Downloaded via the EU tax law app / web

62015CJ0682
ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

16 mai 2017 (1)

«Renvoi préjudiciel — Directive 2011/16/UE — Coopération administrative dans le domaine fiscal — Article 1er, paragraphe 1 — Article 5 — Demande d'informations adressée à un tiers — Refus de répondre — Sanction — Notion de "pertinence vraisemblable" des informations demandées — Contrôle de l'autorité requise — Contrôle du juge — Étendue — Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne — Article 51 — Mise en œuvre du droit de l'Union — Article 47 — Droit à un recours juridictionnel effectif — Accès du juge et du tiers à la demande d'informations adressée par l'autorité requérante»

Dans l'affaire C?682/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Cour administrative (Luxembourg), par décision du 17 décembre 2015, parvenue à la Cour le 18 décembre 2015, dans la procédure

Berlioz Investment Fund SA

contre

Directeur de l'administration des contributions directes,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président, M. A. Tizzano, vice?président, MM. M. Ileši?, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, Mmes M. Berger et A. Prechal, présidents de chambre, M. A. Arabadjiev, Mme C. Toader, MM. M. Safjan, D. Šváby, E. Jaraši?nas, C. G. Fernlund (rapporteur), C. Vajda et S. Rodin, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : Mme V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 novembre 2016,

considérant les observations présentées :

—

pour Berlioz Investment Fund SA, par Me J.?P. Drescher, avocat,

—

pour le gouvernement luxembourgeois, par M. A. Germeaux et Mme D. Holderer, en qualité d'agents, assistés de Mes P.?E. Partsch et T. Evans, avocats,

—

pour le gouvernement belge, par M. J.-C. Halleux et Mme M. Jacobs, en qualité d’agents,

—

pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze, en qualité d’agent,

—

pour le gouvernement français, initialement par Mme S. Ghiandoni, en qualité d’agent, puis par Mme E. de Moustier, en qualité d’agent,

—

pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d’agent, assistée de M. P. Garofoli, avvocato dello Stato,

—

pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d’agent,

—

pour le gouvernement finlandais, par M. S. Hartikainen, en qualité d’agent,

—

pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal, J.?F. Brakeland, H. Krämer et W. Roels, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 10 janvier 2017,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 1er, paragraphe 1, et de l’article 5 de la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), ainsi que de l’article 47 de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne (ci-après la « Charte »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Berlioz Investment Fund SA (ci-après « Berlioz ») au directeur de l’administration des contributions directes (Luxembourg) au sujet d’une sanction pécuniaire qui lui a été infligée par ce dernier pour avoir refusé de répondre à une demande d’informations dans le cadre d’un échange d’informations avec l’administration fiscale française.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

La Charte

3

L’article 47 de la Charte, intitulé « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial », dispose :

« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l’Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

[...] »

La directive 2011/16

4

Les considérants 1, 2, 6 à 9 et 19 de la directive 2011/16 énoncent :

« (1)

[...] La mobilité des contribuables, le nombre d’opérations transfrontalières et l’internationalisation des instruments financiers connaissent une évolution considérable, ce qui fait qu’il est difficile pour les États membres d’établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir. Cette difficulté croissante a des répercussions sur le fonctionnement des systèmes fiscaux et entraîne un phénomène de double imposition, lequel incite à la fraude et à l’évasion fiscales. [...]

(2)

[...] Afin de surmonter les effets négatifs de ce phénomène, il est indispensable de mettre au point un nouveau mécanisme de coopération administrative entre les administrations fiscales des États membres. Il est nécessaire de disposer d’instruments propres à instaurer la confiance entre les États membres par l’établissement de règles, d’obligations et de droits identiques dans toute l’Union européenne.

[...]

(6)

[...] À cet effet, la présente directive est considérée comme l’instrument approprié aux fins d’une coopération administrative efficace.

(7)

La présente directive s’appuie sur les acquis de la directive 77/799/CEE [du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l’assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO 1977, L 336, p. 15)], mais prévoit au besoin des règles plus claires et plus précises régissant la coopération administrative entre les États membres afin de mettre en place, notamment en ce qui concerne l’échange d’informations, un champ plus large

pour la coopération administrative entre les États membres. [...]

(8)

[...] Il convient [...] de prévoir des dispositions permettant des contacts plus directs entre services afin de rendre la coopération plus efficace et plus rapide. [...]

(9)

Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la "pertinence vraisemblable" vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des "recherches tous azimuts" ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.

[...]

(19)

Les circonstances dans lesquelles un État membre requis peut refuser de transmettre des informations devraient être clairement définies et circonscrites, en tenant compte de certains intérêts privés qu'il convient de protéger ainsi que de l'intérêt public. »

5

L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16 dispose :

« La présente directive établit les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2. »

6

L'article 5 de cette directive prévoit :

« À la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise communique à l'autorité requérante les informations visées à l'article 1er, paragraphe 1, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives. »

7

L'article 16, paragraphe 1, de ladite directive est libellé comme suit :

« Les informations communiquées entre États membres sous quelque forme que ce soit en application de la présente directive sont couvertes par le secret officiel et bénéficient de la protection accordée à des informations de même nature par la législation nationale de l'État membre qui les a reçues. [...]

[...] »

8

L’article 17 de la même directive, intitulé « Limites », dispose :

« 1. L’autorité requise d’un État membre fournit à l’autorité requérante d’un autre État membre les informations visées à l’article 5, à condition que l’autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d’information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs.

2 La présente directive n’impose pas à un État membre requis l’obligation de procéder à des enquêtes ou de transmettre des informations dès lors que la réalisation de telles enquêtes ou la collecte des informations en question aux propres fins de cet État membre serait contraire à sa législation.

3. L’autorité compétente d’un État membre requis peut refuser de transmettre des informations lorsque l’État membre requérant n’est pas en mesure, pour des raisons juridiques, de fournir des informations similaires.

4. La transmission d’informations peut être refusée dans les cas où elle conduirait à divulguer un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial, ou une information dont la divulgation serait contraire à l’ordre public.

5. L’autorité requise informe l’autorité requérante des motifs du rejet de la demande d’informations. »

9

L’article 18 de la directive 2011/16, intitulé « Obligations », énonce :

« 1. Si des informations sont demandées par un État membre conformément à la présente directive, l’État membre requis met en œuvre son dispositif de collecte de renseignements afin d’obtenir les informations demandées, même si ces dernières ne lui sont pas nécessaires pour ses propres besoins fiscaux. Cette obligation s’applique sans préjudice de l’article 17, paragraphes 2, 3 et 4, dont les dispositions ne sauraient en aucun cas être interprétées comme autorisant un État membre requis à refuser de fournir des informations au seul motif que ces dernières ne présentent pour lui aucun intérêt.

2. L’article 17, paragraphes 2 et 4, ne saurait en aucun cas être interprété comme autorisant une autorité requise d’un État membre à refuser de fournir des informations au seul motif que ces informations sont détenues par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu’agent ou fiduciaire, ou qu’elles se rapportent à une participation au capital d’une personne.

[...] »

10

L’article 20, paragraphe 1, de la directive 2011/16 prévoit, en ce qui concerne les demandes d’informations et d’enquêtes administratives introduites en vertu de l’article 5 de cette directive, l’utilisation, dans la mesure du possible, d’un formulaire adopté par la Commission. Le paragraphe 2 de cet article 20 est libellé comme suit :

« Les formulaires types visés au paragraphe 1 comportent au moins les informations suivantes, que

doit fournir l’autorité requérante :

a)

l’identité de la personne faisant l’objet d’un contrôle ou d’une enquête ;

b)

la finalité fiscale des informations demandées.

L’autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l’évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu’elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l’autorité requise. »

11

L’article 22 de la directive 2011/16 prévoit, à son paragraphe 1, sous c) :

« Les États membres prennent toutes les mesures nécessaires pour :

[...]

c)

garantir le bon fonctionnement du dispositif de coopération administrative prévu par la présente directive. »

Le droit luxembourgeois

La loi du 29 mars 2013

12

La directive 2011/16 a été transposée en droit luxembourgeois par la 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 (Mémorial A 2013, p. 756, ci?après la « loi du 29 mars 2013 »).

13

L’article 6 de la loi du 29 mars 2013 prévoit :

« À la demande de l’autorité requérante, l’autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l’administration et l’application de la législation interne de l’État membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l’article 1er, dont elle dispose ou qu’elle obtient à la suite d’enquêtes administratives. »

14

L’article 8, paragraphe 1, de la loi du 29 mars 2013 dispose :

« L’autorité requise luxembourgeoise effectue les communications visées à l’article 6 le plus rapidement possible, et au plus tard six mois à compter de la date de réception de la demande.

Toutefois, lorsque l’autorité requise luxembourgeoise est déjà en possession des informations concernées, les communications sont effectuées dans un délai de deux mois suivant cette date. »

La loi du 25 novembre 2014

15

La 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 (Mémorial A 2014, p. 4170, ci-après la « loi du 25 novembre 2014 ») contient les dispositions suivantes.

16

L’article 1er, paragraphe 1, de la loi du 25 novembre 2014 dispose :

« La présente loi est applicable à partir de son entrée en vigueur aux demandes d’échange de renseignements formulées en matière fiscale et émanant de l’autorité compétente d’un État requérant en vertu :

[...]

4)

de la [loi du 29 mars 2013] relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;

[...] »

17

L’article 2 de la loi du 25 novembre 2014 prévoit :

« 1. Les administrations fiscales sont autorisées à requérir les renseignements de toute nature qui sont demandés pour l’application de l’échange de renseignements tel que prévu par les Conventions et lois auprès du détenteur de ces renseignements.

2. Le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés, en totalité, de manière précise, sans altération, endéans le délai d’un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés. Cette obligation comprend la transmission des pièces sans altération sur lesquelles les renseignements sont fondés.

[...] »

18

Aux termes de l’article 3 de la loi du 25 novembre 2014 :

« 1. L’administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d’échange de renseignements. La demande d’échange de renseignements est régulière en la forme si elle contient l’indication de la base juridique et de l’autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois.

[...]

3. Si l’administration fiscale compétente ne détient pas les renseignements demandés, le directeur de l’administration fiscale compétente ou son délégué notifie par lettre recommandée adressée au détenteur des renseignements sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée.

4. La demande d’échange de renseignements ne peut pas être divulguée. La décision d’injonction ne comporte que les indications qui sont indispensables pour permettre au détenteur des renseignements d’identifier les renseignements demandés.

[...] »

19

L’article 5, paragraphe 1, de la loi du 25 novembre 2014 dispose :

« Si les renseignements demandés ne sont pas fournis endéans le délai d’un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés, une amende administrative fiscale d’un maximum de 250000 euros peut être infligée au détenteur des renseignements. Le montant en est fixé par le directeur de l’administration fiscale compétente ou son délégué. »

20

L’article 6 de la loi du 25 novembre 2014 énonce :

« 1. Aucun recours ne peut être introduit contre la demande d’échange de renseignements et la décision d’injonction visées à l’article 3, paragraphes 1er et 3.

2. Contre les décisions visées à l’article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Ce recours doit être introduit dans le délai d’un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. [...]

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d’appel devant la Cour administrative. L’appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. [...] La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire de réponse, sinon dans le mois de l’expiration du délai pour le dépôt de ce mémoire. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

21

Berlioz est une société anonyme de droit luxembourgeois qui a bénéficié des dividendes que lui a versés sa filiale, la société par actions simplifiée de droit français Cofima, en exonération de retenue à la source.

22

Le 3 décembre 2014, l’administration fiscale française, nourrissant un doute sur le point de savoir si l’exonération dont a bénéficié Cofima respectait les conditions prévues par le droit français, a

adressé à l’administration fiscale luxembourgeoise une demande d’informations concernant Berlioz au titre notamment de la directive 2011/16.

23

À la suite de cette demande, le directeur de l’administration des contributions directes a, le 16 mars 2015, pris une décision dans laquelle il a indiqué que les autorités fiscales françaises vérifiaient la situation fiscale de Cofima et avaient besoin de renseignements afin de pouvoir se prononcer sur l’application de retenues à la source sur les dividendes versés par Cofima à Berlioz. Dans cette décision, il a, sur la base de l’article 2, paragraphe 2, de la loi du 25 novembre 2014, enjoint Berlioz de lui communiquer un certain nombre d’informations en lui demandant en particulier :

—

si la société dispose d’un siège de direction effective au Luxembourg et quelles sont ses caractéristiques principales, à savoir la description de ce siège, la surface de ses bureaux, l’équipement matériel et informatique lui appartenant, la copie du contrat de bail des locaux et l’adresse de domiciliation, avec pièces à l’appui ;

—

la fourniture d’une liste de ses salariés avec leur fonction au sein de la société et l’identification des salariés liés au siège social de celle-ci ;

—

si elle loue de la main-d’œuvre au Luxembourg ;

—

s’il existe un contrat entre Berlioz et Cofima et, dans l’affirmative, une copie du contrat ;

—

l’indication de ses participations dans d’autres sociétés et comment ces participations ont été financées, avec pièces à l’appui ;

—

l’indication des noms et des adresses de ses associés ainsi que le montant du capital détenu par chaque associé et le pourcentage de détention de chaque associé, et

—

l’indication du montant pour lequel les titres Cofima étaient inscrits à l’actif de Berlioz avant l’assemblée générale de Cofima en date du 7 mars 2012 et la fourniture de l’historique des valeurs d’entrée des titres de Cofima à l’actif lors de l’apport du 5 décembre 2002, de l’apport du 31 octobre 2003 et de l’acquisition du 2 octobre 2007.

24

Le 21 avril 2015, Berlioz a indiqué qu’elle répondait à la décision d’injonction du 16 mars 2015 sauf en ce qui concerne les noms et les adresses de ses associés, le montant du capital détenu par chacun d’entre eux et le pourcentage de détention de chaque associé, au motif que ces

informations n’étaient pas vraisemblablement pertinentes au sens de la directive 2011/16 pour apprécier si les distributions de dividendes par sa filiale devaient être soumises à la retenue à la source, objet du contrôle effectué par l’administration fiscale française.

25

Par décision du 18 mai 2015, le directeur de l’administration des contributions directes a infligé à Berlioz, sur la base de l’article 5, paragraphe 1, de la loi du 25 novembre 2014, une amende administrative de 250000 euros en raison de son refus de fournir ces informations.

26

Le 18 juin 2015, Berlioz a saisi le tribunal administratif (Luxembourg) d’un recours contre la décision du directeur de l’administration des contributions directes lui infligeant une sanction en lui demandant de vérifier le bien-fondé de la décision d’injonction du 16 mars 2015.

27

Par jugement du 13 août 2015, le tribunal administratif a dit le recours principal en réformation partiellement fondé et a réduit l’amende à 150000 euros, mais a rejeté le recours pour le surplus en indiquant qu’il n’y avait pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

28

Par requête du 31 août 2015, Berlioz a interjeté appel devant la Cour administrative (Luxembourg) en soutenant que le refus du tribunal administratif, basé sur l’article 6, paragraphe 1, de la loi du 25 novembre 2014, de vérifier le bien-fondé de la décision d’injonction du 16 mars 2015, portait atteinte à son droit à un recours juridictionnel effectif tel que garanti par l’article 6, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la « CEDH »).

29

La Cour administrative a considéré qu’il pouvait être nécessaire de tenir compte notamment de l’article 47 de la Charte qui reflète le droit visé à l’article 6, paragraphe 1, de la CEDH, et a invité les parties au principal à lui soumettre leurs observations à ce sujet.

30

Cette juridiction se demande si un administré, tel que Berlioz, bénéficie d’un droit à un recours effectif s’il ne peut pas faire contrôler, à tout le moins par voie d’exception, la validité de la décision d’injonction qui constitue le fondement de la sanction qui lui a été infligée. Elle s’interroge, en particulier, sur la notion de « pertinence vraisemblable » des informations demandées, visée à l’article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16, et sur l’étendue du contrôle que les autorités fiscales et les autorités judiciaires de l’État requis doivent exercer à cet égard sans porter atteinte à la finalité de cette directive.

31

Dans ces conditions, la Cour administrative a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Est-ce qu'un État membre met en œuvre le droit de l'Union et rend, partant, la Charte applicable, conformément à l'article 51, paragraphe 1, de cette dernière, dans une situation telle que celle de l'espèce, lorsqu'il fixe à l'égard d'un administré une sanction administrative pécuniaire en raison de manquements reprochés à ce dernier par rapport à ses obligations de coopération découlant d'une décision d'injonction prise par son autorité nationale compétente sur la base des règles de procédure de droit interne instaurées à cet effet dans le cadre de l'exécution, par cet État membre en sa qualité d'État requis, d'une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre État membre et fondée par ce dernier notamment sur les dispositions de la directive 2011/16 relatives à l'échange de renseignements sur demande ?

2)

En cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce qu'un administré peut se prévaloir de l'article 47 de la Charte lorsqu'il estime que la sanction administrative pécuniaire prévisée fixée à son encontre tendrait à l'obliger à fournir des renseignements dans le cadre de l'exécution, par l'autorité compétente de l'État membre requis dont il est un résident, d'une demande de renseignements émanant d'un autre État membre qui serait sans aucune justification quant au but fiscal réel, de manière qu'un but légitime ferait défaut dans le cas d'espèce, et qui viserait à obtenir des renseignements dont la pertinence vraisemblable pour le cas d'imposition concerné ferait défaut ?

3)

En cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que le droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial tel que consacré par l'article 47 de la Charte requiert, sans que l'article 52, paragraphe 1, de la Charte permette de prévoir des restrictions, que le juge national compétent doit disposer d'une compétence de pleine juridiction et, partant, du pouvoir de contrôler du moins par voie d'exception la validité d'une décision d'injonction prise par l'autorité compétente d'un État membre dans le cadre de l'exécution d'une demande d'échange de renseignements soumise par l'autorité compétente d'un autre État membre, notamment sur la base de la directive 2011/16 dans le cadre du recours introduit par le tiers détenteur des renseignements, destinataire de cette décision d'injonction et dirigé contre une décision de fixation d'une sanction administrative pécuniaire en raison du manquement reproché à ce justiciable par rapport à son obligation de collaboration dans le cadre de l'exécution de ladite demande ?

4)

En cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que [l'article] 1er, paragraphe 1, et [l'article] 5 de la directive 2011/16 doivent, à la lumière, d'un côté, du parallélisme avec la norme de la pertinence vraisemblable découlant du modèle de convention fiscale de l'[Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)] concernant le revenu et la fortune et, d'un autre côté, du principe de la coopération loyale inscrit à l'article 4 TUE, ensemble [avec] la finalité de la directive 2011/16, être interprétés en ce sens que le caractère vraisemblablement pertinent, par rapport au cas d'imposition visé et à la finalité fiscale indiquée, des renseignements sollicités par un État membre auprès d'un autre État membre constitue une condition à laquelle la demande de renseignements doit satisfaire en vue de déclencher l'obligation pour l'autorité compétente de l'État membre requis d'y donner suite et de légitimer une décision d'injonction à un tiers détenteur de sa part ?

5)

En cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que les dispositions combinées

[de l’article] 1er, paragraphe 1, et [de l’article] 5 de la directive 2011/16, ainsi que [de l’article] 47 de la Charte doivent être interprétées en ce sens qu’elles s’opposent à une disposition légale d’un État membre limitant d’une manière générale l’examen, par son autorité nationale compétente agissant en tant qu’autorité de l’État requis, de la validité d’une demande de renseignements, à un contrôle de la régularité formelle et qu’elles imposent au juge national, dans le cadre d’un recours contentieux tel que décrit dans la troisième question ci-dessus dont il se trouve saisi, de vérifier le respect de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés sous tous ses aspects tenant aux liens avec le cas d’imposition concrètement en cause à la finalité fiscale invoquée et au respect de l’article 17 de la directive 2011/16 ?

6)

En cas d’application vérifiée de la Charte au cas d’espèce, est-ce que l’article 47, [deuxième alinéa], de la Charte s’oppose à une disposition légale d’un État membre qui exclut la soumission au juge national compétent de l’État requis, dans le cadre d’un recours contentieux tel que décrit dans la troisième question ci-dessus dont il se trouve saisi, de la demande de renseignements formée par l’autorité compétente d’un autre État membre, et impose-t-il la production de ce document devant le juge national compétent et l’accès à accorder au tiers détenteur, voire la production de ce document devant le juge national, sans conférer un accès au tiers détenteur en raison du caractère confidentiel de ce document sous condition que toutes les difficultés causées au tiers détenteur par une limitation de ses droits doivent être suffisamment compensées par la procédure suivie devant le juge national compétent ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

32

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’article 51, paragraphe 1, de la Charte doit être interprété en ce sens qu’un État membre met en œuvre le droit de l’Union, au sens de cette disposition, et que, dès lors, la Charte est applicable, lorsqu’il prévoit dans sa législation une sanction pécuniaire à l’égard d’un administré qui refuse de fournir des informations dans le cadre d’un échange d’informations entre autorités fiscales, fondé notamment sur les dispositions de la directive 2011/16.

33

Aux termes de l’article 51, paragraphe 1, de la Charte, les dispositions de celle-ci s’adressent aux États membres uniquement lorsqu’ils mettent en œuvre le droit de l’Union. Il importe donc de déterminer si une mesure nationale prévoyant une telle sanction peut être considérée comme une mise en œuvre du droit de l’Union.

34

À cet égard, il convient de relever que la directive 2011/16 impose certaines obligations aux États membres. En particulier, l’article 5 de cette directive prévoit que l’autorité requise communique certaines informations à l’autorité requérante.

35

Par ailleurs, aux termes de l’article 18 de la directive 2011/16, intitulé « Obligations », l’État membre requis met en œuvre son dispositif de collecte de renseignements afin d’obtenir les informations demandées.

36

En outre, aux termes de l’article 22, paragraphe 1, sous c), de la directive 2011/16, les États membres doivent prendre les mesures nécessaires pour garantir le bon fonctionnement du dispositif de coopération administrative prévu par cette directive.

37

Tout en renvoyant aux dispositifs de collecte de renseignements existant en droit national, la directive 2011/16 impose ainsi aux États membres de prendre les mesures nécessaires afin d’obtenir les informations demandées de manière à respecter leurs obligations en matière d’échange de renseignements.

38

Or, il y a lieu de constater que, pour garantir l’effet utile de cette directive, ces mesures doivent comprendre des dispositifs, tels que la sanction pécuniaire en cause au principal, qui assurent l’existence d’une incitation suffisante pour l’administré à répondre aux demandes des autorités fiscales et, ce faisant, permettent à l’autorité requise de remplir ses obligations à l’égard de l’autorité requérante.

39

La circonstance que la directive 2011/16 ne prévoit pas expressément l’application de mesures de sanction n’empêche pas de considérer que celles-ci relèvent de la mise en œuvre de cette directive et, partant, du champ d’application du droit de l’Union. En effet, la notion de « dispositif de collecte de renseignements », au sens de l’article 18 de ladite directive, et celle de « mesures nécessaires pour garantir le bon fonctionnement du dispositif de coopération administrative », au sens de l’article 22, paragraphe 1, de cette même directive, sont de nature à inclure de telles mesures.

40

Dans ces conditions, il est sans importance que la disposition nationale servant de fondement à une mesure de sanction telle que celle infligée à Berlioz figure dans une loi qui n’a pas été adoptée pour transposer la directive 2011/16, dès lors que l’application de cette disposition nationale vise à garantir celle de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2013, Fransson Åkerberg, C?617/10, EU:C:2013:105, point 28).

41

Une législation nationale, telle que celle en cause au principal, prévoyant une mesure de sanction pour défaut de réponse à une demande de l’autorité fiscale nationale visant à permettre à cette dernière de respecter les obligations prévues par la directive 2011/16 doit, par conséquent, être considérée comme mettant en œuvre cette directive.

42

Il convient, dès lors, de répondre à la première question que l’article 51, paragraphe 1, de la

Charte doit être interprété en ce sens qu'un État membre met en œuvre le droit de l'Union, au sens de cette disposition, et que, dès lors, la Charte est applicable, lorsqu'il prévoit dans sa législation une sanction pécuniaire à l'égard d'un administré qui refuse de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre autorités fiscales, fondé notamment sur les dispositions de la directive 2011/16.

Sur la deuxième question

43

Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 47 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'un administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16 est en droit de contester la légalité de cette décision.

Sur l'existence d'un droit de recours fondé sur l'article 47 de la Charte

44

Selon l'article 47 de la Charte, intitulé « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial », toute personne dont les droits et les libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal. À ce droit correspond l'obligation faite aux États membres à l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, TUE d'établir les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union.

45

Plusieurs gouvernements ont soutenu que, dans un cas tel que celui au principal, un « droit garanti par le droit de l'Union », au sens de l'article 47 de la Charte, faisait défaut au motif que la directive 2011/16 ne confère aucun droit aux particuliers. Selon ces gouvernements, cette directive, à l'instar de la directive 77/799 examinée par la Cour dans l'arrêt du 22 octobre 2013, Sabou (C?276/12,EU:C:2013:678), vise uniquement l'échange d'informations entre administrations fiscales et ne confère de droits qu'à ces dernières. Par conséquent, un administré tel que Berlioz ne pourrait prétendre sur le fondement de l'article 47 de la Charte qu'il dispose d'un droit à un recours effectif.

46

À cet égard, la Cour a jugé, aux points 30 à 36 dudit arrêt, que la directive 77/799, qui a pour objet de régir la collaboration entre les autorités fiscales des États membres, coordonne la transmission d'informations entre autorités compétentes en imposant certaines obligations aux États membres, mais ne confère pas de droits spécifiques au contribuable en ce qui concerne la participation de celui-ci à la procédure d'échange d'informations entre ces autorités. En particulier, cette directive ne prévoit aucune obligation pour lesdites autorités d'entendre le contribuable.

47

S’agissant de la directive 2011/16, celle-ci énonce, à son considérant 7, qu’elle s’appuie sur les acquis de la directive 77/799 en prévoyant au besoin des règles plus claires et plus précises régissant la coopération administrative entre les États membres afin de mettre en place un champ plus large pour cette coopération. Il y a lieu de constater que, ce faisant, la directive 2011/16 poursuit un objectif analogue à celui de la directive 77/799 qu’elle remplace.

48

Toutefois, cette circonstance n’implique pas qu’un administré dans la situation de Berlioz ne puisse pas, conformément à l’article 47 de la Charte, défendre sa cause devant un tribunal dans le cadre de l’application de la directive 2011/16.

49

En effet, il résulte d’une jurisprudence constante de la Cour que les droits fondamentaux garantis dans l’ordre juridique de l’Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l’Union et que l’applicabilité de ce droit implique celle des droits fondamentaux garantis par la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 26 février 2013, Fransson Åkerberg, C?617/10, EU:C:2013:105, points 19 à 21, ainsi que du 26 septembre 2013, SoftwareTexdata, C?418/11, EU:C:2013:588, points 72 et 73).

50

En l’occurrence, le litige au principal porte sur une mesure sanctionnant un administré pour le non-respect d’une décision lui enjoignant de fournir à l’autorité requise des informations visant à permettre à cette dernière de donner suite à une demande formulée par l’autorité requérante sur le fondement, notamment, de la directive 2011/16. Cette mesure de sanction étant fondée sur une disposition nationale qui, ainsi qu’il ressort de la réponse à la première question, met en œuvre le droit de l’Union, au sens de l’article 51, paragraphe 1, de la Charte, il s’ensuit que les dispositions de cette dernière, en particulier son article 47, sont applicables dans les circonstances du litige au principal (voir, en ce sens, arrêt du 26 septembre 2013, SoftwareTexdata, C?418/11, EU:C:2013:588, points 74 à 77).

51

S’agissant plus particulièrement de l’exigence d’un droit garanti par le droit de l’Union, au sens de l’article 47 de la Charte, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la protection contre des interventions de la puissance publique dans la sphère privée d’une personne physique ou morale, qui seraient arbitraires ou disproportionnées, constitue un principe général du droit de l’Union (arrêts du 21 septembre 1989, Hoechst/Commission, 46/87 et 227/88, EU:C:1989:337, point 19, et du 22 octobre 2002, Roquette Frères, C?94/00, EU:C:2002:603, point 27, ainsi que ordonnance du 17 novembre 2005, Lines/CommissionMinoan, C?121/04 P, non publiée, EU:C:2005:695, point 30).

52

Cette protection peut être invoquée par un administré, tel que Berlioz, contre un acte lui faisant grief, telles l’injonction et la mesure de sanction en cause au principal, de sorte qu’un tel administré peut se prévaloir d’un droit garanti par le droit de l’Union, au sens de l’article 47 de la Charte, lui ouvrant droit à un recours effectif.

Sur l’objet du droit de recours

53

S’agissant d’une mesure de sanction, il convient de vérifier si un droit de recours contre cette mesure, à l’instar de ce que prévoit la réglementation en cause au principal, est suffisant pour permettre à l’administré de faire valoir les droits qu’il tire de l’article 47 de la Charte ou si cet article requiert qu’il puisse également, à cette occasion, contester la légalité de la décision d’injonction sur laquelle la mesure de sanction est fondée.

54

À cet égard, il convient de rappeler que le principe de protection juridictionnelle effective constitue un principe général du droit de l’Union, qui est aujourd’hui exprimé à l’article 47 de la Charte. Ledit article 47 assure, dans le droit de l’Union, la protection conférée par l’article 6, paragraphe 1, et l’article 13, de la CEDH. Il y a lieu, dès lors, de se référer uniquement à cette première disposition (voir, en ce sens, arrêt du 6 novembre 2012, Otis e.a., C?199/11, EU:C:2012:684, points 46 et 47).

55

S’agissant de l’article 47, deuxième alinéa, de la Charte, celui-ci prévoit que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue par un tribunal indépendant et impartial. Le respect de ce droit suppose que la décision d’une autorité administrative ne remplissant pas elle-même les conditions d’indépendance et d’impartialité subisse le contrôle ultérieur d’un organe juridictionnel qui doit, notamment, avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions pertinentes.

56

Par conséquent, ainsi que M. l’avocat général l’a relevé au point 80 de ses conclusions, le juge national, saisi d’un recours contre la sanction administrative pécuniaire infligée à l’administré pour non-respect de la décision d’injonction, doit pouvoir examiner la légalité de cette dernière afin de satisfaire aux exigences de l’article 47 de la Charte.

57

La Commission a fait valoir qu’admettre un droit de recours de l’administré contre une telle décision d’injonction reviendrait à lui reconnaître davantage de droits procéduraux qu’à un contribuable. Il résulte, selon elle, du point 40 de l’arrêt du 22 octobre 2013, Sabou (C?276/12, EU:C:2013:678), que la demande d’informations adressée à un contribuable, qui appartient à la phase d’enquête au cours de laquelle des informations sont collectées, n’est qu’un acte préparatoire à la décision finale et ne pourrait pas être contestée.

58

Il y a lieu toutefois de distinguer les circonstances de l’affaire au principal de celles de l’affaire ayant donné lieu à l’arrêt du 22 octobre 2013, Sabou (C?276/12, EU:C:2013:678). En effet, cette dernière affaire concernait des demandes d’informations adressées par l’administration fiscale d’un État membre à l’administration fiscale d’un autre État membre et, en particulier, le droit pour le contribuable qui faisait l’objet d’une enquête fiscale dans l’État membre requérant de participer à la procédure relative à ces demandes. Une demande d’informations n’avait toutefois pas été adressée à l’administré en cause, contrairement à ce qui est le cas pour Berlioz dans l’affaire au principal. Ainsi, dans l’affaire à la base de cet arrêt, la Cour était appelée à se prononcer sur l’existence d’un droit pour le contribuable qui faisait l’objet de demandes d’informations entre administrations fiscales nationales d’être entendu dans le cadre de cette procédure, et non, comme en l’occurrence, sur l’existence d’un droit de recours en faveur d’un administré de l’État

membre requis contre une mesure de sanction infligée à cet administré pour non-respect d’une décision d’injonction prise à son égard par l’autorité requise à la suite d’une demande d’informations adressée à cette autorité par l’autorité requérante.

59

Il convient, dès lors, de répondre à la deuxième question que l’article 47 de la Charte doit être interprété en ce sens qu’un administré qui s’est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d’une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d’un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16 est en droit de contester la légalité de cette décision.

Sur la quatrième question

60

Par sa quatrième question, qu’il y a lieu d’examiner avant la troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’article 1er, paragraphe 1, et l’article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la « pertinence vraisemblable » des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue une condition à laquelle la demande d’informations doit satisfaire pour déclencher l’obligation de l’État membre requis d’y donner suite et, par là même, une condition de légalité de la décision d’injonction adressée par cet État membre à un administré.

61

En vertu de l’article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16 relatif à l’objet de cette directive, les États membres coopèrent entre eux aux fins d’échanger les informations « vraisemblablement pertinentes » pour l’administration requérante compte tenu des dispositions de la législation en matière fiscale de l’État membre dont relève cette administration.

62

L’article 5 de la directive 2011/16 fait référence à ces informations en prévoyant que, à la demande de l’autorité requérante, l’autorité requise communique à l’autorité requérante les informations visées audit article 1er, paragraphe 1, dont elle dispose ou qu’elle obtient à la suite d’enquêtes administratives. Cet article 5 impose ainsi une obligation à l’autorité requise.

63

Il résulte du libellé de ces dispositions que les termes « vraisemblablement pertinentes » désignent la qualité dont les informations demandées doivent être revêtues. L’obligation qui incombe à l’autorité requise aux termes de l’article 5 de la directive 2011/16 de coopérer avec l’autorité requérante ne s’étend pas à la communication d’informations qui seraient dépourvues de cette qualité.

64

Ainsi, la qualité de « pertinence vraisemblable » des informations demandées constitue une condition de la demande portant sur celles-ci.

65

Il convient encore de déterminer par qui et comment cette qualité est évaluée et si l’administré

vers qui l’autorité requise se tourne pour obtenir les informations demandées par l’autorité requérante peut faire valoir l’absence d’une telle qualité.

66

À cet égard, il convient de se référer aux termes du considérant 9 de la directive 2011/16, selon lesquels la norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l’échange d’informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d’effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu’elles concernent la situation fiscale d’un contribuable donné.

67

Ainsi que plusieurs gouvernements et la Commission l’ont fait valoir, cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l’article 26 du modèle de convention fiscale de l’OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l’OCDE dans l’exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l’adoption de la directive 2011/16. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l’OCDE le 17 juillet 2012, il n’est pas loisible aux États contractants « d’aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu’ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d’un contribuable déterminé. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents.

68

L’objectif de la notion de pertinence vraisemblable tel qu’il ressort du considérant 9 de la directive 2011/16 est ainsi de permettre à l’autorité requérante d’obtenir toute information qui lui semble justifiée pour son enquête sans toutefois l’autoriser à dépasser de manière manifeste le cadre de cette enquête ni à imposer une charge excessive à l’autorité requise.

69

Il importe en effet que l’autorité requérante puisse, dans le cadre de son enquête, déterminer les informations dont elle estime avoir besoin au regard de son droit national afin, conformément au considérant 1 de la directive 2011/16, d’établir correctement le montant des impôts et des taxes à percevoir.

70

C’est donc à cette autorité, maître de l’enquête à l’origine de la demande d’informations, qu’il appartient d’apprécier, selon les circonstances de l’affaire, la pertinence vraisemblable des informations demandées pour cette enquête en fonction de l’évolution de la procédure et, conformément à l’article 17, paragraphe 1, de la directive 2011/16, de l’exploitation des sources habituelles d’informations auxquelles elle a pu avoir recours.

71

Si l’autorité requérante détient à cet égard une marge d’appréciation, elle ne saurait pour autant demander des informations sans aucune pertinence pour l’enquête en cause.

72

Une telle demande serait en effet non conforme aux articles 1er et 5 de la directive 2011/16.

73

S’agissant de l’administré, dans l’hypothèse où l’autorité requise se tournerait néanmoins vers lui en lui adressant, le cas échéant, une décision d’injonction pour obtenir les informations sollicitées, il découle de la réponse à la deuxième question qu’il doit se voir reconnaître le droit d’invoquer devant un juge l’absence de conformité de ladite demande d’informations avec l’article 5 de la directive 2011/16 et l’illégalité de la décision d’injonction qui en résulte.

74

Il y a lieu, par conséquent, de répondre à la quatrième question que l’article 1er, paragraphe 1, et l’article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la « pertinence vraisemblable » des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue une condition à laquelle la demande d’informations doit satisfaire pour déclencher l’obligation de l’État membre requis d’y donner suite et, par là même, une condition de légalité de la décision d’injonction adressée par cet État membre à un administré et de la mesure de sanction infligée à ce dernier pour non-respect de cette décision.

Sur les troisième et cinquième questions

75

Par ses troisième et cinquième questions, qu’il y a lieu d’examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, d’une part, si l’article 47 de la Charte doit être interprété en ce sens que, dans le cadre d’un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l’autorité requise en raison du non-respect d’une décision d’injonction adoptée par celle-ci à la suite d’une demande d’informations adressée par l’autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose d’une compétence de pleine juridiction pour contrôler la légalité de cette décision d’injonction. Elle demande, d’autre part, si l’article 1er, paragraphe 1, et l’article 5 de la directive 2011/16 ainsi que l’article 47 de la Charte doivent être interprétés en ce sens qu’ils s’opposent à ce que l’examen par l’autorité requise de la validité d’une demande d’informations émanant de l’autorité requérante soit limité à la régularité formelle d’une telle demande, et qu’ils imposent au juge national, dans le cadre d’un tel recours, de vérifier le respect de la condition de la pertinence vraisemblable sous tous ses aspects, y compris au regard de l’article 17 de la directive 2011/16.

76

S’agissant, en premier lieu, du contrôle exercé par l’autorité requise, il a été souligné aux points 70 et 71 du présent arrêt que l’autorité requérante dispose d’une marge d’appréciation pour évaluer la pertinence vraisemblable des informations demandées à l’autorité requise, si bien que l’étendue du contrôle de cette dernière en est d’autant limitée.

77

En effet, compte tenu du mécanisme de coopération entre autorités fiscales établi par la directive 2011/16, lequel, ainsi qu’il ressort des considérants 2, 6 et 8 de la directive 2011/16, repose sur des règles destinées à instaurer la confiance entre les États membres, permettant une coopération efficace et rapide, l’autorité requise doit en principe faire confiance à l’autorité requérante et présumer que la demande d’informations qui lui est soumise est à la fois conforme au droit national de l’autorité requérante et nécessaire aux besoins de son enquête. L’autorité

requise ne possède en général pas une connaissance approfondie du cadre factuel et juridique existant dans l'État requérant, et il ne saurait être exigé qu'elle ait une telle connaissance (voir, en ce sens, arrêt du 13 avril 2000, W.N., C?420/98, EU:C:2000:209, point 18). En tout état de cause, l'autorité requise ne saurait substituer sa propre appréciation de l'utilité éventuelle des informations demandées à celle de l'autorité requérante.

78

Cela étant, l'autorité requise doit néanmoins vérifier si les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante.

79

À cet égard, ainsi qu'il ressort du considérant 9 de la directive 2011/16, il y a lieu de se référer à l'article 20, paragraphe 2, de celle-ci, qui mentionne des éléments pertinents aux fins de ce contrôle. Ceux-ci comprennent, d'une part, des renseignements qui doivent être fournis par l'autorité requérante, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées et, d'autre part, le cas échéant, les coordonnées de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées ainsi que tout renseignement susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

80

Aux fins de permettre à l'autorité requise de procéder à la vérification mentionnée aux points 78 et 79 du présent arrêt, l'autorité requérante doit fournir une motivation adéquate quant à la finalité des informations demandées dans le cadre de la procédure fiscale menée contre le contribuable identifié dans la demande d'informations.

81

Au besoin, l'autorité requise peut, aux fins de cette vérification, solliciter de l'autorité requérante, au titre de la coopération administrative instituée par la directive 2011/16 en matière fiscale, les éléments d'information complémentaires qui seraient nécessaires pour exclure, de son point de vue, l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des informations sollicitées au regard des éléments visés aux points 78 et 79 du présent arrêt.

82

Le contrôle exercé par l'autorité requise ne se limite donc pas à une vérification sommaire et formelle de la régularité de la demande d'informations au regard desdits éléments, mais doit également permettre à cette autorité de s'assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du tiers éventuellement renseigné ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause.

83

S'agissant, en second lieu, du contrôle du juge saisi d'un recours d'un administré contre la sanction qui lui a été infligée sur le fondement d'une décision d'injonction prise par l'autorité requise pour donner suite à la demande de renseignements de l'autorité requérante, ce contrôle peut non seulement porter sur la proportionnalité de cette sanction et conduire, le cas échéant, à une réformation de celle-ci, mais également concerner la légalité de ladite décision, ainsi qu'il ressort de la réponse à la deuxième question.

84

À cet égard, l’effectivité du contrôle juridictionnel garanti par l’article 47 de la Charte exige que la motivation fournie par l’autorité requérante mette le juge national en mesure d’exercer le contrôle de la légalité de la demande d’informations (voir, en ce sens, arrêts du 4 juin 2013, ZZ, C?300/11, EU:C:2013:363, point 53, et du 23 octobre 2014, Unitrading, C?437/13, EU:C:2014:2318, point 20).

85

Eu égard à ce qui a été exposé aux points 70 et 71 du présent arrêt sur la marge d’appréciation dont dispose l’autorité requérante, il y a lieu de considérer que les limites applicables au contrôle de l’autorité requise s’imposent de la même manière au contrôle du juge.

86

Partant, le juge doit uniquement vérifier que la décision d’injonction se fonde sur une demande suffisamment motivée de l’autorité requérante portant sur des informations qui n’apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d’une part, au contribuable concerné ainsi qu’au tiers éventuellement renseigné et, d’autre part, à la finalité fiscale poursuivie.

87

La juridiction de renvoi demande également si le contrôle du juge doit porter sur le respect des dispositions de l’article 17 de la directive 2011/16, prévoyant des limites à la transmission des informations requises par l’autorité d’un État membre.

88

À cet égard, il convient de relever que ces dispositions qui, pour certaines, pourraient être prises en compte pour la détermination de la légalité d’une demande d’informations à l’administré n’entrent toutefois pas en jeu pour le contrôle de la pertinence vraisemblable de ces informations. Or, ainsi qu’il ressort de la demande de décision préjudicielle et des observations écrites et orales de Berlioz, le refus de celle-ci de communiquer certaines des informations demandées est uniquement fondé sur la prétendue absence de pertinence vraisemblable de ces informations, et non sur l’invocation d’une « limite », au sens de l’article 17 de la directive 2011/16.

89

Il y a lieu, par conséquent, de répondre aux troisième et cinquième questions que l’article 1er, paragraphe 1, et l’article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la vérification de l’autorité requise, saisie d’une demande d’informations de l’autorité requérante au titre de cette directive, ne se limite pas à la régularité formelle de cette demande, mais doit permettre à cette autorité requise de s’assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l’identité du contribuable concerné et à celle du tiers éventuellement renseigné ainsi qu’aux besoins de l’enquête fiscale en cause. Ces mêmes dispositions de la directive 2011/16 et l’article 47 de la Charte doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d’un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l’autorité requise en raison du non-respect d’une décision d’injonction adoptée par celle-ci à la suite d’une demande d’informations adressée par l’autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose, outre d’une compétence pour réformer la sanction infligée, d’une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d’injonction. S’agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des

informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l’absence manifeste d’une telle pertinence.

Sur la sixième question

90

Par sa sixième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’article 47, deuxième alinéa, de la Charte doit être interprété en ce sens que, dans le cadre de l’exercice de son contrôle juridictionnel par un juge de l’État membre requis, ce juge doit avoir accès à la demande d’informations adressée par l’État membre requérant à l’État membre requis et si ce document doit être également communiqué à l’administré concerné dans ce dernier État membre, afin que sa cause puisse être entendue équitablement, ou s’il peut lui être refusé pour des raisons de confidentialité.

91

À cet égard, il convient de relever que l’examen d’une éventuelle absence manifeste de pertinence vraisemblable des informations demandées doit s’effectuer par rapport audit document.

92

Ainsi, afin de permettre au juge de l’État membre requis d’exercer son contrôle juridictionnel, il importe qu’il puisse avoir accès à la demande d’informations transmise par l’État membre requérant à l’État membre requis. À cet égard, ce juge peut, si nécessaire, solliciter de l’autorité requise les éléments d’information complémentaires que celle-ci aurait obtenus de l’autorité requérante et qui seraient nécessaires pour exclure, de son point de vue, l’absence manifeste de pertinence vraisemblable des informations demandées.

93

S’agissant de l’existence d’un droit d’accès de l’administré à la demande d’informations, il convient de tenir compte du caractère secret qui s’attache à ce document conformément à l’article 16 de la directive 2011/16.

94

Ce caractère secret s’explique par la discrétion dont l’autorité requérante doit normalement faire preuve au stade de la collecte d’informations et qu’elle est en droit d’attendre de l’autorité requise, afin de ne pas nuire à l’efficacité de son enquête.

95

Le secret de la demande d’informations peut ainsi être opposé à toute personne dans le cadre d’une enquête.

96

Dans le cadre d’un recours juridictionnel, il convient de rappeler que le principe d’égalité des armes, qui est un corollaire de la notion même de procès équitable, implique l’obligation d’offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause, y compris ses preuves, dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire (arrêt du 6 novembre 2012, .e.aOtis , C?199/11, EU:C:2012:684, point 71).

97

La Cour a également jugé que l’existence d’une violation des droits de la défense, y compris le droit d’accès au dossier, doit être appréciée en fonction des circonstances spécifiques de chaque espèce, notamment de la nature de l’acte en cause, du contexte de son adoption et des règles juridiques régissant la matière concernée (voir arrêts du 18 juillet 2013, ./Kadie.aCommission , C?584/10 P, C?593/10 P et C?595/10 P, EU:C:2013:518, point 102, ainsi que du 10 septembre 2013, G. et R., C?383/13 PPU, EU:C:2013:533, points 32 et 34).

98

Il convient de vérifier, à la lumière de ces considérations, si un administré, tel que Berlioz, qui estime que les informations qui lui ont été demandées par voie d’injonction ne sont pas vraisemblablement pertinentes, doit avoir accès à la demande d’informations adressée par l’autorité requérante à l’autorité requise afin de faire pleinement valoir sa cause devant un juge.

99

À cet égard, il résulte de la réponse aux troisième et cinquième questions que, pour établir le caractère illégal de la décision d’injonction fondée sur la demande d’informations et de la mesure de sanction infligée pour non-respect de cette décision, il est nécessaire, mais suffisant, de démontrer l’absence manifeste de pertinence vraisemblable de tout ou partie des informations demandées au regard de l’enquête effectuée, compte tenu de l’identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des informations demandées.

100

À cette fin, il n’est pas nécessaire pour l’administré concerné, aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de pertinence vraisemblable, d’avoir accès à l’ensemble de la demande d’informations. Il suffit qu’il ait accès à l’information minimale visée à l’article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l’identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées. Toutefois, si le juge de l’État membre requis considère que ladite information minimale ne suffit pas à cet égard, et s’il sollicite de l’autorité requise des éléments d’information complémentaires au sens visé au point 92 du présent arrêt, ce juge a l’obligation de fournir ces éléments d’information complémentaires à l’administré concerné, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments.

101

Il y a lieu, par conséquent, de répondre à la sixième question que l’article 47, deuxième alinéa, de la Charte doit être interprété en ce sens que, dans le cadre de l’exercice de son contrôle juridictionnel par un juge de l’État membre requis, ce juge doit avoir accès à la demande d’informations adressée par l’État membre requérant à l’État membre requis. L’administré concerné ne dispose pas en revanche d’un droit d’accès à l’ensemble de cette demande d’informations qui demeure un document secret, conformément à l’article 16 de la directive 2011/16. Afin de faire pleinement entendre sa cause au sujet de l’absence de pertinence vraisemblable des informations demandées, il suffit, en principe, qu’il dispose des informations visées à l’article 20, paragraphe 2, de cette directive.

Sur les dépens

102

La procédure revêtant, à l’égard des parties au principal, le caractère d’un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l’objet d’un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit :

1)

L’article 51, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne doit être interprété en ce sens qu’un État membre met en œuvre le droit de l’Union, au sens de cette disposition, et que, dès lors, la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne est applicable, lorsqu’il prévoit dans sa législation une sanction pécuniaire à l’égard d’un administré qui refuse de fournir des informations dans le cadre d’un échange entre autorités fiscales, fondé notamment sur les dispositions de la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

2)

L’article 47 de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne doit être interprété en ce sens qu’un administré qui s’est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d’une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d’un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16 est en droit de contester la légalité de cette décision.

3)

L’article 1er, paragraphe 1, et l’article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la « pertinence vraisemblable » des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue une condition à laquelle la demande d’informations doit satisfaire pour déclencher l’obligation de l’État membre requis d’y donner suite et, par là même, une condition de légalité de la décision d’injonction adressée par cet État membre à un administré et de la mesure de sanction infligée à ce dernier pour non-respect de cette décision.

4)

L’article 1er, paragraphe 1, et l’article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la vérification de l’autorité requise, saisie d’une demande d’informations de l’autorité requérante au titre de cette directive, ne se limite pas à la régularité formelle de cette demande, mais doit permettre à cette autorité requise de s’assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l’identité du contribuable concerné et à celle du tiers éventuellement renseigné ainsi qu’aux besoins de l’enquête fiscale en cause. Ces mêmes dispositions de la directive 2011/16 et l’article 47 de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d’un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l’autorité requise en raison du non-respect d’une décision d’injonction adoptée par celle-ci à la suite d’une demande d’informations adressée par l’autorité requérante au titre de la directive

2011/16, le juge national dispose, outre d’une compétence pour réformer la sanction infligée, d’une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d’injonction. S’agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l’absence manifeste d’une telle pertinence.

5)

L’article 47, deuxième alinéa, de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne doit être interprété en ce sens que, dans le cadre de l’exercice de son contrôle juridictionnel par un juge de l’État membre requis, ce juge doit avoir accès à la demande d’informations adressée par l’État membre requérant à l’État membre requis. L’administré concerné ne dispose pas en revanche d’un droit d’accès à l’ensemble de cette demande d’informations qui demeure un document secret, conformément à l’article 16 de la directive 2011/16. Afin de faire pleinement entendre sa cause au sujet de l’absence de pertinence vraisemblable des informations demandées, il suffit, en principe, qu’il dispose des informations visées à l’article 20, paragraphe 2, de cette directive.

Lenaerts

Tizzano

Ileši?

Bay Larsen

von Danwitz

Berger

Prechal

Arabadjiev

Toader

Safjan

Šváby

Jaraši?nas

Fernlund

Vajda

Rodin

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 16 mai 2017.

Le greffier

A. Calot Escobar

Le président

K. Lenaerts

(1) Langue de procédure : le français.