



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

25 noiembrie 2021 *

„Trimitere preliminară – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Directiva 2011/16/UE – Articolul 1 alineatul (1), articolul 5 și articolul 20 alineatul (2) – Cerere de informații – Decizie prin care se dispune furnizarea de informații – Refuz de a da curs deciziei prin care se dispune furnizarea de informații – Sancțiune – Caracter «în mod previzibil relevant» al informațiilor solicitate – Lipsa identificării nominale și individuale a contribuabililor vizati – Noțiunea de «identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei» – Motivarea cererii de informații – Conținut – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 47 – Dreptul la o cale de atac efectivă împotriva deciziei prin care se dispune furnizarea de informații – Articolul 52 alineatul (1) – Limitare – Respectarea substanței dreptului”

În cauza C-437/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg), prin decizia din 23 mai 2019, primită de Curte la 31 mai 2019, în procedura

État luxembourgeois

împotriva

L,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președinta Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, domnii J. Passer și F. Biltgen, doamna L. S. Rossi (raportoare) și domnul N. Wahl, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru L, de F. Trevisan și P. Mellina, avocați;

* Limba de procedură: franceza.

- pentru guvernul luxemburghez, de C. Schiltz, T. Uri și A. Germeaux, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de M. Browne, G. Hodge, J. Quaney și A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de S. Horan, BL;
- pentru guvernul elen, de K. Georgiadis, M. Tassopoulou și Z. Chatzipavlou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, inițial de A.-L. Desjonquères și C. Mosser și ulterior de A.-L. Desjonquères, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul finlandez, de M. Pere, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, inițial de W. Roels și N. Gossement și ulterior de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 3 iunie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), precum și a articolului 1 alineatul (1), a articolului 5 și a articolului 20 alineatul (2) litera (a) din 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, rectificare în JO 2013, L 162, p. 15).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État luxembourgeois (statul luxemburghez), pe de o parte, și L, societate de drept luxemburghez, pe de altă parte, în legătură cu legalitatea unei sancțiuni pecuniare care i-a fost aplicată acesteia pentru că a refuzat să comunice anumite informații în urma unei cereri de schimb de informații între state membre în materie fiscală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (1), (2) și (6)-(9) ale Directivei 2011/16 au următorul cuprins:

„(1) În această eră a globalizării, nevoia de asistență reciprocă între statele membre în domeniul fiscal este mai acută ca oricând. Mobilitatea contribuabililor, numărul tranzacțiilor transfrontaliere și internaționalizarea instrumentelor financiare au cunoscut o dezvoltare puternică, ceea ce îngreunează stabilirea corectă a taxelor și impozitelor de către statele membre. Această dificultate din ce în ce mai mare afectează funcționarea sistemelor de impozitare și atrage după sine apariția dublei impuneri, fapt care incită la fraudă fiscală și evaziune fiscală, [...]

(2) În consecință, un stat membru nu își poate gestiona sistemul de impozitare intern, în special în ceea ce privește impozitarea directă, în lipsa unor informații din partea altor state membre. Pentru contracararea efectelor negative ale acestui fenomen, este indispensabil să se instituie o nouă cooperare administrativă între administrațiile fiscale ale statelor membre. Este necesar să se creeze instrumente care să permită instaurarea încrederii între statele membre, prin instituirea de norme, obligații și drepturi identice pentru toate statele membre.

[...]

(6) [...] În acest sens, prezenta nouă directivă este considerată ca fiind instrumentul adecvat pentru a permite o cooperare administrativă eficientă.

(7) Prezenta directivă se bazează pe realizările Directivei 77/799/CEE [a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21)], însă prevede norme mai clare și mai precise care să reglementeze cooperarea administrativă dintre statele membre, în cazul în care acest lucru este necesar, în scopul de a institui, în special în ceea ce privește schimbul de informații, o sferă mai largă de cooperare administrativă între statele membre. Ar trebui, de asemenea, ca norme mai clare să facă posibilă în special includerea tuturor persoanelor juridice și fizice din Uniune, ținând seama de gama tot mai largă de construcții juridice, inclusiv, dar fără a se limita la construcțiile tradiționale cum ar fi trusturile, fundațiile și fondurile de investiții, precum și orice nou instrument care poate fi instituit de către contribuabilii din statele membre.

(8) [...] [E]ste necesar să se prevadă dispoziții care să permită contacte mai directe între servicii în vederea unei cooperări mai eficiente și mai rapide. [...]

(9) Statele membre ar trebui să facă schimb de informații privind cazuri specifice în cazul în care acest lucru este solicitat de un alt stat membru și să facă demersurile necesare pentru a obține aceste informații. Standardul «relevanței previzibile» are rolul de a crea condițiile pentru schimbul de informații în domeniul fiscal în cea mai mare măsură posibilă și, în același timp, de a clarifica faptul că statele membre nu au posibilitatea de a se implica în «anchete pentru găsirea probelor» sau de a solicita informații puțin probabil a fi relevante

pentru veniturile impozabile ale unui contribuabil dat. Articolul 20 din prezenta directivă cuprinde cerințe procedurale; aceste dispoziții ar trebui interpretate într-un mod mai larg, pentru a nu împiedica schimbul efectiv de informații.”

- 4 Articolul 1 din Directiva 2011/16, intitulat „Obiect”, prevede la alineatul (1) următoarele:

„Prezenta directivă prevede normele și procedurile conform cărora statele membre cooperează între ele în vederea realizării unui schimb de informații care este în mod previzibil relevant pentru administrarea și aplicarea legilor interne ale statelor membre în privința taxelor și impozitelor menționate la articolul 2.”

- 5 Articolul 3 din această directivă, intitulat „Definiții”, enunță:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

[...]

11. «persoană» înseamnă:

(a) o persoană fizică;

(b) o persoană juridică;

(c) atunci când legislația în vigoare prevede acest lucru, o asociație de persoane căreia îi este recunoscută capacitatea de a încheia acte juridice, dar care nu are statutul de persoană juridică; sau

(d) orice altă construcție juridică, indiferent de natura sau forma acesteia, fie că are sau nu personalitate juridică, care deține sau gestionează active care, alături de venitul generat de acestea, sunt supuse unor taxe sau impozite care fac obiectul prezentei directive;

[...]”

- 6 Articolul 5 din directiva menționată, intitulat „Procedura aplicabilă schimbului de informații la cerere”, prevede următoarele:

„La cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată comunică autorității solicitante orice informații la care se face referire la articolul 1 alineatul (1) pe care le deține sau pe care le obține în urma anchetelor administrative.”

- 7 Articolul 20 din aceeași directivă, intitulat „Formulare-tip și formate electronice”, este redactat după cum urmează:

„(1) Cererile de informații și de anchete administrative formulate conform articolului 5 și răspunsurile aferente, confirmările de primire, cererile de informații generale suplimentare și declarațiile de incapacitate sau de refuz în temeiul articolului 7 se trimit, în măsura posibilului, pe baza unui formular-tip adoptat de Comisie în conformitate cu procedura menționată la articolul 26 alineatul (2).

Formularele-tip pot fi însoțite de rapoarte, declarații sau orice alte documente, precum și de copii certificate sau de extrase din acestea.

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

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

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

[...]"

Dreptul luxemburghez

Legea din 29 martie 2013

- 8 Articolul 6 din loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [Legea din 29 martie 2013 de transpunere a Directivei 2011/16 și privind 1) modificarea Legii generale a impozitelor, 2) abrogarea Legii modificate din 15 martie 1979 privind asistența administrativă internațională în materie de impozite directe] (*Mémorial* A 2013, p. 756) prevede următoarele:

„La cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată luxemburgheză îi comunică informațiile care sunt în mod previzibil relevante pentru administrarea și aplicarea legislației interne a statului membru solicitant în privința taxelor și impozitelor [...], pe care le deține sau pe care le obține în urma unor anchete administrative.”

Legea din 25 noiembrie 2014

- 9 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Legea din 25 noiembrie 2014 privind procedura aplicabilă schimbului de informații la cerere în materie fiscală și de modificare a Legii din 31 martie 2010 de aprobare a convențiilor fiscale și de stabilire a procedurii aplicabile în cazul schimbului de informații la cerere) (*Mémorial* A 2014, p. 4170, denumită în continuare „Legea din 25 noiembrie 2014”) este aplicabilă, printre altele, cererilor de schimb de informații prevăzute la articolul 6 din Legea din 29 martie 2013, citată la punctul precedent.

- 10 În conformitate cu articolul 2 din Legea din 25 noiembrie 2014:

„(1) Administrațiile fiscale sunt autorizate să solicite informații de orice natură care sunt cerute pentru aplicarea schimbului de informații, astfel cum este prevăzut de convenții și de legi, de la deținătorul acestor informații.

(2) Deținătorul informațiilor are obligația de a furniza informațiile solicitate, în totalitate, în mod precis, fără denaturare, în termen de o lună de la notificarea deciziei prin care se dispune furnizarea informațiilor solicitate. Această obligație include transmiterea, fără denaturare, a documentelor care stau la baza informațiilor.

[...]”

- 11 Articolul 3 din această lege, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevedea următoarele:

„(1) Administrația fiscală competentă verifică dacă cererea de schimb de informații îndeplinește condițiile de formă. Cererea de schimb de informații îndeplinește condițiile de formă dacă aceasta conține indicarea temeiului juridic și a autorității competente emitente a cererii, precum și celelalte mențiuni prevăzute de convenții și de legi.

[...]

(3) Dacă administrația fiscală competentă nu deține informațiile solicitate, directorul administrației fiscale competente sau persoana delegată de acesta notifică prin scrisoare recomandată adresată deținătorului informațiilor decizia sa prin care se dispune furnizarea informațiilor solicitate. [...]

[...]”

- 12 Articolul 5 alineatul (1) din legea menționată prevede următoarele:

„În cazul în care informațiile solicitate nu sunt furnizate în termen de o lună de la notificarea deciziei prin care se dispune furnizarea informațiilor solicitate, poate fi aplicată deținătorului informațiilor o amendă administrativă fiscală de până la 250 000 de euro. Cuantumul acesteia se stabilește de către directorul administrației fiscale competente sau de către persoana delegată de acesta.”

- 13 Articolul 6 din aceeași lege, în versiunea aplicabilă litigiului principal, avea următorul cuprins:

„(1) Împotriva cererii de schimb de informații și a deciziei prin care se dispune furnizarea de informații prevăzute la articolul 3 alineatele (1) și (3) nu poate fi introdusă nicio acțiune.

(2) Deținătorul informațiilor poate introduce o acțiune în reformare la tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) împotriva deciziilor prevăzute la articolul 5. Această acțiune poate fi introdusă în termen de o lună de la data la care decizia este notificată deținătorului informațiilor solicitate. Acțiunea are efect suspensiv. [...]”

Legea din 1 martie 2019

- 14 Loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (Legea din 1 martie 2019 de modificare a Legii din 25 noiembrie 2014 privind procedura aplicabilă schimbului de informații la cerere în materie fiscală) (*Mémorial* A 2019, p. 112, denumită în continuare „Legea din 1 martie 2019”) a intrat în vigoare la 9 martie 2019.

- 15 Articolul 6 din Legea din 25 noiembrie 2014, astfel cum a fost modificată prin Legea din 1 martie 2019, prevede la alineatele (1) și (2) următoarele:

„(1) Deținătorul informațiilor dispune de posibilitatea de a formula o acțiune în anulare la tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) împotriva deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, menționată la articolul 3 alineatul (3). [...]

(2) Acțiunea împotriva deciziei prin care se dispune furnizarea de informații prevăzută la articolul 3 alineatul (3) și a deciziei menționate la articolul 5 trebuie introdusă în termen de o lună de la data la care decizia este notificată deținătorului informațiilor solicitate. Acțiunea are efect suspensiv. [...]

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 16 La 27 aprilie 2017, administrația fiscală franceză a adresat administrației fiscale luxemburghize, în special în temeiul Directivei 2011/16, o cerere de informații (denumită în continuare „cererea de informații din 27 aprilie 2017”).
- 17 Această cerere indica societatea F, societate civilă imobiliară de drept francez, ca persoană juridică vizată în statul reclamant, și societatea L, societate de drept luxemburghez, atât ca societate-mamă indirectă a lui F, cât și ca persoană juridică vizată în statul solicitat. În ceea ce privește scopul fiscal al cererii menționate, aceasta preciza că F ar deține un bun imobil în Franța și că L ar deține de asemenea în mod direct un alt bun imobil în Franța. Aceeași cerere explica în această privință că, în temeiul legislației franceze, persoanele fizice care dețin în mod direct sau indirect bunuri imobile situate în Franța trebuie să le declare și că administrația fiscală franceză intenționa să cunoască acționarii și beneficiarii reali ai societății L.
- 18 La 28 februarie 2018, directeur de l'administration des contributions directes (directorul Administrației contribuțiilor directe, Luxemburg) a dat curs cererii de informații din 27 aprilie 2017, adresând societății L o decizie prin care a somat-o să îi comunice, cel târziu la 5 aprilie 2018, informații referitoare la perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2012 și 31 decembrie 2016 și care să cuprindă diverse elemente, mai exact numele și adresele acționarilor, precum și ale beneficiarilor reali, direcți și indirecti, indiferent de structurile interpușe, ai societății L, repartizarea capitalului social al acestei societăți și o copie a registrelor titlurilor acesteia (denumită în continuare „decizia prin care s-a dispus furnizarea de informații din 28 februarie 2018”). Această decizie preciza că nu putea face obiectul unei căi de atac, în conformitate cu articolul 6 din Legea din 25 noiembrie 2014, în versiunea aplicabilă litigiului principal.
- 19 La 5 aprilie 2018, L a contestat pe cale ierarhică decizia menționată. Prin decizia din 4 iunie 2018, directorul Administrației contribuțiilor directe a declarat această cale de atac inadmisibilă. O acțiune în anulare introdusă de L împotriva acestei din urmă decizii este în prezent pendinte la tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ, Luxemburg).
- 20 La 6 august 2018, directorul Administrației contribuțiilor directe a adresat societății L o decizie prin care constata că aceasta nu se conformase deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații din 28 februarie 2018 și prin care i se aplica, în consecință, o amendă administrativă fiscală, în conformitate cu articolul 5 din Legea din 25 noiembrie 2014 (denumită în continuare „decizia de sancționare din 6 august 2018”).

- 21 Prin cererea depusă la grefa tribunal administratif (Tribunalul Administrativ) la 5 septembrie 2018, L a introdus o acțiune având ca obiect, cu titlu principal, reformarea deciziei menționate și, cu titlu subsidiar, anularea acesteia.
- 22 Prin hotărârea din 18 decembrie 2018, tribunal administratif (Tribunalul Administrativ) a anulat decizia menționată, pentru motivul că există o contradicție între, pe de o parte, identitatea contribuabilului specificată în decizia prin care s-a dispus furnizarea de informații din 28 februarie 2018 și, pe de altă parte, explicațiile furnizate în cererea de informații din 27 aprilie 2017 cu privire la scopul în care sunt solicitate aceste informații, ceea ce face să persiste îndoieli cu privire la identitatea contribuabilului vizat de această cerere. Astfel, potrivit tribunal administratif (Tribunalul Administrativ), aceste explicații conduc la concluzia că ancheta desfășurată de administrația fiscală franceză nu o vizează pe F, menționată totuși în cererea de informații din 27 aprilie 2017 ca persoană care face obiectul acestei anchete, ci mai degrabă pe beneficiarii economici, persoane fizice, ai societății L, care sunt supuși, în temeiul legislației franceze, unei obligații de declarare a deținerii de bunuri imobile situate în Franța. Această incertitudine cu privire la identitatea contribuabilului vizat de cererea respectivă ar avea drept consecință faptul că informațiile solicitate trebuie considerate ca fiind în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă.
- 23 Prin cererea depusă la grefa Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg) la 21 decembrie 2018, État luxembourgeois (statul luxemburghez) a declarat apel împotriva acestei hotărâri.
- 24 În decizia de trimitere, Cour administrative (Curtea Administrativă) consideră, în primul rând, în ceea ce privește relevanța previzibilă a informațiilor solicitate, că, contrar celor afirmate de tribunal administratif (Tribunalul Administrativ), nu există o contradicție între identitatea contribuabilului specificată în decizia prin care s-a dispus furnizarea de informații din 28 februarie 2018 și scopul fiscal urmărit de cererea de informații din 27 aprilie 2017.
- 25 Astfel, din conținutul global al acestei cereri ar rezulta că F și L sunt persoanele juridice vizate de ancheta fiscală efectuată în statul solicitant, în calitate de societăți care dețin bunuri imobile situate în Franța. Având în vedere obligația de declarare ce revine acționarilor și beneficiarilor economici persoane fizice ai unor astfel de societăți în temeiul legislației franceze, Cour administrative (Curtea Administrativă) apreciază că o astfel de anchetă se poate extinde în mod valabil la stabilirea identității acestor persoane fizice, precizându-se că acționarii și beneficiarii economici ai societății L sunt de asemenea, având în vedere structura societară în cauză, beneficiarii economici ai societății F. Din aceasta ar rezulta că informațiile solicitate nu sunt, în această privință, în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă.
- 26 Cour administrative (Curtea Administrativă) arată însă că cererea de informații din 27 aprilie 2017 nu include identificarea nominală și individuală a acționarilor și a beneficiarilor reali ai lui L, ci are în vedere aceste persoane în calitate de grup de persoane care sunt desemnate în mod global pe baza unor criterii comune stabilite de autoritatea solicitantă.
- 27 Or, în conformitate cu dispozițiile Directivei 2011/16, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), stabilirea identității contribuabilului care face obiectul anchetei în statul solicitant ar fi un element pe care cererea de informații trebuie să îl conțină în mod obligatoriu pentru a justifica relevanța previzibilă a informațiilor solicitate, care ar constitui, la rândul său, o condiție de legalitate a unei astfel de cereri.

- 28 Potrivit Cour administrative (Curtea Administrativă), deși directiva menționată nu conține alte precizări cu privire la conținutul acestei obligații de identificare a contribuabilului vizat de anchetă în statul solicitant, nu este suficient ca identitatea respectivului contribuabil să fie determinabilă pentru a respecta cerința de identificare prevăzută de directiva menționată. Într-adevăr, în sensul său comun, identificarea unei persoane ar presupune indicarea unor elemente suficiente pentru a permite individualizarea sa.
- 29 Astfel, noțiunea de „identitate” a contribuabilului, în sensul aceleiași directive, ar trebui interpretată în sensul că cererea de informații însăși trebuie să conțină deja indicații suficiente care să permită să se identifice individual contribuabilul sau contribuabilii vizati de anchetă în statul solicitant și că nu este suficient ca această cerere să se limiteze la a furniza elemente comune care să permită să se stabilească un grup mai mult sau mai puțin extins de persoane neidentificate, tocmai în scopul de a obține informațiile necesare pentru a le identifica.
- 30 Desigur, din Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), ar reieși că, pentru a interpreta respectiva noțiune de „identitate”, trebuie să se ia de asemenea în considerare articolul 26 din Modelul de convenție fiscală al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) privind venitul și averea, precum și comentariile cu privire la acesta. Or, în versiunea lor rezultată dintr-o actualizare intervenită după adoptarea Directivei 2011/16, aceste comentarii ar permite să se considere că o cerere de informații privind un grup de contribuabili care nu sunt identificați în mod individual poate îndeplini totuși condiția relevanței previzibile atunci când este vorba despre o anchetă specifică cu privire la un grup limitat de persoane, care se referă la controlul respectării unei obligații legale precise, iar nu despre o simplă anchetă de supraveghere fiscală generală.
- 31 Cu toate acestea, chiar admitând că modificările succesive aduse comentariilor menționate sunt aplicabile și pertinente pentru interpretarea acestei directive, în măsura în care ele reflectă o evoluție în interpretarea standardului general al relevanței previzibile a informațiilor solicitate, Cour administrative (Curtea Administrativă) are îndoieli că această evoluție poate avea ca efect să se facă abstracție de cerința identificării individuale a contribuabilului vizat de anchetă, prevăzută de directiva menționată.
- 32 În ceea ce privește, în al doilea rând, exercitarea dreptului la o cale de atac al persoanei care deține informații împotriva unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații emisă în privința sa, Cour administrative (Curtea Administrativă) arată că, în speță, în lipsa unor căi de atac directe împotriva unei astfel de decizii, L a introdus o cale de atac împotriva deciziei de sancționare din 6 august 2018 pentru a contesta pe cale incidentă legalitatea deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații din 28 februarie 2018.
- 33 În această privință, Cour administrative (Curtea Administrativă) subliniază că articolul 6 alineatul (2) din Legea din 25 noiembrie 2014 acordă respectivei căi de atac un efect suspensiv al executării deciziei de sancționare din 6 august 2018 până la adoptarea unei decizii judecătorești de soluționare definitivă a căii de atac menționate. Ea arată totuși că, în cazul unei eventuale recunoașteri definitive, în urma soluționării acțiunii menționate, a legalității deciziei de prin care s-a dispus furnizarea informațiilor solicitate din 28 februarie 2018 și a celei de sancționare din 6 august 2018, L ar fi obligată atât să furnizeze informațiile solicitate, cât și să plătească sancțiunea pecuniară.

- 34 Or, Cour administrative (Curtea Administrativă) constată că, într-o asemenea situație, persoanele care dețin informații nu i-ar fi fost aduse la cunoștință informațiile minime referitoare, printre altele, la scopul fiscal al cererii de informații aflate la originea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16, decât în cadrul căii sale de atac împotriva deciziei de sancționare pentru nerespectarea respectivei decizii. Prin urmare, respectiva persoană nu ar fi dispus în niciun moment de un termen util pentru a decide, în deplină cunoștință a acestor informații minime, să se conformeze sau nu deciziei prin care se dispune furnizarea de informații.
- 35 Prin urmare, s-ar ridica problema dacă dreptul la o cale de atac efectivă consacrat la articolul 47 din cartă presupune că, în urma unei eventuale recunoașteri definitive a legalității deciziei prin care se dispune furnizarea de informații și a deciziei de sancționare pentru nerespectarea acestei decizii, persoanei deținătoare a informațiilor trebuie să i se acorde un anumit termen pentru a putea da curs deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații și că sancțiunea poate deveni exigibilă numai în cazul în care respectiva persoană nu își va fi îndeplinit obligațiile în acest termen.
- 36 În aceste condiții, Cour administrative (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16 trebuie interpretat în sensul că o cerere de schimb de informații formulată de o autoritate a unui stat membru solicitant care definește contribuabilii care fac obiectul cererii de schimb pornind de la simpla lor calitate de acționar și de beneficiar economic al unei persoane juridice, fără ca acești contribuabili să fi făcut, în prealabil, obiectul unei identificări nominale și individuale din partea autorității solicitante, este conformă cu cerințele de identificare prevăzute de această dispoziție?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din aceeași directivă trebuie interpretate în sensul că respectarea standardului relevanței previzibile presupune că, pentru a demonstra că nu există o anchetă pentru găsirea probelor în pofida neidentificării individuale a contribuabililor în cauză, autoritatea statului membru solicitant se poate întemeia pe explicații clare și suficiente potrivit cărora desfășoară o anchetă specifică cu privire la un grup limitat de persoane, iar nu o simplă anchetă de supraveghere fiscală generală, iar această anchetă este justificată de suspiciuni întemeiate privind neîndeplinirea unei obligații legale precise?
- 3) Articolul 47 din [cartă] trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care
- autoritatea competentă a statului membru solicitat a aplicat unei persoane o sancțiune administrativă pecuniară pentru nerespectarea unei decizii administrative prin care i s-a impus să furnizeze informații în cadrul unui schimb de informații între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16, decizie care nu poate face ea însăși obiectul unei acțiuni în contencios în conformitate cu dreptul intern al statului membru solicitat, iar această persoană a contestat legalitatea deciziei pe cale incidentă în cadrul unei acțiuni în contencios îndreptate împotriva sancțiunii pecuniare și
 - a luat cunoștință de informațiile minime prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 numai în cursul procedurii judiciare inițiate în urma acțiunii sale în contencios împotriva sancțiunii respective,

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

Procedura în fața Curții

- 37 Prin Decizia președintelui Curții din 15 ianuarie 2020, procedura a fost suspendată în prezenta cauză, în temeiul articolului 55 alineatul (1) litera (b) din Regulamentul de procedură al Curții, până la pronunțarea hotărârii în cauzele conexe C-245/19 și C-246/19, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală).
- 38 Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală) (C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795), a fost notificată instanței de trimitere în prezenta procedură pentru a verifica dacă această instanță dorea să își mențină cererea de decizie preliminară. Prin scrisoarea din 16 noiembrie 2020, primită la grefa Curții la 17 noiembrie 2020, instanța menționată a informat Curtea că dorește să mențină această cerere. Prin Decizia președintelui Curții din 19 noiembrie 2020, s-a decis în consecință reluarea prezentei proceduri.
- 39 La 2 februarie 2021, părțile din litigiul principal și celelalte persoane interesate menționate la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene au fost invitate să răspundă în scris la anumite întrebări, în temeiul articolului 61 alineatul (1) din Regulamentul de procedură. Pârâta din litigiul principal, guvernul luxemburghez, Irlanda, guvernele elen, spaniol, francez, italian, polonez și finlandez, precum și Comisia, au răspuns la aceste întrebări.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

- 40 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (1), articolul 5 și articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 trebuie interpretate în sensul că o cerere de informații trebuie considerată ca privind informații care nu sunt în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă atunci când persoanele care fac obiectul examinării sau al anchetei în sensul acestei din urmă dispoziții nu sunt identificate nominal și individual de această cerere, dar autoritatea solicitantă stabilește, pe baza unor explicații clare și suficiente, că desfășoară o anchetă specifică cu privire la un grup limitat de persoane, justificată de suspiciuni întemeiate de neîndeplinire a unei obligații legale precise.
- 41 Pentru a răspunde la aceste întrebări, trebuie amintit, în primul rând, că Curtea a statuat deja că din articolul 1 alineatul (1) și din articolul 5 din Directiva 2011/16 reiese că relevanța previzibilă a informațiilor solicitate de un stat membru unui alt stat membru constituie o condiție care trebuie îndeplinită de orice cerere de informații pentru a declanșa obligația statului membru solicitat de a da curs acestei cereri și reprezintă, în același timp, o condiție de legalitate a deciziei prin care se dispune furnizarea de informații adresate de acest stat membru unei persoane care deține

respectivele informații și a măsurii de sancționare aplicate acesteia din urmă pentru nerespectarea deciziei amintite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 74).

- 42 În această privință, din termenii considerentului (9) al Directivei 2011/16 rezultă că obiectivul acestei condiții a relevanței previzibile a informațiilor solicitate este să permită autorității solicitante să solicite și să obțină toate informațiile despre care poate considera în mod previzibil că prezintă relevanță în scopul anchetei sale, fără însă a fi autorizată să depășească în mod vădit cadrul acesteia și fără a impune o sarcină excesivă autorității solicitate [a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 68, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2020, *État luxembourgeois* (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 110].
- 43 Ținând seama de mecanismul de cooperare dintre autoritățile fiscale stabilit prin Directiva 2011/16, care se întemeiază, după cum reiese din considerentele (2), (6) și (8) ale acesteia, pe norme menite să instaureze încrederea între statele membre, care să permită o cooperare eficientă și rapidă, autoritatea solicitată trebuie, în principiu, să aibă încredere în autoritatea solicitantă și să prezume că cererea de informații care îi este transmisă este conformă cu dreptul național al autorității solicitante și totodată necesară pentru nevoile anchetei sale. În orice caz, autoritatea solicitată nu poate substitui aprecierea realizată de autoritatea solicitantă cu propria apreciere în ceea ce privește utilitatea eventuală a informațiilor solicitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 77).
- 44 Deși autoritatea solicitantă, care conduce ancheta ce se află la originea cererii de informații, dispune, prin urmare, de o marjă de apreciere pentru a evalua, potrivit împrejurărilor cauzei, relevanța previzibilă a informațiilor solicitate, ea nu poate totuși să solicite autorității solicitate informații care nu prezintă nicio relevanță pentru ancheta respectivă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2020, *État luxembourgeois* (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 112 și jurisprudența citată].
- 45 Astfel, informațiile care ar fi solicitate în vederea unei anchete „pentru găsirea probelor”, așa cum este menționată în considerentul (9) al Directivei 2011/16, nu pot, în orice caz, să fie considerate ca fiind „în mod previzibil relevante”, în sensul articolului 1 alineatul (1) din această directivă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2020, *État luxembourgeois* (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctele 113 și 114].
- 46 Prin urmare, autoritatea solicitată trebuie să controleze dacă motivarea cererii de informații care i-a fost adresată de autoritatea solicitantă este suficientă pentru a stabili că informațiile în cauză nu par complet lipsite de relevanță previzibilă, având în vedere identitatea contribuabilului vizat de ancheta aflată la originea acestei cereri, nevoile unei astfel de anchete și, în ipoteza în care este necesar să se obțină informațiile în cauză de la o persoană care le deține, identitatea acesteia din urmă [Hotărârea din 6 octombrie 2020, *État luxembourgeois* (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 et C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 115, precum și jurisprudența citată].

- 47 În această privință, reiese din considerentul (9) al Directivei 2011/16 că printre elementele relevante pentru acest control pe care autoritatea solicitantă este ținută să le furnizeze figurează în special cele menționate la articolul 20 alineatul (2) literele (a) și (b) din această directivă, și anume identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei și scopul fiscal urmărit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 79).
- 48 În aceste condiții, este necesar, prin urmare, să se considere că rezultă dintr-o interpretare coroborată a articolului 1 alineatul (1), a articolului 5 și a articolului 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16, astfel cum au fost interpretate de jurisprudența Curții amintită la punctele 41-47 din prezenta hotărâre, că indicarea „identității persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei”, în sensul acestei din urmă dispoziții, constituie unul dintre elementele pe care motivarea cererii de informații trebuie neapărat să le conțină pentru a permite autorității solicitate să stabilească faptul că informațiile solicitate nu sunt lipsite de orice relevanță previzibilă și, în acest fel, pentru a da naștere obligației statului membru solicitat de a da curs respectivei cereri.
- 49 În al doilea rând, trebuie arătat că articolul 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16 nu face nicio trimitere la legislațiile naționale în ceea ce privește semnificația care trebuie reținută pentru noțiunea de „identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei”.
- 50 Astfel, această noțiune trebuie să fie considerată o noțiune autonomă a dreptului Uniunii, care trebuie interpretată în mod uniform pe teritoriul acesteia, ținându-se seama nu numai de formularea acestei dispoziții, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care ea face parte [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2021, *Venezuela/Consiliul (Afectare a unui stat terț)*, C-872/19 P, EU:C:2021:507, punctul 42 și jurisprudența citată].
- 51 În ceea ce privește mai întâi modul de redactare a articolului 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16, trebuie arătat că termenul „identitate” desemnează, în sensul său comun, toate datele care permit individualizarea unei persoane, fără a se rezuma la identificarea individuală a acesteia prin numele său, astfel cum a considerat în esență doamna avocată generală la punctele 46 și 47 din concluzii.
- 52 În ceea ce privește, în continuare, contextul în care se înscrie dispoziția menționată, trebuie subliniat, pe de o parte, că articolul 3 punctul 11 din această directivă definește termenul „persoană” în sens larg, ca vizând nu numai persoanele fizice, ci și persoanele juridice, asociațiile de persoane cărora le este recunoscută capacitatea de a încheia acte juridice sau chiar orice altă construcție juridică, indiferent de natura sau de forma acesteia, fie că are sau nu personalitate juridică.
- 53 Prin urmare, această definiție include și un ansamblu de persoane juridice a căror identitate nu poate fi stabilită pe baza unor date personale precum cele care țin de starea civilă a unei persoane fizice. În vederea verificării elementului privind identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei în sensul jurisprudenței citate la punctele 46 și 47 din prezenta hotărâre, aceste persoane trebuie, așadar, să poată fi identificate prin intermediul unui ansamblu de caracteristici distinctive de ordin factual și juridic.

- 54 Pe de altă parte, trebuie amintit că, în conformitate cu considerentul (9) al Directivei 2011/16, din moment ce așa-numitul standard al „relevanței previzibile” a informațiilor solicitate are rolul de a crea condițiile pentru schimbul de informații în domeniul fiscal în cea mai mare măsură posibilă, cerințele procedurale prevăzute la articolul 20 din această directivă trebuie interpretate într-un mod mai larg, pentru a nu împiedica schimbul efectiv de informații.
- 55 În consecință, cerința prevăzută la articolul 20 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată de a furniza în cererea de informații elemente de motivare referitoare la identitatea persoanelor care fac obiectul examinării sau al anchetei trebuie de asemenea interpretată într-un mod mai larg, în sensul că nu impune neapărat o identificare individuală și nominală a acestor persoane.
- 56 În ceea ce privește, în sfârșit, finalitățile Directivei 2011/16, Curtea a statuat deja că obiectivul de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale internaționale urmărit de respectiva directivă se materializează, printre altele, la articolele 5-7 din aceasta, în instituirea unei proceduri de schimb de informații la cerere care permite autorităților naționale competente să coopereze eficient și rapid între ele în vederea obținerii de informații în cadrul anchetelor care vizează un anumit contribuabil [a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctele 86 și 89, precum și jurisprudența citată].
- 57 În acest scop, directiva menționată enunță în considerentul (7) că se bazează pe realizările Directivei 77/799, prevăzând norme mai clare și mai precise care să reglementeze cooperarea administrativă dintre statele membre, în cazul în care acest lucru este necesar, în scopul de a institui o sferă mai largă pentru această cooperare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 47). În special, reiese din acest considerent că normele respective ar trebui să facă posibilă în special includerea tuturor persoanelor juridice și fizice din Uniune, ținând seama de gama tot mai largă de construcții juridice care poate fi instituită de către contribuabili din statele membre.
- 58 Or, așa cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 52 din concluzii, având în vedere complexitatea crescândă a aranjamentelor financiare și juridice existente, o interpretare a noțiunii de „identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei” care ar echivala cu interzicerea oricărei cereri de informații care nu vizează persoane identificate nominal și individual de autoritatea solicitantă ar risca să priveze instrumentul de cooperare pe care îl constituie cererea de informații de efectul său util și ar împiedica astfel obiectivul de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale internaționale pe care acest instrument urmărește să îl atingă.
- 59 Într-adevăr, o asemenea interpretare ar echivala cu interzicerea oricărei cereri de informații, cum este cazul celei în discuție în litigiul principal, având ca obiect, în cadrul unei anchete fiscale al cărei domeniu de aplicare este deja stabilit de autoritatea solicitantă, individualizarea, cu ajutorul unui ansamblu comun de calități sau de caracteristici care îi disting, a membrilor unui grup limitat de persoane bănuite că au săvârșit pretinsa încălcare sau omisiune.
- 60 Or, trebuie amintit, în această privință, că cererea de informații, la fel ca decizia prin care se dispune furnizarea de informații, intervin în cursul fazei preliminare a acestui control sau a acestei anchete, al căror obiect este de a colecta informații pe care, în principiu, autoritatea solicitantă nu le cunoaște în mod precis și complet [Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 121].

- 61 Prin urmare, dintr-o interpretare literală, contextuală și teleologică a noțiunii de „identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei”, în sensul articolului 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16, rezultă că această noțiune cuprinde nu numai numele și celelalte date cu caracter personal, ci și un ansamblu de calități sau de caracteristici distinctive care permit identificarea persoanei sau a persoanelor care fac obiectul acestei examinări sau al acestei anchete.
- 62 Rezultă că indicarea „identității persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei”, în sensul acestei dispoziții, ca element pe care motivarea cererii de informații trebuie în mod necesar să îl conțină pentru a permite autorității solicitate să stabilească faptul că informațiile solicitate nu sunt lipsite de orice relevanță previzibilă, în sensul punctului 48 din prezenta hotărâre, poate viza nu numai persoane identificate nominal și individual de autoritatea solicitantă, ci și un grup limitat de persoane identificabile pornind de la un ansamblu comun de calități sau de caracteristici care le disting.
- 63 Cu toate acestea, trebuie amintit că reiese din jurisprudența Curții citată la punctele 44 și 45 din prezenta hotărâre că autoritatea solicitantă, deși dispune de o marjă de apreciere pentru a evalua relevanța previzibilă a informațiilor solicitate, nu poate totuși să ceară autorității solicitate informații în scopul unei „anchete pentru găsirea probelor”, precum cea menționată în considerentul (9) al Directivei 2011/16, aceste informații neputând fi considerate ca fiind „în mod previzibil relevante”, în sensul articolului 1 alineatul (1) din această directivă.
- 64 Astfel, în ceea ce privește o cerere de informații care nu privește persoane identificate nominal și individual, trebuie să se precizeze, în al treilea rând, elementele pe care autoritatea solicitantă trebuie să le furnizeze autorității solicitate pentru a-i permite să stabilească faptul că informațiile nu sunt solicitate în scopul unei astfel de „anchete pentru găsirea probelor” și, prin urmare, nu sunt lipsite de orice relevanță previzibilă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 46 din prezenta hotărâre. Într-adevăr, așa cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 54 din concluzii, riscul unei „anchete pentru găsirea probelor” este deosebit de ridicat în cazul în care cererea de informații privește un grup de contribuabili neidentificați nominal și individual.
- 65 În această privință, trebuie amintit mai întâi că din jurisprudența citată la punctul 47 din prezenta hotărâre reiese că elementele de motivare referitoare la „identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei”, în sensul articolului 20 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2011/16, se adaugă celor referitoare la scopul fiscal urmărit de această cerere, în sensul articolului 20 alineatul (2) litera (b) din această directivă.
- 66 În continuare, din coroborarea considerentului (9) cu articolul 20 din Directiva 2011/16, astfel cum au fost interpretate de jurisprudența Curții citată la punctele 42-45 din prezenta hotărâre, rezultă că o autoritate solicitantă nu poate solicita informații care depășesc în mod vădit cadrul anchetei fiscale desfășurate de aceasta și nici nu poate impune o sarcină excesivă autorității solicitate.
- 67 În aceste condiții, trebuie să se considere, așa cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 58-62 din concluzii, că autoritatea solicitantă trebuie, *primo*, să furnizeze o descriere cât mai detaliată și completă posibil a grupului de contribuabili care face obiectul examinării sau al anchetei, precizând ansamblul comun al calităților sau al caracteristicilor distinctive ale persoanelor care fac parte din acesta, astfel încât să permită autorității solicitate să le identifice, *secundo*, să precizeze care sunt obligațiile fiscale specifice care le revin acestor persoane și, *tertio*, să prezinte motivele pentru care persoanele menționate sunt bănuite că au săvârșit încălcările care fac obiectul examinării sau al anchetei.

- 68 În speță, după cum a arătat doamna avocată generală la punctul 64 din concluzii, motivarea cererii de informații în discuție în litigiul principal, așa cum rezultă din expunerea situației de fapt care figurează în decizia de trimitere și rezumată la punctul 17 din prezenta hotărâre, pare să îndeplinească cerințele prevăzute la punctul precedent din prezenta hotărâre, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței de trimitere, în cadrul unei aprecieri globale a conținutului acestei cereri.
- 69 În sfârșit, trebuie adăugat că această interpretare a dispozițiilor Directivei 2011/16 corespunde celei a noțiunii de „relevanță previzibilă” a informațiilor solicitate, utilizată la articolul 26 alineatul (1) din Modelul de convenție fiscală al OCDE privind venitul și averea, astfel cum reiese din comentariile referitoare la acest articol adoptate de Consiliul OCDE la 17 iulie 2012.
- 70 Astfel, Curtea a arătat deja că noțiunea de „relevanță previzibilă” a informațiilor solicitate, enunțată, printre altele, în considerentul (9) al Directivei 2011/16, o reflectă pe cea utilizată la articolul 26 alineatul (1) din acest model de convenție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 67).
- 71 În această privință, trebuie arătat că punctele 5.1 și 5.2 din comentariile referitoare la articolul 26 din modelul de convenție fiscală menționat indică faptul că „o cerere de informații nu constituie o «anchetă pentru găsirea probelor» pentru simplul motiv că aceasta nu precizează numele sau adresa (sau ambele) ale contribuabilului care face obiectul unei examinări sau al unei anchete”, în măsura în care statul solicitant include în această cerere „alte informații suficiente pentru a permite identificarea contribuabilului”. În plus, aceste puncte precizează că condiția de relevanță previzibilă a informațiilor solicitate poate fi îndeplinită și în „cazuri privind mai mulți contribuabili (indiferent dacă sunt identificați prin numele lor sau prin alt mijloc)”.
- 72 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 1 alineatul (1), articolul 5 și articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 trebuie interpretate în sensul că o cerere de informații trebuie considerată ca privind informații care nu sunt în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă atunci când persoanele care fac obiectul examinării sau al anchetei în sensul acestei din urmă dispoziții nu sunt identificate nominal și individual de această cerere, dar autoritatea solicitantă stabilește, pe baza unor explicații clare și suficiente, că desfășoară o anchetă specifică cu privire la un grup limitat de persoane, justificată de suspiciuni întemeiate privind neîndeplinirea unei obligații legale precise.

Cu privire la a treia întrebare

Cu privire la competența Curții

- 73 Guvernul luxemburghez contestă implicit competența Curții de a se pronunța cu privire la a treia întrebare. Acest guvern susține în esență că întrebarea respectivă privește aspecte de ordin pur intern, care au legătură cu aplicarea în timp a unor norme procedurale naționale și care, în consecință, nu prezintă nicio legătură cu dreptul Uniunii. Or, întrucât articolul 47 din cartă nu se aplică unui litigiu național decât dacă acesta din urmă prezintă o legătură suficientă cu dreptul Uniunii, întrebarea menționată nu ar fi de competența Curții.
- 74 În această privință, trebuie amintit că Legea din 25 noiembrie 2014, întrucât precizează modalitățile procedurii de schimb de informații la cerere instituite de Directiva 2011/16, și în special pe cele privind executarea și controlul legalității deciziilor prin care s-a dispus furnizarea

informațiilor și de sancționare pentru nerespectarea acestei somații adoptate pentru a garanta buna funcționare a procedurii respective, constituie o punere în aplicare a directivei menționate și, prin urmare, intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii [a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 34-41, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2020, *État luxembourgeois* (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctele 45 și 46].

- 75 Rezultă că articolul 47 din cartă este aplicabil, conform articolului 51 alineatul (1) din aceasta [a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 42 și 50, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2020, *État luxembourgeois* (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 46], iar Curtea este competentă să se pronunțe cu privire la a treia întrebare.

Cu privire la admisibilitate

- 76 Guvernul luxemburghez exprimă de asemenea îndoieli cu privire la admisibilitatea celei de a treia întrebări. Pe de o parte, acesta consideră că, deși în temeiul articolului 6 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014, în versiunea aplicabilă litigiului principal, persoana deținătoare a informațiilor nu dispunea decât de dreptul la o cale de atac împotriva deciziei de sancționare pentru nerespectarea deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații, Legea din 1 martie 2019 a introdus o acțiune în anulare împotriva acestei din urmă decizii.
- 77 Or, întrucât Legea din 1 martie 2019 prevede norme de procedură, ea ar avea vocația să se aplice situațiilor în curs începând de la data intrării sale în vigoare. În consecință, în condițiile în care legea respectivă este aplicabilă litigiului principal, a treia întrebare nu ar fi pertinentă pentru soluționarea acestui litigiu, întrucât persoana deținătoare a informațiilor ar avea în prezent, în temeiul legii menționate, dreptul de a formula o acțiune în anulare împotriva deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații, pentru a contesta în mod direct legalitatea acesteia.
- 78 Pe de altă parte, acest guvern susține că, în speță, societatea deținătoare a informațiilor dispunea, chiar în temeiul Legii din 25 noiembrie 2014, în versiunea aplicabilă litigiului principal, de dreptul la o cale de atac efectivă care îi permitea să conteste în mod direct legalitatea deciziei din 28 februarie 2018 prin care s-a dispus furnizarea de informații.
- 79 Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 19 din prezenta hotărâre, această societate a introdus, în paralel cu calea de atac împotriva deciziei de sancționare din 6 august 2018, o acțiune în anulare împotriva deciziei directorului Administrației contribuțiilor directe prin care a fost declarată inadmisibilă contestația ierarhică pe care o formulase împotriva deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații din 28 februarie 2018. Respectiva acțiune în anulare, despre care este cert că nu a avut efect suspensiv în privința acestei din urmă decizii, este în prezent pendinte la tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ), care a hotărât să suspende judecarea cauzei în așteptarea răspunsului Curții la întrebările preliminare adresate în prezenta cauză.
- 80 În această privință, trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în cadrul cooperării dintre aceasta din urmă și instanțele naționale, instituită prin articolul 267 TFUE, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să

aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 18 mai 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor din România” și alții, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 și C-397/19, EU:C:2021:393, punctul 115, precum și jurisprudența citată).

- 81 Rezultă că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 18 mai 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor din România” și alții, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 și C-397/19, EU:C:2021:393, punctul 116, precum și jurisprudența citată).
- 82 În special, după cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 267 TFUE, decizia preliminară solicitată trebuie să fie „necesară” pentru a permite instanței de trimitere să „pronunțe o hotărâre” în cauza cu care este sesizată. Astfel, procedura preliminară presupune, printre altele, ca un litigiu să fie efectiv pendent în fața instanțelor naționale, acestea fiind chemate să adopte în cadrul său o decizie susceptibilă să ia în considerare hotărârea pronunțată cu titlu preliminar (Hotărârea din 18 mai 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor din România” și alții, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 și C-397/19, EU:C:2021:393, punctul 117, precum și jurisprudența citată).
- 83 În speță, în ceea ce privește, pe de o parte, calea de atac directă împotriva deciziilor prin care s-a dispus furnizarea de informații instituită prin Legea din 1 martie 2019, este necesar să se constate că, așa cum arată instanța de trimitere în răspunsul său cu privire la menținerea prezentei cereri de decizie preliminară, această lege nu este aplicabilă litigiului principal. Astfel, acest litigiu este anterior intrării în vigoare a legii și are la origine o acțiune formulată nu împotriva unei decizii prin care s-a dispus furnizarea de informații, ci împotriva unei decizii ulterioare de sancționare pentru nerespectarea acestei somații.
- 84 În ceea ce privește, pe de altă parte, acțiunea în anulare menționată la punctul 79 din prezenta hotărâre, este suficient să se arate că, astfel cum indică însuși guvernul luxemburghez în răspunsul său la întrebările cu solicitare de răspuns scris ale Curții, această acțiune în anulare, presupunând că este admisibilă, ar rămâne în orice caz fără obiect în cazul eventualei recunoașteri definitive, pe cale incidentă, o dată cu soluționarea litigiului principal, a legalității deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații din 28 februarie 2018 și a deciziei de sancționare din 6 august 2018.
- 85 În aceste condiții, răspunsul la a treia întrebare rămâne pertinent și necesar pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată instanța de trimitere, în sensul jurisprudenței amintite la punctele 80-82 din prezenta hotărâre, astfel încât această întrebare este admisibilă.

Cu privire la fond

- 86 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că unei persoane care deține informații:
- căreia i-a fost aplicată o sancțiune administrativă pecuniară pentru nerespectarea unei decizii prin care s-a dispus furnizarea de informații în cadrul unui schimb de informații între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16, decizie care nu poate face ea însăși obiectul unei acțiuni în contencios în conformitate cu dreptul intern al statului membru solicitat, și
 - care a contestat legalitatea acestei decizii pe cale incidentă în cadrul unei acțiuni în contencios îndreptate împotriva deciziei de sancționare pentru nerespectarea respectivei decizii prin care s-a dispus furnizarea de informații, luând astfel cunoștință de informațiile minime prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din această directivă în cursul procedurii judiciare referitoare la acțiunea menționată,
- trebuie să i se acorde, în urma recunoașterii definitive a legalității deciziilor menționate emise în privința sa, un termen suspensiv pentru plata sancțiunii pentru a putea executa, după ce a luat astfel cunoștință de elementele referitoare la relevanța previzibilă a informațiilor solicitate confirmată definitiv de instanța competentă, decizia prin care s-a dispus furnizarea acestor informații.
- 87 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, în primul rând, să se arate că rezultă din jurisprudența constantă a Curții că protecția persoanelor, atât fizice, cât și juridice, împotriva intervențiilor puterii publice în sfera de activitate privată a acestora care ar fi arbitrar sau disproporționate constituie un principiu general al dreptului Uniunii. Or, această protecție poate fi invocată de o persoană juridică, ca drept garantat de dreptul Uniunii, în sensul articolului 47 primul paragraf din cartă, pentru a contesta în justiție un act care îi cauzează prejudicii, precum o decizie prin care s-a dispus furnizarea de informații sau o sancțiune aplicată pentru nerespectarea acestei decizii [Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctele 57 și 58, precum și jurisprudența citată].
- 88 Rezultă că unei persoane juridice căreia autoritatea națională competentă i-a adresat astfel de decizii, precum pârâta din litigiul principal, trebuie să i se recunoască beneficiul dreptului la o cale de atac efectivă garantat de articolul 47 din cartă în prezența acestor decizii, a cărui exercitare nu poate fi limitată de statele membre decât dacă sunt respectate condițiile prevăzute la articolul 52 alineatul (1) din cartă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctele 59, 60 și 64].
- 89 În al doilea rând, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că instanța națională, sesizată cu o acțiune împotriva sancțiunii administrative pecuniare aplicate subiectului de drept administrativ pentru nerespectarea deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații, trebuie să poată examina legalitatea acesteia din urmă pentru ca cerințele articolului 47 din cartă să fie îndeplinite. În consecință, un subiect de drept administrativ căruia i-a fost aplicată o sancțiune pecuniară pentru nerespectarea unei decizii prin care i s-a impus furnizarea de informații în

cadrul unui schimb de informații între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16 are dreptul să conteste legalitatea acestei decizii (Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 56 și 59).

- 90 În acest context, pe de o parte, Curtea a considerat că efectivitatea controlului jurisdicțional garantat de articolul 47 din cartă impune ca motivarea furnizată de autoritatea solicitantă să permită instanței naționale să exercite controlul legalității cererii de informații. Având în vedere marja de apreciere de care dispune autoritatea solicitantă în sensul jurisprudenței amintite la punctele 42 și 44 din prezenta hotărâre, limitele aplicabile controlului exercitat de autoritatea solicitată, enunțate la punctele 43 și 46 din prezenta hotărâre, se impun în același mod controlului exercitat de instanță. Astfel, instanța trebuie doar să verifice că decizia prin care s-a dispus furnizarea de informații se întemeiază pe o cerere suficient de motivată a autorității solicitante, având ca obiect informații care nu apar ca fiind în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă, cu privire la elementele prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16, referitoare la identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei și la scopul fiscal urmărit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 84-86).
- 91 Pe de altă parte, Curtea a precizat că, deși, pentru a permite instanței din statul membru solicitat să își exercite controlul jurisdicțional, trebuie ca aceasta să poată avea acces la cererea de informații transmisă de statul membru solicitant statului membru solicitat, nu este necesar ca subiectul de drept administrativ respectiv să aibă acces la ansamblul cererii de informații pentru a-și putea susține cauza în mod echitabil cu privire la condiția relevanței previzibile a informațiilor solicitate. În acest scop, este suficient ca acesta să aibă acces, în cadrul căii de atac jurisdicționale împotriva deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații și a celei de sancționare pentru nerespectarea respectivei somații, la informațiile minime menționate la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16, și anume identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei și scopul fiscal urmărit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 92, 99 și 100).
- 92 Trebuie totuși subliniat în această privință că efectivitatea controlului jurisdicțional garantat de articolul 47 din cartă impune ca destinatarul unei decizii luate în privința sa de o autoritate administrativă să poată lua cunoștință de motivele pe care aceasta se întemeiază fie din cuprinsul deciziei, fie dintr-o comunicare a respectivelor motive făcută la cererea sa, fără a se aduce atingere posibilității instanței competente de a dispune ca autoritatea în cauză să comunice motivele menționate, pentru a-i permite să își apere drepturile în cele mai bune condiții posibile și să decidă în deplină cunoștință de cauză dacă este util să sesizeze instanța competentă, precum și pentru a-i permite pe deplin acesteia din urmă să exercite controlul legalității deciziei naționale în cauză (Hotărârea din 24 noiembrie 2020, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 și C-226/19, EU:C:2020:951, punctul 43, precum și jurisprudența citată).
- 93 Astfel, o decizie prin care se dispune furnizarea de informații trebuie să se întemeieze pe o cerere de informații nu doar validă, având în vedere jurisprudența amintită la punctele 41-47 din prezenta hotărâre, ci și motivată în mod corespunzător, pentru a permite destinatarului acestei decizii să îi înțeleagă conținutul și pentru a-i permite să decidă dacă o contestă sau nu pe cale judiciară.
- 94 În plus, Curtea a amintit de asemenea că rezultă dintr-o jurisprudență constantă că substanța dreptului la o cale de atac efectivă consacrat la articolul 47 din cartă include, printre alte elemente, pe cel care constă în posibilitatea persoanei titulare a acestui drept de a avea acces la o

instanță competentă să asigure respectarea drepturilor pe care i le garantează dreptul Uniunii și, în acest scop, să examineze toate aspectele de drept și de fapt pertinente pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată, fără a fi obligată să încalce o normă sau o obligație juridică și să se expună sancțiunii aplicabile acestei încălcări [a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 66].

- 95 Or, Curtea a constatat deja, în privința aceleași legislații naționale precum cea aplicabilă litigiului principal, că, în conformitate cu această legislație, numai dacă persoana destinatară a unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații nu respectă această decizie, pe de o parte, și dacă i se aplică ulterior o sancțiune pentru motivul menționat, pe de altă parte, aceasta dispune de posibilitatea de a contesta, cu titlu incident, decizia respectivă în cadrul căii de atac care îi este deschisă împotriva unei astfel de sancțiuni [Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 67].
- 96 Așadar, în prezența unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații care ar fi arbitrară sau disproporționată, o asemenea persoană nu poate avea acces la o instanță, cu excepția cazului în care încalcă această decizie prin refuzul de a se conforma somației pe care decizia respectivă o conține, și se expune astfel sancțiunii aferente nerespectării acesteia. Prin urmare, nu se poate considera că persoana menționată beneficiază de o protecție jurisdicțională efectivă [Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 68].
- 97 În consecință, Curtea a statuat că legislația națională menționată, în măsura în care exclude posibilitatea unei persoane care deține informații, căreia autoritatea națională competentă îi adresează o decizie prin care dispune furnizarea acestor informații, de a formula o acțiune directă împotriva acestei decizii, nu respectă substanța dreptului la o cale de atac efectivă garantat de articolul 47 din cartă și, prin urmare, că articolul 52 alineatul (1) din aceasta se opune unei astfel de legislații [Hotărârea din 6 octombrie 2020, État luxembourgeois (Dreptul la o cale de atac împotriva unei cereri de informații în materie fiscală), C-245/19 și C-246/19, EU:C:2020:795, punctul 69].
- 98 În aceste condiții, pentru a garanta efectivitatea substanței acestui drept în împrejurări precum cele din cauza principală, destinatarului deciziei prin care se dispune furnizarea de informații trebuie, odată ce legalitatea acestei decizii a fost eventual confirmată de către instanța competentă, să i se acorde posibilitatea de a se conforma deciziei menționate în termenul prevăzut inițial în acest scop de dreptul național, fără ca aceasta să determine menținerea sancțiunii pe care a trebuit să o suporte pentru exercitarea dreptului său la o cale de atac efectivă. Numai dacă acest destinatar nu dă curs aceleiași decizii în termenul respectiv sancțiunea aplicată ar deveni în mod legitim exigibilă.
- 99 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că unei persoane care deține informații:
- căreia i-a fost aplicată o sancțiune administrativă pecuniară pentru nerespectarea unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații în cadrul unui schimb de informații între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16, decizie care nu poate face ea

însăși obiectul unei acțiuni în contencios în conformitate cu dreptul intern al statului membru solicitat, și

- care a contestat legalitatea acestei decizii pe cale incidentă în cadrul unei acțiuni în contencios îndreptate împotriva deciziei de sancționare pentru nerespectarea acestei somații, luând astfel cunoștință de informațiile minime prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din respectiva directivă în cursul procedurii judiciare referitoare la această cale de atac,

trebuie, în urma recunoașterii definitive a legalității deciziilor menționate emise în privința sa, să i se acorde posibilitatea de a se conforma deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații în termenul prevăzut inițial în acest scop de dreptul național, fără ca aceasta să determine menținerea sancțiunii pe care a trebuit să o suporte pentru exercitarea dreptului său la o cale de atac efectivă. Numai dacă această persoană nu dă curs deciziei menționate în termenul respectiv sancțiunea aplicată ar deveni exigibilă în mod legitim.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 100 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

- 1) Articolul 1 alineatul (1), articolul 5 și articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE trebuie interpretate în sensul că o cerere de informații trebuie considerată ca privind informații care nu sunt în mod vădit lipsite de orice relevanță previzibilă atunci când persoanele care fac obiectul examinării sau al anchetei în sensul acestei din urmă dispoziții nu sunt identificate nominal și individual de această cerere, dar autoritatea solicitantă stabilește, pe baza unor explicații clare și suficiente, că desfășoară o anchetă specifică cu privire la un grup limitat de persoane, justificată de suspiciuni întemeiate privind neîndeplinirea unei obligații legale precise.**
- 2) Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că unei persoane care deține informații:**
 - **căreia i-a fost aplicată o sancțiune administrativă pecuniară pentru nerespectarea unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații în cadrul unui schimb de informații între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16, decizie care nu poate face ea însăși obiectul unei acțiuni în contencios în conformitate cu dreptul intern al statului membru solicitat, și**
 - **care a contestat legalitatea acestei decizii pe cale incidentă în cadrul unei acțiuni în contencios îndreptate împotriva deciziei de sancționare pentru nerespectarea acestei somații, luând astfel cunoștință de informațiile minime prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din respectiva directivă în cursul procedurii judiciare referitoare la această cale de atac,**

trebuie, în urma recunoașterii definitive a legalității deciziilor menționate emise în privința sa, să i se acorde posibilitatea de a se conforma deciziei prin care s-a dispus furnizarea de informații în termenul prevăzut inițial în acest scop de dreptul național, fără ca aceasta să determine menținerea sancțiunii pe care a trebuit să o suporte pentru exercitarea dreptului său la o cale de atac efectivă. Numai dacă această persoană nu dă curs deciziei menționate în termenul respectiv sancțiunea aplicată ar deveni exigibilă în mod legitim.

Semnături