fil-fatt, kif irrilevat il-Qorti EDB, il-persuni li jikkonsultaw avukat jistgħu raġonevolment ikollhom l-aspettattiva li l-komunikazzjonijiet tagħhom ser jibqgħu privati u kunfidenzjali (Qorti EDB, 9 ta' April 2019, Altay vs It-Turkija (Nru 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, punt 49). Għaldaqstant, ħlief f'sitwazzjonijiet eċċezzjonali, dawn il-persuni għandhom ikunu jistgħu leġittimament ikollhom fiduċja fil-fatt li l-avukat tagħhom ma jiżvela lil ħadd, mingħajr il-kunsens tagħhom, li huma jikkonsultawh (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 27).

115 Kif iddeċidiet ukoll il-Qorti tal-Ġustizzja, il-protezzjoni speċifika li l-Artikolu 7 tal-Karta u l-Artikolu8(1) tal-KEDB jagħtu lis-sigriet professjonali tal-avukati, li jimplika fuq kollox obbligi li jaqgħu fuq l-avukati, hija ġġustifikata mill-fatt li l-avukati għandhom funzjoni fundamentali f'soċjetà demokratika, jiġifieri d-difiża tal-partijiet fil-kawża (Qorti EDB, 6 ta' Diċembru 2012, Michaud vs Franza, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, punti 118 u 119). Din il-funzjoni fundamentali timplika, minn naħa, ir-rekwiżit, li l-importanza tiegħu hija rrikonoxxuta fl-Istati Membri kollha, li kull parti fil-kawża għandu jkollha l-possibbiltà li tikkonsulta bil-libertà kollha l-avukat tagħha, li l-professjoni stess tiegħu tinkludi, fl-essenza tagħha, il-kompitu li jagħti, b'mod indipendenti, pariri legali lil dawk kollha li jeħtiġuhom u, min-naħa l-oħra, ir-rekwiżit korrelattiv ta' lealtà min-naħa tal-avukat fil-konfront tal-klijent tiegħu (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 28).

116 Mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 114 u 115 ta' din is-sentenza jirriżulta li l-kunfidenzjalità tar-relazzjoni bejn l-avukat u l-klijent tiegħu tibbenefika minn protezzjoni għal kollox speċifika, li tinsab fil-pożizzjoni unika li jokkupa l-avukat fi ħdan l-organizzazzjoni ġudizzjarja tal-Istati Membri kif ukoll il-missjoni fundamentali fdata lilu u li hija rrikonoxxuta mill-Istati Membri kollha. Huwa taħt il-benefiċċju ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li l-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et* (C-694/20, EU:C:2022:963), qieset li l-obbligu ta' komunikazzjoni, meta dan ikun impost fuq l-avukat, jikser l-Artikolu 7 tal-Karta.

117 F'dan ir-rigward, fl-aħħar nett, għandu jiġi rrilevat li l-ħtieġa relattiva għall-pożizzjoni u għall-kwalità ta' avukat indipendenti li għandu jkollu l-konsulent li mingħandu toriġina l-korrispondenza li tista' tkun protetta tirriżulta mill-kunċett tar-rwol tal-avukat, meqjus bħala kollaboratur tal-ġustizzja u msejjaħ sabiex jipprovdi, b'indipendenza sħiħa u fl-interess superjuri tal-ġustizzja, l-assistenza legali li l-klijent għandu bżonn. Din il-protezzjoni għandha bħala korrispettiv id-dixxiplina professjonali, imposta u kkontrollata mill-interess ġenerali. Tali kunċett jissodisfa t-tradizzjonijiet legali komuni għall-Istati Membri u jinsab ukoll fl-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, kif jirriżulta mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 19 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja

tal-Unjoni Ewropea (sentenza tal-14 ta' Settembru 2010, Akzo Nobel Chemicals u Akcros Chemicals vs Il-Kummissjoni *et*, C-550/07 P, EU:C:2010:512, punt 42, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

118 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, u tal-pożizzjoni unika li huma jirrikonoxxu lill-professjoni ta' avukat fi ħdan is-soċjetà u għall-finijiet tal-amministrazzjoni tajba tal-ġustizzja, għandu jitqies li s-soluzzjoni mogħtija b'dan il-mod fis-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et* (C-694/20, EU:C:2022:963) fir-rigward tal-avukati tista' tiġi estiża biss għall-persuni li jeżerċitaw l-attivitajiet professjonali tagħhom taħt wieħed mit-titoli professjonali msemmija fl-Artikolu 1(2)(a) tad-Direttiva 98/5.

119 Għaldaqstant, fir-rigward tal-professjonisti l-oħra li, filwaqt li jkunu, jekk ikun il-każ, awtorizzati mill-Istati Membri sabiex jiżguraw ir-rappreżentanza legali, ma jissodisfawx il-karatteristiċi msemmija iktar 'il fuq, bħal, pereżempju, l-għalliema universitarji f'ċerti Stati Membri, xejn ma jippermetti li jiġi konkluż li l-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata huwa invalidu fir-rigward tal-Artikolu 7 tal-Karta, sa fejn l-obbligu ta' komunikazzjoni, meta dan jiġi ssostitwit mill-Istat Membru bl-obbligu ta' rapportar, għandu bħala konsegwenza li l-eżistenza ta' rabta ta' konsultazzjoni bejn l-intermedjarju li jikkomunika u l-klijent tiegħu tiġi mgħarrfa lill-intermedjarju li din l-informazzjoni ġiet ikkomunikata lilu u, fl-aħħar mill-aħħar, lill-amministrazzjoni fiskali.

120 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-risposta għar-raba' domanda għandha tkun fis-sens li l-invalidità tal-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16 emendata fid-dawl tal-Artikolu 7 tal-Karta, deċiża mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et* (C-694/20, EU:C:2022:963), tapplika biss fir-rigward tal-persuni li jeżerċitaw l-attivitajiet professjonali tagħhom taħt wieħed mit-titoli professjonali msemmija fl-Artikolu 1(2)(a) tad-Direttiva 98/5.

Fuq il-ħames domanda preliminari

121 Permezz ta' din id-domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, lill-Qorti tal-Ġustizzja teżamina l-validità tal-Artikolu 8ab(1), (6) u (7) tad-Direttiva 2011/16 emendata, fid-dawl tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta, sa fejn dawn id-dispożizzjonijiet għandhom l-effett li jobbligaw lill-intermedjarji li ma jibbenefikawx mill-eżenzjoni msemmija fl-Artikolu 8ab(5) ta' din id-direttiva u, fl-assenza ta' intermedjarju suġġett għall-obbligu ta' rapportar, il-kontribwent ikkonċernat, li jagħmlu r-rapportar previst fl-Artikolu 8ab(1) tal-imsemmija direttiva.

122 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tosserva, b'mod partikolari, li l-obbligu ta' rapportar jista' jikkonċerna arranġamenti transkonfinali li huma legali, awtentiċi, mhux abbużivi u li l-benefiċċju prinċipali tagħhom ma huwiex fiskali.

123 Għalhekk, il-ħames domanda tirrigwarda ksur eventwali, minn dan l-obbligu, tad-dritt għall-protezzjoni tal-ħajja privata li jirriżulta, essenzjalment, mill-fatt li l-obbligu ta' rapportar ta' arranġament li jsegwi, ċertament, benefiċċju fiskali, iżda b'mod legali u mhux abbużiv, jillimita l-libertà tal-kontribwent li jagħżel, u dik tal-intermedjarju li jikkonċepixxi u li jagħtih parir, il-mezz fiskali l-inqas intaxxat.

124 F'dan ir-rigward, kif tfakkar fil-punti 112 u 113 ta' din is-sentenza, l-Artikolu 7 tal-Karta jikkorrispondi għall-Artikolu 8(1) tal-KEDB u, konformement mal-Artikolu 52(3) tal-Karta, il-Qorti tal-Ġustizzja tieħu inkunsiderazzjoni, fl-interpretazzjoni tad-drittijiet iggarantiti minn dan l-Artikolu 7, id-drittijiet korrispondenti ggarantiti minn dan l-Artikolu 8(1), kif interpretati mill-Qorti EDB.

125 F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dispożizzjonijiet li jimponu jew jippermettu l-komunikazzjoni ta' data personali bħal ma huwa l-isem, il-post ta' residenza jew ir-riżorsi finanzjarji ta' persuni fiżiċi lil awtorità pubblika għandhom jiġu kklassifikati, fl-assenza tal-kunsens ta' dawn il-persuni fiżiċi u irrispettivament mill-użu ulterjuri tad-data inkwistjoni, bħala ndħil fil-ħajja privata tagħhom u, għaldaqstant, bħala limitazzjoni għad-dritt iggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta, bla ħsara għall-fatt li dawn ikunu eventwalment iġġustifikati (sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (Trasparenza Assoċjattiva), C-78/18, EU:C:2020:476, punt 124).

126 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti EDB jirriżulta li l-kunċett ta' ħajja privata huwa kunċett wiesa' li jinkludi l-kunċett ta' awtonomija personali. B'mod iktar partikolari, din il-qorti ddeċidiet li "[l-Artikolu 8 tal-KEDB] jipproteġi d-dritt għall-iżvilupp personali, kemm jekk fil-forma ta' żvilupp personali jew fil-forma ta' awtonomija personali, li jirrifletti prinċipju importanti sottostanti fl-interpretazzjoni tal-garanziji ta' [din id-dispożizzjoni]" [traduzzjoni mhux uffiċjali]. Hija ddikjarat li din id-dispożizzjoni "tinkludi d-dritt għal kull individwu li jmur għand l-oħrajn sabiex jistabbilixxi u jiżviluppa relazzjonijiet mal-simili tiegħu u mad-dinja esterna, jiġifieri d-dritt għal 'ħajja privata soċjali', u [li l-istess dispożizzjoni] tista' tinkludi l-attivitajiet professjonali jew l-attivitajiet li jseħħu f'kuntest pubbliku" [traduzzjoni mhux uffiċjali] (Qorti EDB, 18 ta' Jannar 2018, FNASS *et* vs Franza, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, punt 153 u l-ġurisprudenza ċċitata). B'hekk hija rrilevat b'mod partikolari li ma kien hemm ebda raġuni ta' prinċipju sabiex il-kunċett ta' "ħajja privata" jitqies bħala li jeskludi l-attivitajiet professjonali jew kummerċjali u li l-interpretazzjoni tal-imsemmi kunċett bħala li jinkludi tali attivitajiet tissodisfa s-suġġett u l-għan essenzjali tal-Artikolu 8 tal-KEDB, jiġifieri li tipproteġi lill-individwu kontra ndħil arbitrarju mill-awtoritajiet pubbliċi (ara, f'dan is-sens, Qorti EDB, 16 ta' Diċembru 1992, Niemietz vs Il-Ġermanja, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, punti 29 u 31).

127 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-kunċett ta' ħajja privata huwa kunċett wiesa' li jinkludi l-kunċett ta' awtonomija personali, li jkopri, tal-inqas, il-libertà ta' kull persuna li torganizza l-ħajja u l-attivitajiet tagħha, kemm personali kif ukoll professjonali jew kummerċjali. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat ukoll li kellha tittieħed inkunsiderazzjoni l-ġurisprudenza tal-Qorti EDB li minnha jirriżulta li d-dritt ta' ndħil awtorizzat mill-Artikolu 8(2) tal-KEDB jista' jmur ferm lil hinn għal attivitajiet professjonali jew kummerċjali milli f'każijiet oħra (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punt 29).

128 F'dan il-każ, għandu jiġi enfasizzat li l-libertà tal-operaturi ekonomiċi li jorganizzaw l-attivitajiet tagħhom b'mod li jillimitaw il-piż fiskali tagħhom hija riflessa b'mod partikolari fil-premessa 11 tad-Direttiva 2016/1164, li tesponi, essenzjalment, li għalkemm il-klawżoli ġenerali kontra l-abbuż għandhom jiġu applikati fi ħdan l-Unjoni għall-arranġamenti mhux awtentiċi, fil-każ kuntrarju, il-kontribwent għandu jkollu d-dritt li jagħżel l-istruttura l-iktar vantaġġuża fil-livell fiskali għall-affarijiet kummerċjali tiegħu. Barra minn hekk, l-għan tar-rapportar inkwistjoni huwa, b'mod partikolari u kif jirriżulta mill-premessa 2 tad-Direttiva 2018/822, li jippermetti

lill-amministrazzjonijiet fiskali u lil-leġiżlaturi nazzjonali jirreaġixxu malajr għad-differenzi bejn il-leġiżlazzjonijiet nazzjonali jew għal-lakuni regolatorji, li spiss iwasslu għat-tfassil ta' arranġamenti fiskali transkonfinali intiżi għat-tnaqqis tal-piż fiskali tal-kontribwenti.

129 Min-naħa tiegħu, l-obbligu ta' rapportar inkwistjoni jimplika l-iżvelar lill-amministrazzjoni fiskali, flimkien mad-data ta' identifikazzjoni tal-persuni kkonċernati, ta' informazzjoni dwar l-arranġament transkonfinali inkwistjoni. Din l-informazzjoni, li tista' tiġi dedotta mill-Artikolu 8ab(14) tad-Direttiva 2011/16 emendata, tinkludi, b'mod partikolari, sunt tal-kontenut ta' dan l-arranġament u informazzjoni dwar id-dispożizzjonijiet nazzjonali li fuqhom huwa bbażat l-imsemmi arranġament. B'dan il-mod, dan l-obbligu jikkostitwixxi, bħala tali, indħil fid-dritt għar-rispett tal-ħajja privata u tal-komunikazzjonijiet, li jwassal sabiex jiżvela lill-amministrazzjoni r-riżultat ta' xogħlijiet ta' disinn u ta' inġinerija fiskali, imwettqa, fil-kuntest ta' attivitajiet personali, professjonali jew kummerċjali, mill-kontribwent nnifsu jew, l-iktar spiss, minn intermedjarju jew intermedjarji fis-sens tal-punt 21 tal-Artikolu 3 ta' din id-direttiva.

130 B'dan il-mod, l-imsemmi obbligu, sa fejn jagħti lill-amministrazzjonijiet fiskali l-mezz li jirrimedjaw malajr id-differenzi u l-lakuni regolatorji li huma bbażati fuq arranġamenti transkonfinali, huwa ta' natura li jnaqqas l-interess, għall-kontribwenti, li jirrikorru għal arranġamenti fiskali li t-tul utli ta' impjieg tagħhom minnhom jista' jitqassar.

131 Għalhekk, l-istess obbligu jista' jiddisswadi kemm lill-imsemmija kontribwenti kif ukoll lill-konsulenti tagħhom milli jiddisinjaw u jimplimentaw mekkaniżmi ta' ppjanar transkonfinali tat-taxxa li, filwaqt li huma legali, huma bbażati fuq differenzi li jeżistu bejn id-diversi leġiżlazzjonijiet nazzjonali applikabbli.

132 Minn dan isegwi li l-obbligu ta' rapportar, sa fejn dan jirrigwarda, b'mod partikolari, tali arranġamenti, jimplika limitazzjoni tal-libertà, għall-kontribwenti u għall-intermedjarji, li jorganizzaw l-attivitajiet personali, professjonali u kummerċjali tagħhom u jikkostitwixxi, minħabba f'hekk, indħil fid-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta.

133 Għalhekk, tqum il-kwistjoni dwar jekk dan l-indħil jistax jiġi ġġustifikat.

134 Għandu jitfakkar li d-drittijiet stabbiliti fl-Artikolu 7 tal-Karta ma jidhrux li huma prerogattivi assoluti, iżda għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni fir-rigward tal-funzjoni tagħhom fis-soċjetà. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-Artikolu 52(1) tal-Karta, din taċċetta limitazzjonijiet għall-eżerċizzju ta' dawn id-drittijiet, kemm-il darba dawn il-limitazzjonijiet ikunu previsti fil-liġi, jirrispettaw il-kontenut essenzjali tal-imsemmija drittijiet u, b'osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità, ikunu neċessarji u effettivament jissodisfaw għanijiet ta' interess ġenerali rrikonoxxuti mill-Unjoni jew il-ħtieġa li jiġu protetti d-drittijiet u l-libertajiet ta' ħaddieħor (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020, Privacy International, C-623/17, EU:C:2020:790, punti 63 u 64).

135 Fl-ewwel lok, fir-rigward tar-rekwiżit li kull limitazzjoni għall-eżerċizzju tad-drittijiet fundamentali għandha tkun prevista fil-liġi, dan ir-rekwiżit jimplika li l-att li jippermetti l-indħil f'dawn id-drittijiet għandu jiddefinixxi huwa stess il-portata tal-limitazzjoni għall-eżerċizzju tad-dritt ikkonċernat, filwaqt li għandu jiġi ppreċiżat, minn naħa, li dan ir-rekwiżit ma jeskludix li l-limitazzjoni inkwistjoni tkun ifformulata f'termini suffiċjentement miftuħin sabiex tkun tista' tiġi adattata għal każijiet differenti kif ukoll għall-bidliet f'sitwazzjoni. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', jekk ikun il-każ, tispeċifika, permezz ta' interpretazzjoni, il-portata konkreta tal-limitazzjoni fir-rigward kemm tat-termini stess tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni inkwistjoni kif

ukoll tal-istruttura ġenerali tagħha u tal-għanijiet imfittxija minnha, kif interpretati fid-dawl tad-drittijiet fundamentali ggarantiti mill-Karta (sentenza tal-21 ta' Ġunju 2022, Ligue des droits humains, C-817/19, EU:C:2022:491, punt 114 u l-ġurisprudenza ċċitata).

136 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 8ab(1) tad-Direttiva 2011/16 kif emendata jipprevedi espressament li l-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri meħtieġa sabiex l-intermedjarji jkunu obbligati jgħaddu lill-awtoritajiet kompetenti l-"informazzjoni li jkollhom għarfien tagħha, jew tkun fil-pussess tagħhom jew taħt il-kontroll tagħhom dwar arranġamenti transkonfinali rapportabbli". Fl-assenza ta' intermedjarju marbut mal-obbligu ta' rapportar, dan l-obbligu jaqa' fuq il-kontribwent ikkonċernat, skont l-Artikolu 8ab(6) ta' din id-direttiva. Barra minn hekk, il-kunċett ta' "arranġament transkonfinali rapportabbli" huwa ddefinit fil-punt 19 tal-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva, b'rabta mal-karatteristiċi distintivi elenkati fl-Anness IV. Fl-aħħar nett, il-kontenut tal-imsemmi obbligu jista' jiġi dedott mill-Artikolu 8ab(14) tad-Direttiva 2011/16 emendata.

137 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkunsidrat li r-rekwiżit li l-limitazzjoni tal-eżerċizzju tad-drittijiet fundamentali għandha tkun prevista mil-liġi huwa ssodisfatt.

138 Fit-tieni lok, fir-rigward tar-rekwiżit dwar ir-rispett tal-kontenut essenzjali tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata, iggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta, għandu jiġi rrilevat li obbligu bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali li jirrigwarda biss il-komunikazzjoni ta' data li tiżvela t-tfassil u l-implimentazzjoni ta' arranġament fiskali potenzjalment aggressiva mingħajr ma taffettwa direttament il-possibbiltà la ta' tali kunċett u lanqas ta' tali implimentazzjoni, ma jistax jitqies bħala li jippreġudika l-essenza tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata tal-persuni kkonċernati.

139 Fit-tielet lok, fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandu jiġi vverifikat, qabelxejn, li l-obbligu ta' rapportar, previst fl-Artikolu 8ab(1), (6) u (7) tad-Direttiva 2011/16 emendata, jissodisfa għan ta' interess ġenerali rrikonoxxut mill-Unjoni. Fl-affermattiv, ikollu mbagħad jiġi żgurat, l-ewwel, li dan l-obbligu huwa xieraq sabiex jintlaħaq dan l-għan, it-tieni nett, li l-indħil fid-dritt fundamentali għar-rispett tal-ħajja privata li jista' jirriżulta mill-imsemmi obbligu huwa limitat għal dak li huwa strettament neċessarju, fis-sens li l-għan imfittex ma jistax raġonevolment jintlaħaq b'mod daqstant effikaċi permezz ta' mezzi oħra li huma inqas ta' preġudizzju għal dan id-dritt, u, it-tielet nett, kemm-il darba dan ikun effettivament il-każ, li dan l-indħil ma huwiex sproporzjonat u ma jikkawżax inkonvenjenzi sproporzjonati meta mqabbel mal-imsemmi għan, li jimplika b'mod partikolari bbilanċjar bejn l-importanza tiegħu u l-gravità tal-imsemmi ndħil (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2022, Luxembourg Business Registers, C-37/20 u C-601/20, EU:C:2022:912, punti 64 u 66).

140 Fir-rigward tar-rekwiżit li l-limitazzjoni tad-dritt fundamentali għandha tissodisfa għan ta' interess ġenerali, għandu jiġi rrilevat li l-emenda magħmula għad-Direttiva 2011/16 bid-Direttiva 2018/822 taqa' fil-kuntest ta' kooperazzjoni fiskali internazzjonali tal-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa li tikkonkretizza ruħha permezz ta' skambju ta' informazzjoni bejn Stati Membri. F'dan ir-rigward, b'mod partikolari mill-premessi 2, 4, 8 u 9 tad-Direttiva 2018/822 jirriżulta li l-obbligi ta' rapportar u ta' komunikazzjoni, stabbiliti bl-Artikolu 8ab tad-Direttiva 2011/16 kif emendata, għandhom l-għan li jikkontribwixxu fil-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa u fil-prevenzjoni tar-riskji ta' evitar u ta' evażjoni tat-taxxa.

141 Issa, il-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa u l-prevenzjoni tar-riskji ta' evitar u ta' evażjoni tat-taxxa jikkostitwixxu għanijiet ta' interess ġenerali rrikonoxxuti mill-Unjoni, fis-sens tal-Artikolu 52(1) tal-Karta, li jistgħu jippermettu li ssir limitazzjoni għall-eżerċizzju tad-drittijiet iggarantiti mill-Artikolu 7 tagħha (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

142 Fir-rigward tal-punt dwar jekk l-obbligu ta' rapportar, previst fl-Artikolu 8ab(1), (6) u (7) tad-Direttiva 2011/16 emendata, huwiex xieraq sabiex jintlaħqu l-imsemmija għanijiet, għandu jiġi rrilevat li, kif enfasizza b'mod partikolari l-leġiżlatur tal-Unjoni fil-premessi 2, 6 u 7 tad-Direttiva 2018/822, l-għoti lill-amministrazzjonijiet fiskali nazzjonali ta' informazzjoni ddettaljata dwar l-arranġamenti fiskali transkonfinali, b'mod partikolari l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 8ab(14) ta' din id-direttiva, fl-istadju bikri previst mill-Artikolu 8ab(1) tal-imsemmija direttiva, huwa partikolarment ta' natura li jippermetti lill-Istati Membri li jirreaġixxu malajr kontra l-prattiki fiskali dannużi, anki jekk legali, u li jirrimedjaw id-differenzi u l-lakuni leġiżlattivi jew regolamentari li jistgħu jiffaċilitaw l-iżvilupp ta' tali prattiki.

143 Fir-rigward tar-rekwiżit li jgħid li l-indħil fid-dritt fundamentali għar-rispett tal-ħajja privata li jista' jirriżulta minn dan l-obbligu ta' rapportar għandu jkun limitat għal dak li huwa strettament neċessarju, fis-sens li l-għan imfittex ma jkunx jista' raġonevolment jintlaħaq b'mod daqstant effikaċi permezz ta' mezzi oħra li jippreġudikaw inqas dan id-dritt, għandu jiġi rrilevat li l-imsemmi obbligu huwa mezz partikolarment effikaċi għas-servizz tal-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa u l-prevenzjoni tar-riskji ta' evitar u ta' evażjoni tat-taxxa. Fil-fatt, billi jimponi fuq l-intermedjarji u, jekk mhux, fuq il-kontribwent ikkonċernat, l-obbligu li jittrażmettu lill-amministrazzjoni fiskali, fi stadju bikri ħafna, informazzjoni dwar l-arranġamenti transkonfinali li jinkludu wieħed mill-karatteristiċi distintivi msemmija fl-Anness IV, il-leġiżlatur tal-Unjoni jippermetti lill-Istati Membri jirreaġixxu b'mod preċiż u rapidu, jekk ikun il-każ b'mod ikkoordinat, għall-mekkaniżmi ta' ppjanar aggressiv tat-taxxa, ħaġa li madankollu ma tippermettix l-eżami u l-kontroll tal-aġir fiskali mwettaq *a posteriori*.

144 Barra minn hekk, l-informazzjoni li għandha tiġi pprovduta fil-kuntest tar-rapport, kif tirriżulta mill-Artikolu 8ab(14) tad-Direttiva 2011/16 emendata, tirrigwarda l-identifikazzjoni tal-intermedjarji u tal-kontribwenti kkonċernati kif ukoll, jekk ikun il-każ, tal-impriżi assoċjati ma' dawn il-kontribwenti, u l-karatteristiċi distintivi li jidhru fl-Anness IV. Barra minn hekk, huma għandhom jinkludu sunt tal-arranġament transkonfinali kkonċernat u, jekk ikun il-każ, deskrizzjoni tal-attivitajiet kummerċjali u tal-arranġamenti rilevanti, ippreżentata b'mod astratt u mingħajr żvelar ta' sigriet kummerċjali jew ieħor. Huma jindikaw id-data ta' implimentazzjoni tal-arranġament transkonfinali kkonċernat, id-dispożizzjonijiet nazzjonali li fuqhom huwa bbażat u l-valur tal-imsemmi arranġament. Huma għandhom jidentifikaw l-Istati Membri kkonċernati jew li x'aktarx ikunu kkonċernati kif ukoll kull persuna oħra li x'aktarx tkun milquta mill-arranġament fi Stat Membru.

145 Din l-informazzjoni ma tidhirx li tmur lil hinn minn dak li huwa strettament meħtieġ sabiex l-Istati Membri jkunu jistgħu jifhmu biżżejjed l-arranġament transkonfinali kkonċernat u jkunu jistgħu jaġixxu malajr, kemm jekk abbażi biss ta' din l-informazzjoni pprovduta jew billi jikkuntattjaw lill-intermedjarji jew lill-kontribwenti kkonċernati bl-għan li jiksbu informazzjoni addizzjonali.

146 Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat li mill-Artikolu 8ab(1) tad-Direttiva 2011/16 emendata jirriżulta li l-obbligu ta' rapportar jikkonċerna biss, għall-intermedjarju u, fin-nuqqas ta' dan, għall-kontribwent ikkonċernat, l-informazzjoni li jkollhom għarfien tagħha, li jkunu fil-pussess

tagħhom jew li huma jikkontrollaw. Għaldaqstant, dan l-obbligu ma jimplikax, għad-debitur tiegħu, obbligu ta' investigazzjoni u ta' tfittxija ta' informazzjoni lil hinn mill-perimetru tal-informazzjoni li huwa diġà jikkontrolla.

147 Fl-aħħar nett, għandu jiġi rrilevat li l-informazzjoni li jagħti l-obbligu ta' rapportar lill-amministrazzjonijiet fiskali tal-Istati Membri tiddistingwi ruħha, kemm min-natura tad-data kkomunikata f'din l-okkażjoni kif ukoll mill-modalitajiet ta' din il-komunikazzjoni, mill-informazzjoni li d-Direttiva 2011/16 u l-ħames emendi tagħha li saru qabel id-Direttiva 2018/822 kienu diġà organizzaw it-tqassim bejn l-Istati Membri. Fil-fatt, b'differenza mill-mekkaniżmi ta' skambju awtomatiku ta' informazzjoni previsti f'dawn il-verżjonijiet preċedenti tad-Direttiva 2011/16, il-verżjoni tagħha li tirriżulta mid-Direttiva 2018/822 tipprovdi lill-Istati Membri informazzjoni kemm bikrija kif ukoll iffokata fuq arranġamenti fiskali konkreti li fihom riskju potenzjali ta' evitar tat-taxxa, dwar l-iżviluppaturi tagħhom u dwar il-benefiċjarji tagħhom, li huwa ta' natura li jżid b'mod sinjifikattiv l-effikaċja tal-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa u l-prevenzjoni tar-riskji ta' evitar u ta' evażjoni tat-taxxa.

148 Fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk l-indħil fid-dritt għall-protezzjoni tal-ħajja privata li jinvolvi l-obbligu ta' rapportar huwiex sproporzjonat u ma għandux natura sproporzjonata meta mqabbel mal-għan ta' interess ġenerali mfittex, għandu jiġi rrilevat li għalkemm dan l-indħil ma huwiex, ċertament, negliġibbli, il-ġlieda kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa u l-prevenzjoni tar-riskji ta' evitar u ta' evażjoni tat-taxxa jikkostitwixxu għanijiet importanti, li minnhom jiddependi mhux biss il-protezzjoni tal-bażi taxxabbli u għalhekk id-dħul fiskali tal-Istati Membri u l-istabbiliment ta' ambjent fiskali ġust fis-suq intern, kif jenfasizzaw il-premessi 2 u 6 tad-Direttiva 2018/822, iżda wkoll is-salvagwardja tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni tal-Istati Membri u tal-irkupru effettiv tat-taxxa, li l-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li jikkostitwixxu għanijiet leġittimi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punti 56 u 67 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-fatt li l-obbligu ta' rapportar jista', jekk ikun il-każ, japplika għal arranġamenti transkonfinali legali, għall-finijiet u fil-kundizzjonijiet imfakkra fil-punti 139 sa 147 ta' din is-sentenza, ma jippermettix li jiġi kkunsidrat li l-imsemmi obbligu huwa sproporzjonat, kemm fir-rigward tal-kontribwent li jibbenefika mill-arranġament inkwistjoni jew mill-intermedjarju li stabbilixxih.

149 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-limitazzjoni tad-dritt għall-protezzjoni tal-ħajja privata, mifhuma bħala d-dritt ta' kull persuna li torganizza l-ħajja privata tagħha, li jinkludi l-obbligu ta' rapportar previst fl-Artikolu 8ab(1), (6) u (7) tad-Direttiva 2011/16 emendata, hija ġġustifikata.

150 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, għandu jiġi konkluż li l-eżami tal-aspetti li fuqhom hija bbażata l-ħames domanda ma żvela ebda element ta' natura li jaffettwa l-validità tad-Direttiva 2011/16 emendata fid-dawl tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta.

Fuq l-ispejjeż

151 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tieni Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-eżami tal-aspett li fuqu hija bbażata l-ewwel domanda preliminari ma żvela ebda element ta' natura li jaffettwa l-validità tad-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal-15 ta' Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-Direttiva 77/799/KEE, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2018/822 tal-25 ta' Mejju 2018 fid-dawl tal-prinċipji ta' ugwaljanza fit-trattament u ta' nondiskriminazzjoni kif ukoll tal-Artikoli 20 u 21 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea.**

2) **L-eżami tal-aspetti li fuqhom huma bbażati t-tieni u t-tielet domanda preliminari ma żvela ebda element ta' natura li jaffettwa l-validità tad-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2018/822, fid-dawl tal-prinċipju ta' ċertezza legali, tal-prinċipju ta' legalità f'materji kriminali stabbilit fl-Artikolu 49(1) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali u tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 ta' din il-Karta.**

3) **L-invalidità tal-Artikolu 8ab(5) tad-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2018/822, fid-dawl tal-Artikolu 7 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali, deċiża mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Orde van Vlaamse Balies *et* (C-694/20, EU:C:2022:963), tapplika biss fir-rigward tal-persuni li jeżerċitaw l-attivitajiet professjonali tagħhom taħt wieħed mit-titoli professjonali msemmija fl-Artikolu 1(2)(a) tad-Direttiva 98/5/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-16 ta' Frar 1998 sabiex tkun iffaċilitata l-prattika tal-professjoni ta' avukat fuq bażi permanenti fl-Istati Membri minbarra dak fejn kienet miksuba l-kwalifikazzjoni.**

4) **L-eżami tal-aspetti li fuqhom hija bbażata l-ħames domanda preliminari ma żvela ebda element ta' natura li jaffettwa l-validità tad-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2018/822, fid-dawl tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata ggarantit mill-Artikolu 7 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali.**

Firem