

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

16 de maio de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Diretiva 2011/16/UE – Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade – Artigo 1.º, n.º 1 – Artigo 5.º – Pedido de informações dirigido a um terceiro – Recusa em responder – Sanção – Conceito de “relevância previsível” das informações pedidas – Controlo pela autoridade requerida – Fiscalização pelo juiz – Alcance – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia – Artigo 51.º – Aplicação do direito da União – Artigo 47.º – Direito a um recurso jurisdicional efetivo – Acesso pelo juiz e pelo terceiro ao pedido de informações emanado da autoridade requerente»

No processo C-682/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo), por decisão de 17 de dezembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de dezembro de 2015, no processo

Berlioz Investment Fund SA

contra

Directeur de l’administration des contributions directes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vice-presidente, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger e A. Prechal, presidentes de secção, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (relator), C. Vajda e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: V. Giacobbo-Peyronnel, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 8 de novembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Berlioz Investment Fund SA, por J.-P. Drescher, avocat,
- em representação do Governo luxemburguês, por A. Germeaux e D. Holderer, na qualidade de agentes, assistidos por P.-E. Partsch e T. Evans, avocats,
- em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux e M. Jacobs, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze, na qualidade de agente,
- em representação do Governo francês, inicialmente por S. Ghiandoni, na qualidade de

agente, e em seguida por E. de Moustier, na qualidade de agente,

- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Garofoli, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação do Governo finlandês, por S. Hartikainen, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal, J. F. Brakeland, H. Krämer e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de janeiro de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem 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 (JO 2011, L 64, p. 1), bem como do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Berlioz Investment Fund SA (a seguir «Berlioz») ao directeur de l'administration des contributions directes (Diretor da Administração dos Impostos Diretos, Luxemburgo) a propósito de uma sanção pecuniária que este lhe aplicou por se ter recusado a responder a um pedido de informações no âmbito de uma troca de informações com a Administração Fiscal francesa.

Quadro jurídico

Direito da União

Carta

3 O artigo 47.º da Carta, sob 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

4 Os considerandos 1, 2, 6 a 9 e 19 da Diretiva 2011/16 enunciam:

«(1) [...] A mobilidade dos contribuintes, o número de operações transfronteiriças e a internacionalização dos instrumentos financeiros conhecem uma evolução considerável, dificultando o correto estabelecimento pelos Estados-Membros dos impostos devidos. Estas dificuldades crescentes afetam o funcionamento dos sistemas fiscais e acarretam um fenómeno

de dupla tributação, que incita à fraude e à evasão fiscais. [...]

(2) [...] A fim de obviar aos efeitos negativos deste fenómeno, é indispensável desenvolver uma nova cooperação administrativa entre as administrações fiscais dos Estados-Membros. É necessário dispor de instrumentos que permitam instaurar a confiança entre Estados-Membros, mediante o estabelecimento de regras, obrigações e direitos idênticos para todos os Estados-Membros.

[...]

(6) [...] Para esse efeito, considera-se que esta nova diretiva constitui o instrumento adequado a uma cooperação administrativa eficaz.

(7) A presente diretiva baseia-se nos resultados 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 (JO 1977, L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94),] mas estabelece regras mais claras e mais precisas para reger a cooperação administrativa entre Estados-Membros sempre que tal seja necessário, de modo a instituir, especialmente no que diz respeito à troca de informações, uma cooperação administrativa mais ampla entre Estados-Membros. [...]

(8) [...] Convirá [...] prever mais contactos diretos entre serviços, a fim de conferir maior eficácia e rapidez à cooperação. [...]

(9) 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.

[...]

(19) As situações em que um Estado-Membro requerido pode recusar a prestação de informações deverão ser claramente definidas e limitadas, tendo em conta determinados interesses privados que devam ser protegidos e bem assim o interesse público.»

5 O artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16 dispõe:

«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»

6 O artigo 5.º desta diretiva prevê:

«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.»

7 O artigo 16.º, n.º 1, da referida diretiva tem a seguinte redação:

«As informações comunicadas entre Estados-Membros sob qualquer forma ao abrigo da presente diretiva estão sujeitas à obrigação do segredo oficial e beneficiam da proteção concedida a informações da mesma natureza pela legislação nacional do Estado-Membro que as recebeu. [...]

[...]»

8 O artigo 17.º da mesma diretiva, sob a epígrafe «Limites», dispõe:

«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.»

9 O artigo 18.º da Diretiva 2011/16, sob a epígrafe «Obrigações», enuncia:

«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.

[...]»

10 O artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16 prevê, no que se refere aos pedidos de informações e de inquéritos administrativos ao abrigo do artigo 5.º desta diretiva, a utilização, na medida do possível, de um formulário adotado pela Comissão. O n.º 2 deste artigo 20.º tem a seguinte redação:

«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.»

11 O artigo 22.º da Diretiva 2011/16 prevê, no seu n.º 1, alínea c):

«Os Estados-Membros tomam todas as medidas necessárias para:

[...]

- c) Assegurar o bom funcionamento do dispositivo de cooperação administrativa previsto na presente diretiva.»

Direito luxemburguês

Lei de 29 de março de 2013

12 A Diretiva 2011/16 foi transposta para o direito luxemburguês pela loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [Lei de 29 de março de 2013, que transpõe a Diretiva 2011/16 e 1) altera a Lei geral dos impostos, 2) revoga a Lei de 15 de março de 1979 alterada, relativa à assistência administrativa internacional em matéria de impostos diretos] (*Mémorial A* 2013, p. 756, a seguir «Lei de 29 de março de 2013»).

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

«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.»

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

«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.»

Lei de 25 de novembro de 2014

15 A loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (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) (*Mémorial A 2014*, p. 4170, a seguir «Lei de 25 de novembro de 2014») contém as seguintes disposições.

16 O artigo 1.º, n.º 1, da Lei de 25 de novembro de 2014 dispõe:

«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 de 29 de março de 2013], relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade;

[...]»

17 O artigo 2.º da Lei de 25 de novembro de 2014 prevê:

«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 Convenções e nas Leis.

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.

[...]»

18 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 Convenções e nas Leis.

[...]

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.

[...]»

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

«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 250 000 euros. O montante da coima é fixado pelo

diretor da Administração Tributária competente ou pelo seu representante.»

20 O artigo 6.º da Lei de 25 de novembro de 2014 enuncia:

«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 é admissível recurso para a Cour administrative [Supremo Tribunal Administrativo]. O recurso deve ser interposto no prazo de 15 dias contados da notificação da sentença por iniciativa da Secretaria. [...] A Cour administrative decide no prazo de um mês após a entrega da resposta ou do termo do prazo para entrega deste articulado.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

21 A Berlioz é uma sociedade anónima de direito luxemburguês que beneficiou dos dividendos que a sua filial, a sociedade por ações simplificada de direito francês Cofima, lhe pagou em regime de isenção de retenção na fonte.

22 Em 3 de dezembro de 2014, a Administração Fiscal francesa, que tinha dúvidas sobre se a isenção de que a Cofima tinha beneficiado respeitava as condições previstas no direito francês, dirigiu à Administração Fiscal luxemburguesa um pedido de informações sobre a Berlioz ao abrigo, nomeadamente, da Diretiva 2011/16.

23 Na sequência desse pedido, o Diretor da Administração dos Impostos Diretos adotou, em 16 de março de 2015, uma decisão em que indicou que as autoridades fiscais francesas estavam a verificar a situação fiscal da Cofima e precisavam de informações para poderem pronunciar-se sobre a aplicação de retenções na fonte sobre os dividendos pagos pela Cofima à Berlioz. Nessa decisão e com base no artigo 2.º, n.º 2, da Lei de 25 de novembro de 2014, ordenou à Berlioz que lhe comunicasse certas informações, em particular:

- se a sociedade tem sede efetiva no Luxemburgo e quais as suas características principais, a saber, a descrição dessa sede, superfície dos seus escritórios, o equipamento material e informático pertencente à Berlioz, a cópia do contrato de arrendamento dos locais e a morada, com documentos comprovativos desses dados;
- o fornecimento de uma lista dos trabalhadores com indicação da sua função na sociedade e a identificação dos trabalhadores ligados à sede social da sociedade;
- se recruta a mão de obra no Luxemburgo;
- se existe algum contrato entre a Berlioz e a Cofima e, na afirmativa, uma cópia desse contrato;
- a indicação das suas participações noutras sociedades e como foram financiadas, com documentos comprovativos desses dados;
- a indicação dos nomes e moradas dos seus sócios, do montante do capital detido por cada sócio e da percentagem de detenção de cada sócio; e

– a indicação do montante dos títulos da Cofima inscritos no ativo da Berlioz antes da assembleia geral da Cofima, em 7 de março de 2012, e o 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.

24 Em 21 de abril de 2015, a Berlioz indicou que respondia à decisão de injunção de 16 de março de 2015, 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 apreciar se a distribuição de dividendos pela sua filial devia estar sujeita à retenção na fonte, objeto do controlo efetuado pela Administração Fiscal francesa.

25 Por decisão de 18 de maio de 2015, o Diretor da Administração dos Impostos Diretos aplicou à Berlioz, com base no artigo 5.º, n.º 1, da Lei de 25 de novembro de 2014, uma coima de 250 000 euros por se ter recusado a prestar essas informações.

26 Em 18 de junho de 2015, a Berlioz interpôs no tribunal administratif (Tribunal Administrativo, Luxemburgo) recurso da decisão do Diretor da Administração dos Impostos Diretos que lhe aplicava uma sanção, requerendo que apreciasse o mérito da decisão de injunção de 16 de março de 2015.

27 Por sentença de 13 de agosto de 2015, o tribunal administratif (Tribunal Administrativo) deu provimento parcial ao recurso principal de plena jurisdição e reduziu a coima para 150 000 euros, mas negou provimento ao recurso quanto ao restante, declarando que não havia que se pronunciar sobre o recurso de anulação subsidiário.

28 Por petição de 31 de agosto de 2015, a Berlioz interpôs recurso na Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo), alegando que a recusa do tribunal administratif (Tribunal Administrativo) em apreciar o mérito da decisão de injunção de 16 de março de 2015, baseada no 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 Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma, em 4 de novembro de 1950 (a seguir «CEDH»).

29 A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) considerou que podia ser necessário ter em consideração, nomeadamente, o artigo 47.º da Carta, que reflete o direito previsto no artigo 6.º, n.º 1, da CEDH, e convidou as partes no processo principal a apresentarem as suas observações sobre esta questão.

30 Esse órgão jurisdicional questiona-se sobre a questão de saber se um administrado, como a Berlioz, goza do direito a um recurso efetivo se não pode requerer a fiscalização, pelo menos por via de exceção, da validade da decisão de injunção que constitui o fundamento da sanção que lhe foi aplicada. Interroga-se, em especial, sobre o conceito de «relevância previsível» das informações pedidas, contemplado no artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16, e sobre o alcance da fiscalização que as autoridades fiscais e as autoridades judiciais do Estado requerido devem exercer a este respeito sem atentarem contra a finalidade desta diretiva.

31 Nestas condições, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e 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 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 (OCDE)] sobre o Rendimento e o Património e, por outro, do princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º do TUE, e à luz da finalidade da Diretiva 2011/16, ser interpretados no sentido de que o carácter 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, [segundo

parágrafo], 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?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

32 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 51.º, n.º 1, da Carta deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro aplica o direito da União, na aceção desta disposição, e que, portanto, a Carta é aplicável, quando prevê na sua legislação a aplicação de uma sanção pecuniária a um administrado que recusa prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais, fundada, nomeadamente, nas disposições da Diretiva 2011/16.

33 Nos termos do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, as suas disposições têm por destinatários os Estados-Membros apenas quando aplicam o direito da União. Importa, portanto, determinar se se pode considerar que uma medida nacional que prevê uma sanção desta natureza aplica o direito da União.

34 A este respeito, importa salientar que a Diretiva 2011/16 impõe certas obrigações aos Estados-Membros. Em particular, o artigo 5.º desta diretiva prevê que a autoridade requerida deve comunicar à autoridade requerente certas informações.

35 Por outro lado, nos termos do artigo 18.º da Diretiva 2011/16, que tem por epígrafe «Obrigações», o Estado-Membro requerido deve recorrer às medidas que tenha previsto em matéria de recolha de informações para a obtenção das informações solicitadas.

36 Além disso, nos termos do artigo 22.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2011/16, os Estados-Membros devem tomar as medidas necessárias para assegurar o bom funcionamento do dispositivo de cooperação administrativa previsto nesta diretiva.

37 Ao remeter para as medidas de recolha de informações existentes no direito nacional, a Diretiva 2011/16 obriga os Estados-Membros a tomarem as medidas necessárias para a obtenção das informações solicitadas de forma a respeitarem as obrigações que lhes incumbem em matéria de troca de informações.

38 Ora, há que observar que, para garantir o efeito útil desta diretiva, essas medidas devem abranger dispositivos, como a sanção pecuniária em causa no processo principal, que incentivem suficientemente o administrado a responder aos pedidos das autoridades fiscais e, desta forma, permitam que a autoridade requerida cumpra as suas obrigações para com a autoridade requerente.

39 A circunstância de a Diretiva 2011/16 não prever expressamente a aplicação de medidas de sanção não impede que as mesmas sejam consideradas medidas de aplicação desta diretiva e, por conseguinte, abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito da União. Com efeito, o conceito de «medidas [...] em matéria de recolha de informações», na aceção do artigo 18.º da

referida diretiva, e o de «medidas necessárias para [...] [a]ssegurar o bom funcionamento do dispositivo de cooperação administrativa», na aceção do artigo 22.º, n.º 1, da mesma diretiva, podem incluir medidas desta natureza.

40 Nestas condições, é irrelevante o facto de a disposição nacional que serve de fundamento a uma medida de sanção como a aplicada à Berlioz figurar numa lei que não foi adotada para transpor a Diretiva 2011/16, uma vez que a aplicação dessa disposição nacional visa garantir a aplicação da referida diretiva (v., neste sentido, acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 28).

41 Assim, deve considerar-se que uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê uma medida de sanção em caso de falta de resposta a um pedido da autoridade fiscal nacional destinado a permitir que esta cumpra as obrigações previstas na Diretiva 2011/16 aplica esta diretiva.

42 Consequentemente, há que responder à primeira questão que o artigo 51.º, n.º 1, da Carta deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro aplica o direito da União, na aceção desta disposição, e que, portanto, a Carta é aplicável, quando prevê na sua legislação a aplicação de uma sanção pecuniária a um administrado que recusa prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais, fundada, nomeadamente, nas disposições da Diretiva 2011/16.

Quanto à segunda questão

43 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 47.º da Carta deve ser interpretado no sentido de que um administrado a quem tenha sido aplicada uma sanção pecuniária por inobservância de uma decisão administrativa que lhe ordena que preste informações no âmbito de uma troca de informações entre Administrações Fiscais nacionais ao abrigo da Diretiva 2011/16 pode impugnar a legalidade dessa decisão.

Quanto à existência de um direito à ação baseado no artigo 47.º da Carta

44 Segundo o artigo 47.º da Carta, que tem por epígrafe «Direito à ação e a um tribunal imparcial», toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal. A este direito corresponde a obrigação imposta aos Estados-Membros no artigo 19.º, n.º 1, segundo parágrafo, TUE de estabelecerem as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União.

45 Vários governos sustentaram que, num caso como o do processo principal, não havia qualquer «direito garantido pelo direito da União», na aceção do artigo 47.º da Carta, visto que a Diretiva 2011/16 não confere nenhum direito aos particulares. Segundo esses governos, esta diretiva, à semelhança da Diretiva 77/799 analisada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), visa unicamente a troca de informações entre Administrações Fiscais e só a estas últimas confere direitos. Consequentemente, um administrado como a Berlioz não pode sustentar, com base no artigo 47.º da Carta, que lhe assiste um direito à ação.

46 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou, nos n.os 30 a 36 do referido acórdão, que a Diretiva 77/799, que tem por objetivo regular a colaboração entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros, coordena a transmissão de informações entre autoridades competentes, mediante a imposição de determinadas obrigações aos Estados-Membros, mas não confere direitos específicos ao contribuinte no que se refere à sua participação no procedimento de troca

de informações entre essas autoridades. Em particular, esta diretiva não prevê nenhuma obrigação de tais autoridades ouvirem o contribuinte.

47 Quanto à Diretiva 2011/16, esta enuncia, no seu considerando 7, que se baseia nos resultados da Diretiva 77/799, mas estabelece regras mais claras e mais precisas para reger a cooperação administrativa entre Estados-Membros sempre que tal seja necessário, de modo a instituir uma cooperação mais ampla. Desta forma, há que concluir que a Diretiva 2011/16 prossegue um objetivo análogo ao da Diretiva 77/799, que substitui.

48 Todavia, esta circunstância não implica que um administrado que se encontre na situação da Berlioz não possa, em conformidade com o artigo 47.º da Carta, defender a sua causa em tribunal no âmbito da aplicação da Diretiva 2011/16.

49 Com efeito, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que os direitos fundamentais garantidos pela ordem jurídica da União são aplicáveis em todas as situações reguladas pelo direito da União e que a aplicabilidade deste direito implica a aplicabilidade dos direitos fundamentais garantidos pela Carta (v., neste sentido, acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.os 19 a 21, e de 26 de setembro de 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, n.os 72 e 73).

50 No caso vertente, o litígio no processo principal é relativo a uma medida de sanção aplicada a um administrado pela inobservância de uma decisão que lhe ordena que preste à autoridade requerida informações que permitam a esta última dar seguimento a um pedido formulado pela autoridade requerente com base, nomeadamente, na Diretiva 2011/16. Uma vez que essa medida de sanção se baseia numa disposição nacional que, como decorre da resposta à primeira questão, constitui a aplicação do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, segue-se que as disposições desta, em particular o seu artigo 47.º, são aplicáveis nas circunstâncias do litígio no processo principal (v., neste sentido, acórdão de 26 de setembro de 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, n.os 74 a 77).

51 Quanto, em particular, à exigência de um direito garantido pelo direito da União, na aceção do artigo 47.º da Carta, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, a proteção contra as intervenções arbitrárias e desproporcionadas do poder público na esfera privada de qualquer pessoa, singular ou coletiva, constitui um princípio geral de direito da União (acórdãos de 21 de setembro de 1989, Hoechst/Comissão, 46/87 e 227/88, EU:C:1989:337, n.º 19, e de 22 de outubro de 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, n.º 27; e despacho de 17 de novembro de 2005, Minoan Lines/Comissão, C-121/04 P, não publicado, EU:C:2005:695, n.º 30).

52 Esta proteção pode ser invocada por um administrado, como a Berlioz, contra um ato lesivo, como a injunção e a medida de sanção em causa no processo principal, pelo que o administrado pode invocar um direito garantido pelo direito da União, na aceção do artigo 47.º da Carta, que lhe confere o direito à ação.

Quanto ao objeto do direito à ação

53 Tratando-se de uma medida de sanção, importa verificar se o direito de recorrer dessa medida, à semelhança do que prevê a regulamentação em causa no processo principal, é suficiente para permitir ao administrado invocar os direitos que o artigo 47.º da Carta lhe confere ou se este artigo requer que possa também, nessa ocasião, impugnar a legalidade da decisão de injunção subjacente à medida de sanção.

54 A este respeito, importa recordar que o princípio da proteção jurisdicional efetiva constitui um princípio geral do direito da União, atualmente consagrado no artigo 47.º da Carta. O

mencionado artigo 47.º assegura, no direito da União, a proteção conferida pelo artigo 6.º, n.º 1, e pelo artigo 13.º da CEDH. Consequentemente, há que referir-se unicamente a esta primeira disposição (v., neste sentido, acórdão de 6 de novembro de 2012, *Otis e o.*, C-199/11, EU:C:2012:684, n.os 46 e 47).

55 Quanto ao artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta, este prevê que toda a pessoa tem direito a que a sua causa seja julgada por um tribunal independente e imparcial. O respeito deste direito pressupõe que a decisão de uma autoridade administrativa que não preencha as condições de independência e de imparcialidade fique sujeita à fiscalização posterior de um órgão jurisdicional que deve, nomeadamente, ser competente para apreciar todas as questões pertinentes.

56 Consequentemente, como salientou o advogado-geral no n.º 80 das suas conclusões, o juiz nacional chamado a pronunciar-se num recurso contra a sanção pecuniária administrativa aplicada ao administrado por inobservância da decisão de injunção deve poder examinar a respetiva legalidade para obedecer às exigências do artigo 47.º da Carta.

57 A Comissão alegou que admitir o direito de o administrado recorrer dessa decisão de injunção equivale a reconhecer-lhe mais direitos processuais do que a um contribuinte. Em seu entender, resulta do n.º 40 do acórdão de 22 de outubro de 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), que o pedido de informações dirigido a um contribuinte, que pertence à fase de investigação em que as informações são coligidas, é um mero ato preparatório da decisão final e não pode ser contestado.

58 Todavia, cumpre distinguir entre as circunstâncias do processo principal e as do processo que deu origem ao acórdão de 22 de outubro de 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678). Com efeito, este último tinha por objeto pedidos de informação da Administração Fiscal de um Estado-Membro dirigidos à Administração Fiscal de outro Estado-Membro e, em particular, o direito de o contribuinte contra quem era efetuada a inspeção fiscal no Estado-Membro requerente participar no procedimento relativo a esses pedidos. Contudo, ao administrado em causa não tinha sido dirigido nenhum pedido de informações, contrariamente ao que sucede com a *Berlioz* no processo principal. Assim, no processo subjacente a esse acórdão, cabia ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a existência do direito de o contribuinte visado nos pedidos de informação trocados entre as Administrações Fiscais nacionais ser ouvido no âmbito desse procedimento, e não, como no presente caso, sobre a existência do direito de um administrado do Estado-Membro requerido recorrer de uma medida de sanção que lhe tenha sido aplicada por inobservância de uma decisão de injunção contra ele adotada pela autoridade requerida na sequência de um pedido de informação dirigido a essa autoridade pela autoridade requerente.

59 Assim, há que responder à segunda questão que o artigo 47.º da Carta deve ser interpretado no sentido de que um administrado a quem tenha sido aplicada uma sanção pecuniária por inobservância de uma decisão administrativa que lhe ordena que preste informações no âmbito de uma troca de informações entre Administrações Fiscais nacionais ao abrigo da Diretiva 2011/16 pode impugnar a legalidade dessa decisão.

Quanto à quarta questão

60 Com a quarta questão, que importa examinar antes da terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 devem ser interpretados no sentido de que a «relevância previsível» das informações pedidas por um Estado-Membro a outro Estado-Membro constitui uma condição que o pedido de informações deve preencher para gerar a obrigação de o Estado-Membro requerido dar seguimento a esse pedido e, desta forma, uma condição de legalidade da decisão de injunção

dirigida por esse Estado?Membro a um administrado.

61 De acordo com o artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16, relativo ao objeto desta diretiva, os Estados?Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações «previsivelmente relevantes» para a Administração requerente, tendo em conta as disposições da legislação em matéria fiscal do Estado?Membro a que essa Administração pertença.

62 O artigo 5.º da Diretiva 2011/16 faz referência a essas informações, prevendo que, 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. Este artigo 5.º impõe assim uma obrigação à autoridade requerida.

63 Resulta da letra destas disposições 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.

64 Assim, a qualidade de «relevância previsível» das informações solicitadas constitui uma condição do pedido relativo a essas informações.

65 Cumpre ainda determinar por quem e como essa qualidade é avaliada e se o administrado a quem a autoridade requerida se dirige para obter as informações solicitadas pela autoridade requerente pode alegar a falta dessa qualidade.

66 A este respeito, é necessário referir-se aos termos do considerando 9 da Diretiva 2011/16, segundo os quais a norma dita da «relevância previsível» se destina 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.

67 Conforme alegaram vários governos e a Comissão, este conceito de relevância previsível reflete o conceito utilizado no artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE 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 da fiscalidade, que conduziu à adoção da Diretiva 2011/16. Segundo os comentários relativos a este artigo adotados pelo Conselho da OCDE, em 17 de julho de 2012, os Estados contratantes não podem «andar à caça de informações» nem solicitar informações previsivelmente irrelevantes para esclarecer processos fiscais de um determinado contribuinte. Pelo contrário, deve existir uma possibilidade razoável de as informações solicitadas se revelarem relevantes.

68 O objetivo do conceito de relevância previsível resultante do considerando 9 da Diretiva 2011/16 é assim o de permitir à autoridade requerente obter toda a informação que a sua investigação lhe pareça justificar, sem contudo a autorizar a extravasar de forma manifesta o âmbito dessa investigação nem a impor encargos excessivos à autoridade requerida.

69 Com efeito, importa que a autoridade requerente possa, no âmbito da sua investigação, determinar as informações que entenda necessárias face ao seu direito nacional para, em conformidade com o considerando 1 da Diretiva 2011/16, estabelecer corretamente o montante dos impostos devidos.

70 É, portanto, a essa autoridade, que dirige a investigação na origem o pedido de informações, que cabe apreciar, segundo as circunstâncias do processo, a relevância previsível

das informações solicitadas para essa investigação, em função da evolução do procedimento e, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16, da exploração das fontes habituais de informações a que pôde recorrer.

71 Embora detenha a este respeito uma certa margem de apreciação, a autoridade requerente não pode, no entanto, solicitar informações irrelevantes para a investigação em causa.

72 Com efeito, tal pedido não seria conforme com os artigos 1.º e 5.º da Diretiva 2011/16.

73 Quanto ao administrado, caso, não obstante, a autoridade requerida lhe dirija, sendo caso disso, uma decisão de injunção para obter as informações solicitadas, decorre da resposta à segunda questão que lhe deve ser reconhecido o direito de invocar em juízo a não conformidade do referido pedido de informações com o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 e a ilegalidade da decisão de injunção daí resultante.

74 Consequentemente, há que responder à quarta questão que o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 devem ser interpretados no sentido de que a «relevância previsível» das informações pedidas por um Estado?Membro a outro Estado?Membro constitui uma condição que o pedido de informações deve preencher para gerar a obrigação de o Estado?Membro requerido lhe dar seguimento e, desta forma, uma condição de legalidade da decisão de injunção dirigida por esse Estado?Membro a um administrado e da medida de sanção aplicada a este último por inobservância dessa decisão.

Quanto à terceira e quinta questões

75 Com a terceira e quinta questões, que há que analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, por um lado, se o artigo 47.º da Carta deve ser interpretado no sentido de que, no âmbito de um recurso interposto por um administrado de uma medida de sanção que lhe tenha sido aplicada pela autoridade requerida por inobservância de uma decisão de injunção por ela adotada na sequência de um pedido de informações apresentado pela autoridade requerente ao abrigo da Diretiva 2011/16, o juiz nacional tem competência de plena jurisdição para fiscalizar a legalidade dessa decisão de injunção. Pergunta, por outro lado, se o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16, bem como o artigo 47.º da Carta, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que o exame, pela autoridade requerida, da validade de um pedido de informações emanado da autoridade requerente se limite à regularidade formal desse pedido, e de que obrigam o juiz nacional, no âmbito de tal recurso, a verificar o preenchimento da condição da relevância previsível em todos os seus aspetos, incluindo à luz do artigo 17.º da Diretiva 2011/16.

76 Quanto, em primeiro lugar, ao controlo exercido pela autoridade requerida, sublinhou?se nos n.os 70 e 71 do presente acórdão que a autoridade requerente dispõe de uma certa margem de apreciação para avaliar a relevância previsível das informações solicitadas à autoridade requerida, o que limita o alcance do controlo desta última.

77 Com efeito, tendo em conta o mecanismo de cooperação entre autoridades fiscais instituído pela Diretiva 2011/16, que, como decorre dos considerandos 2, 6 e 8 da Diretiva 2011/16, assenta em regras que visam estabelecer uma relação de confiança entre os Estados?Membros, permitindo uma cooperação eficaz e rápida, 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. A autoridade requerida não possui, regra geral, um conhecimento aprofundado do quadro factual e jurídico existente no Estado requerente, nem se lhe exige tal conhecimento (v., neste sentido, acórdão de 13 de abril de 2000, W.N., C?420/98, EU:C:2000:209, n.º 18). Em todo

o caso, a autoridade requerida não pode substituir a apreciação da autoridade requerente da utilidade eventual das informações solicitadas pela sua própria apreciação.

78 Contudo, a autoridade requerida deve verificar se as informações solicitadas estão desprovidas de relevância previsível para a investigação conduzida pela autoridade requerente.

79 A este respeito, como decorre do considerando 9 da Diretiva 2011/16, há que referir o seu artigo 20.º, n.º 2, que menciona elementos pertinentes para efeitos desse controlo. Estes 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.

80 Para permitir à autoridade requerida proceder à verificação referida nos n.os 78 e 79 do presente acórdão, a autoridade requerente deve fundamentar de forma adequada a finalidade das informações solicitadas no âmbito do procedimento fiscal conduzido contra o contribuinte identificado no pedido de informações.

81 Caso seja necessário, a autoridade requerida pode, para efeitos dessa verificação, solicitar à autoridade requerente, ao abrigo da cooperação administrativa instituída pela Diretiva 2011/16 em matéria fiscal, os elementos de informação complementares necessários para excluir, em seu entender, a falta manifesta de relevância previsível das informações solicitadas à luz dos elementos referidos nos n.os 78 e 79 do presente acórdão.

82 O controlo exercido pela autoridade requerida não se limita, portanto, a uma verificação sumária e formal da regularidade do pedido de informações à luz dos referidos elementos, devendo também permitir que essa autoridade se certifique de que as informações requeridas não são desprovidas de relevância previsível tendo em conta a identidade do contribuinte visado e a do terceiro eventualmente requerido, e as necessidades da investigação fiscal em causa.

83 Quanto, em segundo lugar, à fiscalização pelo juiz que conhece do recurso interposto pelo administrado da sanção que lhe tenha sido aplicada com fundamento numa decisão de injunção tomada pela autoridade requerida para dar seguimento ao pedido de informações da autoridade requerente, essa fiscalização pode não só incidir sobre a proporcionalidade dessa sanção e, eventualmente, conduzir à sua reforma mas também sobre a legalidade da referida decisão, como decorre da resposta à segunda questão.

84 A este respeito, a efetividade da fiscalização jurisdicional garantida pelo artigo 47.º da Carta exige que a fundamentação dada pela autoridade requerente permita que o juiz nacional exerça a fiscalização da legalidade do pedido de informações (v., neste sentido, acórdãos de 4 de junho de 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, n.º 53, e de 23 de outubro de 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, n.º 20).

85 Atendendo ao exposto nos n.os 70 e 71 do presente acórdão sobre a margem de apreciação de que a autoridade requerente dispõe, há que considerar que os limites aplicáveis ao controlo da autoridade requerida se impõem da mesma forma à fiscalização do juiz.

86 Consequentemente, o juiz deve verificar apenas que a decisão de injunção se baseia num pedido suficientemente fundamentado da autoridade requerente incidindo sobre informações que não se afiguram, de forma manifesta, desprovidas de relevância previsível tendo em conta, por um lado, o contribuinte visado e o terceiro eventualmente requerido e, por outro, a finalidade fiscal prosseguida.

87 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta também se a fiscalização do juiz deve incidir sobre a observância das disposições do artigo 17.º da Diretiva 2011/16, que prevê limites à transmissão das informações requeridas pela autoridade de um Estado-Membro.

88 A este respeito, importa salientar que estas disposições, algumas das quais podem ser tidas em consideração na determinação da legalidade dos pedidos de informação dirigidos ao administrado, são desprovidas de importância para a fiscalização da relevância previsível dessas informações. Ora, como decorre do pedido de decisão prejudicial e das observações escritas e orais da Berlioz, a recusa por parte desta em comunicar certas informações solicitadas baseia-se apenas na pretensa falta de relevância previsível dessas informações, e não na invocação de um «limite», na aceção do artigo 17.º da Diretiva 2011/16.

89 Consequentemente, há que responder à terceira e quinta questões que o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 devem ser interpretados no sentido de que a verificação da autoridade requerida, a quem a autoridade requerente tenha submetido um pedido de informações ao abrigo desta diretiva, não se limita à regularidade formal desse pedido, mas deve permitir à autoridade requerida certificar-se de que as informações solicitadas não são desprovidas de relevância previsível tendo em conta a identidade do contribuinte visado e a do terceiro eventualmente requerido, e as necessidades da investigação fiscal em causa. Estas mesmas disposições da Diretiva 2011/16 e o artigo 47.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito de um recurso interposto por um administrado de uma medida de sanção que lhe tenha sido aplicada pela autoridade requerida por inobservância de uma decisão de injunção por ela adotada na sequência de um pedido de informações emanado da autoridade requerente ao abrigo da Diretiva 2011/16, o juiz nacional tem, além da competência para reformar a sanção aplicada, competência para fiscalizar a legalidade dessa decisão de injunção. Quanto à condição de legalidade da referida decisão relativa à relevância previsível das informações requeridas, a fiscalização jurisdicional está limitada à verificação da falta manifesta dessa relevância.

Quanto à sexta questão

90 Com a sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta deve ser interpretado no sentido de que, ao exercer a sua fiscalização jurisdicional, um juiz do Estado-Membro requerido deve ter acesso ao pedido de informações dirigido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido e se esse documento deve também ser comunicado ao administrado em causa neste último Estado-Membro, de forma a que a sua causa possa ser apreciada equitativamente, ou se o acesso lhe pode ser recusado por razões de confidencialidade.

91 A este respeito, deve salientar-se que a apreciação de uma eventual falta de relevância previsível das informações solicitadas deve ser feita em relação ao referido documento.

92 Assim, para que o juiz do Estado-Membro requerido possa exercer a sua fiscalização jurisdicional, é necessário que possa ter acesso ao pedido de informações transmitido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido. A este propósito, esse juiz pode, se necessário, solicitar à autoridade requerida os elementos de informação complementares que terá

obtido da autoridade requerente e que sejam necessários para excluir, em seu entender, a falta manifesta de relevância previsível das informações solicitadas.

93 Quanto à existência de um direito de acesso do administrado ao pedido de informações, deve ter-se em conta o caráter secreto desse documento, em conformidade com o artigo 16.º da Diretiva 2011/16.

94 O referido caráter secreto é explicado pela descrição que a autoridade requerente deve, normalmente, demonstrar na fase da recolha das informações e que pode esperar da autoridade requerida, para que a eficácia da sua investigação não seja prejudicada.

95 O segredo do pedido de informações pode assim ser oposto a qualquer pessoa no âmbito de uma investigação.

96 No âmbito de um recurso jurisdicional, importa recordar que o princípio da igualdade de armas, que é um corolário do próprio conceito de processo equitativo, implica a obrigação de oferecer a cada parte uma possibilidade razoável de apresentar a sua causa, incluindo as provas, em condições que não a coloquem numa situação de clara desvantagem relativamente ao seu adversário (acórdão de 6 de novembro de 2012, *Otis e o.*, C-199/11, EU:C:2012:684, n.º 71).

97 O Tribunal de Justiça também considerou que a existência de uma violação dos direitos de defesa, incluindo o direito de acesso aos autos, deve ser apreciada em função das circunstâncias específicas de cada caso concreto, nomeadamente da natureza do ato em causa, do contexto em que foi adotado e das regras jurídicas que regem a matéria em causa (v. acórdãos de 18 de julho de 2013, *Comissão e o./Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P e C-595/10 P, EU:C:2013:518, n.º 102, e de 10 de setembro de 2013, *G. e R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, n.os 32 e 34).

98 Importa verificar, à luz destas considerações, se um administrado como a *Berlioz*, que considera que as informações que lhe são solicitadas por via de injunção não são previsivelmente relevantes, deve ter acesso ao pedido de informações dirigido pela autoridade requerente à autoridade requerida para poder defender plenamente a sua causa em juízo.

99 A este respeito, resulta da resposta dada à terceira e quinta questões que, para demonstrar a ilegalidade da decisão de injunção baseada no pedido de informações e da medida de sanção aplicada por inobservância dessa decisão, é necessário, mas suficiente, demonstrar a falta manifesta de relevância previsível de toda ou de parte da informação solicitada face à investigação efetuada, tendo em conta a identidade do contribuinte visado e a finalidade fiscal das informações solicitadas.

100 Para o efeito, não é necessário que o administrado visado, para poder defender a sua causa de forma equitativa quanto à condição da relevância previsível, tenha acesso a todo o pedido de informações. Basta que tenha acesso à informação mínima referida no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16, a saber, a identidade do contribuinte em causa e o fim fiscal das informações solicitadas. Todavia, caso o juiz do Estado-Membro requerido considere que a referida informação mínima não é suficiente a este respeito, e solicite à autoridade requerida elementos de informação complementares no sentido referido no n.º 92 do presente acórdão, esse juiz tem a obrigação de fornecer tais elementos de informação complementares ao administrado em causa, sem deixar de ter devidamente em consideração a confidencialidade eventual de alguns desses elementos.

101 Consequentemente, há que responder à sexta questão que o artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta deve ser interpretado no sentido de que, ao exercer a sua fiscalização jurisdicional, um juiz do Estado-Membro requerido deve ter acesso ao pedido de informações

dirigido pelo Estado?Membro requerente ao Estado?Membro requerido. Ao administrado em causa não assiste, em contrapartida, um direito de acesso a todo esse pedido de informações, que permanece um documento secreto, em conformidade com o artigo 16.º da Diretiva 2011/16. Para que a sua causa possa ser plenamente apreciada quanto à falta de relevância previsível das informações solicitadas, basta, em princípio, que disponha das informações referidas no artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva.

Quanto às despesas

102 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

1) **O artigo 51.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia deve ser interpretado no sentido de que um Estado?Membro aplica o direito da União, na aceção desta disposição, e que, portanto, a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia é aplicável, quando prevê na sua legislação a aplicação de uma sanção pecuniária a um administrado que recusa prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais, fundada, nomeadamente, nas disposições 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) **O artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia deve ser interpretado no sentido de que um administrado a quem tenha sido aplicada uma sanção pecuniária por inobservância de uma decisão administrativa que lhe ordena que preste informações no âmbito de uma troca de informações entre Administrações Fiscais nacionais ao abrigo da Diretiva 2011/16 pode impugnar a legalidade dessa decisão.**

3) **O artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 devem ser interpretados no sentido de que a «relevância previsível» das informações pedidas por um Estado?Membro a outro Estado?Membro constitui uma condição que o pedido de informações deve preencher para gerar a obrigação de o Estado?Membro requerido lhe dar seguimento e, desta forma, uma condição de legalidade da decisão de injunção dirigida por esse Estado?Membro a um administrado e da medida de sanção aplicada a este último por inobservância dessa decisão.**

4) **O artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 devem ser interpretados no sentido de que a verificação da autoridade requerida, a quem a autoridade requerente tenha submetido um pedido de informações ao abrigo desta diretiva, não se limita à regularidade formal desse pedido, mas deve permitir à autoridade requerida certificar-se de que as informações solicitadas não são desprovidas de relevância previsível tendo em conta a identidade do contribuinte visado e a do terceiro eventualmente requerido, e as necessidades da investigação fiscal em causa. Estas mesmas disposições da Diretiva 2011/16 e o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que, no âmbito de um recurso interposto por um administrado de uma medida de sanção que lhe tenha sido aplicada pela autoridade requerida por inobservância de uma decisão de injunção por ela adotada na sequência de um pedido de informações apresentado pela autoridade requerente ao abrigo da Diretiva 2011/16, o juiz nacional tem, além da competência para reformar a sanção aplicada, competência para fiscalizar a legalidade dessa decisão de injunção. Quanto à condição de legalidade da referida decisão relativa à relevância previsível das informações requeridas, a fiscalização**

jurisdicional está limitada à verificação da falta manifesta dessa relevância.

5) O artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia deve ser interpretado no sentido de que, ao exercer a sua fiscalização jurisdicional, um juiz do Estado-Membro requerido deve ter acesso ao pedido de informações dirigido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido. Ao administrado em causa não assiste, em contrapartida, um direito de acesso a todo esse pedido de informações, que permanece um documento secreto, em conformidade com o artigo 16.º da Diretiva 2011/16. Para que a sua causa possa ser plenamente apreciada quanto à falta de relevância previsível das informações solicitadas, basta, em princípio, que disponha das informações referidas no artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva.

Assinaturas

* Língua do processo: francês.