



Repertoriul jurisprudenței

Cauza C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers și alții
împotriva
Premier ministre/Eerste Minister**

[cerere de decizie preliminară
formulată de Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională, Belgia)]

Hotărârea Curții (Camera a doua) din 29 iulie 2024

„Trimitere preliminară – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Schimb automat obligatoriu de informații cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării – Directiva 2011/16/UE, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/822 – Articolul 8ab alineatul (1) – Obligația de raportare – Articolul 8ab alineatul (5) – Obligația subsidiară de notificare – Privilegiu profesional legal – Validitate – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolele 7, 20 și 21, precum și articolul 49 alineatul (1) – Dreptul la respectarea vieții private – Principiile egalității de tratament și nediscriminării – Principiul legalității în materie penală – Principiul securității juridice”

1. *Apropierea legislațiilor – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16 – Schimb automat și obligatoriu de informații – Obligație de raportare a modalităților transfrontaliere de planificare fiscală cu caracter potențial agresiv – Domeniu de aplicare – Lipsa limitării la impozitul pe profit – Încălcarea principiului egalității de tratament – Inexistență*
[Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, art. 20 și 21; Directiva 2011/16 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, art.8ab alin. (1), (6) și (7)]

(a se vedea punctele 29, 30, 33 și 34 și dispozitiv 1)

2. *Apropierea legislațiilor – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16 – Schimb automat obligatoriu de informații – Obligație de raportare a modalităților transfrontaliere de planificare fiscală cu caracter potențial agresiv – Noțiunile de modalitate, modalitate transfrontalieră, modalitate comercializabilă, modalitate ad-hoc, intermediar, întreprindere asociată – Măsuri suficient de clare și precise – Încălcarea principiilor securității juridice și legalității în materie penală – Inexistență – Ingerință în viața privată a intermediarului și a contribuabilului relevant, definită în mod suficient de precis*
[Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, art. 7 și art. 49 alin. (1); Directiva 2011/16 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822]

(a se vedea punctele 49, 52, 53, 56-60, 64, 66, 87, 89 și 90 și dispozitiv 2)

3. *Apropierea legislațiilor – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16 – Schimb automat obligatoriu de informații – Obligație de raportare a modalităților transfrontaliere de planificare fiscală cu caracter potențial agresiv – Semne distinctive ale acestor modalități – Identificare suficient de clară și de precisă – Încălcarea principiilor securității juridice și legalității în materie penală – Inexistență – Ingerință în viața privată a intermediarului și a contribuabilului relevant, definită în mod suficient de precis*
[Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, art. 7 și art. 49 alin. (1); Directiva 2011/16 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, anexa IV]

(a se vedea punctele 71, 73-75, 87, 89 și 90 și dispozitiv 2)

4. *Apropierea legislațiilor – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16 – Schimb automat obligatoriu de informații – Obligație de raportare a modalităților transfrontaliere de planificare fiscală cu caracter potențial agresiv – Momentul de la care începe să curgă termenul de 30 de zile pentru executarea acestei obligații – Stabilire suficient de clară și de precisă – Încălcarea principiilor securității juridice și legalității în materie penală – Inexistență – Ingerință în viața privată a intermediarului și a contribuabilului relevant, definită în mod suficient de precis*
[Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, art. 7 și art. 49 alin. (1); Directiva 2011/16 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, art.8ab alin. (1) primul paragraf]

(a se vedea punctele 80-87, 89 și 90 și dispozitiv 2)

5. *Apropierea legislațiilor – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16 – Schimb automat obligatoriu de informații – Obligație de raportare a modalităților transfrontaliere de planificare fiscală cu caracter potențial agresiv – Posibilitatea statelor membre de a înlocui obligația de raportare cu obligația de notificare unui alt intermediar – Conținut – Posibilitate deschisă numai în privința profesioniștilor care sunt abilitați să asigure reprezentarea în justiție*
[Directiva 2011/665 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, art. 8ab alin. (5)]

(a se vedea punctele 99, 104, 106 și 108)

6. *Drepturi fundamentale – Respectarea vieții private și de familie – Consacrare atât de către Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, cât și de către Convenția europeană a drepturilor omului – Nivel de protecție asigurat de cartă care nu îl încalcă pe cel garantat de convenția menționată*
(Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, art. 7)

(a se vedea punctele 113 și 124)

7. *Apropierea legislațiilor – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16 – Schimb automat obligatoriu de informații – Obligații de informare și de cooperare impuse avocaților – Secretul profesional al avocatului – Derogare de la obligația*

de raportare în beneficiul avocatului intermediar supus secretului profesional – Obligația acestui avocat intermediar de a notifica oricărui alt intermediar, altul decât clientul său, obligațiile de raportare care îi revin – Respectarea vieții private și de familie – Nevaliditate – Conținut – Persoane vizate la articolul 1 alineatul (2) litera (a) din Directiva 98/5

[Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, art. 7; Directiva 2011/16 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, art. 8ab alin. (5)]

(a se vedea punctele 116 și 118-120 și dispozitiv 3)

8. *Apropierea legislațiilor – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16 – Schimb automat obligatoriu de informații – Obligație de raportare a modalităților transfrontaliere de planificare fiscală cu caracter potențial agresiv – Dreptul la respectarea vieții private – Libertatea oricărei persoane de a-și organiza viața și activitățile, atât personale, cât și profesionale sau comerciale – Ingerință – Justificare – Respectarea principiului legalității, a substanței drepturilor fundamentale și a principiului proporționalității*

[Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, art. 7; Directiva 2011/16 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/822, art. 8ab alin. (1), (6) și (7)]

(a se vedea punctele 127, 129-132, 136-138 și 140-150 și dispozitiv 4)

Rezumat

În cadrul unei trimiteri preliminare în aprecierea validității, Curtea statuează că obligația de raportare a modalităților fiscale transfrontaliere de planificare fiscală cu caracter potențial agresiv la autoritățile competente instituită prin Directiva 2011/16 modificată¹ nu încalcă drepturile fundamentale, în special principiul egalității de tratament și dreptul la respectarea vieții private, nici principiul securității juridice.

În speță, o lege din 20 decembrie 2019 a transpus în ordinea juridică belgiană Directiva 2011/16 modificată.

Mai multe asociații și profesioniști, care intervin în domeniul serviciilor juridice, fiscale sau de consultanță, au solicitat Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională, Belgia) anularea în tot sau în parte a acestei legi. Aceștia contestau în esență atât lipsa de precizie a acestei legi în ceea ce privește întinderea domeniului de aplicare și întinderea obligației de raportare a modalităților transfrontaliere pe care o conține, cât și anumite efecte ale acestei obligații.

În măsura în care dispozițiile naționale contestate astfel își au originea în dispozițiile Directivei 2011/16 modificate, Cour constitutionnelle a sesizat Curtea cu mai multe întrebări preliminare privind aprecierea validității obligației de raportare a modalităților transfrontaliere, prevăzută la articolul 8ab alineatele (1), (6) și (7) din această directivă, precum și a obligației de notificare subsidiare, prevăzută la articolul 8ab alineatul (5) din aceeași directivă, în raport cu articolele 7, 20, 21 și cu articolul 49 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), precum și cu principiul general al securității juridice.

¹ Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 2018 (JO 2018, L 139, p. 1, denumită în continuare „Directiva 2011/16 modificată”).

Aprecierea Curții

În primul rând, în ceea ce privește aprecierea existenței unei eventuale încălcări a principiului egalității de tratament prevăzut la articolul 20 din cartă prin Directiva 2011/16 modificată, în măsura în care această directivă nu limitează obligația de raportare a modalităților transfrontaliere numai la domeniul impozitului pe profit, ci o face aplicabilă în privința tuturor impozitelor care intră în domeniul său de aplicare, Curtea precizează, mai întâi, că criteriul de referință care trebuie luat în considerare este cel al riscului de planificare fiscală agresivă și de evaziune fiscală și de fraudă fiscală prin modalitățile transfrontaliere în cauză, pe care legiuitorul Uniunii a intenționat în speță să îl combată. Or, orice tip de impozit sau de taxă poate face obiectul unei planificări fiscale agresive, indiferent dacă este vorba despre impozitul pe profit, despre celelalte impozite directe sau despre impozite indirecte care nu fac obiectul unor reglementări specifice ale Uniunii².

Prin urmare, diferitele tipuri de impozite supuse obligației de raportare prevăzute de Directiva 2011/16 modificată se încadrează în situații comparabile în raport cu obiectivele urmărite de această directivă, o asemenea supunere neavând în această privință un caracter vădit inadecvat în raport cu obiectivele menționate.

În al doilea rând, Curtea consideră că noțiunile³ și momentul de la care începe să curgă termenul de 30 de zile acordat pentru executarea obligației de raportare, pe care Directiva 2011/16 modificată le utilizează și le stabilește pentru a determina domeniul de aplicare și conținutul acestei obligații, sunt suficient de clare și de precise în raport cu cerințele care decurg din principiul securității juridice și din principiul legalității în materie penală consacrat la articolul 49 alineatul (1) din cartă.

În plus, întrucât articolul 7 din cartă nu impune nicio obligație mai strictă decât articolul 49 din aceasta în ceea ce privește cerința de claritate sau de precizie a noțiunilor utilizate și a termenelor stabilite, ingerința în viața privată a intermediarului și a contribuabilului relevant pe care o implică obligația de raportare este ea însăși definită în mod suficient de precis având în vedere informațiile pe care trebuie să le conțină această raportare.

În al treilea rând, în ceea ce privește o eventuală atingere adusă secretului profesional de către un alt intermediar decât un avocat, care rezultă din obligația de notificare subsidiară prevăzută la articolul 8ab alineatul (5) din Directiva 2011/16 modificată, în măsura în care această obligație are drept consecință să aducă la cunoștința unui terț și, în ultimă instanță, a administrației fiscale existența legăturii de consultare între acest intermediar și clientul său, Curtea precizează mai întâi că posibilitatea statelor membre de a înlocui obligația de raportare cu obligația de notificare nu a fost deschisă, prin acest articol, decât în privința profesioniștilor care, asemenea avocaților, sunt abilitați, potrivit dreptului național, să asigure reprezentarea în justiție.

În continuare, Curtea, în Hotărârea Orde van Vlaamse Balies și alții⁴, a apreciat doar în considerarea poziției unice pe care o ocupă avocatul în cadrul organizării judiciare a statelor membre că obligația de notificare subsidiară, atunci când îi este impusă avocatului, încalcă articolul 7 din cartă.

² Taxa pe valoarea adăugată, taxele vamale și accizele sunt excluse din domeniul de aplicare al Directivei 2011/16 modificate.

³ Noțiunile în privința cărora instanța de trimitere exprima îndoieli cu privire la precizia și claritatea lor sunt cele de „modalitate”, „modalitate transfrontalieră”, „modalitate comercializabilă”, „modalitate ad-hoc”, „intermediar”, „participant”, „întreprindere asociată”, precum și calificativul „transfrontalier”, diferitele „semne distinctive” definite în anexa IV și „testul beneficiului principal”.

⁴ Hotărârea din 8 decembrie 2022, Orde van Vlaamse Balies și alții (C-694/20, EU:C:2022:963).

Astfel, soluția evidențiată în această hotărâre este valabilă numai în privința persoanelor care își exercită activitățile profesionale sub unul dintre titlurile profesionale menționate la articolul 1 alineatul (2) litera (a) din Directiva 98/5⁵ și nu se extinde la ceilalți profesioniști care nu îndeplinesc aceste caracteristici, chiar dacă ar fi abilitați de statele membre să asigure reprezentarea în justiție.

În sfârșit, în al patrulea rând, în ceea ce privește eventuala atingere adusă, prin obligația de raportare, dreptului la protecția vieții private, atunci când această obligație privește o modalitate care urmărește un avantaj fiscal, în mod legal și neabuziv, care ar limita, așadar, astfel cum subliniază instanța de trimitere, libertatea contribuabilului de a alege – și pe cea a intermediarului de a concepe și de a-i recomanda – calea fiscală cea mai puțin impozitată, Curtea se referă la jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului⁶, din care reiese că noțiunea de viață privată este o noțiune largă, care include noțiunea de autonomie personală, care cuprinde libertatea oricărei persoane de a-și organiza viața și activitățile, atât personale, cât și profesionale sau comerciale.

Ținând seama de această jurisprudență, Curtea consideră că obligația de raportare a modalităților transfrontaliere constituie o ingerință în dreptul la respectarea vieții private garantat la articolul 7 din cartă, în măsura în care conduce la dezvăluirea către administrație a rezultatului unor lucrări de proiectare și de inginerie fiscală întemeiate pe disparitățile care există între diferitele reglementări naționale aplicabile, efectuate, în contextul activităților personale, profesionale sau comerciale, de contribuabilul însuși sau de un intermediar și, prin urmare, este de natură să descurajeze atât contribuabilul respectiv, cât și consilierii săi să proiecteze și să implementeze mecanisme de planificare fiscală transfrontalieră.

Cu toate acestea, o astfel de ingerință care nu aduce atingere esenței dreptului la respectarea vieții private și care este proporțională și nu prezintă un caracter disproporționat în raport cu obiectivul de interes general de combatere a planificării fiscale agresive și de prevenire a riscurilor de evaziune și de fraudă fiscală în speță urmărit de Directiva 2011/16 modificată este justificată în raport cu obiectivul menționat. Rezultă că obligația de raportare în cauză nu încalcă dreptul la respectarea vieții private, înțeles ca dreptul oricărei persoane de a-și organiza viața privată, astfel cum este garantat de articolul 7 din cartă.

⁵ Directiva 98/5/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 februarie 1998 de facilitare a exercitării cu caracter permanent a profesiei de avocat într-un stat membru, altul decât cel în care s-a obținut calificarea (JO 1998, L 77, p. 36, Ediție specială, 06/vol. 3 p. 24).

⁶ A se vedea în special Curtea EDO, 18 ianuarie 2018, FNASS și alții împotriva Franței, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD 004815111, § 153 și jurisprudența citată. În această privință, articolul 7 din cartă corespunde articolului 8 paragraful 1 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale și, în conformitate cu articolul 52 alineatul (3) din cartă, Curtea ține seama, în interpretarea drepturilor garantate de acest articol 7, de drepturile corespunzătoare garantate de Acest articol 8 paragraful 1, astfel cum au fost interpretate de Curtea EDO.