

Processo C-432/23**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:**

12 de julho de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo)

Data da decisão de reenvio:

11 de julho de 2023

Recorrentes:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Recorrido:

État luxembourgeois

1. Objeto e antecedentes do litígio:

- 1 Em 28 de junho de 2022, o diretor da administração dos impostos diretos emitiu à sociedade em comandita simples F [a seguir «sociedade (F)»] uma decisão redigida, essencialmente, nos seguintes termos:

«[...] a autoridade competente da administração fiscal espanhola transmitiu-nos um pedido de informação ao abrigo [...] da Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011 [...]

A pessoa coletiva a que se refere o pedido é a sociedade espanhola (K) [...]

Peço que nos forneçam, relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2016 e 31 de dezembro de 2019, as informações e documentos seguintes o mais tardar até 3 de agosto de 2022:

- Queiram fornecer, em relação ao referido período, toda a documentação disponível (carta de compromisso, contratos com o cliente, relatórios, memorandos, comunicações, faturas, etc.) relativamente aos serviços prestados pela [vossa sociedade] (F) à sociedade espanhola (K) no âmbito:
 - o da aquisição, em 2015, de 80 % das participações sociais da (N) pelo grupo de investimento (O) (fatura n.º [...]);
 - o da aquisição de outra empresa espanhola pelo grupo em 2018 (fatura n.º [...]);
- Queiram fornecer uma descrição pormenorizada do desenrolar das operações acima referidas, desde o compromisso dos serviços da sociedade (F) até à sua conclusão, bem como uma explicação da sua participação nesses processos e a identificação dos seus interlocutores (vendedores, compradores e terceiros) e as faturas;

[...]»

- 2 Por mensagem de correio eletrónico de 8 de julho de 2022, a sociedade (F) indicou à administração dos impostos diretos ter atuado como advogada e consultora jurídica do grupo a que a sociedade (K) pertencia e estar, deste modo, legalmente impossibilitada de comunicar informações relativas ao seu cliente na medida em que estão cobertas pelo sigilo profissional.
- 3 Numa carta registada com aviso de receção de 8 de agosto de 2022, a sociedade (F) reafirmou a sua posição ao especificar que o seu mandato jurídico no processo visado pela decisão não era de caráter fiscal, mas dizia apenas respeito ao direito societário.
- 4 Por carta registada como aviso de receção de 19 de agosto de 2022, o diretor da administração dos impostos diretos declarou à sociedade (F) que a sua resposta não era satisfatória e recordou-lhe o comentário relativo ao artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE:

«Um Estado requerido pode recusar comunicar informações relativas às comunicações confidenciais entre advogados, ou outros representantes legais autorizados no exercício das suas funções, e os seus clientes, na medida em que as comunicações estão protegidas de qualquer divulgação ao abrigo da sua legislação interna. No entanto, o âmbito de aplicação da proteção dessas comunicações confidenciais deve ser definido de forma estrita. O sigilo não vale para os documentos entregues a um advogado na tentativa de os proteger de uma divulgação exigida por lei. Além disso, as informações relativas à identidade de uma pessoa como o administrador ou beneficiário efetivo de uma sociedade não são geralmente protegidas enquanto comunicação confidencial. Embora o âmbito de aplicação da proteção concedida às comunicações confidenciais possa diferir consoante o Estado, não deve ser excessivamente amplo, uma vez que tal dificultaria uma troca efetiva de informações. As comunicações entre advogados,

ou outros representantes legais autorizados, e os seus clientes apenas são confidenciais na medida em que esses representantes atuem na sua qualidade de advogados ou outros representantes legais autorizados e não a outro título, como acionistas mandatários, fiduciários, fundadores de um fundo fiduciário, administradores de sociedades ou por força do seu poder de consultor para representar uma sociedade nas suas operações comerciais» (atualização do artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e do comentário relativo a este, adotado pelo Conselho da OCDE em 17 de julho de 2012, ponto 19.3)

- 5 Por Decisão de 16 de setembro de 2022, o diretor da administração dos impostos diretos aplicou à sociedade (F) uma coima por esta não ter dado o seguimento adequado à Decisão de 19 de agosto de 2022.
- 6 A sociedade (F) interpôs recurso, no qual interveio a Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Ordem dos Advogados do Luxemburgo). Por Sentença de 23 de fevereiro de 2023, o tribunal administratif (Tribunal Administrativo, Luxemburgo) negou provimento ao recurso e rejeitou a intervenção.
- 7 Por petições iniciais apresentadas a 10 e 13 de março de 2023, a sociedade (F) e a Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg recorreram dessa sentença para a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo).
- 8 A Cour administrative considerou admissíveis os dois recursos interpostos contra a Decisão de 19 de agosto de 2022 e, na sua análise, submeteu ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais enunciadas mais abaixo.

2. Disposições em causa:

A. Direito da União

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

- 9 O artigo 7.º dispõe:

«Respeito pela vida privada e familiar

Todas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações.

- 10 O artigo 52.º dispõe:

«Âmbito e interpretação dos direitos e dos princípios

1. Qualquer restrição ao exercício dos direitos e liberdades reconhecidos pela presente Carta deve ser prevista por lei e respeitar o conteúdo essencial desses direitos e liberdades. Na observância do princípio da proporcionalidade, essas restrições só podem ser introduzidas se forem necessárias e corresponderem

efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros.

[...]».

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

11 O artigo 17.º dispõe:

«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.

[...]

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».

12 O artigo 18.º dispõe:

«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.

[...]»

C. *Legislação luxemburguesa*

A loi générale des impôts du 22 mai 1931 «Abgabenordnung» (Lei Geral dos Impostos de 22 de maio de 1931), a seguir «AO»

13 O artigo 177.º dispõe, em substância:

«(1) Por outro lado, podem recusar comunicar tais informações:

Os defensores e advogados que participaram em processos penais,

1. Os médicos relativamente às informações que lhes foram confiadas no exercício da sua profissão,
2. Os advogados relativamente às informações que lhe foram confiadas no exercício da sua profissão,
3. Os assistentes ou colaboradores das pessoas referidas nos n.ºs 1 a 3 pelos factos de que tomaram conhecimento nesta qualidade.

(2) Esta disposição não é aplicável às pessoas referidas nos n.ºs 3 e 4 pelos factos de que tenham tomado conhecimento ao representar ou aconselhar os seus representados em questões fiscais, a menos que se tratem de questões cuja resposta afirmativa ou negativa possa expor estes últimos a um risco de processo penal».

3. Apreciação da Cour administrative:

- 14 A Decisão de 22 de agosto de 2022 está em conformidade com a legislação luxemburguesa relativa à troca internacional de informações a pedido em matéria fiscal e, em particular, com o artigo 177.º da AO, que regula o sigilo profissional dos advogados em matéria fiscal.
- 15 O artigo 177.º da AO não impede a administração dos impostos diretos de pedir a um advogado informações relativas a outro contribuinte no contexto interno ou internacional. Uma decisão que solicita informações relevantes de qualquer natureza não se torna ilegal por ter sido dirigida a um advogado.
- 16 Em contrapartida, o sigilo profissional do advogado, invocado nos termos dos critérios definidos no artigo 177.º da AO, deve ser considerado um motivo válido para o advogado não executar a decisão de injunção e impede que lhe seja aplicada uma coima.
- 17 Não obstante, as recorrentes contestam a Decisão de 22 de agosto de 2022. Invocam o artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2011/16 e alegam, em substância, que as injunções dirigidas à sociedade (F) para fornecer toda a documentação disponível relativamente aos serviços prestados ao seu cliente constituem uma ingerência injustificada no direito ao respeito pelas comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta. Segundo as recorrentes, esta ingerência não pode ser justificada com base no objetivo prosseguido pela Diretiva 2011/16 de favorecer a fixação correta das taxas e impostos em situações transfronteiriças e lutar contra a fraude, pelo facto de a injunção dirigida à sociedade (F) de fornecer todas as informações solicitadas não poder ser considerada estritamente necessária para alcançar os objetivos da referida diretiva.

- 18 As recorrentes invocam o Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Orde van Vlaamse Balies e o., C-694/20, EU:C:2022:963. Em seu entender, mesmo que a análise feita nesse processo tenha por objeto os mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal de carácter potencialmente agressivo, o Tribunal de Justiça interpreta, no referido acórdão, o alcance do artigo 7.º da Carta de forma mais genérica em relação ao sigilo profissional dos advogados. Os princípios enunciados na Carta são relevantes para a validade das disposições da Diretiva 2011/16 relativas à troca de informações a pedido e das disposições de transposição interna, bem como para a validade da decisão no caso em apreço. No entanto, apesar da formulação genérica desses princípios, o Tribunal de Justiça não teve ainda a ocasião de os aplicar de forma plena à luz do regime da troca de informações a pedido.
- 19 Ao contestar a validade da Decisão de 19 de agosto de 2022, nomeadamente à luz do artigo 7.º da Carta, as recorrentes põem assim em causa a obrigação enquanto tal imposta à sociedade (F), em execução de disposições do direito da União e do direito nacional, de fornecer as informações aí solicitadas.
- 20 Para que poder decidir sob este prisma no presente recurso, a Cour administrative pretende que o Tribunal de Justiça preste alguns esclarecimentos quanto às seguintes questões:
- 21 Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça especificou que o artigo 7.º da Carta «protege a confidencialidade de qualquer correspondência entre pessoas singulares e concede uma proteção reforçada à troca de informações entre os advogados e os seus clientes» (Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Orde van Vlaamse Balies e o., C-694/20, EU:C:2022:963, n.º 27), abrangendo esta proteção não só a atividade de defesa, mas também o aconselhamento jurídico, tanto no que respeita ao seu conteúdo como à sua existência.
- 22 No presente processo, a sociedade (F) indica que aconselhou o seu cliente espanhol unicamente no domínio do direito societário, mais precisamente com vista a criar uma estrutura de aquisição e de financiamento que envolvia diferentes sociedades luxemburguesas. Ainda que pareça, *a priori*, lógico admitir que, uma vez que a consulta jurídica de um advogado destinada à execução de mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal está abrangida pela proteção reforçada do artigo 7.º da Carta, a mesma conclusão pode ser retirada no que se refere ao aconselhamento que visa criar estruturas societárias de investimento, a Cour administrative considera, todavia, que é necessário um esclarecimento neste sentido, atendendo à diversidade desses domínios de intervenção (primeira questão prejudicial).
- 23 Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça considerou que a obrigação imposta pela Diretiva 2011/16 ao advogado de revelar a sua identidade, a sua apreciação quanto ao conteúdo do mecanismo transfronteiriço e o facto de ter sido consultado, bem como a divulgação dessas informações à administração fiscal, implicam uma ingerência no direito ao respeito pelas comunicações entre os advogados e os seus

clientes, garantido no artigo 7.º da Carta (Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Orde van Vlaamse Balies e o., C-694/20, EU:C:2022:963, n.ºs 27 a 30).

- 24 Ora, no caso em apreço, a Decisão de 19 de agosto de 2022 impõe à sociedade (F) que forneça ao diretor, *grosso modo*, todos os documentos relativos às relações com o seu cliente, uma descrição pormenorizada das operações acima referidas, uma explicação da sua participação nesses processos e a identidade dos seus interlocutores. À luz da generalidade das informações solicitadas, afigura-se lógico concluir que a Decisão de 19 de agosto de 2022, como ato individual através do qual a autoridade competente de um Estado-Membro executa as obrigações que lhe incumbem por força da Diretiva 2011/16 num caso concreto, implica igualmente uma ingerência no direito ao respeito pelas comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta. No entanto, à luz da diferença entre os regimes de trocas de informações respetivamente em causa e os atos correspondentes visados, a Cour administrative considera que é necessária uma confirmação desta análise pelo Tribunal de Justiça (segunda questão prejudicial).
- 25 Em terceiro lugar, caso a proteção concedida pelo artigo 7.º da Carta deva ser aplicável ao presente processo e se verifique a existência de uma ingerência, a Cour administrative refere que o Tribunal de Justiça recordou que «os direitos consagrados no artigo 7.º da Carta não parecem ser prerrogativas absolutas, mas devem ser tomados em consideração relativamente à sua função na sociedade. Com efeito, conforme resulta do seu artigo 52.º, n.º 1, da Carta, esta admite restrições ao exercício desses direitos, desde que essas restrições estejam previstas por lei, respeitem o conteúdo essencial desses direitos e, na observância do princípio da proporcionalidade, sejam necessárias e correspondam efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União Europeia ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros» (Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Orde van Vlaamse Balies e o., C-694/20, EU:C:2022:963, n.º 34). «Ora, a luta contra o planeamento fiscal agressivo e a prevenção do risco de evasão e de fraude fiscais constituem objetivos de interesse geral reconhecidos pela União, na aceção do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, suscetíveis de permitir uma restrição ao exercício dos direitos garantidos pelo artigo 7.º desta» (Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Orde van Vlaamse Balies e o., C-694/20, EU:C:2022:963, n.º 34).
- 26 Deste modo, pode-se concluir que o sigilo profissional do advogado, que abrange as relações entre o advogado e os seus clientes, não beneficia de uma proteção absoluta que exclui qualquer injunção para fornecer informações na sequência de um pedido de troca de informações emitido por outro Estado-Membro, mas que tal injunção continua a ser admissível dentro dos limites que cumpram os requisitos acima referidos.
- 27 Quanto ao requisito de que as restrições estejam previstas por lei, o Tribunal de Justiça analisou as disposições do artigo 8.º-AB, n.º 5 da Diretiva 2011/16, relativo ao mecanismo de notificação e de troca automática de mecanismos transfronteiriços, e concluiu que o referido número cumpre o princípio da

legalidade ao prever expressamente a obrigação de o advogado intermediário, dispensado da obrigação de declaração devido ao sigilo profissional que lhe vincula, notificar aos outros intermediários as obrigações de declaração que lhes incumbem por força do n.º 6 deste artigo.

- 28 No entanto, a Diretiva 2011/16 não inclui, em matéria de troca de informações a pedido, uma disposição que prevê um regime especial com restrições específicas para a obrigação de um advogado fornecer informações enquanto terceiro detentor, mas limita-se a enunciar no seu artigo 17.º, n.º 4, que o sigilo profissional pode justificar a recusa de dar seguimento a um pedido de troca de informações.
- 29 Por conseguinte, coloca-se a questão da conformidade da Diretiva 2011/16 com os artigos 7.º e 52.º, n.º 1, da Carta na medida em que não tem, para além do seu artigo 17.º, n.º 4, nenhuma disposição que institua um ordenamento especial e harmonizado do dever de cooperação do advogado enquanto terceiro detentor na troca de informações a pedido (terceira questão prejudicial).
- 30 Em quarto lugar, caso o Tribunal de Justiça conclua pela conformidade da Diretiva 2011/16, apesar da inexistência de disposições específicas que visem o sigilo profissional dos advogados, nomeadamente ao declarar que a diretiva pode validamente deixar aos Estados-Membros a tarefa de regulamentar esta questão através do direito interno no respeito pelos limites impostos no artigo 7.º da Carta, pergunta-se se o regime de cooperação que deve vigorar entre os advogados na troca de informações a pedido instituído pela Diretiva 2011/16, que tem em conta os efeitos do seu sigilo profissional, pode ser determinado pelas disposições de direito interno de cada Estado-Membro previstas para as situações internas, em conformidade com a remissão feita pelo artigo 18.º, n.º 1, da diretiva. Nesta situação, o artigo 177.º da AO deve ser aplicado como disposição de direito interno que regula o dever de cooperação dos advogados enquanto terceiros (quarta questão prejudicial).
- 31 Em quinto lugar, é certo que o artigo 177.º da AO se limita apenas ao aconselhamento dado em matéria fiscal. Contudo, esta restrição da obrigação de comunicação do advogado apenas intervém a nível da execução da decisão de injunção, mas não a nível da emissão da própria decisão de injunção. Com efeito, o artigo 177.º da AO não inclui uma limitação especial da obrigação do advogado no alcance ou caráter das informações que pode ser chamado a fornecer e que impõe ao diretor da administração dos impostos diretos, desde a adoção da sua decisão de injunção, restrições na definição das informações que um advogado é chamado a fornecer-lhe.
- 32 Ora, «quanto à observância do conteúdo essencial do direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta, importa salientar que a obrigação de notificação, instituída pelo artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16, só implica de maneira limitada o levantamento, relativamente a um terceiro intermediário e à administração fiscal,

da confidencialidade das comunicações entre o advogado intermediário e o seu cliente» (Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Orde van Vlaamse Balies e o., C-694/20, EU:C:2022:963, n.º 39). A Cour administrative deduz daqui que uma obrigação de informação imposta a um advogado, que conduz ao levantamento da confidencialidade dessas comunicações, seria considerada uma ingerência no próprio núcleo do direito ao respeito pelas comunicações entre os advogados e os seus clientes.

- 33 No caso em apreço, a Decisão de 19 de agosto de 2022 impõe à sociedade (F) que forneça ao diretor da administração dos impostos diretos, *grosso modo*, todos os documentos relativos às relações com o seu cliente, uma descrição pormenorizada das operações acima referidas, bem como uma explicação da sua participação nesses processos e a identidade dos seus interlocutores. Tendo em conta a generalidade das informações solicitadas que visam todo o processo, incluindo nomeadamente os pormenores quanto ao teor de todas as comunicações entre a sociedade (F) e o seu cliente espanhol, pode-se legitimamente presumir que a obrigação de fornecer todas essas informações afeta o conteúdo essencial do direito ao respeito pelas comunicações entre o advogado e o seu cliente e é suscetível de violar o artigo 7.º da Carta. A decisão em causa é, todavia, compatível com o artigo 177.º da AO e o seu destinatário só pode recusar dar-lhe seguimento se tiver aconselhado o seu cliente fora do domínio exclusivo da fiscalidade, a menos que se trate de questões em matéria fiscal cuja resposta afirmativa ou negativa possa expor o seu mandante a um risco de processos penais.
- 34 Por conseguinte, não se exclui que o Tribunal de Justiça decida também que o artigo 177.º da AO não está em conformidade com o artigo 7.º da Carta e que se deva deduzir daqui que a decisão viola o direito da União neste ponto.
- 35 Não obstante, esta conclusão não implicaria automaticamente a anulação total dessa decisão na medida em que esta não é indivisível, mas constitui uma decisão divisível em cada uma das informações visadas. Ora, quando a ilegalidade só afeta algumas partes dissociáveis de uma decisão, no caso concreto, as partes da Decisão de 19 de agosto de 2022 que se deve considerar que prejudicam o conteúdo essencial do direito ao respeito pelas comunicações entre o advogado e o seu cliente, o juiz administrativo luxemburguês pode limitar a anulação da decisão apenas a essas partes. Ou seja, no presente processo, o juiz administrativo luxemburguês pode deixar subsistir a obrigação feita ao advogado de fornecer as informações que não se considera afetarem o conteúdo essencial do direito ao respeito pelas comunicações entre o advogado e o seu cliente.
- 36 Por conseguinte, ainda que o Tribunal de Justiça reconheça em princípio a possibilidade de ordenar a um advogado que forneça informações no âmbito de uma troca de informações a pedido e mesmo que o artigo 177.º da AO seja admitido, em princípio, como um fundamento jurídico interno válido para tal injunção, nos termos da remissão feita pelo artigo 18.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16, a Cour administrative não se deve limitar a examinar a ingerência no conteúdo

essencial da confidencialidade das comunicações entre o advogado e o seu cliente, mas verificar, além disso, se outros princípios acolhidos pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 8 de dezembro de 2022 são eventualmente suscetíveis de limitar ainda mais as informações que podem ser validamente exigidas da parte de um advogado no âmbito de uma troca de informações a pedido com base na Diretiva 2011/16.

- 37 Com efeito, no seu Acórdão de 8 de dezembro de 2022, o Tribunal de Justiça aplicou o princípio da proporcionalidade à obrigação de notificação dos advogados, indicando que «este exige que as limitações que possam nomeadamente ser impostas por atos de direito da União aos direitos e liberdades consagrados na Carta não ultrapassem os limites do que é adequado e necessário para alcançar os objetivos legítimos prosseguidos ou a necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros, entendendo-se que, sempre que exista uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos restritiva. Além disso, um objetivo de interesse geral não pode ser prosseguido sem que se tenha em conta o facto de que deve ser conciliado com os direitos fundamentais afetados pela medida, através de uma ponderação equilibrada entre, por um lado, o objetivo de interesse geral e, por outro, os direitos em causa, a fim de assegurar que os inconvenientes causados por esta medida não sejam desproporcionados relativamente aos objetivos prosseguidos» (Acórdão de 8 de dezembro de 2022, *Orde van Vlaamse Balies e o.*, C-694/20, EU:C:2022:963, n.º 41).
- 38 No que diz respeito à questão de saber se, nesse processo, a obrigação imposta aos advogados era adequada e necessária à prossecução dos objetivos da Diretiva 2011/16, o Tribunal de Justiça examinou esta questão relativamente à obrigação de notificação prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da referida diretiva, verificando o seu carácter estritamente necessário relativamente às obrigações que incumbem a todos os outros intermediários ou, sendo caso disso, ao contribuinte em causa. Na medida em que essas obrigações dos outros intermediários e do contribuinte em causa asseguram, na perspetiva do Tribunal de Justiça, uma notificação efetiva do mecanismo em questão à administração fiscal competente, concluiu pela falta de necessidade da obrigação de notificação que incumbe aos advogados.
- 39 Embora esses requisitos relativos ao carácter adequado e necessário à realização do objetivo da Diretiva 2011/16 devam ser aplicados à obrigação de um advogado fornecer informações no âmbito da troca de informações a pedido, podem ser entendidos no sentido de impor um controlo reforçado da relevância previsível das informações solicitadas ao advogado a fim de assegurar que seja apenas pedido a este último que forneça informações que podem efetivamente servir para efeitos de tributação no Estado requerente. O requisito da necessidade da obrigação de cooperação do advogado pode também implicar um controlo reforçado da exploração prévia por um Estado-Membro recorrente das fontes habituais de informações a que pode recorrer para obter as informações solicitadas sem arriscar prejudicar a realização desses objetivos, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16. O mesmo requisito pode ainda incitar a que se

verifique concretamente se o advogado visado é efetivamente a única fonte possível das informações solicitadas.

- 40 Do mesmo modo, a ponderação equilibrada a efetuar entre, por um lado, o objetivo de interesse geral e, por outro, os direitos em causa, para que os inconvenientes causados por esta medida não sejam desproporcionados em relação às finalidades pretendidas, pode impor que se prevejam requisitos adicionais da validade de uma decisão de injunção emitida contra um advogado numa troca de informações a pedido, que podem ser relativos a uma finalidade fiscal específica, por exemplo, a deteção de estruturas agressivas ou abusivas, ou à importância das implicações financeiras do controlo levado a cabo no Estado requerente.
- 41 A Cour administrative considera que, na apreciação da validade de uma injunção feita a um advogado para fornecer certas informações num procedimento de troca de informações a pedido com outro Estado-Membro em execução da Diretiva 2011/16, os princípios enunciados no Acórdão de 8 de dezembro de 2022 do Tribunal de Justiça podem pôr em causa a validade de disposições da Diretiva 2011/16, do artigo 177.º da AO e da Decisão de 19 de agosto de 2022 (quinta e sexta questões).

4. Questões prejudiciais:

- 42 Em conformidade com o artigo 267.º TFUE, a Cour administrative pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre as seguintes questões:

«1. Uma consulta jurídica de um advogado em matéria de direito societário – no caso em apreço, com vista à criação de uma estrutura societária de investimento – está abrangida pelo âmbito da proteção reforçada das trocas de informação entre os advogados e os seus clientes concedida pelo artigo 7.º da Carta?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, uma decisão da autoridade competente do Estado-Membro requerido, emitida para dar seguimento a um pedido de troca de informações a pedido feito por outro Estado-Membro com base na Diretiva 2011/16, que tem por objeto a ordem emitida a um advogado para lhe fornecer, *grosso modo*, toda a documentação disponível relativamente às suas relações com o seu cliente, uma descrição pormenorizada das operações que são objeto do seu aconselhamento, uma explicação da sua participação nesses processos e a identificação dos seus interlocutores, constitui uma ingerência no direito ao respeito pelas comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta?

3. Em caso de resposta afirmativa à segunda questão, a Diretiva 2011/16 é compatível com os artigos 7.º e 52.º, n.º 1, da Carta, ao não incluir, para além do seu artigo 17.º, n.º 4, nenhuma disposição que permita formalmente a ingerência na confidencialidade das trocas de informação entre os advogados e os seus

clientes no âmbito do regime da troca de informações a pedido e que defina, ela mesma, o alcance da limitação do exercício do direito em causa?

4. Em caso de resposta afirmativa à terceira questão, o regime do dever de colaboração dos advogados (ou de um escritório de advogados) enquanto terceiros detentores no âmbito da aplicação do mecanismo da troca de informações a pedido instituído pela Diretiva 2011/16, em especial as limitações específicas destinadas a ter em conta o impacto do seu sigilo profissional, pode ser regulado pelas disposições do direito interno de cada Estado-Membro que regem o dever de colaboração dos advogados, enquanto terceiros, na investigação fiscal no âmbito da aplicação da lei fiscal interna, em conformidade com a remissão operada pelo artigo 18.º, n.º 1, da referida diretiva?

5. Em caso de resposta afirmativa à quarta questão, para estar em conformidade com o artigo 7.º da Carta, uma disposição jurídica nacional que estabeleça o regime do dever de colaboração dos advogados enquanto terceiros detentores, como a aplicável no presente processo, deve incluir disposições específicas que:

- assegurem o respeito pelo conteúdo essencial da confidencialidade das comunicações entre o advogado e o seu cliente; e
- instituem requisitos específicos para assegurar que a obrigação de colaboração dos advogados seja reduzida ao que é adequado e necessário para a realização do objetivo da Diretiva 2022/16?

6. Em caso de resposta afirmativa à quinta questão, os requisitos específicos que visam assegurar que a colaboração dos advogados na investigação fiscal seja reduzida ao que é adequado e necessário para a realização do objetivo da Diretiva 2011/16, devem incluir a obrigação de a autoridade competente do Estado-Membro requerido:

- efetuar um controlo reforçado quanto à questão de saber se um Estado-Membro requerente explorou efetiva e previamente as fontes habituais de informação a que pode recorrer para obter as informações solicitadas sem arriscar prejudicar a realização desses objetivos, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16; e/ou
- se ter dirigido, previamente e em vão, a outros potenciais detentores de informação para que se possa dirigir, em última instância, a um advogado na sua qualidade de potencial detentor de informação; e/ou
- proceder, em cada caso individual, a uma ponderação entre, por um lado, o objetivo de interesse geral e, por outro, os direitos em causa, de tal modo que uma decisão de injunção só possa ser validamente emitida contra um advogado se estiverem preenchidos requisitos adicionais, como a exigência de que as implicações financeiras do controlo levado a cabo no Estado-Membro requerente

atinjam ou sejam suscetíveis de atingir uma certa importância ou possam ter relevância penal?»

DOCUMENTO DE TRABALHO