Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MELCHIOR WATHELET
apresentadas em 10 de janeiro de 2017 [1]

Processo C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
contra
Directeur de l'administration des Contributions directes

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo)]

«Reenvio prejudicial — Diretiva 2011/16/UE — Artigo 1.º, n.º 1 — Artigo 5.º — Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade — Troca de informações entre administrações fiscais — Conceito de 'relevância previsível' das informações pedidas — Recusa de um terceiro no Estado requerido de fornecer determinadas informações — Sanções — Aplicação da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia — Artigo 47.º — Artigo 51.º, n.º 1 — Direito a um recurso jurisdicional efetivo — Direito de recurso contra o pedido de informações dirigido ao terceiro»

I – Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial tem essencialmente por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 1, e do artigo 5.º da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE [2], bem como do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

2. Este pedido ocorre no ambiente específico das recentes revelações de «escândalos financeiros» [3] e outros eventuais benefícios fiscais concedidos por determinados países a sociedades multinacionais que a imprensa noticiou nos últimos meses [4]. Esses acontecimentos suscitaram em muitos cidadãos o desejo de maior transparência e equidade na matéria, para não dizer, em alguns, uma incompreensão pela falta de harmonização fiscal na União Europeia.

3. Neste contexto, os instrumentos jurídicos que melhor permitem combater a fraude fiscal — como a Diretiva 2011/16 — são cada vez mais utilizados pelos Estados-Membros. Inelutavelmente, o recurso acrescido a esses meios suscita a questão do equilíbrio entre, por um lado, a eficácia administrativa e, por outro, o respeito dos direitos do cidadão, nomeadamente o direito à ação.

1 Língua original: francês.

2 JO 2011, L 64, p. 1.

3 Penso nas investigações feitas por jornalistas de diversos países, reunidos no Consórcio Internacional de Jornalismo de Investigação (ICIJ) que levaram às revelações chamadas LuxLeaks, SwissLeaks ou ainda Panama Papers.

4 A Comissão Europeia deu início a diversos inquéritos contra vários Estados-Membros que concederam taxas de imposto vantajosas a determinadas empresas, como o Reino dos Países Baixos em relação à Starbucks, a Irlanda em relação à Apple, o Grão-Ducado do Luxemburgo em relação à McDonald's e à Amazon, ou ainda o Reino da Bélgica em relação ao seu sistema denominado «excess profits rulings».

4. Em última análise, é esta delicada equação que está no cerne das questões prejudiciais submetidas pela Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo).

I – Quadro jurídico

A – Direito da União

1. Carta

5. O artigo 47.º da Carta, intitulado «Direito à ação e a um tribunal imparcial» dispõe o seguinte:

«Toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos no presente artigo.

Toda a pessoa tem direito a que a sua seja julgada de forma equitativa, publicamente e num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, previamente estabelecido por lei. Toda a pessoa tem a possibilidade de se fazer aconselhar, defender e representar em juízo.

É concedida assistência judiciária a quem não disponha de recursos suficientes, na medida em que essa assistência seja necessária para garantir a efetividade do acesso à justiça.»

2. Diretiva 2011/16

6. O considerando 9 da Diretiva 2011/16 dispõe o seguinte:

«Os Estados-Membros deverão trocar informações sobre casos concretos sempre que tal lhes seja solicitado por outro Estado-Membro e deverão proceder aos inquéritos necessários à obtenção de tais informações. A norma da ''relevância previsível' destina-se a permitir a troca de informações em matéria fiscal em toda a medida do possível e, simultaneamente, a clarificar que os Estados-Membros não podem efetuar investigações aleatórias nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte. Embora o artigo 20.º da presente diretiva contenha requisitos de procedimento, é necessário interpretar essas disposições de forma flexível, por forma a não comprometer a eficácia da troca de informações.»

7. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16:

«A presente diretiva estabelece as regras e os procedimentos ao abrigo dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e a execução da legislação interna dos Estados-Membros respeitante aos impostos a que se refere o artigo 2.º»

8. O artigo 5.º da Diretiva 2011/16 dispõe o seguinte:

«A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunica à autoridade requerente todas as informações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º, de que disponha ou que obtenha na sequência de inquéritos administrativos.»

9. O artigo 7.º, n.º 4, da Diretiva 2011/16 esclarece o seguinte:

«No prazo de um mês a contar da receção do pedido, a autoridade requerida notifica a autoridade requerente de eventuais lacunas constatadas no pedido, bem como da necessidade de fornecer eventuais informações complementares de caráter geral. Nesse caso, os prazos fixados no n.º 1 começam a correr no dia seguinte ao da receção pela autoridade requerida das informações complementares necessárias.»

10. Nos termos do artigo 17.º da Diretiva 2011/16, intitulado «Limites»:

«1. A autoridade requerida de um Estado-Membro comunica à autoridade requerente de outro Estado-Membro as informações a que se refere o artigo 5.º, desde que a autoridade requerente tenha esgotado as fontes habituais de informação a que teria podido recorrer segundo as circunstâncias para obter as informações solicitadas sem correr o risco de prejudicar a consecução dos seus objetivos.

2. A presente diretiva não impõe qualquer obrigação ao Estado-Membro requerido de proceder a inquéritos ou de comunicar informações, se a realização de tais inquéritos ou a recolha das informações pretendidas para fins próprios infringir a sua legislação.

3. A autoridade competente de um Estado-Membro requerido pode escusar-se a prestar informações sempre que, por razões legais, o Estado-Membro requerente não esteja em condições de prestar informações análogas.

4. A prestação de informações pode ser recusada quando conduza à divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial, ou de informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública.

5. A autoridade requerida informa a autoridade requerente dos motivos que obstam a que o pedido de informações seja satisfeito.»

11. Nos termos do artigo 18.º da Diretiva 2011/16, intitulado «Obrigações»:

«1. Se forem solicitadas informações por um Estado-Membro nos termos da presente diretiva, o Estado-Membro requerido recorre às medidas que tenha previsto em matéria de recolha de informações para a obtenção das informações solicitadas, mesmo que não necessite dessas informações para os seus próprios fins fiscais. Esta obrigação é imposta sem prejuízo dos n.os 2, 3 e 4 do artigo 17.º, cuja invocação não pode em caso algum ser entendida como autorizando um Estado-Membro requerido a não prestar informações apenas por não ter interesse nessas informações a nível interno.

2. O disposto nos n.os 2 e 4 do artigo 17.º não pode, em caso algum, ser entendido como autorizando a autoridade requerida de um Estado-Membro a escusar-se a prestar informações apenas pelo facto de essas informações estarem na posse de uma instituição bancária, de outra instituição financeira, de uma pessoa designada ou atuando na qualidade de agente ou de fiduciário ou pelo facto de estarem relacionadas com uma participação no capital de uma pessoa.

[…]»

12. Por último, o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16 precisa as informações mínimas que devem figurar nos formulários normalizados utilizados no âmbito da troca de informações. Esta disposição está redigida nos seguintes termos:

«O formulário normalizado a que se refere o n.º 1 inclui pelo menos as seguintes informações a prestar pela autoridade requerente:

a) A identidade da pessoa objeto de inspeção ou investigação;

b) O fim fiscal a que se destina o pedido de informações.

A autoridade requerente pode, tanto quanto deles tenha conhecimento e de acordo com a evolução da situação internacional, fornecer o nome e o endereço de qualquer pessoa que se suponha estar na posse das informações solicitadas e bem assim qualquer elemento suscetível de facilitar a recolha de informações pela autoridade requerida.»

B – Direito luxemburguês

1. Lei de 29 de março de 2013

13. A Diretiva 2011/16 foi transposta para o ordenamento jurídico luxemburguês pela Lei de 29 de março de 2013 «que transpõe a Diretiva 2011/16/[…]» (a seguir «Lei de 29 de março de 2013»).

14. O artigo 6.º da Lei de 29 de março de 2013 prevê o seguinte:

«A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida luxemburguesa comunica-lhe as informações previsivelmente relevantes para a administração e a execução da legislação interna do Estado-Membro requerente relativa aos impostos referidos no artigo 1.º, de que disponha ou que obtenha na sequência de inquéritos administrativos.»

15. O artigo 8.º, n.º 1, da Lei de 29 de março de 2013 dispõe o seguinte:

«A autoridade requerida luxemburguesa efetua as comunicações referidas no artigo 6.º o mais rapidamente possível, e o mais tardar seis meses a contar da data de receção do pedido. Todavia, quando a autoridade requerida luxemburguesa já estiver na posse das informações em causa, as comunicações serão efetuadas no prazo de dois meses subsequentes a essa data.»

2. Lei de 25 de novembro de 2014

16. A Lei de 25 de novembro de 2014 «que prevê o procedimento aplicável à troca de informações a pedido em matéria fiscal e que altera a Lei de 31 de março de 2010, relativa à aprovação das convenções fiscais e que prevê o procedimento aplicável em matéria de troca de informações a pedido» (a seguir «Lei de 25 de novembro de 2014»)] contém as seguintes disposições.

17. O artigo 1.º da Lei de 25 de novembro de 2014 dispõe o seguinte:

«1. A presente lei é aplicável a contar da sua entrada em vigor aos pedidos de troca de informações formulados em matéria fiscal que emanem da autoridade competente de um Estado requerente ao abrigo:

[…]

4. da lei alterada de 29 de março de 2013 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade;

[…]»

18. Nos termos do artigo 2.º da Lei de 25 de novembro de 2014:

«1. As administrações tributárias podem requerer ao respetivo detentor todo o tipo de informações solicitadas para efeitos da aplicação da troca de informações, conforme prevista nas [c]onvenções e nas [l]eis.

2. O detentor das informações tem a obrigação de prestar as informações solicitadas, na sua totalidade, de forma precisa e sem alteração, no prazo de um mês a contar da notificação da decisão de injunção para prestação das informações solicitadas. Esta obrigação compreende a transmissão, sem alteração, dos documentos sobre os quais as informações se baseiam.

[…]»

19. Nos termos do artigo 3.º da Lei de 25 de novembro de 2014:

«1. A administração tributária competente deve verificar a regularidade formal do pedido de troca de informações. Considera-se formalmente regular o pedido de troca de informações que contenha a indicação da base jurídica e da autoridade requerente competente e restantes indicações previstas nas [c]onvenções e nas [l]eis.

[...]

3. Quando a administração tributária competente não disponha das informações solicitadas, o diretor da administração tributária competente ou o seu representante deve notificar ao detentor das informações a sua decisão de injunção para prestação das informações solicitadas, por carta registada. A notificação da decisão ao detentor das informações solicitadas vale como notificação a toda a pessoa nela designada.

4. O pedido de troca de informações não pode ser divulgado. Da decisão de injunção devem apenas constar as indicações indispensáveis para que o detentor das informações possa identificar as informações solicitadas.

[…]»

20. O artigo 5.º, n.º 1, da Lei de 25 de novembro de 2014 dispõe o seguinte:

«Quando as informações solicitadas não sejam transmitidas no prazo de um mês a contar da notificação da decisão de injunção para prestação das informações solicitadas, é aplicável ao detentor das informações uma coima fiscal até 250000 euros. O montante da coima é fixado pelo diretor da administração tributária competente ou pelo seu representante.»

21. Por força do artigo 6.º da Lei de 25 de novembro de 2014:

«1. Não é admissível recurso do pedido de troca de informações nem da decisão de injunção previstos no artigo 3.º, n.ºs 1 e 3.

2. O detentor das informações pode interpor recurso de plena jurisdição das decisões previstas no artigo 5.º para o tribunal administratif [(Tribunal Administrativo)]. O recurso deve ser interposto no prazo de um mês a contar da notificação da decisão ao detentor das informações solicitadas. O recurso tem efeito suspensivo […]

Das decisões do tribunal administratif [(Tribunal Administrativo)] é admissível recurso para a Cour administrative [(Supremo Tribunal Administrativo)]. O recurso deve ser interposto no prazo de [quinze] dias contados da notificação da sentença por iniciativa da Secretaria […] A Cour administrative [(Supremo Tribunal Administrativo)] decide no prazo de um mês após a entrega da resposta ou do termo do prazo para entrega deste articulado.»

II – Factos do litígio no processo principal

22. Em 3 de dezembro de 2014, a autoridade competente da Administração Fiscal francesa enviou à Administração Fiscal luxemburguesa um pedido de informações com base na Diretiva 2011/16 no âmbito da análise da situação tributária da sociedade por ações simplificada de direito francês Cofima SAS. Esse pedido dizia respeito a diversas informações relativas à sociedade detentora da Cofima, a saber, a sociedade anónima de direito luxemburguês Berlioz Investment SA (a seguir «Berlioz»).

23. Com efeito, a Berlioz beneficiou dos dividendos que a sua filial, Cofima, lhe pagou, em regime de isenção de retenção na fonte e a Administração Fiscal francesa interrogava-se sobre o cumprimento das condições previstas na matéria pelo direito francês. Pretendeu obter diversas informações da parte da sua homóloga luxemburguesa.

24. Na sequência desse pedido de assistência, o directeur de l'administration des Contributions directes luxembourgeoise (Diretor da Administração dos Impostos Diretos luxemburguesa) (a seguir «Diretor») emitiu, em 16 de março de 2015, uma decisão no sentido de ordenar à Berlioz que lhe comunicasse certas informações (a seguir «decisão de injunção»), solicitando-lhe, em particular:

– informação sobre se a sociedade tem sede efetiva no Luxemburgo e quais as características principais das sucessivas sedes sociais (descrição da sede, superfície dos escritórios pertencentes à Berlioz, equipamento material e informático pertencente à Berlioz, cópia do contrato de arrendamento dos locais, morada), com documentos comprovativos desses dados;

– fornecimento de uma lista dos trabalhadores da Berlioz com indicação da sua função na sociedade e a identificação dos trabalhadores ligados à sede social da sociedade;

– informação sobre se a Berlioz recruta a mão-de-obra no Luxemburgo;

– informação sobre se existe algum contrato entre a Berlioz e a Cofima e, na afirmativa, uma cópia desse contrato;

– indicação das participações da Berlioz noutras sociedades e como foram financiadas essas participações, com documentos comprovativos desses dados;

– indicação dos nomes e moradas dos sócios da Berlioz, bem como do montante do capital detido por cada sócio e da percentagem de detenção de cada sócio; e

– indicação do montante pelo qual os títulos da Cofima estavam inscritos no ativo da Berlioz antes da assembleia geral da Cofima de 7 de março de 2012, e fornecimento do histórico dos valores de entrada dos títulos da Cofima no ativo no momento da entrada de 5 de dezembro de 2002, da entrada de 31 de outubro de 2003 e da aquisição de 2 de outubro de 2007.

25. Em 21 de abril de 2015, a Berlioz respondeu à injunção, salvo quanto aos nomes e moradas dos seus sócios, ao montante do capital detido por cada sócio e à percentagem de detenção de cada sócio, pelo facto de essas informações não serem previsivelmente relevantes na aceção da Diretiva 2011/16 para o controlo efetuado pela Administração Fiscal francesa.

26. Em 22 de abril de 2015, o Diretor ordenou à Berlioz que lhe comunicasse as informações pedidas, até 29 de abril de 2015, sob pena de lhe poder ser aplicada uma coima fiscal, ao abrigo do artigo 5.º, n.º 1, da Lei de 25 de novembro de 2014. Tendo a Berlioz persistido na sua recusa, em 18 de maio de 2015, o Diretor aplicou-lhe uma coima administrativa de 250 000 euros.

27. Na sequência dessa coima, a Berlioz interpôs recurso no tribunal administratif (Tribunal Administrativo, Luxemburgo) da decisão do Diretor que lhe aplicou uma sanção, pedindo a verificação do mérito da decisão de injunção.

28. Por sentença de 13 de agosto de 2015, o tribunal administratif (Tribunal Administrativo) deu provimento parcial ao recurso de plena jurisdição e reduziu a coima para 150 000 euros. Negou provimento ao recurso quanto ao restante, declarando que não havia que conhecer do recurso de anulação subsidiário.

29. Por petição de 31 de agosto de 2015, a Berlioz interpôs recurso na Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo), alegando que a recusa do tribunal administratif (Tribunal Administrativo) de verificar o mérito da decisão de injunção, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 1, da Lei de 25 de novembro de 2014, violava o seu direito a um recurso jurisdicional efetivo conforme garantido pelo artigo 6.º, n.º 1, da Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma, em 4 de novembro de 1950[5].

30. A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) considerou que podia ser necessário ter a Carta em consideração, nomeadamente o seu artigo 47.º Depois de ter notificado as partes no processo principal para apresentarem as suas observações sobre esta questão, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e interrogar o Tribunal de Justiça a título prejudicial.

III – Pedido de decisão prejudicial e tramitação do processo no Tribunal de Justiça

31. Por decisão de 17 de dezembro de 2015, entrada no Tribunal de Justiça em 18 de dezembro de 2015, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Numa situação como a presente, um Estado-Membro aplica o direito da União e, por conseguinte, torna aplicável a Carta, em conformidade com o disposto no artigo 51.º, n.º 1, desta, quando aplica uma sanção pecuniária administrativa a um administrado por lhe imputar o incumprimento de obrigações de cooperação decorrentes de uma decisão de injunção adotada pela sua autoridade nacional competente com base nas regras processuais de direito interno instituídas para o efeito no âmbito da execução, por esse Estado-Membro, na qualidade de Estado requerido, de um pedido de troca de informações de outro Estado-Membro, que este último baseou, nomeadamente, nas disposições da Diretiva 2011/16, relativas à troca de informações a pedido?

2) Caso se conclua que a Carta é aplicável ao presente caso, pode o administrado invocar o artigo 47.º da Carta se considerar que a referida sanção pecuniária administrativa que lhe foi aplicada teria como consequência obrigá-lo a prestar informações no âmbito da execução, pela autoridade competente do Estado-Membro requerido, no qual reside, de um pedido de

5 A seguir «CEDH».

informações de outro Estado-Membro, cujo real objetivo fiscal carece de justificação, pelo que não existe no caso em apreço um fim legítimo, e que visa a obtenção de informações sem relevância previsível para a tributação em causa?

3) Caso se conclua que a Carta é aplicável ao presente caso, o direito à ação e a um tribunal imparcial, consagrado no artigo 47.º da Carta, exige, sem que o artigo 52.º, n.º 1, da Carta permita prever restrições, que o juiz nacional competente tenha competência de plena jurisdição e, por conseguinte, o poder de fiscalizar, pelo menos por via de exceção, a validade de uma decisão de injunção da autoridade competente de um Estado-Membro no âmbito da execução de um pedido de troca de informações submetido pela autoridade competente de outro Estado-Membro, nomeadamente com base na Diretiva 2011/16, no âmbito do recurso interposto pelo terceiro detentor das informações, destinatário dessa decisão de injunção, que tem por objeto uma decisão de aplicação de uma sanção pecuniária administrativa pelo incumprimento imputado a esse particular da sua obrigação de colaboração no âmbito da execução do referido pedido?

4) Caso se conclua que a Carta é aplicável ao presente caso, devem os artigos 1.º, n.º 1, e 5.º da Diretiva 2011/16, à luz, por um lado, do paralelismo com a norma da relevância previsível decorrente do Modelo de Convenção Fiscal da [Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico] sobre o Rendimento e o Património e, por outro, do princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º [TUE], e à luz da finalidade da Diretiva 2011/16, ser interpretados no sentido de que o caráter previsivelmente relevante, face ao caso de tributação visado e à finalidade fiscal indicada, das informações solicitadas por um Estado-Membro a outro Estado-Membro constitui um requisito que o pedido de informações deve preencher para que a autoridade competente do Estado-Membro requerido seja obrigada a dar seguimento ao pedido e para legitimar uma decisão de injunção sua destinada a um terceiro detentor?

5) Caso se conclua que a Carta é aplicável ao presente caso, devem as disposições conjugadas dos artigos 1.º, n.º 1, e 5.º da Diretiva 2011/16 e 47.º da Carta ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma disposição legal de um Estado-Membro que limita em geral a apreciação, pela sua autoridade nacional competente, na qualidade de autoridade do Estado requerido, da validade de um pedido de informações a uma fiscalização da regularidade formal e de que exigem ao juiz nacional, no âmbito do recurso contencioso descrito na terceira questão *supra* perante ele interposto, que verifique o preenchimento do requisito da relevância previsível das informações solicitadas sobre todos os aspetos relacionados com o caso de tributação concretamente em causa, com a finalidade fiscal invocada e com o respeito do artigo 17.º da Diretiva 2011/16?

6) Caso se conclua que a Carta é aplicável ao presente caso, o artigo 47.º, n.º 2, da Carta opõe-se a uma disposição legal de um Estado-Membro que exclui o conhecimento pelo juiz nacional competente do Estado requerido, no âmbito do recurso contencioso descrito na terceira questão *supra* perante ele interposto, do pedido de informações formulado pela autoridade competente de outro Estado-Membro e impõe que se apresente esse documento ao juiz nacional competente e se faculte o seu acesso ao terceiro detentor, incluindo a apresentação desse documento ao juiz nacional, sem permitir ao terceiro detentor o acesso por razões de confidencialidade desse documento, na condição de todas as dificuldades causadas ao terceiro detentor pela limitação dos seus direitos serem suficientemente compensadas pelo procedimento seguido perante o juiz nacional competente?»

32. Foram apresentadas observações escritas pela Berlioz, pelos Governos luxemburguês, belga, italiano, polaco e finlandês, e pela Comissão Europeia.

33. O representante do Governo luxemburguês e a Comissão fizeram alegações na audiência, que teve lugar em 8 de novembro de 2016. O representante do Governo alemão e o representante do Governo francês, que não tinham apresentado observações escritas, também expuseram os seus argumentos nessa audiência.

IV – Análise

A – Observação preliminar quanto ao artigo 47.º da Carta e ao direito que consagra

34. O artigo 47.º da Carta tem a epígrafe «Direito à ação e a um tribunal imparcial». Com esta disposição, a Carta reconhece o direito a um recurso efetivo consagrado no artigo 13.º da CEDH e o direito a um processo equitativo reconhecido no artigo 6.º, n.º 1, da CEDH.

35. A relação entre estes dois artigos da CEDH e o artigo 47.º da Carta é referida expressamente nas Anotações relativas à Carta dos Direitos Fundamentais: o artigo 47.º, primeiro parágrafo, da Carta, «baseia-se no artigo 13.º da CEDH», o segundo parágrafo «corresponde ao n.º 1 do artigo 6.º da CEDH» [6].

36. Em conformidade com o artigo 52.º, n.º 3, da Carta, o direito à ação consagrado no artigo 47.º da referida Carta deve, portanto, ter um sentido e um âmbito idênticos aos que lhes confere a CEDH. Todavia, esta disposição esclarece que não obsta a que o direito da União confira uma proteção mais ampla.

37. A este propósito, importa sublinhar que o artigo 47.º da Carta se mostra mais exigente que o artigo 13.º da CEDH, uma vez que o primeiro exige a organização de uma ação perante um «tribunal», ao passo que o artigo 13.º da CEDH se contenta com uma «instância nacional». Além disso, o artigo 47.º da Carta tem um âmbito de aplicação material mais amplo. Por um lado, é aplicável quando os « direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados» (quer figurem ou não na Carta), enquanto o artigo 13.º da CEDH requer uma violação dos «direitos e liberdades reconhecidos *na [CEDH]*» [7]. Por outro lado, o artigo 6.º, n.º 1, da CEDH limita o direito a um processo equitativo à determinação dos direitos e obrigações de caráter civil ou ao fundamento de qualquer acusação em matéria penal. Esta restrição não consta do artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta [8].

38. Por último, o artigo 47.º da Carta não pode ser tratado independentemente do artigo 19.º, segundo parágrafo, TUE, uma vez que esta disposição impõe aos Estados-Membros que estabeleçam «as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União» [9].

39. É com estas observações em mente que há que considerar as questões prejudiciais submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

B – Quanto à primeira questão prejudicial

40. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se um Estado-Membro aplica o direito da União e, por conseguinte, torna a Carta aplicável, quando prevê na sua legislação uma sanção financeira para um administrado que recusa prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais com fundamento numa diretiva.

6 JO 2007, C 303, pp. 17 a 35, especialmente pp. 29 e 30. V., nomeadamente, neste sentido, acórdão de 30 de junho de 2016, Toma e Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, n.º 40). A propósito da jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre esta questão, v. Lebrun, G., «De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne», *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, pp. 433 a 459, especialmente p. 440.

7 O sublinhado é meu. V., neste sentido, Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions de Seuil, Paris, 2001, pp. 235 e 236.

8 V., neste sentido, Shelton, D., «Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., e Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 1197 a 1275, especialmente n.º 47.44.

9 V., neste sentido, Hofmann, H. Ch., «Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., e Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, p. 1197 a 1275, especialmente n.º 47.50.

41. Nos termos do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, a aplicação do direito da União é, efetivamente, a condição *sine qua non* da aplicabilidade da Carta aos Estados-Membros. Ora, segundo os Governos luxemburguês e finlandês, não é esse o caso da lei nacional em causa no processo principal, porque a sanção financeira que institui não está prevista na Diretiva 2011/16.

42. Com este argumento, esses Estados-Membros distinguem o presente processo do que deu origem ao acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 2.º, o artigo 250.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [10], bem como o artigo 4.º, n.º 3, TUE, previam a aplicação de medidas necessárias à cobrança do imposto. Com base nesta constatação, considerou que as sanções fiscais e a ação penal, conforme previstas na legislação nacional em causa, constituíam uma aplicação do direito da União que tornava a Carta aplicável.

43. Em primeiro lugar, não partilho da tese dos Governos luxemburguês e finlandês, uma vez que considero que a distinção que fazem não tem razão de ser.

44. Antes de mais, importa esclarecer que, no n.º 28 do seu acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), o Tribunal de Justiça também declarou que não era necessário que as leis nacionais em causa tivessem, *elas próprias*, por objeto transpor uma diretiva da União, uma vez que com a sua aplicação se pretendia punir uma violação das disposições da referida diretiva. Por outras palavras, trata-se de dar execução a uma obrigação específica, mas não necessariamente explícita.

45. Em seguida, o artigo 22.º da Diretiva 2011/16 impõe aos Estados-Membros, de uma forma tão genérica quanto as disposições invocadas no acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) [11], que tomem «todas as medidas necessárias para […] assegurar o bom funcionamento do dispositivo de cooperação administrativa previsto na presente diretiva [...]». Seguramente, um mecanismo de aplicação de sanções é uma medida necessária para garantir a eficácia do sistema de troca de informações instaurado pela Diretiva 2011/16 [12]. Sem a ameaça de sanção, a norma que prescreve um comportamento carece de efetividade.

46. Em segundo lugar, é especialmente estranho que o Governo luxemburguês alegue que a Lei de 25 de novembro de 2014 não é uma aplicação do direito da União. Com efeito, nos termos do seu artigo 1.º (que, segundo a sua epígrafe, prevê o procedimento aplicável à troca de informações a pedido em matéria fiscal), esta lei é aplicável aos pedidos que emanem da autoridade competente de um Estado requerente «ao abrigo [...] da Lei alterada de 29 de março de 2013 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade». Ora, é esta lei que transpõe a Diretiva 2011/16.

47. Consequentemente, afigura-se-me difícil sustentar que a referida lei que regula o procedimento a seguir para obter as informações solicitadas por um Estado-Membro com base na Diretiva 2011/16 não aplica esta diretiva. Com efeito, qualquer medida adotada «no âmbito» definido por uma obrigação que decorre do direito da União enquadra-se nele e constitui uma aplicação desse direito [13].

10 JO 2006, L 347, p. 1.

11 Nos termos do artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, «Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA [imposto sobre o valor acrescentado] e para evitar a fraude [...]». O artigo 2.º da Diretiva 2006/112 define as operações sujeitas ao IVA e o artigo 250.º, n.º 1, da mesma diretiva tem por objeto a declaração do IVA que o contribuinte deve apresentar.

12 A este propósito, o facto de a Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (JO 2016, L 148, p. 8) aditar um novo artigo 25.º-A à Diretiva 2011/16 que prevê expressamente que os Estados-Membros estabelecem o regime de sanções aplicável à violação das disposições nacionais adotadas por força da presente diretiva a propósito de um artigo específico (o novo artigo 8.º-AA) não é suscetível de alterar o alcance da regra enunciada no artigo 22.º da Diretiva 2011/16.

13 V., neste sentido, Safjan, M., Düsterhaus, D., e Guérin, A., «La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance», *RTD Eur.*, 2016, pp. 219 a 247, especialmente p. 229.

48. Em terceiro lugar, o Tribunal de Justiça já confirmou que as regras relativas aos pedidos de informações e à utilização destas faziam parte do âmbito de aplicação do direito da União. Com efeito, no acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), que tinha por objeto a interpretação da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos [14], que precedeu a Diretiva 2011/16, o Tribunal de Justiça considerou que «as questões submetidas [...] diz[ia]m respeito *à execução* do direito da União e [que] o Tribunal de Justiça [era] competente para analisar a aplicação, neste contexto, dos direitos fundamentais» [15]. Embora, nesse processo, o Tribunal de Justiça tenha afastado a aplicação da Carta, foi unicamente pelo facto de esta ter entrado em vigor posteriormente ao processo de assistência controvertido.

49. Tendo em atenção as considerações que precedem, considero que quando um Estado-Membro prevê na sua legislação uma sanção financeira para um administrado que recusa prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais com fundamento nomeadamente nas disposições da Diretiva 2011/16, aplica o direito da União, o que conduz à aplicação da Carta.

C – Quanto à segunda questão prejudicial

50. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se um administrado pode invocar o artigo 47.º da Carta quando considere que a sanção pecuniária administrativa que lhe é aplicada (como consequência da sua recusa em prestar informações no âmbito de uma troca das mesmas entre autoridades fiscais) se baseia num pedido de informações cuja validade questiona.

51. Em conformidade com o artigo 47.º, primeiro parágrafo, da Carta «[t]oda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos no presente artigo». Consequentemente, a segunda questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio é fundamental, uma vez que leva o Tribunal de Justiça a precisar o âmbito de aplicação do artigo 47.º da Carta. Com efeito, trata-se, nem mais nem menos, de responder à questão de saber se a aplicação da Carta torna automaticamente aplicável o seu artigo 47.º ou se a aplicabilidade deste artigo está subordinada à pretensa violação de um direito ou de uma liberdade garantidos pelo direito da União.

52. A redação do artigo 47.º, primeiro parágrafo, da Carta tende, efetivamente, a favorecer a segunda parte da alternativa. No entanto, penso que essa interpretação não pode ser considerada.

53. Por um lado, tal interpretação literal do artigo 47.º da Carta seria contrária ao *processus* de reconhecimento do direito à ação em direito da União. Com efeito, esse direito foi, inicialmente, consagrado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça enquanto princípio geral de direito. Ora, desta jurisprudência não resulta a identificação sistemática de um direito ou de uma liberdade específicos como condição de aplicação do direito à ação (v. secção 1, *supra*).

54. Por outro lado, essa interpretação iria contra as diferenças de redação do artigo 47.º da Carta em relação aos artigos 6.º e 13.º da CEDH (v. secção 2, *supra*).

14 JO 1977, L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94.

15 N.º 27 desse acórdão. O sublinhado é meu.

1. Breve resumo da evolução histórica do reconhecimento do direito à tutela jurisdicional efetiva em direito da União

55. Antes de mais, recordo que, antes mesmo da sua inscrição formal na Carta, o Tribunal de Justiça tinha considerado a existência de uma via de recurso jurisdicional um princípio geral de direito da União.

56. Com efeito, perante um direito fundamental como o direito à liberdade de circulação de trabalhadores, o Tribunal de Justiça entendeu que «a existência de uma via de recurso de natureza jurisdicional contra uma decisão de uma autoridade nacional que recusa o benefício desse direito [era] essencial para garantir ao particular a proteção efetiva do seu direito. Como o Tribunal […] admitiu no seu acórdão de 15 de maio de 1986 (Johnston, 222/84, [EU:C:1986:206]), *esta exigência constitui um princípio geral de direito comunitário* que decorre das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros e que foi consagrado nos artigos 6.° e 13.° da Convenção Europeia dos Direitos do Homem» [16].

57. É certo que esse processo punha em causa a violação de um direito, o direito à liberdade de circulação. No entanto, o Tribunal de Justiça deu, em seguida, um passo adicional ao ligar o princípio geral do direito a uma ação à consagração da União enquanto «União de direito».

58. Com efeito, segundo o Tribunal de Justiça, este conceito implica que «*nem os seus Estados-Membros* nem as suas instituições estão isentos da fiscalização da conformidade dos seus atos com a carta constitucional de base que é o Tratado» [17], bem como com os «princípios gerais de direito [e com os] direitos fundamentais» [18].

59. Neste contexto, afigura-se lógico que a identificação sistemática de um direito ou de uma liberdade específicos e garantidos pelo direito da União como condição de aplicação do direito à ação não seja exigida na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

60. O acórdão de 26 de setembro de 2013, Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588), ilustra a diligência do Tribunal de Justiça. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou, antes de mais, que a legislação nacional que institui as sanções aplicáveis em caso de incumprimento da obrigação de publicidade de documentos contabilísticos [19] constituía uma aplicação do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta [20]. Em seguida, o Tribunal de Justiça deduziu daí que as disposições da Carta eram aplicáveis [21]. Por último, sem procurar identificar a violação de um direito ou de uma liberdade específicos, o Tribunal de Justiça deu início ao exame do cumprimento do artigo 47.º da Carta [22].

2. Interpretação do artigo 47.º, primeiro parágrafo, da Carta

61. Além disso, como já referi na minha observação preliminar, o artigo 47.º da Carta tem um âmbito de aplicação material mais amplo que o da CEDH.

16 Acórdão de 15 de outubro de 1987, Heylens e o. (222/86, EU:C:1987:442, n.º 14). O sublinhado é meu.

17 Acórdão de 23 de abril de 1986, Les Verts/Parlamento (294/83, EU:C:1986:166, n.º 23). O sublinhado é meu.

18 Acórdãos de 3 de outubro de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e o./Parlamento e Conselho (C-583/11 P, EU:C:2013:625, n.º 91), e de 19 de dezembro de 2013, Telefónica/Comissão (C-274/12 P, EU:C:2013:852, n.º 56).

19 Obrigação prevista pela Décima primeira Diretiva 89/666/CEE do Conselho, de 21 de dezembro de 1989, relativa à publicidade das sucursais criadas num Estado-Membro por certas formas de sociedades reguladas pelo direito de outro Estado (JO 1989, L 395, p. 36).

20 V. n.º 75 desse acórdão.

21 V. n.º 76 desse acórdão.

22 V. n.ºs 77 e segs. desse acórdão.

62. Enquanto o artigo 13.º da CEDH requer uma violação dos «direitos e liberdades reconhecidos na [CEDH]» para ser aplicado, o artigo 47.º da Carta é aplicável desde que «os direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados», constem ou não da Carta.

63. Ora, nos termos do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, esta só é oponível aos Estados-Membros perante a aplicação do direito da União. Consequentemente, o reconhecimento da aplicabilidade da Carta implica desde logo, necessariamente, a existência de um direito garantido pelo direito da União [23]. Exigir que esta norma do direito da União, que conduz à aplicabilidade da Carta, confira, além disso, um direito subjetivo específico suscetível de ter sido violado em relação ao particular parece-me contraditório com a intenção liberal subjacente ao artigo 47.º da Carta.

64. Por outro lado, vejo uma consagração dessa intenção de autorizar a aplicação automática do artigo 47.º da Carta quando esta é, ela própria, aplicável na utilização do vocábulo «causa» no segundo parágrafo.

65. Com efeito, além da abertura da tutela jurisdicional a todo o direito da União, o artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta reconhece a toda a pessoa o direito a que a sua «causa» seja julgada por um tribunal independente e imparcial, onde o artigo 6.º, n.º 1, da CEDH limita o conceito de «causa» à determinação relativa a *direitos e obrigações* de caráter cível ou sobre o fundamento de qualquer *acusação* em matéria penal.

66. Por último, quando, como no caso em apreço, se trata de por em causa uma decisão lesiva, a aplicabilidade do artigo 47.º da Carta afigura-se a condição *sine qua non* de uma União de direito. Com efeito, como recordei anteriormente, a União de direito implica que nem os Estados-Membros nem as instituições estejam isentos da fiscalização da conformidade dos seus atos.

67. Em conclusão, considero que o direito à ação e a um tribunal imparcial consagrado no artigo 47.º da Carta conduz necessariamente *ao direito de acesso à justiça*, isto é, à possibilidade de um particular submeter a uma fiscalização jurisdicional rigorosa qualquer ato suscetível de lesar os seus interesses [24]. Ora, é aos Estados-Membros que o artigo 19.º, segundo parágrafo, TUE impõe que estabeleçam «as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União».

68. Consequentemente, considero que um administrado pode invocar o artigo 47.º da Carta quando considere que a sanção pecuniária administrativa que lhe é aplicada se baseia num pedido de informações cuja validade questiona, desde que esse pedido seja efetuado no âmbito de um procedimento que constitua a aplicação do direito da União.

D – Quanto à terceira e quinta questões prejudiciais

69. Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito à ação e a um tribunal imparcial, conforme consagrado no artigo 47.º da Carta, exige que o juiz nacional tenha competência de plena jurisdição no âmbito do recurso interposto contra uma sanção pecuniária administrativa aplicada ao recorrente em consequência da sua recusa de comunicar informações no âmbito de uma troca de informações fiscais entre Estados-Membros.

23 V., neste sentido, Shelton, D., «Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., e Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, pp. 1197 a 1275, especialmente n.ºs 47.01 e 47.46.

24 V., neste sentido, Pliakos, A., *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Atenas/Bruxelas, 1997, p. 102, e Prechal, S., «The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?» in Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. e Van Rompuy, B. (ed.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, Berlin, 2016, pp. 143 a 157, especialmente p. 148.

70. Nesta ótica, portanto, a exigência de plena jurisdição visa a possibilidade de o juiz nacional apreciar a proporcionalidade da sanção, mas também a de examinar a legalidade da decisão de injunção na qual se baseia essa sanção.

71. A quinta questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto, pelo seu lado, o alcance da fiscalização que deve ser efetuada. Com efeito, com esta questão, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) pretende saber se a fiscalização que a autoridade fiscal e o juiz do Estado requerido devem efetuar — na hipótese em que lhe deva ser reconhecida uma competência de plena jurisdição — se limita à regularidade formal do pedido de informações.

72. Uma vez que considero que o artigo 47.º da Carta impõe a análise da regularidade da decisão de injunção na qual se baseia a sanção pecuniária subsequente à recusa de responder à referida decisão de injunção, analisarei as duas questões em conjunto.

1. Exigência de uma competência de plena jurisdição

73. Como já tive oportunidade de referir, o artigo 52.º, n.º 3, da Carta estipula que os direitos reconhecidos pela Carta que correspondem a direitos garantidos pela CEDH devem ter um sentido e um alcance idênticos aos que lhes confere a referida convenção. Sem prejuízo das observações feitas a título preliminar, é esse o caso do artigo 47.º da Carta em relação ao artigo 6.º, n.º 1, e ao artigo 13.º da CEDH.

74. Segundo a anotação ao artigo 52.º, n.º 3, da Carta, o sentido e o alcance dos direitos garantidos são determinados não só pela redação da CEDH, mas também pela jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (a seguir «Tribunal EDH») [25]. Ora, há que observar que a jurisprudência do Tribunal EDH relativa à exigência de uma ação é constante: perante um sistema de coimas administrativas — como as sanções fiscais — o direito a um processo equitativo (garantido pelo artigo 6.º, n.º 1, da CEDH e pelo artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta) pressupõe que a decisão de uma autoridade administrativa que não preenche por si própria as condições deste artigo seja sujeita à fiscalização ulterior de um órgão jurisdicional de plena jurisdição [26].

75. Segundo o Tribunal EDH, «entre as características desse órgão jurisdicional, figura o poder de reformar em todos os aspetos a decisão controvertida adotada pelo órgão inferior. Deve, nomeadamente, ter competência para conhecer de todas as questões de facto e de direito pertinentes para o litígio que lhe foi submetido» [27].

76. Além disso, também resulta de jurisprudência constante do Tribunal EDH que um órgão jurisdicional só pode ser vinculado por uma decisão administrativa essencial para o litígio se a decisão em causa for proferida no âmbito de um procedimento administrativo, ele próprio, conforme com os requisitos do 6.º, n.º 1, da CEDH [28].

25 V., neste sentido, acórdão de 22 de dezembro de 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, n.º 35).

26 V., neste sentido, TEDH, 7 de junho de 2012, Segame SA c. França, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, n.os 54 e 55.

27 TEDH, 7 de junho de 2012, Segame SA c. França, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, n.º 55. V., também, a propósito de uma contestação relativa a direitos e obrigações de natureza cível, TEDH, 15 de setembro de 2015, Tsanova-Gecheva c. Bulgária, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, n.º 92, e TEDH, 13 de fevereiro de 2003, Chevrol c. França, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, n.º 77.

28 V., neste sentido, TEDH, 16 de abril de 2013, Fazliyski c. Bulgária, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, n.os 59 e 60; TEDH, 24 de novembro de 2005, Capital Bank AD c. Bulgária, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, n.os 99 a 108, e TEDH, 28 de abril de 2005, I.D. c. Bulgária, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, n.os 50 a 55.

77. No caso em apreço impõem-se duas conclusões. Por um lado, o artigo 5.º, n.º 1, da Lei de 25 de novembro de 2014 qualifica expressamente de «coima fiscal» a medida que sanciona a recusa de comunicar as informações pedidas. Por outro lado, resulta do artigo 6.º desta lei que os particulares apenas dispõem de um recurso contra a decisão que impõe a sanção pecuniária, estando o órgão jurisdicional competente, implicitamente, vinculado pela decisão de injunção.

78. Ora, é incontestável que o procedimento de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade instaurado pela Diretiva 2011/16, transposta para o direito luxemburguês pela Lei de 29 de março de 2013, e as decisões subsequentes de injunção e de sanção adotadas em execução dessas normas não oferecem as garantias do artigo 47.º da Carta. Com efeito, tendo em conta o objetivo de colaboração eficaz entre as administrações que orienta essas decisões [29], estas não são, logicamente, tomadas por um órgão independente e imparcial depois de a parte em causa ter podido ser ouvida equitativa e publicamente.

79. Embora a Diretiva 2011/16 não confira ela própria nenhum direito aos particulares [30], a aplicação de uma sanção pecuniária administrativa prevista com o objetivo de fazer respeitar a diretiva impõe, em contrapartida, o acesso ao juiz.

80. Consequentemente, para que o artigo 47.º da Carta seja respeitado, afigura-se-me que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se num recurso contra a sanção pecuniária administrativa deve poder examinar a legalidade da decisão de injunção na qual se funda a sanção. Por um lado, o juiz nacional não pode ser vinculado pela decisão de injunção adotada unilateralmente pela administração. Por outro lado, a legalidade dessa decisão de injunção é, seguramente, uma questão de direito relevante para o litígio e para a sua resolução.

2. Alcance do recurso de plena jurisdição

81. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal EDH que o direito de acesso aos tribunais não é um direito absoluto [31]. O exercício do direito à ação pode, portanto, ser regulamentado.

a) Possibilidade de limitar o direito à ação

82. Segundo o Tribunal de Justiça, «resulta de jurisprudência constante que os direitos fundamentais não constituem prerrogativas absolutas, mas podem comportar restrições, na condição de que estas correspondam efetivamente a objetivos de interesse geral prosseguidos pela medida em causa e não constituam, à luz da finalidade prosseguida, uma intervenção desmedida e intolerável que atente contra a própria substância dos direitos assim garantidos (v., neste sentido, acórdão de 15 de junho de 2006, Dokter e o. [C-28/05, EU:C:2006:408], n.º 75 e jurisprudência referida, e [TEDH], acórdão Fogarty c. Reino Unido, de 21 de novembro de 2001, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, § 33)» [32].

29 V., nomeadamente, considerandos 3 e 12 da Diretiva 2011/16. Segundo o Tribunal de Justiça, a Diretiva 77/799 tinha por objetivo «combater a fraude e a evasão fiscais internacionais e [tinha sido] adotada para regular a colaboração entre as autoridades tributárias dos Estados-Membros» (acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 32). Esses objetivos não mudaram com a adoção da Diretiva 2011/16.

30 V., neste sentido, a propósito da Diretiva 77/799, acórdão de 27 de setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 n.º 31). V., também, ainda a propósito da Diretiva 77/799 e mais especificamente em relação ao contribuinte que é objeto de um pedido de informações, acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 36).

31 V., neste sentido, acórdão de 30 de junho de 2016, Toma e Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, n.º 44 e jurisprudência referida).

32 Acórdão de 18 de março de 2010, Alassini e o. (C-317/08 a C-320/08, EU:C:2010:146, n.º 63).

83. Esta abordagem é muito semelhante à seguida pelo Tribunal EDH quando analisa as restrições aos direitos garantidos pelos artigos 6.° e 13.° da CEDH [33].

84. Na realidade, trata-se nem mais nem menos de respeitar o disposto no artigo 52.º, n.º 1, da Carta, nos termos do qual «uma restrição ao direito a um recurso efetivo perante um tribunal na aceção do artigo 47.º da Carta [...] só é justificada se estiver prevista na lei, se respeitar o conteúdo essencial do referido direito e se, na observância do princípio geral da proporcionalidade, for necessária e corresponder efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União Europeia, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros» [34].

85. O exercício do direito à ação pode, portanto, ser limitado desde que a *substância* do direito não seja violada. Nesta ótica, o Tribunal EDH também precisou que o papel do artigo 6.º da CEDH não era garantir o acesso a um tribunal que pudesse *substituir* pelo seu próprio parecer o das autoridades administrativas [35].

86. Para avaliar o caráter suficiente do alcance da fiscalização que pode ser efetuada pelo órgão jurisdicional nacional competente, deve ser tomado em consideração o objeto da decisão recorrida. Este elemento é tanto mais importante quando a decisão «respeita a um domínio específico que exige conhecimentos especializados ou se, e em que medida, implica o exercício do poder discricionário da administração» [36].

87. Nestas condições, parece-me que a fiscalização da validade da decisão de injunção na qual se baseia a sanção pecuniária administrativa pode ser limitada desde que essa limitação não prejudique a essência do direito à ação, tenha um objetivo legítimo e exista uma relação razoável de proporcionalidade entre os meios utilizados e o objetivo prosseguido [37].

b) Alcance das fiscalizações de regularidade (pela administração do Estado requerido) e de legalidade (por um tribunal do mesmo Estado) no âmbito de um pedido de informações fundado na Diretiva 2011/16

88. Em primeiro lugar, recordo que a Diretiva 77/799 tinha por objetivo combater a fraude e a evasão fiscais internacionais [38]. Os dois primeiros considerandos da Diretiva 2011/16 confirmam este objetivo. Esta finalidade também pode ser deduzida do artigo 23.º, n.º 2, da referida Diretiva 2011/16, segundo o qual «[o]s Estados-Membros comunicam à Comissão todas as informações relevantes necessárias à avaliação da eficácia da cooperação administrativa nos termos da presente diretiva *para o combate à fraude e evasão fiscais*» [39].

89. Ora, resulta de jurisprudência atualmente constante do Tribunal de Justiça que o objetivo do combate à fraude e evasão fiscais pode ser considerado legítimo e constitutivo de uma razão imperiosa de interesse geral [40].

33 V., neste sentido, Shelton, D., «Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial», *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., e Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, pp. 1197 a 1275, especialmente n.º 47.84.

34 Acórdão de 15 de setembro de 2016, Star Storage e o. (C-439/14 e C-488/14, EU:C:2016:688, n.º 49).

35 V., neste sentido, TEDH, 15 de setembro de 2015, Tsanova-Gecheva c. Bulgária, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, n.º 97.

36 TEDH, 15 de setembro de 2015, Tsanova-Gecheva c. Bulgária, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, n.º 98.

37 V., neste sentido, acórdão de 22 de dezembro de 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, n.º 60).

38 V., neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 30), e de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 32).

39 O sublinhado é meu.

40 V., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 18 de julho de 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, n.º 60), e de 21 de fevereiro de 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, n.ºs 40, 45 e 46).

90. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça declarou que o Estado requerido *tinha*, em princípio, de responder ao pedido de informações apresentado pela autoridade competente de outro Estado-Membro [41].

91. A este respeito, o emprego do presente do indicativo no artigo 5.º da Diretiva 2011/16 confirma o caráter obrigatório da transmissão de informações. Com efeito, segundo este artigo, «[a] pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida *comunica* à autoridade requerente todas as informações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º […]» [42]. A reserva que anteriormente constava do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 77/799 está atualmente desenvolvida num artigo específico da Diretiva 2011/16 com a epígrafe «Limites», a saber, o artigo 17.º Contudo, o artigo 18.º desta diretiva esclarece que as disposições do artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 4 não «[podem] em caso algum ser entendida[s] como autorizando um Estado-Membro requerido a não prestar informações apenas por não ter interesse nessas informações a nível interno».

92. Em terceiro lugar, também é evidente que o Estado requerente não pode pedir qualquer informação fiscal. Com efeito, a remissão operada pelo artigo 5.º da Diretiva 2011/16 para o artigo 1.º da mesma diretiva impõe uma limitação clara: esta diretiva estabelece as regras e os procedimentos que permitem aos Estados-Membros cooperar entre si tendo em vista a troca de informações *previsivelmente relevantes* para a administração e a execução das legislações nacionais respeitantes aos impostos [43].

93. Este limite é explicitado no considerando 9 da Diretiva 2011/16 segundo o qual «[a] norma da 'relevância previsível' destina-se a permitir a troca de informações em matéria fiscal em toda a medida do possível e, simultaneamente, a clarificar que os Estados-Membros não podem efetuar investigações aleatórias nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte […]».

94. Resulta desta disposição e da sua explicação que o respeito da norma dita da «relevância previsível» condiciona a regularidade do pedido de informações. Consequentemente, este deve ser verificado quanto a este aspeto pela autoridade requerida. Aliás, o artigo 7.º, n.º 4, da Diretiva 2011/16 autoriza-a a notificar à autoridade requerente as eventuais lacunas constatadas no pedido.

95. Por conseguinte, esta norma constitui também o critério à luz do qual a legalidade da decisão de injunção deve ser analisada por um tribunal na aceção do artigo 47.º da Carta.

96. Em quarto lugar, a rapidez e a discrição são evidentemente essenciais no combate à fraude e evasão fiscais, o que é confirmado pelos considerandos 4 e 8 da Diretiva 2011/16. É a razão pela qual foram fixados prazos para a comunicação de informações no artigo 7.º desta diretiva [44].

97. Resulta das quatro observações precedentes que, sob pena de privar o mecanismo de cooperação instaurado pela Diretiva 2011/16 de grande parte da sua eficácia, a verificação da regularidade do pedido de informações pela autoridade fiscal do Estado requerido e a subsequente fiscalização da legalidade feita pelo juiz nacional devem ser limitadas. Essa restrição é justificada pelo objetivo de interesse geral de combate à fraude e evasão fiscais prosseguido.

41 V., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 34).

42 O sublinhado é meu.

43 Com exceção do imposto sobre o valor acrescentado, dos direitos aduaneiros, dos impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da União em matéria de cooperação administrativa entre Estados-Membros e das contribuições obrigatórias para a segurança social (artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16).

44 V. considerando 12 da Diretiva 2011/16. Assim, por exemplo, se a autoridade requerida quiser notificar à autoridade requerente as lacunas constatadas no pedido de informações, o artigo 7.º, n.º 4, da Diretiva 2011/16 impõe-lhe que o faça no mês subsequente à receção do pedido de informações.

98. A este respeito, o artigo 20.º da Diretiva 2011/16 identifica os parâmetros úteis à definição do controlo a efetuar, impondo informações mínimas que devem constar dos formulários normalizados cuja utilização é sugerida pelo legislador para os pedidos de informações referidos no artigo 5.º da Diretiva 2011/16 e para as respostas que lhes são dadas. Aliás, o considerando 9 da Diretiva 2011/16 que evoca a norma da «relevância previsível» remete expressamente para o artigo 20.º

99. Os elementos mencionados no artigo 20.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2011/16 são a identidade da pessoa que é objeto de inspeção ou investigação e o fim fiscal a que se destina o pedido de informações. O segundo parágrafo acrescenta que a autoridade requerente também pode fornecer o nome e o endereço de qualquer pessoa que se suponha estar na posse das informações solicitadas.

100. Com base nestes elementos, a autoridade requerida deve estar em condições de determinar se as informações pedidas são *previsivelmente relevantes* para alcançar o objetivo descrito pela autoridade requerente, isto é, que dizem efetivamente respeito à situação tributária do contribuinte em causa e são suscetíveis de ajudar a autoridade requerente a estabelecer corretamente o montante do imposto devido.

101. Por outras palavras, a autoridade do Estado requerido deve estar em condições de responder à questão de saber se as informações pedidas são *suscetíveis* de estar relacionadas com a fixação do imposto que a autoridade requerente procura determinar [45].

102. Esta interpretação é apoiada pelos comentários relativos ao artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património na qual o próprio legislador da União se inspirou [46]. Com efeito, segundo as explicações relativas ao artigo da convenção *supra* referido, deve haver «uma possibilidade *razoável* de que as informações pedidas se *revelem* pertinentes» [47]. O conceito de «relevância previsível» tem por objetivo impedir que um Estado solicite informações «que é *pouco provável* que tenham *uma relação* com um inquérito ou uma fiscalização em curso» [48].

103. O objetivo legítimo prosseguido pela Diretiva 2011/16 impõe que os mesmos limites se apliquem ao controlo da legalidade da decisão de injunção efetuado no âmbito de um recurso jurisdicional interposto da sanção pecuniária aplicada à pessoa que tenha recusado comunicar as informações solicitadas.

104. Concretamente, o juiz nacional deve poder verificar que a decisão de injunção se funda num pedido de informações que apresenta uma relação entre, por um lado, as informações pedidas, o contribuinte em causa, o terceiro eventualmente informado e, por outro, a finalidade fiscal prosseguida.

45 Observo que, na Proposta de Diretiva do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, de 2 de fevereiro de 2009 [COM(2009)29 final], o artigo 5.º, n.º 1, referia-se a «qualquer informação *que possa ser relevante* para a correta determinação das imposições fiscais». O sublinhado é meu.

46 V. n.º 570 da exposição de motivos da Proposta de Diretiva do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, de 2 de fevereiro de 2009 [COM(2009)29 final]. O Tribunal de Justiça já legitimou o facto de os Estados-Membros se inspirarem num modelo de convenção OCDE. V., por exemplo, a propósito do Modelo de Convenção em Matéria de Dupla Tributação, acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, n.º 32).

47 Comentários das disposições do artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, ponto 5. O sublinhado é meu.

48 Comentários das disposições do artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património 2014. O sublinhado é meu.

105. Para lhe ser aplicada uma sanção, a inadequação entre o pedido de informações e a finalidade fiscal prosseguida deve ser manifesta. A imposição de uma análise jurídica detalhada ao juiz do Estado requerido pressupõe um conhecimento aprofundado do quadro factual e jurídico do Estado requerente, o que não lhe pode ser imposto e, aliás, não seria realista [49]. Partilho da opinião expressa pela Comissão segundo a qual o conceito de «relevância previsível» só impõe «uma verificação 'sumária e formal, de natureza factual'» [50].

106. Do mesmo modo, não me parece que os limites à obrigação de comunicação desenvolvidos no artigo 17.º da Diretiva 2011/16 devam ser tomados em consideração. Com efeito, a autoridade requerida é, em princípio, obrigada a responder ao pedido de informações [51] e os limites inscritos no artigo 17.º da referida diretiva são apenas *possibilidades* deixadas à apreciação da autoridade requerida de não transmitir informações [52]. Como o Tribunal de Justiça salientou anteriormente a propósito do Estado requerente, com a utilização do termo «pode», o legislador da União indicou que as administrações fiscais nacionais dispõem de uma faculdade [53]. Ora, é este verbo que é utilizado no artigo 17.º, n.os 3 e 4, da Diretiva 2011/16 [54].

107. Consequentemente, não compete ao juiz apreciar *a posteriori* a oportunidade de utilizar essas possibilidades se a autoridade requerida não considerou útil fazê-lo quando recebeu o pedido de informações.

c) Conclusões intermédias sobre o alcance das fiscalizações de regularidade e de legalidade no âmbito de um pedido de informações baseado na Diretiva 2011/16

108. A Diretiva 2011/16 não confere só por si nenhum direito aos particulares.

109. Todavia, antes de adotar uma decisão de injunção, a autoridade requerida deve estar em condições de determinar se as informações pedidas são previsivelmente relevantes para alcançar o objetivo descrito pela autoridade requerente, isto é, verificar que dizem respeito à situação tributária do contribuinte em causa e são suscetíveis de ajudar a autoridade requerente na determinação correta do montante do imposto devido.

110. A aplicação de uma sanção pecuniária administrativa prevista com o objetivo de fazer respeitar a diretiva impõe, além disso, o acesso a um tribunal na aceção do artigo 47.º da Carta. Isto pressupõe que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se em sede de recurso da sanção pecuniária possa examinar a legalidade da decisão de injunção na qual ela se baseia.

49 V., neste sentido, a propósito da Diretiva 77/799, acórdão de 13 de abril de 2000, W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209, n.º 18).

50 V. n.º 50 das observações escritas da Comissão.

51 V., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 34).

52 Apenas o artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16 condiciona a resposta da autoridade requerida. Todavia, é-lhe impossível verificar o cumprimento da condição. Com efeito, segundo esta disposição, a autoridade requerida comunica as informações a que se refere o artigo 5.º, «desde que a autoridade requerente tenha esgotado as fontes habituais de informação a que teria podido recorrer segundo as circunstâncias para obter as informações solicitadas sem correr o risco de prejudicar a consecução dos seus objetivos». Esta condição impõe-se, portanto, à autoridade requerente. Por força do princípio da cooperação leal no qual a diretiva se baseia, o respeito desta condição deve ser necessariamente presumido pela autoridade requerente, Normalmente, a autoridade requerente só recorre à diretiva quando ela própria não dispõe das informações necessárias.

53 V., neste sentido, acórdãos de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 33), e de 27 de setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 32).

54 O artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16, refere por seu lado que a diretiva «*não impõe* qualquer obrigação ao Estado-Membro requerido de proceder a inquéritos ou de comunicar informações, se a realização de tais inquéritos ou a recolha das informações pretendidas para fins próprios infringir a sua legislação» (o sublinhado é meu).

111. No entanto, o objetivo legítimo do combate à fraude e evasão fiscais prosseguido pela Diretiva 2011/16 impõe a limitação da fiscalização de legalidade nos seguintes termos: o tribunal deve unicamente estar em condições de verificar, com base num exame sumário, que a decisão de injunção se baseia num pedido de informações que apresenta uma relação entre, por um lado, as informações pedidas, o contribuinte em causa e o terceiro eventualmente informado e, por outro, a finalidade fiscal prosseguida. Para levar a uma constatação de ilegalidade, a inadequação entre o pedido de informações e o objetivo fiscal deve ser manifesta.

112. Assim concebido, não me parece que este tipo de fiscalização esvazie da sua substância o direito à ação garantido pelo artigo 47.º da Carta. Além disso, respeita o princípio da proporcionalidade uma vez que as limitações impostas são necessárias para garantir a eficácia do procedimento de colaboração administrativa no domínio da fiscalidade instaurado pela Diretiva 2011/16 e não excedem o necessário para alcançar o objetivo do combate à fraude e evasão fiscais.

d) Observação final quanto à inexistência de incoerência com a situação do contribuinte

113. No seu acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), o Tribunal de Justiça declarou que há que distinguir, no âmbito dos processos de fiscalização tributária, a fase de inquérito — à qual pertence o pedido de informações de uma autoridade tributária a outra — da fase contraditória. Segundo o Tribunal de Justiça, «o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte não exige que este participe no pedido de informações dirigido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro a que foi feito o pedido» [55].

114. Segundo a Comissão, o mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação ao terceiro a quem se pedem informações sob pena de se reconhecerem mais direitos processuais ao terceiro requerido que ao contribuinte visado pelo inquérito fiscal, quando a situação tributária do primeiro não é afetada [56]. Consequentemente, o terceiro requerido não deve dispor do direito de contestar a relevância previsível do pedido de informações.

115. O argumento não pode ser aceite, uma vez que o contribuinte visado pelo inquérito e o terceiro requerido não estão em situações comparáveis.

116. Com efeito, o que justifica a inexistência de reconhecimento obrigatório de direitos processuais ao contribuinte no acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), é o *distinguo* operado pelo Tribunal de Justiça, no procedimento de controlo fiscal, entre a fase de inquérito e a fase contraditória [57]. Aquela começa pelo envio de uma proposta de retificação ao contribuinte. Ora, esta segunda fase acarreta necessariamente para o contribuinte o respeito de determinados direitos, nomeadamente o de contestar a eventual decisão final num tribunal.

117. O terceiro requerido não é implicado na segunda fase do procedimento de controlo fiscal. Não pode, portanto, invocar aí os seus direitos. Além disso, contrariamente à situação do contribuinte, pode-se falar verdadeiramente de inquérito em relação ao terceiro requerido, sobretudo quando lhe é aplicada uma sanção pecuniária? Nessas condições, não é incoerente dar à questão do direito à ação uma resposta diferente consoante se trate do contribuinte cujo Estado requerente procura calcular o imposto ou do terceiro a quem é dirigida a decisão de injunção consecutiva ao pedido de informações.

55 N.º 44 desse acórdão.

56 V. n.º 70 das observações escritas da Comissão.

57 V., a este propósito, n.ºs 56 a 59 das conclusões que a advogada-geral J. Kokott apresentou no processo Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). V., também, para doutrina, Aubert, M., Broussy, E. e Cassagnabère, H., «Chronique de jurisprudence de la CJUE», *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013, p. 2309; Van Eijsden, A., «Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request», *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, n.º 3, pp. 131 a 134, especialmente pp. 132 e 133.

E – Quanto à quarta questão prejudicial

118. Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto ao alcance do conceito de «relevância previsível» referido no artigo 1.º, n.º 1, e no artigo 5.º da Diretiva 2011/16. Em substância, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) pergunta-se se trata de uma condição de validade do pedido de informações dirigido pela autoridade requerente à autoridade requerida e da decisão de injunção subsequente.

119. Na análise da terceira e quinta questões, considerei que a remissão para o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 feita no artigo 1.º da mesma diretiva impunha uma limitação clara à obrigação imposta à autoridade requerida.

120. Com efeito, em conformidade com estes dois artigos, a Diretiva 2011/76 estabelece as regras e os procedimentos nos termos dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações *previsivelmente relevantes* para a administração e a execução da legislação interna dos Estados-Membros respeitante aos impostos [58].

121. Deduzi daqui que o respeito da norma dita da «relevância previsível» condicionava a regularidade do pedido de informações, bem como da decisão de injunção subsequente, e que também constituía o critério à luz do qual a legalidade da decisão de injunção devia ser analisada por um tribunal na aceção do artigo 47.º da Carta [59].

122. Por outras palavras, o caráter previsivelmente relevante das informações solicitadas por um Estado-Membro a outro Estado-Membro constitui uma condição que o pedido de informações deve satisfazer para gerar a obrigação de o Estado-Membro requerido lhe dar seguimento.

F – Quanto à sexta questão prejudicial

123. Com a sua sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 47.º, n.º 2, da Carta impõe que o pedido de informações que foi enviado pela autoridade requerente à autoridade requerida seja comunicado ao destinatário da decisão de injunção e ao tribunal no âmbito do recurso interposto de uma sanção pecuniária subsequente à recusa de responder oposta a essa decisão.

124. A questão não é anódina. Toca o princípio do contraditório que é considerado um princípio fundamental na medida em que permite o exercício dos direitos da defesa e o estabelecimento da verdade judiciária [60].

125. No âmbito da Diretiva 2011/16, os elementos suscetíveis de demonstrar a relação entre as informações pedidas e a finalidade fiscal prosseguida pela autoridade requerente — isto é, a relevância previsível das informações solicitadas — são necessariamente desenvolvidos no pedido de informações. Em contrapartida, não é certo que os referidos elementos sejam reproduzidos no pedido de injunção notificado ao terceiro requerido. Pelo contrário, o artigo 3.º, n.º 4, da Lei de 25 de novembro de 2014 refere expressamente que da decisão de injunção devem apenas constar as indicações indispensáveis para que o detentor das informações possa identificar as informações solicitadas [61].

58 Com exceção do imposto sobre o valor acrescentado, dos direitos aduaneiros, dos impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da União em matéria de cooperação administrativa entre Estados-Membros e das contribuições obrigatórias para a segurança social (artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16).

59 V. n.ºs 94 e 95 das presentes conclusões.

60 V., neste sentido, Miniato, L., *Le principe de contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., Paris, 2008, n.º 121.

61 No caso em apreço, o preceito legal não me parece necessariamente respeitado. Com efeito, o pedido de injunção notificado à Berlioz no processo principal comporta outras informações para além das informações pedidas (v. nota de pé de página 67).

126. Uma decisão de injunção tão concisa não permite certamente verificar se se baseia num pedido de informações que apresenta uma relação entre, por um lado, as informações pedidas, o contribuinte em causa e o terceiro eventualmente informado e, por outro, a finalidade fiscal prosseguida [62].

127. Por conseguinte, o pedido de informações inicial do Estado requerente deve, necessariamente, ser levado ao conhecimento do tribunal ao qual foi submetido o recurso da sanção pecuniária. De contrário, este ficaria impossibilitado de exercer a fiscalização de legalidade imposta pelo artigo 47.º da Carta.

128. Com efeito, como o advogado-geral Y. Bot teve oportunidade de recordar recentemente, no n.º 92 das suas conclusões no processo ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), «*mesmo nos casos em que se invoque uma ameaça à segurança nacional*, a garantia de um recurso efetivo requer, pelo menos, que o órgão de recurso independente seja informado das razões que fundamentaram a decisão controvertida, mesmo que não sejam do conhecimento público […]» [63].

129. Mas o que se passa em relação ao terceiro requerido? O facto de não dispor de um pedido de informações criaria um desequilíbrio entre as partes no processo.

130. Logo no início da construção europeia, o Tribunal de Justiça declarou que seria violar o direito fundamental a um recurso jurisdicional efetivo fundar uma decisão judicial em factos e documentos de que as próprias partes, ou uma delas, não puderam tomar conhecimento e sobre os quais, portanto, não estavam em condições de tomar posição [64].

131. É certo que o princípio do contraditório também não é absoluto. A este propósito, é preciso não esquecer o âmbito em que o litígio se inscreve: a colaboração entre administrações fiscais com o objetivo de combater a fraude e evasão fiscais. Neste contexto, não é de excluir que a comunicação do pedido de informações ao terceiro requerido possa prejudicar a eficácia da troca de informações ou diminuir as hipóteses de sucesso do inquérito conduzido pela autoridade requerente. Além disso, não seria a divulgação do pedido de informações ao terceiro requerido suscetível de violar o direito à proteção dos dados pessoais do contribuinte que é objeto de investigação fiscal?

132. Não penso, todavia, que estes motivos justifiquem de forma geral e absoluta a violação das garantias inerentes ao direito à ação que constitui o acesso limitado aos elementos indispensáveis à apreciação da legalidade da sanção aplicada.

133. Com efeito, embora o Tribunal EDH tenha reconhecido que o princípio do contraditório pode ser restringido, é apenas para preservar o direito fundamental de outra pessoa ou um interesse público importante [65]. Segundo este Tribunal, só as medidas que são «absolutamente necessárias» são legítimas à luz do artigo 6.º, n.º 1, da CEDH [66].

62 V. n.º 111 das presentes conclusões.

63 O sublinhado é meu.

64 V., neste sentido, acórdão de 22 de março de 1961, Snupat/Alta Autoridade (42/59 e 49/59, EU:C:1961:5), e, para confirmação recente do princípio, acórdão de 4 de junho de 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, n.º 56).

65 V., neste sentido, TEDH, 16 de fevereiro de 2000, Jasper c. Reino Unido, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, n.º 52, e TEDH, 19 de fevereiro de 2009, A. e outros c. Reino Unido, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, n.º 205.

66 TEDH, 16 de fevereiro de 2000, Jasper c. Reino Unido, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, n.º 52.

134. A este respeito, no âmbito da Diretiva 2011/16, não se me afigura que os direitos de outra pessoa justifiquem, *a priori*, a confidencialidade do pedido de informações em relação ao terceiro requerido. Com efeito, é provável que as informações relativas ao contribuinte implicado no inquérito fiscal já tenham sido reveladas no pedido de injunção [67]. Em contrapartida, o combate à fraude e evasão fiscais constitui certamente um interesse público importante.

135. Todavia, mesmo em circunstâncias excecionais relacionadas com a segurança pública perante supostas ameaças terroristas, o Tribunal de Justiça declarou que cabia à autoridade nacional competente produzir a prova de que a segurança do Estado ficaria efetivamente comprometida por uma comunicação ao interessado dos motivos precisos e completos que constituem o fundamento da decisão controvertida [68].

136. Esta exigência também consta da jurisprudência do TEDH que pretende que a restrição ao princípio do contraditório seja compensada por mecanismos processuais adequados suscetíveis de garantir um nível satisfatório de equidade no processo [69]. Com efeito, a apreciação da necessidade de uma divulgação pelo juiz foi considerada uma garantia importante suscetível de compensar a recusa de comunicação pela autoridade competente [70].

137. Tendo em conta estas considerações, entendo, portanto, que o pedido de informações deve, necessariamente, ser comunicado ao tribunal chamado a pronunciar-se em sede de recurso da sanção pecuniária, bem como ao terceiro requerido. Embora a administração do Estado requerido considere que esta última comunicação pode comprometer a eficácia da colaboração entre administrações com vista ao combate à fraude e evasão fiscais (ou de prejudicar um outro interesse público ou um direito fundamental de outra pessoa), compete-lhe apresentar a prova no âmbito do recurso referido e ao juiz decidir a questão.

V – Conclusão

138. Tendo em atenção as considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pela Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) da seguinte forma:

«1) Quando um Estado-Membro prevê na sua legislação uma sanção financeira para um administrado que recusa prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais com fundamento nomeadamente nas disposições da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, aplica o direito da União, o que conduz à aplicação da Carta.

2) Um administrado pode invocar o artigo 47.º da Carta quando considere que a sanção pecuniária administrativa que lhe é aplicada se baseia num pedido de informações cuja validade questiona, desde que esse pedido seja efetuado no âmbito de um procedimento que constitua a aplicação do direito da União.

67 Tal é, aliás, o caso em apreço, uma vez que a decisão de injunção precisa a identidade da pessoa coletiva em causa e a finalidade do inquérito instruído pelas autoridades do Estado requerente. Depois de ter referido que «[a] pessoa coletiva em causa no pedido é a sociedade Cofima SAS» e identificado o endereço da sua sede social em França, a decisão de injunção acrescenta expressamente que «[a]s autoridades fiscais francesas verificam a situação tributária da sociedade SAS Cofima, detida pela sociedade Berlioz Investment SA, e necessitam das informações para se poderem pronunciar quanto à aplicação das retenções na fonte sobre as distribuições efetuadas pela SAS Cofima à Berlioz Investment SA» (v. documento A 1 dos autos entregues pelo Governo luxemburguês).

68 V., neste sentido, acórdão de 4 de junho de 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, n.º 61).

69 V., neste sentido, n.º 83 das conclusões que o advogado-geral Y. Bot apresentou no processo ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) e, nomeadamente, TEDH, 16 de fevereiro de 2000, Jasper c. Reino Unido, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, n.º 52.

70 V., neste sentido, TEDH, 16 de fevereiro de 2000, Jasper c. Reino Unido, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, n.º 56.

3) O artigo 47.º da Carta deve ser interpretado no sentido de que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se em sede de recurso da sanção pecuniária administrativa subsequente à recusa de resposta oposta à decisão de injunção deve poder analisar a legalidade dessa decisão. No entanto, dado o objetivo legítimo do combate à fraude e evasão fiscais prosseguido pela Diretiva 2011/16, o tribunal deve unicamente estar em condições de verificar, com base num exame sumário, que a decisão de injunção se baseia num pedido de informações que apresenta uma relação entre, por um lado, as informações pedidas, o contribuinte em causa e o terceiro eventualmente informado e, por outro, a finalidade fiscal prosseguida. Para levar a uma constatação de ilegalidade, a inadequação entre o pedido de informações e o objetivo fiscal deve ser manifesta.

4) O caráter previsivelmente relevante das informações solicitadas por um Estado-Membro a outro Estado-Membro com base na Diretiva 2011/16 constitui uma condição que o pedido de informações deve satisfazer para gerar a obrigação de o Estado-Membro requerido lhe dar seguimento.

5) O pedido de informações em que se baseia a decisão de injunção deve, necessariamente, ser comunicado ao tribunal chamado a pronunciar-se em sede de recurso da sanção pecuniária, bem como ao terceiro requerido. Embora a administração do Estado requerido considere que esta última comunicação pode comprometer a eficácia da colaboração entre administrações com vista ao combate à fraude e evasão fiscais (ou de prejudicar um outro interesse público ou um direito fundamental de outra pessoa), compete-lhe apresentar a prova no âmbito do recurso referido e ao juiz decidir a questão.»