Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MICHAL BOBEK
apresentadas em 7 de setembro de 2017 [1]

Processo C-298/16

Teodor Ispas
Anduța Ispas
contra
Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia)]

«Pedido de decisão prejudicial — Notificações de liquidação que estabelecem o imposto sobre o valor acrescentado a pagar — Direitos processuais dos contribuintes no âmbito do procedimento nacional de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação dos direitos fundamentais da União Europeia — Direitos de defesa — Acesso ao processo — Direito de ser ouvido — Acesso ao processo — Direito de acesso às informações e aos documentos que constituem o fundamento de uma decisão»

I. Introdução

1. T. e A. Ispas (a seguir «recorrentes») foram alvo de uma inspeção fiscal, com base na qual se concluiu que não tinham cumprido corretamente as suas obrigações de declaração em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA). Foram emitidas duas notificações de liquidação que indicavam o montante de IVA a pagar. Os recorrentes impugnaram essas notificações perante o órgão jurisdicional nacional, alegando que os seus direitos de defesa não tinham sido respeitados durante o procedimento conducente à adoção das notificações. Alegam, em especial, que as autoridades fiscais lhes deveriam ter concedido oficiosamente acesso a todos os elementos do processo, incluindo todos os documentos obtidos antes do início da inspeção fiscal.

2. É neste contexto que a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia) se interroga sobre a compatibilidade da prática nacional em causa com os direitos de defesa, tal como protegidos pelo direito da União.

3. O presente processo convida o Tribunal de Justiça a examinar a relação entre o direito de acesso ao processo, garantido pelo artigo 41.º, n.º 2, alínea b), da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), e o princípio geral de direito da União de respeito dos direitos de defesa. Além disso, o direito de acesso ao processo é também aplicável aos procedimentos administrativos conduzidos pelas autoridades administrativas dos Estados-Membros quando atuam no âmbito do direito da União?

1 Língua original: inglês.

4. Esta questão indicia, porém, o verdadeiro problema suscitado no presente caso, que deve ser abordado em primeiro lugar: a questão de saber se o potencial (não) acesso a um processo administrativo e/ou aos documentos nele contidos no âmbito dos procedimentos nacionais de cobrança do IVA está abrangido pelo âmbito do direito da União, desencadeando assim a aplicabilidade da Carta?

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Carta

5. O artigo 41.º da Carta tem a seguinte redação:

«1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições, órgãos e organismos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável.

2. Este direito compreende, nomeadamente:

a) O direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afete desfavoravelmente;

b) O direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito pelos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial;

c) A obrigação, por parte da Administração, de fundamentar as suas decisões.

[…]»

2. Diretiva IVA

6. Nos termos do artigo 213.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA [2]: «Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.»

7. Nos termos do artigo 242.º: «Os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração fiscal.»

8. O artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe que «Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas».

2 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»). A inspeção fiscal em questão no presente caso abrangeu o período compreendido entre 1 de janeiro de 2007 e 31 de dezembro de 2011. O pedido de decisão prejudicial não identifica de modo preciso as disposições específicas da Diretiva IVA que estão em causa. Em qualquer caso, as disposições da Diretiva IVA que foram reproduzidas correspondem, em substância, ao artigo 22.º, n.ºs 1, 2, 4 e 8, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

9. Nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA: «Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira».

B. Direito romeno

1. Código de processo tributário

10. O artigo 9.º do Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (Decreto do Governo n.º 92 relativo ao código de processo tributário), de 24 de dezembro de 2003 (a seguir «código de processo tributário») [3], dispõe:

«Direito de ser ouvido

1) Antes de tomar a sua decisão, a autoridade fiscal é obrigada a garantir a possibilidade de o contribuinte exprimir a sua posição sobre os factos e as circunstâncias pertinentes para a tomada de decisão.

2) A autoridade fiscal não é obrigada a aplicar as disposições do n.º 1 se:

a) o atraso na tomada de decisão constituir um risco quanto à constatação da situação fiscal real quando se trate da execução das obrigações do contribuinte ou da adoção de outras medidas previstas pela lei;

b) a situação factual exposta for alterada de modo não significativo no que respeita ao montante dos créditos fiscais;

c) as informações prestadas pelo contribuinte numa declaração ou num requerimento forem aceites;

d) deverem ser tomadas medidas de execução coerciva.»

11. O artigo 43.º do código de processo tributário estabelece o seguinte:

«Conteúdo e fundamentação do ato administrativo fiscal

1) O ato administrativo fiscal é elaborado por escrito, em suporte papel ou eletrónico.

2) O ato administrativo elaborado em suporte papel contém os seguintes elementos:

[…]

j) as menções relativas à audição do contribuinte.»

3 *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 941, de 29 de dezembro de 2003, conforme republicado e alterado, na versão aplicável ao processo principal.

12. O artigo 107.º do código de processo tributário tem a seguinte redação:

«Direito do contribuinte a ser informado

1) O contribuinte é informado, no decurso da inspeção fiscal, das conclusões da mesma.

2) A autoridade fiscal apresenta ao contribuinte o projeto de relatório da inspeção fiscal contendo as conclusões e as suas consequências fiscais, e dá-lhe a possibilidade de exprimir a sua posição nos termos do artigo 9.º, n.º 1, salvo se a base tributável não tiver sofrido alterações em resultado da inspeção fiscal ou se o contribuinte renunciar a este direito e o notificar aos órgãos de inspeção fiscal.
[…]

4) O contribuinte tem o direito de expor, por escrito, a sua posição sobre as conclusões da inspeção fiscal no prazo de três dias úteis a contar da data em que terminou a inspeção.»

III. Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

13. T. e A. Ispas foram alvo de uma inspeção fiscal, na sequência da qual se concluiu que o Conselho Municipal de Floreşti lhes tinha concedido cinco licenças de construção entre julho de 2007 e junho de 2008. Com base nessas licenças, foram construídos três edifícios, com 12, 24 e 30 apartamentos, bem como quatro garagens e duas arrecadações. A partir de dezembro de 2007, os recorrentes começaram a vender os apartamentos através de uma série de operações comerciais. Segundo o órgão jurisdicional nacional, os recorrentes realizaram essas operações com caráter permanente, adquirindo assim a qualidade de sujeitos passivos para efeitos de IVA.

14. Em 25 de abril de 2012, na sequência das conclusões da inspeção fiscal, a Direcţia Generală a Finanţelor Publice Cluj (Direção-Geral das Finanças Públicas de Cluj, Roménia; a seguir «recorrida») emitiu duas notificações de liquidação a T. e A. Ispas. As duas notificações de liquidação totalizam 513 489 lei romenos (RON) (IVA a pagar); 451 546 RON (juros de mora de pagamento do IVA); e 7 860 RON (penalidade por mora de pagamento do IVA).

15. Os recorrentes impugnaram as notificações de liquidação perante a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj), o órgão jurisdicional de reenvio. Na sua petição, os recorrentes invocaram a nulidade das referidas notificações por não terem sido respeitados os seus direitos de defesa. As notificações de liquidação não referiam se os recorrentes tinham sido ouvidos durante o procedimento administrativo.

16. Em alegações posteriormente aduzidas perante o órgão jurisdicional de reenvio, a recorrida pediu que os recorrentes identificassem os documentos relevantes para o seu caso, a que a autoridade fiscal não lhes tinha concedido acesso. Os recorrentes responderam que não pedem acesso a esses documentos, antes suscitam uma questão de direito respeitante, em especial, às consequências decorrentes do facto de certas informações e prova terem sido recolhidas à margem do procedimento formal de inspeção e de não lhes ter sido concedido acesso a tais informações durante o procedimento pré-contencioso. Pretendem ainda saber se tal vício pode ser sanado facultando o acesso a esses documentos durante o processo judicial. Os recorrentes alegam que a autoridade fiscal lhes deveria ter facultado oficiosamente acesso a todas as informações pertinentes com base nas quais foi adotado o relatório de inspeção fiscal e emitidas as notificações de liquidação, de modo a que pudessem posteriormente impugnar esses atos.

17. Nessas circunstâncias, a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia) suspendeu a instância e apresentou a seguinte questão a título prejudicial:

«É conforme ao princípio do respeito dos direitos de defesa uma prática administrativa que consiste em tomar uma decisão que impõe obrigações a um particular sem lhe permitir aceder a todas as informações e documentos que a autoridade pública tomou em consideração ao adotar essa decisão, informações e documentos esses que se encontram no dossier administrativo, não público, elaborado pela autoridade pública?»

18. T. e A. Ispas, o Governo romeno e a Comissão apresentaram observações escritas. T. Ispas, o Governo romeno e a Comissão apresentaram alegações orais na audiência que teve lugar em 4 de maio de 2017.

IV. Análise

19. As presentes conclusões encontram-se estruturadas da seguinte forma. Em primeiro lugar, abordarei a admissibilidade do presente pedido de decisão prejudicial (A). Em segundo lugar, verificarei se a questão submetida está abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União e, consequentemente, se o Tribunal de Justiça é competente para se pronunciar (B). Seguidamente, debruçar-me-ei sobre a questão substantiva colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, relativa aos direitos de defesa em procedimentos referentes ao IVA perante as administrações fiscais nacionais (C).

A. Admissibilidade

20. O Governo romeno alega que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível, dado que o órgão jurisdicional nacional não descreveu de forma suficientemente detalhada a situação factual nem demonstrou que a questão colocada é relevante para o processo principal. A Comissão, embora não tenha questionado formalmente a admissibilidade da questão, também manifestou dúvidas quando à suficiência do detalhe do contexto factual fornecido pelo órgão jurisdicional de reenvio.

21. Com efeito, o despacho de reenvio é bastante sucinto e não é exatamente um paradigma de clareza na sua descrição dos factos. Não contém qualquer referência às disposições de direito da União aplicáveis ao presente caso, limitando-se a declarar que o litígio no processo principal está relacionado com o IVA, um domínio regulado pelo direito da União.

22. Importa recordar que os órgãos jurisdicionais nacionais estão obrigados a respeitar as exigências de conteúdo de um pedido de decisão prejudicial previstas no artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação instituída pelo artigo 267.º TFUE [4].

23. Porém, entendo que, embora se possa considerar que as informações factuais são efetivamente muito «económicas» em termos de detalhes, contêm os elementos factuais básicos que, de facto, permitiram às partes interessadas apresentar observações ao Tribunal de Justiça.

24. Além disso, apesar de o despacho de reenvio não identificar uma disposição específica da Diretiva IVA, as obrigações gerais que decorrem desta diretiva são facilmente identificáveis e o Tribunal de Justiça está em posição de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio. Segundo jurisprudência constante, perante questões formuladas de forma imprecisa, compete ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional e dos documentos relativos ao processo principal os elementos de direito da União que necessitam de

4 V., por exemplo, acórdão de 27 de outubro de 2016, Audace e o. (C-114/15, EU:C:2016:813, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

interpretação, tendo em conta o objeto do litígio [5]. No presente caso, o facto de a questão conter apenas uma referência genérica à Diretiva IVA não obsta a que o Tribunal de Justiça forneça ao órgão jurisdicional nacional os elementos de interpretação do direito da União necessários ao julgamento da causa que lhe foi submetida [6].

25. Consequentemente, entendo que a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio é admissível. Porém, importa salientar que o facto de o despacho de reenvio ser pouco detalhado coloca necessariamente limites ao nível de detalhe e precisão da análise que o Tribunal de Justiça poderá realizar para dar uma resposta útil à questão do órgão jurisdicional de reenvio.

B. Competência do Tribunal de Justiça

26. O presente caso suscita, porém, uma segunda questão prévia que deve ser examinada: o âmbito de aplicação do direito da União e a questão conexa da aplicabilidade dos direitos fundamentais da União.

27. O Governo romeno considera que o presente caso respeita exclusivamente à interpretação e aplicação do direito fiscal romeno. Não diz respeito ao direito da União. A Comissão entende que, embora a Diretiva IVA não preveja expressamente o direito de ser ouvido antes de os Estados-Membros procederem à liquidação do imposto, a situação em causa no presente caso está abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União porque se prende com um procedimento relacionado com a cobrança do IVA. É esta também a posição defendida pelo órgão jurisdicional de reenvio, que parte do princípio de que, uma vez que o presente caso se enquadra no domínio do IVA, a situação em causa no processo principal está abrangida pelo âmbito de aplicação dos direitos fundamentais da União.

28. Estar ou não estar abrangido pelo âmbito de aplicação do direito da União, é essa, de facto, a questão (mais uma vez). No presente caso, as disposições nacionais em causa afiguram-se de *aplicação geral* a todos os procedimentos fiscais nacionais. O conteúdo efetivo da questão em causa (a possibilidade de um particular pedir o acesso ao processo/documentação no procedimento fiscal nacional) não parece estar diretamente relacionado com qualquer disposição *explícita* de direito da União que imponha expressamente tal obrigação aos Estados-Membros. Está esta situação abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União, caso em que os direitos fundamentais da União seriam também aplicáveis?

1. Aplicabilidade dos direitos fundamentais da União

29. O ponto de partida é claro: os direitos fundamentais da União, incluindo os que estão codificados na Carta e os consagrados ao nível dos princípios gerais de direito da União, são aplicáveis em todas as situações reguladas pelo direito da União, mas não fora dessas situações [7]. Por outras palavras, os direitos fundamentais da União devem ser respeitados quando uma regulamentação nacional se enquadra no âmbito de aplicação do direito da União: não podem existir situações que estejam abrangidas pelo direito da União em que os referidos direitos fundamentais não sejam aplicáveis [8]. Os direitos fundamentais são, de facto, a «sombra» do direito da União [9].

5 V., por exemplo, acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, n.º 17 e jurisprudência aí referida).

6 Tem sido também essa a prática adotada pelo Tribunal de Justiça em processos semelhantes, nomeadamente, no acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), em que o órgão jurisdicional de reenvio se limitou a referir a Carta, sem invocar quaisquer disposições específicas da Diretiva IVA. V. conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, n.º 56).

7 V. acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 19).

8 V. acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 21).

9 Lenaerts, K., e Gutiérrez-Fons, J. A., «The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice», *in* Peers, S., Hervey, T., Kenner, J., e Ward, A *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, C.H. Beck, Hart, Nomos, 2014, p. 1560-1593, em especial, p. 1568.

30. No entanto, isso significa também que tem de existir uma disposição de direito da União que seja aplicável, independente e diferente do próprio direito fundamental [10]. As disposições da Carta (ou um direito fundamental específico) não podem ser, elas mesmas, invocadas para servir de base à competência do Tribunal de Justiça [11]. Dito de outra forma, uma sombra não pode lançar a sua própria sombra.

31. Assim, para efeitos da aplicabilidade dos direitos fundamentais da União pelas autoridades dos Estados-Membros, existe uma equação que liga os conceitos de «aplicabilidade dos direitos fundamentais da União» e «âmbito de aplicação do direito da União». Porém, em vez de resolver o problema, essa equação suscita uma questão genuína: quando é que uma situação submetida às autoridades nacionais está abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União?

2. Âmbito de aplicação do direito da União

32. De um ponto de vista funcional, uma autoridade nacional estará provavelmente a atuar no âmbito do direito da União *pelo menos* em três cenários típicos [12]. No primeiro, a autoridade nacional aplica diretamente a fonte de direito da União a um processo que lhe foi submetido, geralmente um regulamento (o cenário de *aplicação direta*). No segundo, a autoridade nacional aplica legislação nacional que transpõe ou dá execução a uma medida ou obrigação de direito da União. Embora seja provável que a autoridade nacional aplique uma fonte de direito nacional a um processo, o direito da União mantém-se em segundo plano, seguramente para efeitos de interpretação (o cenário de *aplicação indireta*). No terceiro, a autoridade nacional encontra-se numa situação em que a regulamentação nacional recorre a derrogações ou justificações de restrições permitidas pelo direito da União (o cenário de *derrogação*) [13].

33. É a segunda situação que está em causa no presente processo. Ao contrário do que acontece no primeiro cenário, existem dois níveis de regulamentação: nacional e da União Europeia. A questão pertinente para este tipo de cenário é a *proximidade* entre a obrigação original prevista no direito da União e a sua (não) execução ao nível nacional ou, dito de outro modo, o grau de *especificidade* da regra ou obrigação de direito da União em causa.

10 Naturalmente, isto não impede que as regras contidas nos Tratados ou em atos de direito secundário que dão expressão a um direito fundamental também desencadeiem a proteção do correspondente direito fundamental da União [como, por exemplo, a disposição sobre igualdade de tratamento contida na Diretiva 2000/78/CE do Conselho, de 27 de novembro de 2000, que estabelece um quadro geral de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional (JO 2000, L 303, p. 16)].

11 V. acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 22).

12 Este é um resumo introdutório, para efeitos do presente caso, que não esgota, de modo algum, todos os cenários possíveis e o correspondente complexo debate sobre a aplicabilidade da Carta — v., por exemplo, conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Konstantinidis (C-168/91, não publicadas, EU:C:1992:504, n.os 42 e segs.); conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro no processo Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, n.os 15 e segs.); conclusões da advogada-geral E. Sharpston no processo Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, n.os 156 e segs.); conclusões do advogado-geral Y. Bot no processo Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, n.os 110 e segs.); conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, n.os 25 e segs.); ou conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe nos processos apensos SEGRO e Horváth (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2017:410, n.os 122 e segs.).

13 Esta divisão (mais uma vez, bastante simplificada) centra-se no caso concreto ao nível nacional e na natureza das fontes de direito aplicadas. Obviamente, existem muitas outras categorizações e abordagens (v., por exemplo, Sarmiento, D., «Who's Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe», *Common Market Law Review*, Vol. 50, 2013, pp. 1267 a 1304; Besselink, L. F. M., «The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 8, 2001, pp. 68 a 80; Eeckhout, P., «The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question», *Common Market Law Review*, Vol. 39, 2002, pp. 945 a 994, Dougan, M., «Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the "Scope of Union Law"», *Common Market Law Review*, Vol. 52, 2015, pp. 1201 a 1245; Fontanelli, F., «The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights», *Columbia Journal of European Law*, Vol. 20, 2014, pp. 193 a 247).

34. O segundo tipo de situação, em que o direito da União estabelece um mandato ou compele um Estado-Membro a agir [14], talvez tenha sido tradicionalmente considerado menos problemático do que a situação de «derrogação» [15]. Efetivamente, é reconhecido que os Estados-Membros estão obrigados a tomar todas as medidas necessárias à execução do direito da União [16]. Não obstante, a jurisprudência recente revela a crescente complexidade da determinação das situações em que se deve considerar que os Estados-Membros dão execução uma obrigação imposta pelo direito da União. Esta complexidade emana precisamente das incertezas quanto às situações que podem ser consideradas ligadas «execução» do direito da União [17].

3. Quando (e em que medida) é que um Estado-Membro dá «execução» ao direito da União?

35. Mesmo antes do acórdão Åkerberg Fransson, num processo relacionado com a aplicação do princípio da igualdade aos prazos de prescrição para a cobrança do IVA, o Tribunal de Justiça declarou que «não se contesta que a matéria do IVA releva do direito [da União]», embora as regras processuais nacionais em causa não fossem determinadas pelo direito da União [18].

36. No processo Åkerberg Fransson, com o qual o presente caso apresenta algumas semelhanças, o órgão jurisdicional de reenvio não identificou as disposições específicas da Diretiva IVA que o Estado-Membro estava a dar «execução» [19]. No entanto, foi possível o Tribunal de Justiça identificar uma obrigação dos Estados-Membros de tomarem todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude, com base nas disposições gerais da Diretiva IVA que estabelecem os requisitos gerais em matéria de cobrança do IVA, juntamente com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE [20].

37. A resposta dada no acórdão Åkerberg Fransson visava especificamente «as sobretaxas fiscais e os processos-crime por fraude fiscal» [21]. Não obstante, poder-se-ia argumentar que, ao invés de formular um critério exaustivo para determinar o âmbito de aplicação do direito da União, essa decisão assemelhou-se mais a uma «declaração de resultado evasiva, em vez de uma razão para chegar a esse resultado» [22]. Assim, mantém-se a questão de saber se, atualmente, todas as situações relacionadas com o IVA nos Estados-Membros estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito da União.

38. Por um lado, há situações ao nível nacional que estão alegadamente mais próximas de disposições específicas da Diretiva IVA, como a fixação dos elementos que devem constar obrigatoriamente de uma declaração de IVA (artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA) ou a previsão de sanções efetivas e dissuasoras para evitar a fraude (artigo 273.º da Diretiva IVA).

14 Na terminologia de Lenaerts, K., «Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights», *European Constitutional Law Review*, Vol. 8, 2012, pp. 375 a 403, em especial, p. 378.

15 Relativamente a este assunto, v. Jacobs, F., «Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice», *European Law Review*, Vol. 26, 2001, pp. 331 a 341. V., recentemente, conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe nos processos apensos SEGRO e Horváth (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2017:410).

16 Artigo 291.º, n.º 1, TFUE.

17 Sobre este assunto, v., por exemplo: Eeckhout, P., «The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question», *Common Market Law Review*, Vol. 39, 2002, pp. 945 a 994, em especial, p. 976. V., também, em termos gerais, Groussot, X., Pech, L. e Petursson, G.T., «The Scope of Application of Fundamental Rights on Member States' Action: In Search of Certainty in EU Adjudication», *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 Acórdão de 19 de novembro de 1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, n.º 31).

19 V., *supra*, nota 6.

20 Essas disposições eram o artigo 2.º, o artigo 250.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112, v. acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25). Em sentido semelhante, v., também, acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, n.º 20).

21 Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 27).

22 Num contexto ligeiramente diferente (em relação à jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o mercado interno), v. Weatherill, S., *in* Adams., M et al. (EE.), *Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Hart Publishing, Oxford, 2013, p. 87.

39. Por outro lado, a questão de saber se deverá ser existir a possibilidade de examinar o processo ou os documentos dele constantes no âmbito de um procedimento nacional relativo ao IVA afigura-se mais difícil de associar a uma disposição concreta da Diretiva IVA. Poder-se-ia certamente argumentar que o conceito de «cobrança exata do IVA» constante do artigo 273.º da Diretiva IVA abrange esse elemento processual. Porém, a questão é precisamente essa: com base em tal interpretação do âmbito de aplicação do direito da União no contexto dos processos de IVA, existe algum elemento substantivo, processual ou estrutura institucional relacionado, direta ou indiretamente, com a cobrança do IVA que *não* esteja abrangido pelo âmbito de aplicação do direito da União?

40. Não faltam exemplos curiosos, para não dizer absurdos: está a questão de saber se um Estado-Membro é obrigado a prever a possibilidade de apresentar declarações de IVA eletrónicas (por oposição a suporte de papel) abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União? E quanto às várias medidas de austeridade relacionadas com uma determinada Administração Fiscal nacional, como uma redução considerável do número de funcionários encarregados do tratamento das declarações de IVA, que irá provavelmente tornar mais moroso o processo de cobrança do IVA? Ou a alteração da competência territorial dos tribunais, que afeta a celeridade dos processos judiciais em matéria fiscal? Por último, e o encerramento da cafetaria de uma repartição de finanças regional num Estado-Membro, que resulta numa diminuição da produtividade dos funcionários que trabalham nessa repartição, uma vez que passam a ter de sair do edifício para sanduíches?

41. Em todos estes casos, poder-se-ia argumentar que a medida nacional em questão afeta a «cobrança exata do IVA» e, como tal, está abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União. É esta a abordagem à definição do «âmbito de aplicação do direito da União» em casos relacionados com o IVA que decorre do acórdão Åkerberg Fransson? Admitindo que não é, coloca-se uma questão difícil: onde e como estabelecer a fronteira?

4. Proximidade, necessidade, especificidade? A jurisprudência existente

42. O acórdão do Tribunal de Justiça no processo Åkerberg Fransson parece sugerir que o critério não é *subjetivo*: nem o interesse original ou os objetivos prosseguidos pela União nem a intenção do Estado-Membro ao adotar a disposição nacional em questão se afiguram determinantes [23].

43. Por conseguinte, o elemento decisivo terá provavelmente natureza *objetiva*. Nesse caso, porém, a questão da proximidade entre o requisito da União e a regra nacional ou, por outras palavras, a especificidade/caráter concreto da regra da União a aplicar assume extrema relevância. Um critério objetivo (ou certamente uma abordagem objetiva a um critério) poderia, na prática, indicar ainda qualquer coisa entre a exigência de um «espelho textual» completo (a disposição de direito da União tem de prever uma regra específica concreta, que é depois transposta para a ordem jurídica nacional) e a qualificação da «cobrança exata do IVA» como uma disposição geral, por força da qual qualquer disposição nacional relacionada com qualquer elemento do IVA está abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União.

44. Há dois tipos de processos que são relevantes para identificar, entre estes dois potenciais extremos, uma abordagem razoável: primeiro, os processos de caráter *genérico* relativos à delimitação do âmbito de aplicação do direito da União, em especial, para efeitos de determinação da aplicabilidade dos direitos fundamentais da União; segundo, os processos de caráter mais *específico*, que abordam as mesmas questões no contexto do IVA.

23 Nas suas conclusões no processo Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, n.os 40 a 41 e 60 a 63), o advogado-geral P. Cruz Villalón propôs uma abordagem baseada na «presença ou até mesmo [n]a prevalência do direito da União sobre o direito nacional patente em cada caso», que levaria, por sua vez, a uma distinção entre as situações em que a concretização (dos objetivos) do direito da União é a *causa* da adoção da regulamentação nacional e as situações em que o recurso a essa regulamentação para efeitos de aplicação do direito da União ao nível nacional é uma simples *occasio*. Contudo, sem dúvida no que toca ao desfecho desse caso, a Grande Secção não seguiu essa abordagem.

a) Nível genérico

45. O Tribunal de Justiça já clarificou que uma mera ligação «material» ou «temática» com um instrumento ou uma disposição de direito da União, ou com um domínio de competência da União não constitui uma ligação suficiente com o direito da União [24]. A aplicabilidade dos direitos fundamentais da União exige um nexo de ligação mais sólido, «que ultrapassa a mera proximidade das matérias em causa» [25].

46. Além disso, a jurisprudência propôs vários elementos que podem ser utilizados para «testar» a ligação com o direito da União. Alguns dos elementos formulados pelo Tribunal de Justiça para determinar se uma situação jurídica está abrangida pelo âmbito de aplicação dos direitos fundamentais da União consistem em verificar «se a regulamentação nacional em causa tem por objetivo aplicar uma disposição do direito da União, qual o caráter dessa regulamentação e se a mesma prossegue outros objetivos que não sejam os abrangidos pelo direito da União, ainda que seja suscetível de o afetar indiretamente, bem como se existe uma regulamentação de direito da União específica na matéria ou suscetível de o afetar» [26].

47. Todavia, estes critérios não são cumulativos nem exaustivos. Constituem meramente critérios indicativos destinados a fornecer orientações aos órgãos jurisdicionais nacionais [27]. Todos eles dependem contextualmente da situação jurídica em causa.

48. Em princípio, é exigido um certo *grau de especificidade* (ou proximidade) [28]. No entanto, esse elemento afigura-se bastante flexível. Não tem necessariamente de existir uma *ligação explícita* com a regulamentação nacional em causa [29]. Além disso, o conteúdo da regulamentação nacional em causa não tem de ser completamente determinado pelo direito da União. Não se exige que as disposições nacionais sejam um «espelho» das disposições de direito da União para que estejam abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito da União. Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em situações em que os Estados-Membros dispõem de uma ampla margem de apreciação [30] ou em que recorrem a exceções, ou em que as derrogações admissíveis estão, ainda assim, abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito da União, os direitos fundamentais da União são aplicáveis [31]. Apesar disso, o grau de especificidade deve ultrapassar a mera existência de uma ligação com um objetivo ou domínio da competência da União: deve atingir um certo nível de especificidade em termos normativos [32].

24 V., por exemplo, acórdão de 10 de julho de 2014, Julián Hernández e o. (C-198/13, EU:C:2014:2055, n.os 36 e 46 e jurisprudência aí referida).

25 V., por exemplo, acórdãos de 6 de março de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, n.º 24); de 10 de julho de 2014, Julián Hernández e o. (C-198/13, EU:C:2014:2055, n.º 34); e de 6 de outubro de 2016, Paoletti e o. (C-218/15, EU:C:2016:748, n.º 14). V., ainda, acórdãos anteriores à Carta, como os acórdãos de 29 de maio de 1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, n.º 16), e de 18 de dezembro de 1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, n.os 21 a 23).

26 Vários acórdãos do Tribunal de Justiça referem estes critérios: v. acórdãos de 8 de novembro de 2012, Iida (C-40/11, EU:C:2012:691, n.º 79); de 8 de maio de 2013, Ymeraga e o. (C-87/12, EU:C:2013:291, n.º 41); de 6 de março de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, n.º 25); e de 10 de julho de 2014, Julián Hernández e o., C-198/13 (EU:C:2014:2055, n.º 37).

27 V., neste contexto, Thym, D., «Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta», *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, pp. 941 a 951, em especial, p. 944.

28 V., neste sentido, acórdãos de 13 de junho de 1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, n.os 11 e 12); de 6 de março de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, n.os 26 e 27); de 22 de maio de 2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, n.os 50 a 56); e de 8 de dezembro de 2016, Eurosaneamientos e o. (C-532/15 e C-538/15, EU:C:2016:932, n.º 54).

29 Conclusões do advogado-geral M. Wathelet no processo Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, n.º 44).

30 V., por exemplo, acórdãos de 13 de abril de 2000, Karlsson e o. (C-292/97, EU:C:2000:202, n.º 35), e de 13 de junho de 2017, Florescu e o. (C-258/14, EU:C:2017:448, n.º 48). V., sobre este assunto, conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, n.os 52 e 53), e conclusões do advogado-geral Y. Bot no processo Florescu e o. (C-258/14, EU:C:2016:995, n.º 70).

31 V., por exemplo, acórdãos de 21 de dezembro de 2011, N.S. e o. (C-411/10 e C-493/10, EU:C:2011:865, n.os 65 a 68), e de 16 de fevereiro de 2017, C. K. e o. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, n.º 53).

32 V., neste sentido, acórdão de 16 de maio de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, n.os 38 e 39). V., também, conclusões do advogado-geral M. Wathelet no processo Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, n.º 45).

49. Além disso, não obstante a importância relativa da finalidade das medidas nacionais destinadas a aplicar o direito da União [33], nem sempre é necessário que os objetivos prosseguidos pela disposição nacional em questão coincidam com os das disposições específicas de direito da União que estabelecem a ligação com a ordem jurídica da União.

50. Assim, por exemplo, ao aplicarem a decisão-quadro relativa ao mandado de detenção europeu [34], os Estados-Membros devem assegurar que as condições de detenção não violam a proibição das penas e dos tratos desumanos ou degradantes estabelecida no artigo 4.º da Carta, embora o mandado de detenção europeu não diga respeito, de modo algum, à determinação das normas de execução das penas de prisão ou das condições de detenção [35]. Outro exemplo é o caso dos direitos processuais. No processo DEB [36], as disposições de aplicação geral do direito nacional que regulavam o acesso das pessoas coletivas ao apoio judiciário não visavam especificamente a aplicação do direito da União nem tinham exatamente o mesmo objetivo. No entanto, estavam abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito da União para efeitos do direito a uma proteção jurisdicional efetiva garantido pelo artigo 47.º da Carta no contexto das vias de recurso previstas no direito da União — em especial, as ações de indemnização intentadas contra o Estado ao abrigo do direito da União. Essas disposições eram *necessárias* para garantir que toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido infringidos tenha direito a uma ação perante um tribunal.

51. O exemplo dos direitos *processuais* também é relevante por outro motivo: o direito da União nem sempre determina ou estabelece regras processuais específicas, centrando-se antes no lado substantivo do direito ou da obrigação. Porém, os direitos processuais são necessários para assegurar a efetividade do direito da União. Tendo em conta esta ligação, o Tribunal de Justiça declarou que, ainda que não estejam expressamente regulados pelas disposições de direito da União que criam direitos ou obrigações substantivos, os direitos fundamentais processuais, como o direito de ser ouvido, têm de ser respeitados [37]. Em especial, o princípio do respeito pelos direitos de defesa aplica-se sempre que os Estados-Membros atuem ou tomem decisões que recaem no âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que a regulamentação da União aplicável não preveja expressamente essa formalidade específica [38].

b) Imposto sobre o valor acrescentado

52. No que respeita ao nível *específico* do IVA e dos procedimentos fiscais, o Tribunal de Justiça não hesitou, em ocasiões anteriores, em incluir alguns elementos das disposições, procedimentos e instituições nacionais relacionados com o IVA no âmbito de aplicação do direito da União, quer especificamente no quadro das Diretivas IVA quer das disposições do Tratado. A garantia da cobrança exata através de sanções constitui uma modalidade de «execução» da Diretiva IVA [39]. O

33 V., em especial, acórdão de 13 de junho de 2017, Florescu e o. (C-258/14, EU:C:2017:448, n.os 47 e 48).

34 Decisão-Quadro 2002/584/JAI do Conselho, de 13 de junho de 2002, relativa ao mandado de detenção europeu e aos processos de entrega entre os Estados-Membros (JO 2002, L 190, p. 1), conforme alterada pela Decisão-Quadro 2009/299/JAI do Conselho, de 26 de fevereiro de 2009 (JO 2009, L 81, p. 24; a seguir «Decisão-Quadro»).

35 Acórdão de 5 de abril de 2016, Aranyosi e Căldăraru, C-404/15 e C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, n.os 84 e 88).

36 Acórdão de 22 de dezembro de 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, n.os 33 e segs.).

37 V., por exemplo, acórdão de 5 de novembro de 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, n.º 49 e jurisprudência aí referida).

38 V., neste sentido, acórdãos de 18 de dezembro de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 38), e de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

39 V., por exemplo, acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105); de 8 de setembro de 2015, Taricco e o. (C-105/14, EU:C:2015:555); e de 5 de abril de 2017, Orsi e Baldetti (C-217/15 e C-350/15, EU:C:2017:264). V., também, as minhas conclusões apresentadas no processo Scialdone (C-574/15).

estabelecimento e a aplicação de procedimentos administrativos de cobrança do IVA devem, enquanto tal, ser considerados abrangidos pelo âmbito de aplicação do direito da União [40]. Consequentemente, quando estabelecem os controlos adequados e procedem à liquidação do imposto, os Estados-Membros estão a cumprir uma obrigação imposta pelo direito da União.

53. Com efeito, o Tribunal de Justiça confirmou que «a falta de entrega da declaração do IVA, tal como não dispor de contabilidade, que permitiriam a aplicação do IVA e a sua fiscalização pela Administração Fiscal, e a falta de registo das faturas emitidas e pagas são suscetíveis de impedir a exata cobrança do imposto e, por conseguinte, de comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA» [41]. Quando confrontados com essas situações, os Estados-Membros estão especificamente sujeitos à obrigação de «tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território […] [e] são obrigados a verificar as declarações dos sujeitos passivos, a contabilidade destes últimos e outros documentos pertinentes, bem como a calcular e a cobrar o imposto devido» [42].

54. Além disso, o Tribunal de Justiça tem aplicado frequentemente os direitos fundamentais da União no contexto de procedimentos judiciais e administrativos relacionados com a cobrança de impostos [43].

c) O limite de uma necessidade funcional razoável

55. Não há dúvida de que, até à data, o Tribunal de Justiça tem adotado uma abordagem bastante generosa. A nível hipotético conforme descrito acima no n.º 43 das presentes conclusões, no contexto específico do IVA, o Tribunal de Justiça inclina-se, de facto, mais para a considerar a «cobrança exata do IVA» uma «disposição geral» por força da qual qualquer regra nacional relacionada com essa matéria estará provavelmente abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União.

56. No entanto, parece existir, pelo menos, um limite a tal lógica geral, incidental. Esse limite funciona como uma regra de exclusão da supramencionada «disposição geral». É a regra da necessidade funcional (razoavelmente previsível), que pode ser descrita do seguinte modo: qualquer regra nacional que contribua para o cumprimento efetivo de uma obrigação baseada no direito da União ao nível nacional, ainda que não tenha sido especificamente adotada para esse fim, estará abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União, *salvo se* a adoção e a aplicação dessa regra nacional não forem razoavelmente necessárias para o cumprimento da legislação da União pertinente.

57. Assim, no contexto de um sistema nacional de IVA que funcione corretamente, é razoável esperar que um Estado-Membro preveja procedimentos administrativos para a cobrança do IVA e as sanções eventualmente aplicáveis. Poder-se-á igualmente esperar que, no âmbito de tais procedimentos, os sujeitos passivos gozem de certos direitos básicos, incluindo o direito de ser ouvido ou o direito de recurso aos tribunais. O *modo específico* como os Estados-Membros preveem concretamente esses elementos é deixado à sua discricionariedade. A um nível de abstração mais elevado, porém, continua a existir uma expectativa razoavelmente previsível de que tais elementos sejam uma parte necessária da

40 V. acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 67), em que o Tribunal de Justiça declarou que «uma liquidação do IVA na sequência da verificação de uma prática abusiva […] constitui uma aplicação dos artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da diretiva IVA e do artigo 325.º TFUE e, portanto, do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta».

41 V., por exemplo, acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 56 e jurisprudência aí referida).

42 V., por exemplo, acórdãos de 17 de julho de 2008, Comissão/Itália (C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 37); de 29 de julho de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, n.º 21); e de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25).

43 V., por exemplo, acórdãos de 29 de março de 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, n.ºs 24 e segs.) (relativo aos prazos de prescrição e ao princípio dos prazos razoáveis na cobrança de créditos de IVA); e de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, n.º 33) (relativo aos procedimentos administrativos nacionais aplicáveis nos casos em que as autoridades tributárias suspeitam da existência de práticas abusivas). V. também, no que respeita aos direitos aduaneiros, acórdãos de 18 de dezembro de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, n.ºs 34 e segs.) (relativo às disposições da Lei Geral Tributária portuguesa que estabelecem os prazos gerais de notificação); e de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.ºs 28 e segs.) (relativo ao direito de ser ouvido).

cobrança exata do IVA. Em contrapartida, a obrigação de apresentar a declaração fiscal por via eletrónica ou em suporte de papel ou a existência de uma cantina numa repartição de finanças não podem razoavelmente ser consideradas um elemento necessário ao funcionamento do sistema de cobrança do IVA.

d) Observações finais: faróis e sombras

58. É pacífico que o entendimento acima descrito sobre o âmbito de aplicação do direito da União em casos em que os Estados-Membros dão execução a esse direito é, quando muito, uma regra geral aproximada. Há dois elementos em especial que têm dificultado até à data a formulação de uma regra de aplicação mais ampla com base na atual jurisprudência do Tribunal de Justiça.

59. Em primeiro lugar, atualmente, o direito da União abrange um leque muito diversificado de áreas do direito. Algumas dessas áreas contêm atos jurídicos cujo âmbito e natureza são acentuadamente diferentes. Além disso, nem todas essas áreas evoluem ao mesmo ritmo. Porém, qualquer regra jurisdicional de aplicação *genérica* digna desse nome deveria ter uma aplicação mais ampla, ou seja, não se deveria limitar à área do direito do IVA, mas sim ser aplicável transversalmente. Com efeito, é difícil conceber que deva existir um critério para definir o âmbito de aplicação do direito da União em casos de IVA, outro em casos de segurança social e ainda outro no domínio da cooperação judiciária, além de um subcritério especial para casos relacionados com o direito penal. Do mesmo modo, essa regra deveria assentar, antes de mais, em critérios normativos, ou seja, em características normativas da regra da União e das regras nacionais em questão discerníveis *ex ante*, e não no seu potencial impacto social [44].

60. Em segundo lugar, o processo de reenvio prejudicial é um sistema de cooperação judicial baseado em casos concretos. O seu objetivo não é levar a cabo uma fiscalização abstrata da legislação nacional, mas sim interpretar o direito da União no contexto de um caso concreto perante o juiz nacional. Numa jurisdição com essa configuração, verifica-se inevitavelmente que, num determinado caso, se for demonstrado que um elemento processual ou das estruturas institucionais de um Estado-Membro está claramente relacionado com a realização de um direito baseado no direito da União no caso concreto, a regra nacional em causa estará efetivamente abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União, ainda que seja provável que a mesma regra nacional, caso fosse encarada isoladamente em termos abstratos, seria considerada excluída desse âmbito de aplicação [45].

61. Porém, ao contrário da questão da existência humana, não creio que a questão de ser ou não ser abrangido pelo âmbito de aplicação do direito da União seja, por definição, bipolar: ou um caso está plenamente «abrangido» ou completamente «excluído».

44 Não faltam exemplos em diferentes áreas do direito da União que confirmam a dificuldade (ou até mesmo a impossibilidade) de aplicar, na prática, critérios jurisdicionais que se baseiam no posterior impacto social da regra, já para não falar do risco de alteração desse impacto social, que significaria que uma regra nacional poderia estar abrangida pelo âmbito de aplicação do direito da União num momento e não o estar noutro. Um exemplo pode incluir o dever de apurar se uma medida nacional pode *influenciar significativamente a comercialização* para determinar se constitui «outra exigência» sujeita a notificação nos termos da Diretiva 98/34/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de junho de 1998, relativa a um procedimento de informação no domínio das normas e regulamentações técnicas (JO 1998, L 204, p. 37) (v. as minhas conclusões apresentadas no processo M. e S. (C-303/15, EU:C:2016:531, n.os 63 a 66).

45 V., por exemplo, despacho de 28 de novembro de 2013, Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio (C-258/13, EU:C:2013:810, n.º 23). Esse processo, tal como o processo DEB, dizia respeito ao acesso das pessoas coletivas ao apoio judiciário. No entanto, conforme declarou o Tribunal de Justiça, «diferentemente do processo que deu origem ao acórdão DEB, já referido, em que o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 47.º da Carta em sede de um processo de efetivação da responsabilidade do Estado instaurado nos termos do direito da União, a decisão de reenvio não contém nenhum elemento concreto que leve a considerar que a Sociedade Agrícola tenha apresentado um pedido de apoio judiciário em sede de uma ação judicial cujo objeto fosse a proteção de direitos que lhe são conferidos pelo direito da União».

62. O Tribunal de Justiça já reconheceu que existe uma diferença entre as situações que são completamente determinadas pelo direito da União e aquelas em que os Estados-Membros conservam uma liberdade de ação considerável. Nesta última situação, desde que o nível de proteção dos direitos fundamentais da União seja respeitado, os órgãos jurisdicionais podem continuar a aplicar os padrões nacionais de proteção dos direitos fundamentais [46].

63. Transpondo esta lógica para a questão do âmbito de aplicação do direito da União, deveria haver uma escala, uma graduação da inclusão «no âmbito de aplicação do direito da União», baseada precisamente na *proximidade* com um requisito concreto e específico de direito da União: quanto mais próxima estiver uma situação de um requisito de direito da União claramente definido, menor será a discricionariedade do Estado-Membro e mais profunda será a fiscalização. Em contrapartida, quanto mais afastado estiver um caso de uma regra clara e específica de direito da União (não obstante continuar a estar abrangido pelo âmbito de aplicação deste), maior será a discricionariedade dos Estados-Membros quanto à forma de cumprimento dessa obrigação.

64. Metaforicamente falando, o que se propõe é que, ao invés de procurar o proverbial unicórnio sob a forma de um critério previsível e claramente definido de Estados-Membros «que atuam no âmbito de aplicação do direito da União» numa situação de transposição ou execução do direito da União, que, devo admitir, tenho dificuldade em identificar no direito da União atualmente em vigor, o Tribunal de Justiça talvez pudesse adotar uma «abordagem de farol»: quanto maior a proximidade com uma regra específica e concreta de direito da União, menor a discricionariedade por parte do direito nacional. Em contrapartida, quanto mais longe do farol, embora ainda tocada pela sua luz (ou seja, sem desencadear a regra de exclusão da necessidade funcional razoável discutida *supra* nos n.os 55 a 57), menor é a profundidade da fiscalização.

65. Mas uma coisa é certa: onde há luz, há também necessariamente sombra (a dos direitos fundamentais da União) [47]. Se, nos termos do direito da União, os Estados-Membros estão obrigados a assegurar a aplicação efetiva em nome do direito da União, essa aplicação deve ser controlada a partir da mesma fonte, ou seja, pelos direitos fundamentais da União. Seria inconcebível obrigar os Estados-Membros a realizarem certas atividades (como cobrar efetivamente o IVA), ficando o controlo e os limites desse exercício subitamente fora do âmbito de aplicação do direito da União.

5. Quanto ao presente caso

66. O presente caso diz respeito à aplicação de disposições nacionais do código de processo tributário relativas aos direitos individuais de defesa no âmbito de um procedimento de liquidação e cobrança do IVA.

67. Embora as garantias processuais que constam genericamente do código de processo tributário não estejam especificamente previstas no direito da União, essas disposições fazem parte do processo global de cobrança exata do IVA. O facto de, num procedimento de IVA conduzido corretamente, a Administração Fiscal dever comunicar com o sujeito passivo, não só para lhe fornecer algumas informações sobre a decisão a tomar, mas também para determinar o alcance global dos factos relevantes com base nos quais pretende tomar a sua decisão, não pode ser considerado um elemento desnecessário ou imprevisível do procedimento.

46 Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 29), e de 26 de fevereiro de 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, n.º 60). V., por exemplo, acórdão de 30 de maio de 2013, F. (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, n.os 52 a 55).

47 Voltando, assim, ao ponto de partida do acórdão Åkerberg Fransson no n.º 29, *supra*.

68. Na realidade, uma inspeção fiscal destinada a verificar se uma pessoa passou a estar sujeita a IVA e se as suas operações comerciais estão devidamente documentadas não está mais afastada, em termos puramente textuais, da redação do artigo 213.º, n.º 1, e do artigo 242.º, n.º 1, da Diretiva IV do que «as sobretaxas fiscais e os processos-crime por fraude fiscal» o estão da redação do artigo 2.º, do artigo 250.º, n.º 1, e do artigo 273.º da Diretiva IVA [48].

69. Consequentemente, o Tribunal de Justiça é competente para responder à questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

C. Acesso aos documentos em procedimentos de cobrança do IVA

70. Antes de mais, importa esclarecer que a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio respeita unicamente ao acesso a informações e documentos contidos no processo administrativo. Assim, o presente caso não diz respeito a quaisquer elementos de uma liquidação fiscal (substantiva), como a qualidade de sujeitos passivos dos recorrentes ou a determinação da natureza das operações tributáveis.

71. Além disso, a questão, tal como formulada pelo órgão jurisdicional de reenvio, refere expressamente a prática administrativa nacional. Porém, como alega a Comissão, não é claro se as autoridades fiscais cumpriram corretamente as obrigações processuais emergentes do direito nacional relativas aos direitos de defesa, incluindo o direito de ser ouvido, no caso em apreço. Além contexto do presente caso, o despacho de reenvio não fornece quaisquer outras informações sobre qual deveria ser a prática nacional imputada. Assim, a apreciação da conformidade da prática administrativa nacional com o direito nacional é uma matéria da competência do órgão jurisdicional nacional.

72. À luz destes esclarecimentos, considero necessário reformular a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, a fim de permitir ao Tribunal de Justiça dar uma resposta útil: O princípio geral do respeito dos direitos de defesa exige que, nos procedimentos administrativos nacionais de cobrança do IVA, os particulares tenham acesso a todas as informações e documentos do processo administrativo que a autoridade pública tomou em consideração para adotar a sua decisão?

73. A minha resposta a esta questão será estruturada da seguinte forma: em primeiro lugar, analisarei a fonte exata dos direitos em questão no presente caso (1), após o que me debruçarei sobre a questão de saber o que implica concretamente o respeito dos direitos de defesa no contexto do acesso a informações e documentos no âmbito dos procedimentos administrativos nacionais que dão execução à Diretiva IVA (2).

1. Direito ou princípio geral aplicável

74. O órgão jurisdicional de reenvio formulou a sua questão exclusivamente em relação ao princípio do respeito dos direitos de defesa [49]. No meu entender, a questão está corretamente enquadrada. Nem o artigo 48.º nem o artigo 41.º da Carta são aplicáveis às circunstâncias do presente caso.

48 V. acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 27).

49 Ao contrário do acórdão de 17 de julho de 2014, YS e o. (C-141/12 e C-372/12, EU:C:2014:2081, n.º 68), em que o Tribunal de Justiça sublinhou que a questão tinha sido formulada exclusivamente em relação ao artigo 41.º da Carta.

75. Em primeiro lugar, o artigo 48.º da Carta não é relevante para o presente caso. Esta disposição estabelece a presunção de inocência e os direitos de defesa de que deve beneficiar «todo o arguido». Os recorrentes no processo principal não são «arguidos». São meramente os destinatários de uma notificação de liquidação que estabelece as suas obrigações fiscais [50].

76. Em segundo lugar, o artigo 41.º, n.º 2, alínea b), da Carta inclui expressamente o direito de acesso ao processo no direito a uma boa administração. No entanto, esta disposição está claramente limitada às instituições, órgãos e organismos da União [alínea a)]. Além disso, existe uma diferença entre o artigo 41.º da Carta e o princípio do respeito dos direitos de defesa [alínea b)] quanto ao seu exato âmbito e conteúdo.

a) O direito de acesso ao processo como uma componente do direito a uma boa administração

77. Após algumas hesitações iniciais [51], o Tribunal de Justiça tem sustentado reiteradamente, em consonância com a redação da Carta, que o artigo 41.º da Carta se dirige unicamente às instituições, órgãos e organismos da União Europeia [52].

78. Esta interpretação não mereceu aceitação universal. Foi defendida uma tese contrária, segundo a qual tal interpretação contrariaria a regra geral relativa ao âmbito de aplicação do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, na medida em que exclui a atuação dos Estados-Membros, ainda que o ato em causa seja adotado em aplicação do direito da União [53].

79. Confesso que não vislumbro tal contradição, pelo menos por quatro motivos.

80. Primeiro, o texto é muito claro. O artigo 41.º, n.º 1, da Carta limita nitidamente, para efeitos de todo o artigo, a sua aplicação às «instituições, órgãos e organismos da União». No meu entender, teriam de existir argumentos extremamente fortes para, na prática, reformular jurisdicionalmente uma disposição clara de direito primário, que, além do mais, foi aprovada recentemente.

81. Segundo, ao definir expressamente os destinatários da disposição dedicada ao direito a uma boa administração, o artigo 41.º da Carta dá expressão à vontade da legislatura (constitucional) de adotar disposições específicas aplicáveis à União Europeia quando atua através da sua *administração direta*. Essencialmente, no que respeita à aplicabilidade desta disposição específica da Carta, o artigo 41.º contém a sua própria *lex specialis* em relação à definição geral do âmbito de aplicação da Carta através do seu artigo 51.º, n.º1. Não vejo nada contraditório ou inconsistente em tal construção: na verdade, é muito comum que um ato legislativo defina o seu próprio âmbito de aplicação (pessoal, material) de diferentes formas. Poderá existir uma disposição genérica sobre aplicabilidade que seja de

50 V., nesse sentido, acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 83). Não obstante terem sido impostas sanções administrativas por mora no pagamento no presente caso, nem o pedido de decisão de prejudicial nem as observações apresentadas pelas partes contêm qualquer indicação que sugira que essas sanções tenham caráter penal.

51 V. acórdão de 22 de novembro de 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, n.ºs 81 a 84), em que o Tribunal de Justiça declarou que o princípio do respeito pelos direitos de defesa estava consagrado no artigo 41.º da Cara e que, «como resulta da sua própria letra, esta disposição é de aplicação geral».

52 V. acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, n.º 28); de 17 de julho de 2014, YS e o. (C-141/12 e C-372/12, EU:C:2014:2081, n.º 67); de 5 de novembro de 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, n.º 44); de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 83); e de 9 de março de 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, n.º 60).

53 V. conclusões do advogado-geral M. Wathelet no processo Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, n.º 47), em que argumenta o seguinte: «Não nos parece coerente nem conforme à jurisprudência do Tribunal de Justiça que a redação do artigo 41.º possa assim introduzir uma exceção à regra prevista pelo artigo 51.º, o que permitiria aos Estados-Membros não aplicar um artigo da Carta, mesmo quando estes aplicam o direito da União. Igualmente, é clara a nossa preferência pela aplicabilidade do artigo 41.º da Carta aos Estados-Membros quando estes aplicam o direito da União […].» V., também, sobre este assunto, conclusões do advogado-geral P. Mengozzi no processo Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, n.ºs 28 a 32) e no processo M (C-560/14, EU:C:2016:320, n.º 27), e do advogado-geral Y. Bot no processo N. (C-604/12, EU:C:2013:714, n.º 36).

aplicação geral, salvo estipulação em contrário. Com efeito, poderão existir simultaneamente uma ou mais disposições específicas que definam o seu próprio âmbito de aplicação, estabelecendo, por exemplo, que a secção X ou o título Y do ato em causa se aplica unicamente a um determinado grupo de pessoas ou em situações específicas.

82. Visto a essa luz, o artigo 41.º da Carta constitui uma expressão concreta de um direito fundamental autónomo que apenas protege os particulares quando entram em contacto com a *administração direta* da União Europeia, que é descrita pelo Tratado como uma «administração europeia aberta, eficaz e independente» [54].

83. Terceiro, há ainda um argumento sistemático. A limitação dos «destinatários» que estão obrigados a respeitar e a cumprir o artigo 41.º da Carta é consistente com a lógica global da Carta que, em várias disposições do título V, define especificamente os direitos básicos dos particulares quando estabelecem uma relação direta com os órgãos administrativos e políticos da União [55].

84. Por último, existe o argumento constitucional mais amplo. No contexto da sólida e bem documentada insistência da legislatura constitucional em limitar a potencial extensão dos direitos da Carta a competências não atribuídas [56], a limitação expressa dos destinatários de algumas das disposições da Carta dificilmente poderá ser vista como uma omissão indesejada ou um mero lapso da legislatura constitucional [57].

85. Em resumo, entendo que o artigo 41.º da Carta constitui uma disposição que visa especificamente a administração direta da União Europeia, com o objetivo de garantir um nível elevado e autónomo de proteção. Por conseguinte, o artigo 41.º não é aplicável no presente caso.

b) Princípios gerais do respeito pelos direitos de defesa e da boa administração

86. O debate sobre o âmbito de aplicação do artigo 41.º da Carta constitui o epítome do debate mais geral sobre a relação entre os princípios gerais e os direitos consagrados na Carta [58]. É precisamente porque o artigo 41.º da Carta define o seu âmbito de aplicação por referência à administração *direta* da União Europeia que a sua relação com os princípios da boa administração e os direitos de defesa continua a ser uma matéria bastante controversa [59].

54 Artigo 298.º, n.º 1, TFUE.

55 Como o direito de acesso aos documentos (artigo 42.º); o direito de apresentar petições ao Provedor de Justiça Europeu, respeitantes a casos de má administração (artigo 43.º); ou o direito de petição ao Parlamento Europeu (artigo 44.º). Todos esses direitos estão também logicamente limitados quanto aos seus «destinatários».

56 Artigo 51.º, n.º 2, da Carta e artigo 6.º, n.º 1, TUE.

57 Alguns autores associam expressamente este facto à reticência dos Estados-Membros: «A intenção subjacente a tal redação é assegurar aos Estados-Membros que não serão obrigados a ter em conta o princípio da boa administração em procedimentos administrativos puramente nacionais, incluindo os que envolvam a aplicação do direito comunitário» — Dutheil de la Rochère, J., «The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration» *in* Arnull, A. et al. (EE.), *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2007, pp. 157 a 172, em especial, p. 170. V., também, Kanska, K., «Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights», *European Law Journal*, Vol. 10, 2004, pp. 296 a 326, em especial, p. 310.

58 V., sobre este assunto, H. e Mihaescu, C., «The relation between the Charter's Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case», *European Constitutional Law Review*, Vol. 9, 2013, pp. 73 a 101, em especial, p. 73.

59 V., em geral, Mihaescu Evans, B.C., *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, Vol. 7, Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. A jurisprudência anterior à Carta que aplica especificamente o *princípio geral* da boa administração a procedimentos administrativos nacionais é muito limitada. V. acórdão de 21 de junho de 2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, n.º 25).

87. Contudo, é evidente que algumas das diferentes componentes «operativas» que o artigo 41.º, n.º 2, inclui na disposição genérica que prevê o «direito a uma boa administração» também refletem princípios gerais do direito da União [60]. Neste contexto, assumem especial importância o princípio geral do respeito dos direitos de defesa, incluindo o direito de ser ouvido ou o dever de fundamentação [61].

88. É igualmente claro que o princípio da proteção dos direitos de defesa, que é pertinente para as circunstâncias do presente caso, é aplicável aos Estados-Membros quando atuam no âmbito do direito da União, quando as autoridades nacionais preveem adotar, relativamente a uma pessoa, um ato lesivo dos seus interesses [62].

89. Por outro lado, é legítimo questionar se tais princípios gerais, como os direitos de defesa no presente caso, têm exatamente o mesmo conteúdo que o artigo 41.º da Carta. Desde logo, a limitação explícita na redação do artigo 41.º da Carta impede, como refere a advogada-geral J. Kokott, que o seu conteúdo seja simplesmente «transposto, sem mais, para as autoridades dos Estados-Membros, mesmo quando apliquem o direito [da União]» [63]. A um nível mais conceptual, fazê-lo assemelhar-se-ia demasiado a uma tentativa de contornar a disposição explícita do artigo 41.º da Carta.

90. À luz desta importante observação, cada uma das componentes do artigo 41.º deve ser objeto de uma análise cuidadosa e independente. Esta necessidade impõe-se, em especial, no caso do direito de acesso ao processo, que foi inserido no texto do artigo 41.º em resultado de uma evolução jurisprudencial que teve, ela mesma, a sua origem na apreciação da prática adotada pelas instituições da União no domínio específico do direito da concorrência [64].

91. Em suma, o princípio geral aplicável é o respeito dos direitos de defesa. O seu conteúdo relativamente à aplicação do direito da União pelos Estados-Membros pode diferir das garantias (específicas e autónomas) previstas no artigo 41.º da Carta, que são aplicáveis à administração direta da União. Tendo presentes todas estas considerações, examinarei na secção que se segue os requisitos dos direitos de defesa em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

2. Acesso às informações e aos documentos com base nos quais foi adotada uma decisão nacional no âmbito do direito da União

92. Os recorrentes alegam que o direito de acesso ao processo, consagrado no artigo 41.º, n.º 2, alínea b), da Carta, não se encontra expressamente regulado no direito nacional no que respeita aos procedimentos fiscais [65]. Por conseguinte, os contribuintes exercem o direito de serem ouvidos sem terem verdadeiramente acesso ao seu processo. Mais concretamente, os recorrentes explicaram que, durante o procedimento administrativo, não tiveram acesso a todos os documentos contidos no seu

60 V., por exemplo, acórdão de 8 de maio de 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, n.os 49 e 50), em que o Tribunal de Justiça declarou que o direito a uma boa administração, consagrado no artigo 41.º da Carta, reflete um princípio geral do direito da União e sustentou que «uma vez que […] um Estado-Membro aplica o direito da União, as exigências que decorrem do direito a uma boa administração, designadamente o direito que assiste a qualquer pessoa de ver os seus processos serem tratados com imparcialidade num prazo razoável, aplicam-se no quadro de um processo de concessão da proteção subsidiária, como o que está em causa no processo principal, conduzido pela autoridade nacional competente». V. também, neste sentido, acórdão de 22 de novembro de 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, n.os 85 e segs.), e conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, n.º 77).

61 V., por exemplo, acórdãos de 15 de outubro de 1987, Heylens e o. (222/86, EU:C:1987:442, n.º 15); de 5 de novembro de 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, n.os 45 e segs.); e de 11 de dezembro de 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, n.os 30 a 34).

62 V. acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

63 Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, n.º 25).

64 V., nesta matéria, acórdão de 7 de janeiro de 2004, Aalborg Portland e o./Comissão (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, EU:C:2004:6, n.º 68). V., também, conclusões do advogado-geral P. Léger no processo BPB Industries e British Gypsum/Comissão (C-310/93 P, EU:C:1994:408, n.os 112 e segs.). Para uma explicação geral desta «origem», v. Nehl, H.P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Oxford, 1999, p. 45 e segs.

65 Referem o artigo 9.º, n.º 1, o artigo 43.º, n.º 2, alínea j), e o artigo 107.º, n.os 2 e 4, do Código de Processo Tributário, aplicáveis ao caso.

processo, especialmente aos documentos obtidos antes do início formal da inspeção fiscal [66]. Os documentos obtidos antes do início formal da inspeção fiscal só foram juntos ao processo na fase contenciosa, a pedido do órgão jurisdicional de reenvio. Tais documentos não figuravam nos anexos mencionados nas notificações de liquidação originais. Os recorrentes alegam que os referidos documentos foram ocultados para encobrir a existência de um inquérito fiscal antes do efetivo início da inspeção fiscal.

93. Os recorrentes explicam ainda que, no contexto dos procedimentos nacionais, não é possível aduzir novos argumentos na fase contenciosa, ou seja, depois de o processo administrativo ter sido remetido ao juiz em conformidade com as disposições do direito nacional. Os recorrentes sustentam, em especial, que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça [67], a infração do direito de acesso ao processo não pode ser sanada pelo facto de esse acesso ser concedido durante o processo judicial. Nessa situação, segundo os recorrentes, o interessado não tem de demonstrar que, se tivesse tido acesso ao processo, o desfecho do procedimento administrativo teria sido diferente, mas apenas que poderia ter utilizado os elementos constantes do processo em sua defesa.

94. A Comissão e o Governo romeno discordam dos argumentos dos recorrentes. No seu entender, não houve violação dos direitos de defesa no presente caso.

95. O Governo romeno alega que as disposições pertinentes do direito nacional garantem o direito de ser ouvido antes de ser adotada uma decisão e o direito de o contribuinte ser informado ao longo do procedimento [68]. O direito nacional dispõe que a autoridade fiscal apresentará ao contribuinte o projeto do relatório da inspeção fiscal, que contém as conclusões da inspeção e as consequências fiscais, e que dá ao contribuinte a possibilidade de expressar a sua posição. O relatório final da inspeção fiscal é comunicado ao contribuinte juntamente com os respetivos anexos, que contêm todos os documentos relevantes que a Administração teve em conta como base da notificação de liquidação. Além disso, o Governo romeno afirma que a violação dessas formalidades determina a anulação do ato administrativo fiscal.

96. No mesmo sentido, a Comissão alega que não existe qualquer violação dos direitos de defesa. Os recorrentes não solicitaram o acesso ao seu processo e não responderam aos convites das autoridades fiscais para consultarem os documentos no contexto dos processos judiciais. Os recorrentes não invocaram desconhecimento dos documentos com base nos quais foi adotada a decisão fiscal. Segundo a Comissão, o direito de ser ouvido é respeitado quando a decisão se baseia em elementos comunicados pelo recorrente e respeitantes a um contexto factual e jurídico de que este tem conhecimento. Além disso, no tocante ao acesso ao processo na fase contenciosa, a Comissão alega que os recorrentes não demonstraram que os documentos a que não tiveram acesso, e com base nos quais foi adotada a decisão, poderiam ter sido invocados em sua defesa.

97. No meu entender, os argumentos aduzidos pelos recorrentes devem ser rejeitados. Antes de explicar pormenorizadamente os motivos deste meu entendimento, impõem-se alguns esclarecimentos.

66 Alegam, em especial, que não tiveram acesso a várias informações que poderiam ter sido relevantes. No seu entender, alguns elementos de informação obtidos pelas autoridades fiscais antes do início formal da inspeção fiscal, como o contacto com notários e bancos, a consulta de várias bases de dados, a comunicação com outras autoridades ou os pedidos de assistência a outros Estados-Membros, também deveriam estar abrangidos pelo direito de acesso ao processo.

67 Nas suas alegações escritas e orais, os recorrentes evocaram repetidamente o acórdão de 25 de outubro de 2011, Solvay/Comissão (C-109/10 P, EU:C:2011:686, n.os 54 a 57).

68 Remete para os artigos 9.º, 43.º e 107.º do Código de Processo Tributário, referidos nos n.os 10 a 12 das presentes conclusões.

a) Acesso a quê exatamente?

98. Um dos problemas suscitados pelo presente caso, e que se tornou logo evidente na fase da admissibilidade, é a indiscutível falta de clareza quanto ao acesso que os recorrentes pretendem exatamente obter, bem quanto ao que lhes deveria ter sido concedido e o que não foi. Esta falta de clareza tornou-se ainda mais óbvia durante a audiência, onde ficou patente que as diferentes partes atribuíam significados diferentes ao conceito de «acesso a um processo». Assim, continua por determinar o conteúdo exato das informações pretendidas no presente caso.

99. Por este motivo, antes de avançar na análise da questão prejudicial, importa clarificar três variáveis: acesso a *quê*, *quando* e *como*.

100. O «quê» diz respeito ao objeto do direito de acesso: em que consiste exatamente um «processo» ao qual é pedido o acesso? O conjunto completo dos documentos contidos num processo administrativo relativo a todo o procedimento, ou apenas os documentos específicos com base nos quais foi adotada uma decisão? Por processo completo deve entender-se, presumivelmente, o processo todo, incluindo todos os elementos que não estão diretamente relacionados com a decisão adotada, como algumas notas internas, projetos de documentos, cálculos auxiliares e todas as informações obtidas junto de terceiros.

101. O «quando» refere-se ao «momento» do acesso e ao facto de as informações e documentos poderem ter sido obtidos em momentos diferentes: durante as averiguações preliminares, durante o período de inquérito administrativo formal conducente à liquidação fiscal ou na subsequente fase de execução.

102. O «como» respeita ao modo como o acesso é concedido: poderá sê-lo a pedido dos recorrentes ou na sequência de um convite da autoridade fiscal, ou talvez deva ser concedido oficiosamente, caso em que presumivelmente a autoridade fiscal estaria obrigada a copiar e a enviar ao recorrente o processo ou partes dele sem que tal lhe tivesse sido expressamente solicitado.

103. Se entendi as alegações dos recorrentes corretamente, conforme desenvolvidas na audiência, estes pretendem ter acesso automático a todo o processo administrativo relativo ao procedimento de liquidação fiscal, abrangendo inclusive a fase de averiguações preliminares, e consideram que as autoridades lhes deveriam conceder oficiosamente acesso ao processo, sem que fosse necessário pedi-lo.

104. Considero que essa tese é claramente inaceitável: o princípio geral de direito da União de respeito dos direitos de defesa não garante tal direito. No meu entender, o corolário dos direitos de defesa no contexto de um procedimento nacional como o do presente caso tem um alcance muito mais circunscrito e mitigado: o particular deveria ter acesso, mediante pedido, às informações e aos documentos com base nos quais a Administração prevê adotar a decisão administrativa em causa.

b) A (questionável) analogia com o direito de acesso ao processo no direito da concorrência da União

105. Em apoio dos seus argumentos, os recorrentes invocaram a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao acesso ao processo em casos de direito da concorrência. Em primeiro lugar, alegam que, de acordo com esta linha jurisprudencial, existe um direito de acesso a todo o processo. Em segundo lugar, sustentam que, caso o interessado pudesse ter utilizado os documentos em sua defesa, a violação desse direito determina a anulação da decisão.

106. A jurisprudência do Tribunal de Justiça confirma que, na apreciação da existência ou não de uma violação dos direitos de defesa num caso concreto, devem ser tomadas em consideração não só as circunstâncias específicas desse caso mas também a natureza do ato em causa e as regras jurídicas que regem a matéria em questão [69]. Isso significa que as exigências específicas decorrentes do princípio do respeito dos direitos de defesa e as consequências da sua violação poderão variar em função dos elementos supramencionados. Neste contexto, é relevante ter devidamente em conta a economia e o âmbito das disposições do direito da União que regem a atuação de um Estado-Membro, uma vez que, se tais disposições não estabelecerem garantias processuais específicas (e, como tal, não se puder considerar que o direito da União determinou completamente a situação jurídica), os direitos de defesa deverão ser, em princípio, garantidos pelo direito processual nacional.

107. A este respeito, a tese supramencionada defendida pelos recorrentes ignora a diferença fundamental entre a natureza dos casos de direito da concorrência e outros procedimentos nacionais de caráter geral conduzidos ao abrigo do direito da União, como o processo de cobrança do IVA. Importa destacar, em especial, duas diferenças cruciais.

108. Em primeiro lugar, a natureza dos procedimentos é simplesmente muito diferente. As sanções impostas pelo direito da concorrência caracterizam-se por uma natureza e um grau de severidade quase penais [70]. Em contrapartida, os procedimentos em causa no presente caso dizem respeito à determinação do montante do imposto em dívida [71]. A menos que se sigam correntes bastante periféricas de filosofia política, a imposição e cobrança de impostos dificilmente será considerada uma atividade de natureza penal.

109. Em segundo lugar, a jurisprudência sobre o acesso ao processo em procedimentos respeitantes ao direito da concorrência da União estabelece uma regra autónoma aplicável aos atos das instituições da União no contexto da adoção de decisões que imponham sanções. Esses procedimentos e as respetivas consequências são regulados única e exclusivamente pelo direito da União. Por conseguinte, o nível de proteção deve ser adequadamente sólido e elevado à luz do direito da União, uma vez que apenas as instituições da União podem adotar e fiscalizar a legalidade de tais decisões. Foi neste contexto concreto que a jurisprudência específica sobre o direito de acesso ao processo em casos de concorrência foi desenvolvida, paralelamente à evolução da prática administrativa e da regulamentação dessa questão ao nível da União [72].

110. Em contrapartida, na falta da previsão de regras processuais específicas no direito da União, as condições processuais para assegurar o respeito dos direitos de defesa e as consequências da violação desses direitos são, em princípio, regidas pelo direito nacional [73]. Naturalmente, o direito da União impõe certas exigências, mas estas são, conforme referido no raciocínio acima exposto [74], estabelecidas a um nível diferente.

111. A jurisprudência evocada pelos recorrentes no presente processo não é, portanto, transponível para os procedimentos nacionais de cobrança do IVA.

69 V., por exemplo, acórdãos de 5 de novembro de 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, n.º 54), e de 16 de maio de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, n.º 97 e jurisprudência aí referida).

70 V., neste sentido, acórdão de 8 de julho de 1999, Hüls/Comissão (C-199/92 P, EU:C:1999:358, n.º 150). V., também, acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem de 27 de setembro de 2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l. c. Itália (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, §§ 38 a 42). Nessa conformidade, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 48.º da Carta é aplicável no contexto de procedimentos respeitantes ao direito da concorrência. V., por exemplo, acórdão de 22 de novembro de 2012, E.ON Energie/Comissão (C-89/11 P, EU:C:2012:738, n.ºs 72 e 73).

71 V. nota 50, *supra*.

72 Regulamento (CE) n.º 1/2003 do Conselho, de 16 de dezembro de 2002, relativo à execução das regras de concorrência estabelecidas nos artigos 81.º e 82.º do Tratado (JO 2003, L 1, p. 1).

73 V., por exemplo, acórdãos de 10 de setembro de 2013, G. e R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, n.º 35); de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 75); e de 11 de dezembro de 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, n.º 41).

74 V., *supra*, n.ºs 62 a 65 das presentes conclusões.

c) Efetividade do direito de defesa

112. Onde poderemos então encontrar essas normas? Os limites à opção pelos Estados-Membros nesta matéria emanam das bem conhecidas exigências de equivalência e de efetividade. As regras processuais nacionais devem ser semelhantes às aplicáveis a situações comparáveis nos termos do direito nacional. Não devem tornar impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos de defesa conferidos pelo direito da União [75].

113. No meu entender, e sem prejuízo da verificação a realizar pelo órgão jurisdicional nacional, não foi demonstrado que as disposições processuais nacionais em questão no presente caso violam as exigências de equivalência e de efetividade.

114. Quanto à primeira destas exigências, importa salientar que o presente caso diz respeito a regras gerais de direito fiscal que não são exclusivamente aplicáveis em matéria de IVA. Assim, a exigência de *equivalência* está, por definição, satisfeita.

115. A análise da exigência de *efetividade* é mais complexa. Na prática, coincide com a apreciação do conteúdo substantivo dos direitos de defesa [76].

116. Antes de mais, o acesso ao processo enquanto tal, entendido como o conjunto *completo* de documentos e informações na posse das autoridades administrativas, deve ser claramente distinguido do direito de ter acesso aos documentos em que se baseia a decisão administrativa final.

117. O acesso aos documentos e informações com base nos quais é adotada uma decisão administrativa possui, de facto, uma estreita ligação com o respeito efetivo dos direitos de defesa, enquanto princípio geral de direito da União, e, em especial, com o direito de ser ouvido. De acordo com este princípio, «os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os *elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão*» [77].

118. A relevância do direito de ser ouvido foi explicada pelo Tribunal de Justiça nos seguintes termos: «[essa] regra […] destina-se a permitir que a autoridade competente possa ter utilmente em conta todos os elementos pertinentes. A fim de assegurar uma proteção efetiva da pessoa ou da empresa em causa, essa regra tem, designadamente, por objeto permitir que estas últimas corrijam um erro ou invoquem determinados elementos relativos à sua situação pessoal que militem no sentido de a decisão ser ou não tomada ou ter este ou aquele conteúdo» [78].

119. Considero que, definido deste modo, o acesso às informações ou documentos com base nos quais é adotada uma decisão administrativa constitui uma garantia adequada e efetiva do direito de ser ouvido e, consequentemente, dos direitos de defesa. Permite que o contribuinte dê a conhecer a sua posição em relação aos elementos-chave que servem de base à decisão administrativa.

75 V., neste sentido, acórdãos de 18 de dezembro de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 38), e de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 75).

76 O Tribunal de Justiça declarou que as exigências de equivalência e de efetividade «exprimem» os direitos de defesa. V. acórdãos de 5 de novembro de 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, n.º 52), e de 11 de dezembro de 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, n.º 42).

77 V., por exemplo, acórdãos de 18 de dezembro de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 37), e de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 84) — O sublinhado é meu.

78 V., por exemplo, acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041 n.º 38 e jurisprudência aí referida).

120. Poder-se-ia ainda acrescentar que tal intercâmbio adequado e tempestivo não serve apenas o interesse do contribuinte. É também do interesse da Administração Fiscal adotar uma decisão correta com base em todas as informações pertinentes. Este tipo de intercâmbio cria um quadro de colaboração, que viabiliza uma comunicação fluida entre o particular e a Administração.

121. Assim, não existe o direito de consultar o processo completo, mas sim de ter acesso às informações ou documentos mais importantes nos quais se baseia a decisão administrativa. Além disso, no tocante ao elemento temporal que se traduz no alcance das informações, perfilho do entendimento da Comissão de que é necessário distinguir a fase de inquérito, durante a qual as informações foram recolhidas, da fase contraditória [79]. Por conseguinte, na medida em que os referidos documentos não servirem de base a uma decisão, não considero que o direito da União preveja a obrigação de conceder acesso a todos os documentos e informações recolhidos durante a fase de inquérito, ainda que essas informações tenham possivelmente contribuído para desencadear a adoção do ajustamento proposto.

122. Por último, importa referir que, como alega corretamente a Comissão, não existe, em meu entender, a obrigação de facultar oficiosamente os documentos ou informações pertinentes. É expectável que os contribuintes atuem com a devida diligência no quadro do procedimento que os afeta. O quadro processual nacional deve criar as vias necessárias para que o sujeito passivo possa ter acesso às informações pertinentes caso assim o pretenda, ou seja, a seu pedido [80].

123. No presente caso, tal como alegam a Comissão e o Governo romeno, as disposições de direito nacional aplicáveis parecem prever o direito de os sujeitos passivos exprimirem a sua posição sobre os factos e as circunstâncias pertinentes antes de ser adotada a decisão (artigo 9.º, n.º 1, do código de processo tributário). Estabelecem ainda o direito de ser informado e, em especial, de receber o projeto do relatório da inspeção fiscal contendo as conclusões e as suas consequências fiscais (artigo 107.º, n.º 2, do código de processo tributário).

124. No meu entender, e sem prejuízo da verificação do órgão jurisdicional nacional, o quadro jurídico não parece tornar impossível ou excessivamente difícil a realizar do direito de ser ouvido. Como já referi, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se essas regras foram cumpridas no caso concreto dos recorrentes e se existem outros elementos na prática administrativa nacional que sejam potencialmente problemáticos [81].

125. Por último, no que respeita ao argumento dos recorrentes relativo à proibição de invocação de novos fundamentos na fase contenciosa, o Tribunal de Justiça não tem ao seu dispor elementos que lhe permitam apreciar devidamente a questão. Esta questão não foi suscitada pelo órgão jurisdicional nacional no despacho de reenvio. Foi invocada pelos recorrentes no decorrer do presente processo, mas foi fortemente contestada pelo Governo romeno. Nestas circunstâncias, resta-me recordar que o direito à ação consagrado no artigo 47.º da Carta exige que o tribunal que procede à fiscalização da legalidade de uma decisão que constitua uma aplicação do direito da União «possa verificar se as provas em que se baseia essa decisão não foram obtidas e utilizadas em violação dos direitos garantidos pelo referido direito e, em especial, pela Carta» [82].

79 Acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.os 40 e 41).

80 Existem vários instrumentos que corroboram este entendimento, como a Resolução (77) 31 do Comité de Ministros do Conselho da Europa sobre a proteção dos particulares em relação aos atos das autoridades administrativas (Princípio II) ou o Código do Europeu de Boa Conduta Administrativa, adotado pelo Provedor de Justiça Europeu (artigo 22.º).

81 V. n.º 71, *supra*, das presentes conclusões.

82 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 87).

126. À luz do exposto, entendo que a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio deve ser objeto da seguinte resposta: o princípio geral do respeito dos direitos de defesa exige que, num procedimento nacional de cobrança do IVA, o particular tenha acesso, mediante pedido, às informações e aos documentos com base nos quais foi adotada a decisão administrativa que estabelece as suas obrigações em matéria de IVA.

V. Conclusão

127. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões colocadas pela Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia) nos seguintes termos:

O princípio geral do respeito dos direitos de defesa exige que, num procedimento nacional de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado, o particular tenha acesso, mediante pedido, às informações e aos documentos com base nos quais foi adotada a decisão administrativa que estabelece as suas obrigações em matéria de IVA.