

Processo C-437/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

31 de maio de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo)

Data da decisão de reenvio:

23 de maio de 2019

Recorrente:

État du Grand-duché de Luxembourg

Recorrida:

L

I. Objeto e dados do litígio

- 1 Por carta de 28 de fevereiro de 2018, o Diretor da Administração dos Impostos Diretos do Luxemburgo ordenou à sociedade L (com sede no Luxemburgo) que lhe fornecesse certas informações, nos seguintes termos:

«[...] Em 27 de abril de 2017, a autoridade competente da Administração Fiscal francesa transmitiu-nos um pedido de informações ao abrigo da Diretiva 2011/16 [...] e da convenção fiscal entre o Luxemburgo e a França [...]

[...]

A pessoa coletiva destinatária do pedido é a sociedade F, com sede [em França].

Queira fornecer-nos, no que respeita ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2012 e 31 de dezembro de 2016, as informações e os documentos seguintes [...].

- Queira comunicar os nomes e os endereços dos acionistas da sociedade L e os nomes e endereços dos beneficiários efetivos, diretos e indiretos, independentemente das estruturas interpostas, da sociedade e da distribuição do capital;
- Queira fornecer uma cópia dos registos dos títulos da sociedade L.

[...]» (a seguir «decisão de injunção»).

- 2 As autoridades francesas comunicaram que estavam a proceder à verificação de uma sociedade F (com sede em França), que exercia uma atividade de locação de um bem imobiliário na comuna de [...] (França). A sociedade L é não só a sociedade-mãe indireta da sociedade F (por intermédio de uma sociedade de direito neerlandês), mas é também diretamente detentora de outro bem imobiliário na mesma comuna na França. As autoridades francesas explicaram que as pessoas singulares que detêm direta ou indiretamente bens imobiliários sítos em França devem declará-los e que pretendem conhecer os acionistas e beneficiários económicos da sociedade L.
- 3 Por decisão de 4 de junho de 2018, o diretor indeferiu a reclamação da sociedade L, que interpôs então um recurso para o Tribunal Administrativo, ainda pendente.
- 4 Em 6 de agosto de 2018, o Diretor da Administração dos Impostos Diretos do Luxemburgo aplicou à sociedade L uma coima por incumprimento da decisão de injunção.
- 5 Em 5 de setembro de 2018, a sociedade L interpôs no Tribunal Administrativo recurso da decisão que aplica uma coima.
- 6 Por decisão de 18 de dezembro de 2018, o Tribunal Administrativo julgou o recurso procedente e anulou a decisão que aplica uma coima, de 6 de agosto de 2018.
- 7 O tribunal declarou, em substância, a decisão de injunção inválida devido à contradição entre, por um lado, a identidade do contribuinte especificada na decisão de injunção de 28 de fevereiro de 2018 e, por outro, as explicações apresentadas pelas autoridades francesas quanto ao objetivo para o qual foram pedidas as informações, pelo que persiste uma dúvida quanto à identidade do contribuinte visado pelo pedido de informações. O tribunal sublinhou mais especificamente que as explicações contidas no pedido de informações de 27 de abril de 2017 levam deã concluir que o inquérito em curso visa não a sociedade F, apesar de mencionada no pedido de troca de informações como sendo a pessoa objeto do inquérito em França, e a sua tributação própria, mas sim os beneficiários económicos, pessoas singulares, da sociedade L, que estão, em aplicação da legislação francesa, sujeitos a uma obrigação de declaração da detenção de vários bens imobiliários sítos no território francês.

- 8 Por petição apresentada em 21 de dezembro de 2018, o Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo (a seguir «Estado») recorreu dessa decisão.

北*□婊□念□醇□燻*血軋× 馳H佂J儀J勻*□堀∴II. **Disposições em causa**

Direito da União

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

- 9 O artigo 47.º, com a epígrafe «Direito à ação e a um tribunal imparcial», dispõe:

«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 causa 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.»

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

- 10 O considerando 9 tem a seguinte redação:

«[...] 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.»

- 11 O artigo primeiro, com a epígrafe «Objeto», dispõe:

«1. 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 [...]»

- 12 O artigo 5.º, com a epígrafe «Procedimento de troca de informações a pedido», dispõe:

«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.»

- 13 O artigo 20.º, com a epígrafe «Formulários normalizados e informatizados», dispõe:

«1. [...]

2. 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. [...]

止*□婁□念□醇□燻*血剗× 勳H公J儀J勻*□堀:III. Posição do recorrente

- 14 O Estado contesta que as informações solicitadas sejam manifestamente desprovidas de qualquer pertinência previsível atendendo ao contribuinte em causa, aos terceiros que estejam eventualmente informados e à finalidade fiscal prosseguida. Acusa especialmente o tribunal de ter considerado que persistia uma dúvida quanto à identidade dos contribuintes visados pelo pedido. Alega que as explicações incluídas no pedido das autoridades francesas permitem identificar as pessoas por ele visadas, na medida em que este pedido visa a tributação dos beneficiários económicos, pessoas singulares, da sociedade L que, em aplicação da legislação francesa, estão sujeitas a uma obrigação de declaração dos bens imobiliários detidos direta ou indiretamente em França.
- 15 Admitindo que, no caso em apreço, nem o pedido de troca de informações das autoridades francesas nem a decisão de injunção indicam os nomes das pessoas singulares visadas pelo pedido, mas unicamente o da sociedade francesa F, cujo procedimento de verificação desencadeou o inquérito relativo aos beneficiários, pessoas singulares direta ou indiretamente ligadas a esta sociedade, o Estado sublinha que a finalidade do pedido é precisamente determinar os nomes dessas pessoas singulares que são obrigadas a declarar todos os bens imobiliários de que dispõem direta ou indiretamente em França. Acrescenta que, atendendo à falta de cooperação da parte da sociedade francesa, há fortes razões para pensar que essas pessoas singulares não cumpriram as suas obrigações fiscais e que as autoridades francesas pretendem assim obter a comunicação de informações relativas aos contribuintes, é certo, não identificados pelo seu nome, mas que estão, no entanto,

delimitados de forma precisa. Além disso, atendendo a que a sociedade L é detentora de um imóvel em França e dadas as ligações aparentes desta sociedade com a sociedade F, as autoridades francesas estabelecem claramente, segundo o Estado, uma ligação com o inquérito fiscal em França.

- 16 O Estado deduz daqui que as autoridades francesas podem dirigir-se legitimamente à autoridade luxemburguesa competente para obter as informações relativas à identidade dos proprietários da sociedade luxemburguesa. Alega que este pedido não pode ser qualificado no sentido de ser manifestamente desprovido de qualquer relevância previsível.
- 17 O Estado insiste no conceito da «relevância previsível». Sublinha que a sociedade F é uma sociedade civil imobiliária, fiscalmente transparente e detida a 100% pela sociedade anónima de direito neerlandês N, que é detida, por sua vez, a 100% pela sociedade L. Na medida em que a legislação francesa impõe precisamente às pessoas singulares que declarem os rendimentos dos bens imobiliários detidos direta ou indiretamente em França, o Estado considera que as informações exigidas são previsivelmente relevantes. Acrescenta que é inconcebível que uma sociedade civil imobiliária possa escapar através de uma simples estrutura, ao colocar uma sociedade de fachada num segundo país e ao constituir uma terceira sociedade noutro país, permanecendo as obrigações fiscais de declaração da titularidade de um imóvel sediadas no primeiro país.
- 18 Para fundamentar a relevância previsível das informações assim solicitadas pelas autoridades francesas, o Estado refere-se ao comentário do artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, que especifica em primeiro lugar que *«um pedido de informações não é “ir à pesca” de informações pelo simples facto de esse pedido não precisar o nome ou o endereço (ou os dois) do contribuinte que é objeto de um controlo ou de um inquérito»*, mas que o Estado requerente deveria *«incluir outras informações suficientes para permitir a identificação do contribuinte»*. Em segundo lugar, esse comentário confirma que um inquérito sobre um dado grupo de contribuintes está em conformidade com as exigências do artigo 26.º, n.º 1, do Modelo de Convenção desde que o mesmo respeite a norma da relevância previsível, mas que é necessário que *«o Estado requerente forneça uma descrição pormenorizada do grupo e dos factos e circunstâncias que culminaram no pedido, uma explicação da lei aplicável e porque existem razões para pensar que os contribuintes que são objeto do pedido agrupado não respeitaram essa lei»*.
- 19 Quanto ao artigo 20.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2011/16, o Estado alega que a diretiva não distingue entre uma identificação nominativa e individual e uma identidade determinável. Por conseguinte, nada na diretiva impede a segunda abordagem, segundo a qual basta que seja possível determinar a identidade da pessoa em causa. Além disso, segundo o Estado, a circunstância de que a determinação indireta das pessoas singulares deva passar por três sociedades, sitas em três Estados diferentes para encobrir o beneficiário efetivo do imóvel detido

em França, não é de molde a obstar à ligação de relevância previsível das informações solicitadas.

- 20 Por último, o Estado considera que é prematuro recorrer ao Tribunal de Justiça nesta fase remetendo para as transposições da Diretiva 2015/849, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais [...], que instaura, designadamente, um mecanismo nacional em cada Estado-Membro para identificar os beneficiários efetivos, e da Diretiva 2018/822/UE, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que diz respeito à troca automática e obrigatória de informações no domínio fiscal relativa às disposições transfronteiriças objeto de uma declaração, que vai entrar em vigor em 1 de julho de 2020, completando a Diretiva 2011/16 e abrangendo os beneficiários efetivos. Desse modo, a comunicação dos beneficiários efetivos e, num sentido mais amplo, as informações relativas à identificação dos intermediários e dos contribuintes em causa, incluindo o nome destes, a data e local de nascimento respetivos (para as pessoas singulares), a residência fiscal destes, e, se for o caso, as pessoas que são empresas associadas ao contribuinte em causa, passam a ser efetuadas pelos canais entre administrações fiscais, se for caso disso, de forma automática e regular.

止*□婁□忿□醇□燿*血剝× 颯H佂J儀J勻*□堀∴IV. Posição da recorrida

- 21 A recorrida recorda que a decisão de injunção de 28 de fevereiro de 2018 indica que o contribuinte visado pelo pedido das autoridades francesas é a sociedade francesa F. Afirma que as explicações dadas pelas autoridades fiscais francesas acerca do objetivo fiscal estão em contradição flagrante com a indicação do contribuinte referido na decisão de injunção. Na verdade, o pedido de informações não procura clarificar a situação fiscal da sociedade F, mas pelo contrário, identificar uma ou várias pessoas singulares ainda desconhecidas que deviam ter declarado a detenção, através de uma ou várias sociedades com preponderância imobiliária, de um imóvel sito em França e que não cumpriram essa obrigação legal. De acordo com a recorrida, esta «*contradição flagrante*» é reveladora da pesca às informações feita pelas autoridades fiscais francesas e caucionada pelo diretor no caso em apreço.
- 22 Por outras palavras, as informações solicitadas, a saber, a identidade dos acionistas e beneficiários efetivos da recorrida, dizem precisamente respeito às pessoas que as autoridades fiscais francesas supostamente deveriam identificar ou pelo menos tornar identificáveis no seu pedido.
- 23 A recorrida deduz daqui que a decisão de injunção de 28 de fevereiro de 2018 viola o critério da relevância previsível, pelo que a decisão que aplica a coima controvertida deve ser anulada por ter sido tomada com uma base ilegal.
- 24 Por último, a recorrida expõe o estado das informações de que dispunha no momento da interposição do seu recurso e de que dispõe atualmente para apreciar a relevância previsível do pedido das autoridades francesas. Insiste na evolução

das informações que lhe foram comunicadas ao longo dos intercâmbios, tanto escritos como orais, com o Estado, e uma vez que não teve acesso ao pedido original emitido pelas autoridades fiscais francesas, não está em condições de verificar o conteúdo real deste último, pelo que tem de se sujeitar às explicações incoerentes e lacónicas fornecidas pelo Estado.

- 25 A recorrida pede que, a este título, seja submetida uma questão prejudicial sobre o artigo 47.º da Carta dos direitos fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»). De acordo com a recorrida, o direito a um recurso efetivo, garantido pelo artigo 47.º da Carta, exige que um administrado possa submeter um ato administrativo adotado em aplicação do direito da União a um juiz imparcial, sem que o exercício desse direito a um recurso efetivo implique o risco, em caso de resultado desfavorável para o administrado, de lhe ser aplicada ou mantida uma coima administrativa apesar de esta ter sido imposta sem que esse tivesse podido aceder previamente às informações mínimas que lhe permitam constatar a relevância previsível das informações que lhe são reclamadas pela decisão de injunção.

V. Apreciação da Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo)

- 26 A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) não partilha da análise do Tribunal Administrativo segundo a qual persiste uma dúvida quanto à identidade do contribuinte visado pelo pedido de informações, incerteza essa que priva as informações solicitadas de qualquer relevância previsível.
- 27 É verdade que a decisão de injunção de 28 de fevereiro de 2018 indica apenas a sociedade F como contribuinte objeto do inquérito das autoridades francesas. Por outro lado, tanto a sociedade F como a sociedade L figuram no pedido das autoridades francesas como pessoas coletivas visadas pelo inquérito em França enquanto sociedades detentoras de bens imobiliários sítos em França, ou mesmo de uma participação na sociedade detentora desses bens imobiliários. Decorre assim do conteúdo geral do pedido de 27 de abril de 2017 que as sociedades F e L são pessoas coletivas visadas pelo inquérito em curso das autoridades francesas. Este inquérito apresenta uma especificidade decorrente da legislação francesa segundo a qual a detenção direta de bens imobiliários sítos em França, ou até mesmo a detenção das partes de uma sociedade que detenha bens imobiliários sítos em França geram, para as pessoas singulares que são acionistas e beneficiários económicos dessas sociedades, a obrigação de declarar essas detenções indiretas de bens imobiliários.
- 28 Daqui decorre que, contrariamente à conclusão em sentido oposto do tribunal e à argumentação da recorrida, o pedido de troca de informações de 27 de abril de 2017 não padece de uma contradição entre as pessoas realmente visadas pelo inquérito em curso das autoridades francesas e o objetivo fiscal invocado no pedido, pelo que as informações solicitadas não são manifestamente desprovidas

de qualquer relevância previsível atendendo ao contribuinte visado, aos terceiros que sejam eventualmente informados e à finalidade fiscal prosseguida.

- 29 No entanto, há que recordar que, no pedido de informações, as autoridades francesas não deram nenhuma informação sobre as pessoas singulares visadas pelo inquérito em França, tendo-se limitado a indicar que «a administração fiscal francesa quer saber quem são os acionistas e beneficiários económicos da sociedade L».
- 30 Ora, no Acórdão de 16 de maio de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, n.ºs 63 e 64), o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 no sentido de que «os termos “previsivelmente relevantes” designam a qualidade que devem revestir as informações solicitadas. A obrigação que incumbe à autoridade requerida nos termos do artigo 5.º da Diretiva 2011/16, de cooperação com a autoridade requerente não se estende à comunicação de informações desprovidas dessa qualidade», pelo que «a qualidade de “relevância previsível” das informações solicitadas constitui uma condição do pedido relativo a essas informações».
- 31 O Tribunal de Justiça declarou que «a autoridade requerida deve, em princípio, confiar na autoridade requerente e presumir que o pedido de informações que lhe é submetido é simultaneamente conforme com o direito nacional da autoridade requerente e necessário à investigação», mas que «deve, não obstante, verificar se as informações solicitadas estão desprovidas de qualquer relevância previsível para o inquérito conduzido pela autoridade requerente». Em seguida, o Tribunal de Justiça especificou que há que referir o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16, que menciona elementos pertinentes para efeitos desse controlo e que «compreendem, por um lado, as informações que devem ser prestadas pela autoridade requerente, a saber, a identidade da pessoa objeto de inspeção ou investigação e o fim fiscal do pedido de informações solicitadas, e, por outro, eventualmente, as coordenadas 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». (Acórdão de 16 de maio de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, n.ºs 77, 78 e 79).
- 32 Há que acrescentar que o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16 define, na alínea a), como uma das informações mínimas «a prestar pela autoridade requerente» «a identidade da pessoa objeto de inspeção ou investigação».
- 33 Por conseguinte, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) infere das disposições pertinentes da Diretiva 2011/16 e do Acórdão *Berlioz* que a identidade do contribuinte visado pela investigação no Estado-Membro requerente é uma informação que a autoridade competente deste deve obrigatoriamente fornecer ao Estado requerido para justificar a relevância previsível das informações solicitadas tendo em conta a tributação em causa e a finalidade fiscal invocada. É apenas nesta condição que o pedido de troca de informações de um Estado-Membro requerente preenche o critério da «relevância previsível» e o

artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16, e implica para o Estado-Membro requerido a obrigação de cooperar.

- 34 No caso em apreço, o pedido das autoridades francesas não inclui a identificação nominativa e individual dos acionistas e dos beneficiários efetivos da sociedade L, mas visa essas pessoas enquanto um grupo de pessoas que são objeto de uma designação global a partir de critérios comuns delimitados pela autoridade competente do Estado requerente.
- 35 A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) recorda que o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16 define, na alínea a), como uma das informações mínimas «a prestar pela autoridade requerente» «a identidade da pessoa objeto de inspeção ou investigação». Acrescenta que, embora a Diretiva 2011/16 não especifique de outro modo o conteúdo desta obrigação de identificar o contribuinte visado pelo inquérito no Estado requerente, o Tribunal de Justiça não pode, contudo, estar de acordo com o recorrente que afirma que basta que a identidade possa ser determinada.
- 36 Com efeito, a identificação de uma pessoa pressupõe assim a indicação de elementos suficientes para permitir uma individualização que exclua qualquer confusão com outra pessoa.
- 37 Com base nesta aceção comum do conceito de identidade, o artigo 20.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2011/16 deve ser interpretado no sentido de que o pedido de troca de informações deve, ele próprio, já incluir indicações suficientes que permitam identificar individualmente o ou os contribuintes visados pelo inquérito no Estado requerente e que não basta que o pedido se limite a fornecer elementos comuns que permitam determinar um grupo mais ou menos extenso de pessoas não identificadas, tudo isso para obter precisamente da parte do Estado requerido informações complementares que lhe permitam, se for o caso, reunir todos os elementos para identificar os contribuintes visados.
- 38 Nessa fase, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) pode assim ser levada, com base nesta exigência específica decorrente do artigo 20.º, n.º 2, alínea), da Diretiva 2011/16, a concluir que uma identificação individual, pelo Estado requerente, dos contribuintes concretamente visados pelo inquérito da sua administração nacional constitui um requisito de legalidade do pedido de troca de informações e que esse pedido, que se limita a apresentar características comuns que permitem apenas delimitar um círculo de pessoas com essas características, sem as identificar individualmente, é contrário a esta disposição.
- 39 No que se refere ao artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o rendimento e o património e o seu comentário, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) recorda, antes de mais, que o Tribunal de Justiça declarou no Acórdão Berlioz que «este conceito de relevância previsível reflete o conceito utilizado no artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o rendimento e o quer pela semelhança dos conceitos utilizados quer pela

remissão para as Convenções da OCDE na exposição de motivos da Proposta de Diretiva do Conselho COM (2009) 29 final, de 2 de fevereiro de 2009, relativa à cooperação administrativa no domínio fiscal, que conduziu à adoção da Diretiva 2011/16» (Acórdão de 16 de maio de 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, n.º 67).

- 40 No entanto, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) salienta que, na sua redação adotada em 2005 e ainda válida durante o período de elaboração da Diretiva 2011/16 entre 2009 e 2011, esse comentário especificava, no seu ponto 5, que *«a norma de “relevância previsível” tem por objetivo assegurar uma troca de informações em matéria fiscal que seja o mais ampla possível, e ao mesmo tempo indica claramente que não é permitido aos Estados contratantes “ir à pesca de informações” ou pedir informações que sejam de pertinência duvidosa para elucidar os assuntos fiscais de contribuinte determinado»*. Essa parte do comentário refere-se também a um *«contribuinte determinado»*, conceito que é paralelo ao do *«determinado contribuinte»* utilizado no considerando n.º 9 da Diretiva 2011/16. Esse paralelismo permite concluir que, durante o período de elaboração da Diretiva 2011/16, o Modelo de Convenção era igualmente baseado na exigência de princípio de uma identificação, pelo Estado requerente, do contribuinte visado pela troca de informações entre dois Estados.
- 41 É apenas através da atualização do artigo 26.º do Modelo de Convenção e do respetivo comentário, adotado pelo Conselho da OCDE em 17 de julho de 2012 e integrado no Modelo de Convenção em julho de 2014, que o ponto 5.1 foi acrescentado ao comentário, que especifica que *«um pedido de informações não é “ir à pesca de informações” pelo simples facto de esse pedido não precisar o nome ou endereço (ou os dois) do contribuinte objeto de um controlo ou de um inquérito. (...) No entanto, quando o Estado requerente não fornece o nome ou o endereço (ou os dois) do contribuinte objeto de um controlo ou de um inquérito, o Estado requerente deve incluir outras informações suficientes para permitir a identificação do contribuinte»*. Da igual modo, desde a mesma atualização, um novo ponto 5.2 do comentário forneceu precisões segundo as quais *«[...] quando o pedido diz respeito a um grupo de contribuintes não identificados individualmente [...] é, portanto, necessário que o Estado requerente forneça uma descrição pormenorizada do grupo e dos factos e circunstâncias que culminaram no pedido, uma explicação da lei aplicável e que razões levaram a pensar que os contribuintes do grupo objeto do pedido não respeitaram essa lei, e que assente numa base factual clara»*.
- 42 No entanto, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) tem sérias dúvidas de que a atualização do comentário do Modelo de Convenção de 2012/14 possa ser retomada tal e qual na aplicação da Diretiva 2011/16 quanto à determinação dos contribuintes visados pelo inquérito no Estado requerente em relação à sua aplicação posterior. Duvida disso, designadamente porque a indicação da identidade do contribuinte visado pelo inquérito no Estado requerente, exigida pelo artigo 20.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2011/16, constitui

uma condição específica que não figura no texto do artigo 26.º do Modelo de Convenção.

- 43 Mais importante ainda, a tomada em consideração das evoluções do Modelo de Convenção e do seu comentário na interpretação da diretiva tem como consequência alargar as obrigações dos Estados-Membros decretadas no Conselho através da adoção da Diretiva 2011/16 na medida em que a obrigação de dar seguimento a um pedido de troca de informações se constitui sempre que o pedido vise um grupo de contribuintes não individualmente identificados e não apenas quando indique a identidade do contribuinte visado. Por outras palavras, a mesma norma de relevância previsível contida no texto inicial da Diretiva 2011/16 – que é analisada como requisito de legalidade de um pedido de informações suscetível, de qualquer modo, de ser invocado pelo detentor das informações solicitadas – passaria a considerar-se preenchida nos casos que não poderiam ser anteriormente considerados conformes com essa norma, apesar de a redação do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16 se ter mantido inalterada.
- 44 A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) considera que a interpretação do artigo 1.º, n.º 1, do artigo 5.º e do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16 suscita dúvidas no que se refere à exigência de identificação do contribuinte visado pelo inquérito no Estado requerente, conforme prevista pelo artigo 20.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2011/16, no âmbito da aplicação do critério da relevância previsível das informações solicitadas por um Estado-Membro a outro Estado-Membro.
- 45 A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) acrescenta que não é possível partilhar da argumentação do Estado, no que respeita ao caráter prematuro de um reenvio prejudicial. Com efeito, cabe à Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) examinar a legalidade da decisão de injunção tendo em conta a situação legal em 28 de fevereiro de 2018. Ora, o próprio Estado admite que a Diretiva 2015/849 acima referida foi transposta pela Lei de 13 de janeiro de 2019, que institui um registo dos beneficiários efetivos e que a entrada em vigor da Diretiva 2018/822 acima referida está prevista para 1 de julho de 2020. As disposições dessas duas diretivas não podem, por conseguinte, ser validamente invocadas pelo Estado, uma vez que não produzem ainda nenhum efeito em relação à recorrida nas datas respetivas das duas decisões em causa no presente recurso.
- 46 Por conseguinte, há que submeter ao Tribunal de Justiça uma primeira questão relativa ao conteúdo da exigência de identificação do contribuinte visado pelo inquérito no Estado requerente que decorre da Diretiva 2011/16.
- 47 Em seguida, embora o Tribunal de Justiça reconheça a validade de um pedido de troca de informações relativo a um grupo de contribuintes não individualmente identificados, a questão que então se coloca, por referência ao ponto 5.2 do comentário do artigo 26.º do Modelo de convenção da OCDE, é saber se o cumprimento da norma da relevância previsível implica que o Estado-Membro

requerente, para provar que não houve pesca de informações apesar da falta de identificação individual dos contribuintes visados, possa demonstrar que conduz um inquérito apontado para um grupo limitado de pessoas e não um simples inquérito de verificação fiscal geral e que este inquérito tem por objeto o controlo do cumprimento de uma obrigação legal precisa. Por outras palavras e para retomar a formulação contida no ponto 5.2 do comentário ao artigo 26.º do Modelo de convenção da OCDE, a segunda questão a submeter é a de saber se, em caso de um pedido que visa um grupo de pessoas, o critério da relevância previsível exige «*que o Estado requerente forneça uma descrição pormenorizada do grupo e dos factos e circunstâncias que culminaram no pedido, uma explicação da lei aplicável e porque existem razões para pensar que os contribuintes do grupo objeto do pedido não respeitaram essa lei, e que assente numa base factual clara*».

- 48 Por último, a recorrida sugere que seja submetida uma terceira questão relativa ao respeito do artigo 47.º da Carta. O presente recurso corresponde, em substância, ao que deu origem ao Acórdão Berlioz, em conformidade com o qual o juiz administrativo é obrigado a examinar, a título incidental, a validade da decisão de injunção no âmbito do recurso interposto da decisão de fixação de uma coima, tomada no seguimento dessa decisão quando o direito interno não preveja nenhum recurso direto da decisão de injunção. Com efeito, a recorrida interpõe o presente recurso da decisão que aplica uma coima, de 6 de agosto de 2018, e contesta, nesse âmbito, a título incidental, a validade da decisão de injunção de 28 de fevereiro de 2018.
- 49 A recorrida apenas tomou conhecimento das informações mínimas sobre o pedido de troca de informações das autoridades francesas no âmbito do seu recurso e, por conseguinte, só nessa fase tardia é que pôde analisar com conhecimento de causa a validade da decisão de injunção. Ora, uma vez que a decisão judicial de negar provimento ao recurso se tornou definitiva, a recorrida está sujeita ao pagamento da coima fixada através da decisão de 6 de agosto de 2018. Assim, é legitimamente que a recorrida critica o facto de que, em nenhum momento, dispôs de um prazo útil para decidir, com pleno conhecimento de todas as informações mínimas, conformar-se com a decisão de injunção de 28 de fevereiro de 2018 fornecendo ao diretor as informações solicitadas. A recorrida levanta a questão pertinente de saber se o direito a um recurso efetivo consagrado pelo artigo 47.º da Carta não deve implicar que, numa situação como a do presente caso e na sequência de um eventual reconhecimento definitivo da validade da decisão de injunção e da fixação de uma coima, contra ela proferidas, deve ser concedido ao detentor das informações um determinado prazo para poder dar seguimento à decisão de injunção e que a coima só possa ser exigível quando o detentor não cumpra essa decisão dentro desse prazo.

VI. Questões prejudiciais

50 A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) solicita ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre as seguintes questões:

1. Deve o artigo 20.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2011/16, ser interpretado no sentido de que um pedido de troca de informações, apresentado por uma autoridade de um Estado-Membro requerente que define os contribuintes visados pelo pedido de troca de informações a partir unicamente da sua qualidade de acionista e de beneficiário económico de uma pessoa coletiva, sem que esses contribuintes tenham sido previamente objeto de identificação nominativa e individual por parte da autoridade requerente, é conforme com as exigências de identificação estabelecidas por esta disposição?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, devem o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da mesma diretiva ser interpretados no sentido de que o cumprimento da norma da relevância previsível implica que a autoridade do Estado-Membro requerente, para provar que não houve pesca de informações apesar da falta de identificação individual dos contribuintes visados, possa demonstrar, com base em explicações claras e suficientes, que conduz um inquérito apontado para um grupo limitado de pessoas e não um simples inquérito de supervisão fiscal geral, e que esse inquérito é justificado por suspeitas fundadas de desrespeito de uma obrigação legal precisa?

3. Deve o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretado no sentido de que, quando

- um administrado, ao qual é aplicado, pela autoridade competente do Estado-Membro requerido, uma sanção administrativa pecuniária por desrespeito de uma decisão administrativa que o obriga a fornecer informações no âmbito de um intercâmbio entre administrações fiscais nacionais ao abrigo da Diretiva 2011/16, e que é ela própria insuscetível de um recurso contencioso segundo o direito interno do Estado-Membro requerido, tenha impugnado a legalidade dessa decisão, a título incidental, no âmbito de um recurso interposto contra a sanção pecuniária, e
- esse administrado só tenha tomado conhecimento das informações mínimas enunciadas no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16 durante o processo judicial instaurado no seguimento do recurso contencioso que interpôs da referida sanção,

deve ser-lhe concedido, na sequência do reconhecimento definitivo, a título incidental, da validade da decisão de injunção e da decisão de fixação da coima contra ele proferidas, um prazo suspensivo para pagamento da coima a fim de poder, após ter tomado conhecimento dos elementos relativos à relevância previsível definitivamente confirmada pelo juiz competente, dar seguimento à decisão de injunção?