



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

26 de setembro de 2024*

«Reenvio prejudicial — Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade — Diretiva 2011/16/UE — Troca de informações a pedido — Injunção emitida contra um advogado para comunicar informações — Sigilo profissional do advogado — Artigo 7.º e artigo 52.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia»

No processo C-432/23,

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 11 de julho de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de julho de 2023, no processo

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

contra

Administration des contributions directes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (relator) e M. L. Arastey Sahún, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, por P. Mellina e A. Steichen, avocats,
- em representação do Governo Luxemburguês, por A. Germeaux e T. Schell, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

- em representação do Governo Alemão, por J. Möller, J. Heitz e M. Hellmann, na qualidade de agentes,
 - em representação do Governo Espanhol, por L. Aguilera Ruiz, na qualidade de agente,
 - em representação do Governo Austríaco, por A. Posch e J. Schmoll, na qualidade de agentes,
 - em representação do Conselho da União Europeia, por K. Pavlaki, S. Santoro e A. Sikora-Kalèda, na qualidade de agentes,
 - em representação da Comissão Europeia, por A. Ferrand e W. Roels, na qualidade de agentes,
- ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 30 de maio de 2024,
- profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 17.º, n.ºs 1 e 4, e do artigo 18.º, n.º 1, 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 7.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), e a validade da Diretiva 2011/16 à luz do artigo 7.º e do artigo 52.º, n.º 1, da Carta.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a F SCS, escritório de advogados constituído sob a forma de sociedade em comandita simples no Luxemburgo, e a Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Ordem dos Advogados do Luxemburgo, a seguir «OABL») à administration des contributions directes (Administração dos Impostos Diretos, Luxemburgo) a respeito de uma decisão de injunção dirigida por esta última a F para esta sociedade fornecer informações e documentos, bem como de uma coima aplicada a F por não ter dado seguimento a essa decisão de injunção.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2011/16

- 3 A Diretiva 2011/16 institui um sistema de cooperação entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros e estabelece as regras e os procedimentos a aplicar na troca de informações entre os Estados-Membros para efeitos fiscais.
- 4 O artigo 1.º, n.º 1, desta diretiva 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»

- 5 O artigo 3.º da referida diretiva, sob a epígrafe «Definições», prevê:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

[...]

8. “Troca de informação a pedido”: a troca de informações efetuada com base num pedido apresentado pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido num caso específico;

[...]»

- 6 O artigo 5.º da Diretiva 2011/16, que é a primeira disposição da secção I, intitulada «Troca de informações a pedido», do capítulo II desta diretiva, tem a seguinte redação:

«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 Nos termos do artigo 6.º da referida diretiva, sob a epígrafe «Inquéritos administrativos»:

«1. A autoridade requerida manda efetuar os inquéritos administrativos necessários para obter as informações a que se refere o artigo 5.º

[...]

3. Para obter as informações solicitadas ou para conduzir o inquérito administrativo requerido, a autoridade requerida procede como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro.

[...]»

- 8 O artigo 17.º, sob a epígrafe «Limites», que figura no capítulo IV, intitulado «Condições que regem a cooperação administrativa», da mesma diretiva, 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.

[...]

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.

[...]»

- 9 O artigo 18.º, sob a epígrafe «Obrigações», que figura no mesmo capítulo IV da Diretiva 2011/16, prevê:

«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 [...] 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.

[...]»

Diretiva 2018/822

- 10 A Diretiva 2011/16 foi alterada várias vezes e, nomeadamente, pela Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar (JO 2018, L 139, p. 1), que introduziu a obrigação de comunicar às autoridades competentes informação relativa aos mecanismos fiscais transfronteiriços de planeamento fiscal potencialmente agressivo.
- 11 O artigo 8.º-AB da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2018/822, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação e condições relativas à troca automática de informações obrigatória sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar», enuncia, nos seus n.ºs 1 e 5:

«1. Cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que os intermediários apresentem informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo relativas a mecanismos transfronteiriços a comunicar. Essas informações são apresentadas às autoridades competentes no prazo de 30 dias [...]:

[...]

5. Cada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias para dispensar os intermediários da apresentação de informações sobre um mecanismo transfronteiriço a comunicar se a obrigação de apresentação de informações violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional desse Estado-Membro. Nessas circunstâncias, cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que esses intermediários notifiquem, sem demora, qualquer

outro intermediário ou, na inexistência deste intermediário, o contribuinte relevante das suas obrigações de apresentação de informações nos termos do n.º 6.

Os intermediários só podem ter direito a uma dispensa ao abrigo do primeiro parágrafo na medida em que operem dentro dos limites do direito nacional aplicável que regula as suas profissões.»

Direito luxemburguês

Lei de 29 de março de 2013

- 12 O artigo 6.º da 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 altera 1) a Lei Geral dos Impostos, e revoga 2) 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»), dispõe:

«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.»

- 13 O artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, da Lei de 29 de março de 2013 tem a seguinte redação:

«1) A autoridade requerida luxemburguesa manda efetuar os inquéritos administrativos necessários para obter as informações a que se refere o artigo 6.º

[...]

3) Para obter as informações solicitadas ou para conduzir o inquérito administrativo requerido, a autoridade requerida luxemburguesa procede como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de outra autoridade luxemburguesa.»

- 14 O artigo 18.º, n.ºs 2 e 4, desta lei prevê:

«2) A autoridade requerida luxemburguesa não está obrigada a proceder a inquéritos ou a comunicar informações, se a realização de tais inquéritos ou a recolha das informações em causa para os seus próprios fins infringir a sua legislação.

[...]

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

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 Altera a Lei de 31 de março de 2010, que Aprova as Convenções Fiscais e Prevê o Procedimento aí Aplicável em Matéria de Troca de Informações a Pedido) (*Mémorial* A 2014, p. 4170), conforme alterada pela Lei de 1 de março de 2019 (*Mémorial* A 2019, n.º 112) (a seguir «Lei de 25 de novembro de 2014»), transpõe a Diretiva 2011/16 para o direito luxemburguês no que diz respeito aos seus aspetos processuais.
- 16 O artigo 1.º, n.º 1, desta lei 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-Membro requerente ao abrigo:
- [...]
4. Da [Lei de 29 de março de 2013];
- [...]»
- 17 O artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, da Lei de 25 de novembro de 2014 prevê:
- «1) As Administrações Fiscais 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 O artigo 3.º, n.ºs 3 e 5, desta lei tem a seguinte redação:
- «3) Se a Administração Fiscal competente não dispuser das informações solicitadas, o diretor da Administração Fiscal competente ou o seu representante deve notificar, por carta registada dirigida ao detentor das informações, a sua decisão de injunção com vista ao fornecimento das informações solicitadas.
- [...]
- 5) Para além do processo de injunção previsto no n.º 3, a Administração Fiscal competente dispõe dos mesmos poderes de investigação que os utilizados no âmbito dos processos fiscais de fixação ou de fiscalização de impostos, direitos e taxas, com todas as garantias neles previstas.»

AO

- 19 O § 171 da loi générale des impôts du 22 mai 1931 (Lei Geral dos Impostos de 22 de maio de 1931), também denominada «Abgabenordnung» (*Mémorial* A 1931, n.º 900), conforme alterada (a seguir «AO»), dispõe, no seu n.º 2:

«[O sujeito passivo] deve apresentar, a pedido, as notas, os livros e os registos comerciais, bem como os documentos pertinentes para a liquidação do imposto (§ 207), para consulta e inspeção.»

- 20 O § 175, n.ºs 1 e 2, da AO prevê:

«(1) Qualquer pessoa que não seja sujeito passivo, com exceção das pessoas consideradas familiares próximos [...], deve igualmente prestar à autoridade de inspeção tributária informações sobre factos pertinentes para o exercício da inspeção tributária ou no âmbito de um processo de inquérito fiscal para efeitos de apuramento de créditos tributários. [...]

(2) As informações devem ser pedidas e fornecidas por escrito, desde que tal seja possível e não seja necessário estabelecer exceções por motivos especiais; o serviço de inspeção fiscal pode, no entanto, ordenar a comparência da pessoa obrigada a fornecer as informações.»

- 21 O § 177 da AO tem a seguinte redação:

«(1) Podem [...] recusar comunicar tais informações:

1. Os defensores e advogados que participaram em processos penais,

[...]

3. Os advogados relativamente às informações que lhes foram confiadas no exercício da sua profissão,

4. Os assistentes ou colaboradores das pessoas referidas nos n.ºs 1 a 3, pelos factos de que tomaram conhecimento nessa 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 ação penal.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 22 Tendo recebido das autoridades fiscais espanholas um pedido de informações com base na Diretiva 2011/16, em 28 de junho de 2022, a Administração dos Impostos Diretos remeteu a F uma decisão de injunção, exigindo-lhe que fornecesse toda a documentação e informações disponíveis relativas aos serviços que tinha prestado a K, uma sociedade de direito espanhol, no âmbito da aquisição de uma empresa de uma participação maioritária numa sociedade, ambas igualmente de direito espanhol.

23 Esta decisão estava redigida nos seguintes termos:

«[...]

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.

– [...] toda a documentação disponível (carta de compromisso, contratos com o cliente, relatórios, memorandos, comunicações, faturas, etc.) relativamente aos serviços prestados [por 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 [...] [...] de 04/03/2016);

o da aquisição de outra empresa espanhola pelo grupo em 2018 (fatura n.º [...] [...] de 13/12/2018);

– [...] 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;

– [...] cópia de todos os documentos pertinentes relativos ao mencionado nos travessões anteriores.

Gostaria de chamar a sua atenção para o facto de que, em conformidade com o artigo 2.º[, n.º 2,] da [Lei de 25 de novembro de 2014], o titular das informações é obrigado a fornecer as informações solicitadas, bem como os documentos em que se baseiam essas informações de forma completa, exata e sem alterações.

[...]»

24 Por mensagem de correio eletrónico de 8 de julho de 2022, F respondeu que tinha atuado como advogada e consultora jurídica do grupo a que K pertencia e que, por conseguinte, devido ao sigilo profissional que lhe era imposto, estava impossibilitada de comunicar informações relativas ao seu cliente.

25 Por mensagem de correio eletrónico de 11 de julho de 2022, a Administração dos Impostos Diretos, invocando o artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, da Lei de 25 de novembro de 2014, instou F a dar cumprimento à Decisão de injunção de 28 de junho de 2022.

26 Por carta de 8 de agosto de 2022, F respondeu que não dispunha de informações que não estivessem abrangidas pela obrigação de sigilo profissional prevista no § 177.º, n.º 1, da AO, precisando que o seu mandato no processo visado por esta decisão de injunção não tinha sido de carácter fiscal, mas dizia apenas respeito ao direito societário.

- 27 Por Decisão de 19 de agosto de 2022, a referida Administração intimou novamente F, sob pena de coima, a fornecer a informação e os documentos solicitados, recordando que a comunicação dos mesmos de forma completa, exata e sem alterações era obrigatória nos termos do artigo 2.º, n.º 2, da Lei de 25 de novembro de 2014.
- 28 Por Decisão de 16 de setembro de 2022, a mesma Administração aplicou uma coima fiscal a F por inobservância da Decisão de injunção de 19 de agosto de 2022.
- 29 Em 18 de outubro de 2022, F interpôs no Tribunal administratif (Tribunal Administrativo, Luxemburgo) um recurso da Decisão de 16 de setembro de 2022, bem como, em 25 de novembro de 2022, um recurso de anulação da Decisão de injunção de 19 de agosto de 2022 (a seguir «injunção controvertida»). A OABL pediu para intervir em apoio de F no âmbito deste segundo recurso.
- 30 Por Sentença de 23 de fevereiro de 2023, este órgão jurisdicional negou provimento ao recurso de anulação por inadmissibilidade *ratione temporis* e, em consequência, rejeitou o pedido de intervenção apresentado pela OABL.
- 31 F e a OABL interpuseram recurso desta decisão na Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo), que é o órgão jurisdicional de reenvio.
- 32 Por Acórdão de 4 de maio de 2023, este órgão jurisdicional declarou que o recurso de anulação interposto por F contra a injunção controvertida e o pedido de intervenção apresentado pela OABL eram admissíveis, e decidiu avocar o processo.
- 33 Quanto ao mérito, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a recorrente e a interveniente baseiam a sua argumentação relativa à ilegalidade da injunção controvertida em torno do artigo 17.º, n.ºs 2 e 4, da Diretiva 2011/16 e do artigo 18.º, n.ºs 2 e 4, da Lei de 29 de março de 2013, que a transpõe para o direito luxemburguês, e que invocam, neste contexto, o Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Orde van Vlaamse Balies e o. (C-694/20, a seguir «Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o.», EU:C:2022:963), bem como as disposições da Carta, em especial o seu artigo 7.º
- 34 A este respeito, este órgão jurisdicional considera que, para se pronunciar sobre a referida argumentação e decidir o litígio que lhe foi submetido, é necessário que o Tribunal de Justiça preste diversos esclarecimentos que lhe permitam apreciar a conformidade da injunção controvertida com o direito da União, independentemente da questão de saber se, no caso em apreço, F poderia, se fosse caso disso, estar igualmente dispensada da obrigação de fornecer as informações e documentos pedidos ou alguns deles por força do § 177 da AO, uma vez que o aconselhamento por ela prestado não tinha sido «em questões fiscais» na aceção do n.º 2 desta disposição.
- 35 Assim, o órgão jurisdicional de reenvio salienta, antes de mais, que o Tribunal de Justiça considerou, no Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o., que a obrigação instituída pelo artigo 8.º-AB, da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2018/822, em relação ao advogado que conceba, comercialize ou organize um mecanismo transfronteiriço, de revelar a um terceiro 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 das comunicações entre o advogado e o seu cliente, garantido pelo artigo 7.º da Carta Ora, no caso em apreço, a injunção

controvertida impunha a F que fornecesse à Administração dos Impostos Diretos toda a documentação relativa às suas relações com o seu cliente atinentes à criação de certas estruturas societárias de investimento. Por conseguinte, parece lógico deduzir daí que esta injunção implica, também ela, uma ingerência nesse direito. No entanto, tendo em conta a diferença entre os sistemas de troca de informações e os atos correspondentes, respetivamente em causa no Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o. e no processo que lhe foi submetido, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessária uma confirmação desta análise.

- 36 Em seguida, este órgão jurisdicional observa, no caso de a proteção do artigo 7.º da Carta ser aplicável e de se verificar a existência de uma ingerência, que o Tribunal de Justiça recordou, no n.º 34 do Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o., que os direitos consagrados nesse artigo 7.º não são prerrogativas absolutas, antes devendo ser tomados em consideração relativamente à sua função na sociedade e que, como resulta do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, esta admite restrições ao exercício desses direitos, desde que, designadamente, essas restrições estejam previstas por lei. Salienta, no entanto, que, além do seu artigo 17.º, n.º 4, a Diretiva 2011/16 não contém, em matéria de troca de informações a pedido, nenhuma disposição que preveja um regime especial com limitações específicas à obrigação de um advogado prestar informações enquanto terceiro detentor das mesmas. Por conseguinte, na falta de disposições que prevejam esse regime especial, coloca-se a questão da conformidade da Diretiva 2011/16 com o artigo 7.º e o artigo 52.º, n.º 1, da Carta.
- 37 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, se o Tribunal de Justiça concluir pela conformidade da Diretiva 2011/16 com a Carta na perspectiva evocada no número anterior, se colocará a questão de saber se o alcance do dever de colaboração que incumbe aos advogados no âmbito da troca de informações a pedido regulada por esta diretiva, que tem em conta o impacto do sigilo profissional a que estão sujeitos, pode ser determinado pelas disposições do direito de cada Estado-Membro, em virtude da remissão operada pelo artigo 18.º, n.º 1, da referida diretiva. Precisa que, nesta hipótese, o § 177 da AO deveria aplicar-se, no caso em apreço, como disposição nacional que regulamenta esse dever de colaboração dos advogados enquanto terceiros.
- 38 Nesta medida, o órgão jurisdicional de reenvio observa ainda que, no n.º 39 do Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o., o Tribunal de Justiça indicou que, para garantir o respeito do conteúdo essencial da confidencialidade das comunicações entre um advogado e o seu cliente, só é admissível o levantamento dessa confidencialidade de maneira limitada. No caso em apreço, a injunção controvertida impõe a F que forneça toda a documentação relativa às suas relações com o seu cliente atinentes à criação de certas estruturas societárias de investimento. Nestas circunstâncias, não pode excluir-se que esta injunção afete o conteúdo essencial do direito ao respeito das comunicações entre um advogado e o seu cliente. No entanto, uma vez que a referida injunção está em conformidade com o § 177 da AO, coloca-se igualmente a questão de saber se tanto a referida disposição nacional como esta injunção são conformes com o artigo 7.º da Carta.
- 39 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, em caso de não conformidade com esta última disposição, tal conclusão não implicaria automaticamente a anulação integral da referida injunção, uma vez que esta constitui uma decisão divisível em função das informações pedidas. O juiz luxemburguês poderia assim deixar subsistir a obrigação imposta ao advogado de fornecer as informações que não fossem consideradas suscetíveis de afetar o conteúdo essencial do direito ao respeito das suas comunicações com o seu cliente.

- 40 Por conseguinte, a apreciação do órgão jurisdicional de reenvio não deveria limitar-se a declarar uma eventual ingerência no conteúdo essencial da confidencialidade das comunicações entre um advogado e o seu cliente, mas deveria prosseguir com a verificação da questão de saber se outras considerações enunciadas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o., em especial a propósito do princípio da proporcionalidade, são, se for caso disso, suscetíveis de delimitar as informações que podem ser validamente exigidas de um advogado no âmbito de uma troca de informações a pedido com base na Diretiva 2011/16.
- 41 Foi nestas circunstâncias que a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «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

- instituíam 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 [informações]; 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?»

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

- 42 O Governo Austríaco manifestou dúvidas quanto à competência do Tribunal de Justiça, alegando, em substância, que, uma vez que a Diretiva 2011/16 não indica as condições em que os inquéritos ou as comunicações podem desenrolar-se licitamente e, nomeadamente, em que condições um sujeito de direito pode recusar prestar informações com base no sigilo profissional, essas questões são da competência exclusiva do direito nacional, pelo que o litígio no processo principal não é abrangido pelo âmbito de aplicação desta diretiva nem, consequentemente, pelo do direito da União.
- 43 Há que recordar que a Diretiva 2011/16 organiza a troca de informações a pedido entre Estados-Membros e, neste âmbito, dispõe, no seu artigo 18.º, n.º 1, que o Estado-Membro requerido recorre às medidas que tenha previsto em matéria de recolha de informações para a obtenção das informações solicitadas pelo Estado-Membro requerente. Assim, quando o Estado-Membro requerido, na sequência de um pedido de troca de informações formulado nos termos da secção I do capítulo II da Diretiva 2011/16, conduz um inquérito de acordo com os seus procedimentos nacionais e emite uma injunção contra o detentor de informações para que este comunique essas informações, aplica esta diretiva e, por conseguinte, o direito da União.
- 44 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que constitui tal aplicação do direito da União, geradora, tal como resulta do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, da aplicabilidade desta, a adoção, por um Estado-Membro, de uma legislação que especifica as modalidades do procedimento de troca de informações a pedido, instituída pela Diretiva 2011/16, nomeadamente quando prevê a possibilidade de a autoridade competente tomar uma decisão que obrigue a pessoa que detenha

informações a prestar-lhas [Acórdão de 6 de outubro de 2020, État luxembourgeois (Direito à ação contra um pedido de informação em matéria fiscal), C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, n.ºs 45 e 46 e jurisprudência referida].

- 45 Nestas condições, há que concluir que o Tribunal de Justiça é competente para examinar se e em que medida as disposições da Carta se opõem à aplicação, por um Estado-Membro, de disposições nacionais como as que estão em causa no processo principal no âmbito e para efeitos da execução de um pedido de troca de informações ao abrigo da secção I do capítulo II da Diretiva 2011/16.

Quanto às duas primeiras questões prejudiciais

- 46 Com as duas primeiras questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 7.º da Carta deve ser interpretado no sentido de que uma consulta jurídica de um advogado em matéria de direito societário está abrangida pelo âmbito da proteção reforçada das trocas de informação entre um advogado e o seu cliente, garantida por esse artigo, pelo que uma decisão que obriga um advogado a fornecer à Administração do Estado-Membro requerido, para efeitos de uma troca de informações a pedido com base na Diretiva 2011/16, toda a documentação e informações relativas à sua relação com o seu cliente, atinentes a essa consulta, constitui uma ingerência no direito ao respeito pelas comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantido pelo referido artigo.
- 47 Cabe salientar que o artigo 7.º da Carta, que reconhece a todas as pessoas o direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações, corresponde ao artigo 8.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») (Acórdão Orde van de Vlaamse Balies e o., n.º 25).
- 48 Em conformidade com o artigo 52.º, n.º 3, da Carta, que visa assegurar a coerência necessária entre os direitos dela constantes e os direitos correspondentes garantidos pela CEDH, sem desrespeitar a autonomia do direito da União, o Tribunal de Justiça deve ter em conta, na interpretação que faz a propósito dos direitos garantidos pelo artigo 7.º da Carta, os direitos correspondentes garantidos pelo artigo 8.º, n.º 1, da CEDH, conforme interpretados pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, enquanto limiar de proteção mínima (Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o., n.º 26).
- 49 Como foi já salientado pelo Tribunal de Justiça, resulta da jurisprudência do TEDH que o artigo 8.º, n.º 1, da CEDH protege a confidencialidade de toda e qualquer correspondência entre pessoas singulares e concede uma proteção reforçada à troca de informações entre os seus advogados e os seus clientes. À semelhança desta disposição, cuja proteção abrange não só a atividade de defesa, mas também a consulta jurídica, o artigo 7.º da Carta garante necessariamente o segredo desta consulta jurídica, tanto em relação ao seu conteúdo como à sua existência. Com efeito, as pessoas que consultam um advogado podem razoavelmente esperar que as suas comunicações permaneçam privadas e confidenciais. Por conseguinte, salvo em situações excecionais, essas pessoas devem poder legitimamente confiar que o seu advogado não divulgará a ninguém, sem o seu acordo, que elas o consultam (Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o., n.º 27 e jurisprudência referida).
- 50 A proteção específica que o artigo 7.º da Carta e o artigo 8.º, n.º 1, da CEDH conferem ao sigilo profissional dos advogados, que se traduz, antes de mais, em obrigações a seu cargo, justifica-se pelo facto de aos advogados ser confiada uma missão fundamental numa sociedade democrática, a

saber, a defesa dos litigantes. Esta missão fundamental comporta, por um lado, a exigência, cuja importância é reconhecida em todos os Estados-Membros, que qualquer litigante deve ter a possibilidade de se dirigir com toda a liberdade ao seu advogado, cuja profissão compreende, em essência, a tarefa de prestar, de maneira independente, pareceres jurídicos a todos os que deles tenham necessidade e, por outro, a correspondente lealdade do advogado para com o seu cliente (Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o., n.º 28 e jurisprudência referida).

- 51 Resulta das considerações precedentes que uma consulta jurídica de advogado beneficia, seja qual for o domínio do direito sobre o qual incide, da proteção reforçada garantida pelo artigo 7.º da Carta às comunicações entre um advogado e o seu cliente. Daqui decorre que uma decisão de injunção como a que está em causa no processo principal constitui uma ingerência no direito ao respeito das comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantido por esse artigo.
- 52 Por conseguinte, há que responder às duas primeiras questões que o artigo 7.º da Carta deve ser interpretado no sentido de que uma consulta jurídica de advogado em matéria de direito societário está abrangida pelo âmbito da proteção reforçada das trocas de informação entre um advogado e o seu cliente, garantida por esse artigo, pelo que uma decisão que obriga um advogado a fornecer à Administração do Estado-Membro requerido, para efeitos de uma troca de informações a pedido com base na Diretiva 2011/16, toda a documentação e informações relativas à sua relação com o seu cliente, atinentes a essa consulta, constitui uma ingerência no direito ao respeito pelas comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantido pelo referido artigo.

Quanto às questões prejudiciais terceira e quarta

- 53 Com as questões terceira e quarta, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2011/16 é inválida à luz do artigo 7.º e do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, uma vez que, além do previsto no artigo 17.º, n.º 4, esta diretiva não contém nenhuma disposição que, por um lado, permita expressamente uma ingerência nas comunicações entre um advogado e o seu cliente no âmbito do regime de troca de informações a pedido e, por outro, que defina ela própria o alcance da limitação do exercício do direito garantido pelo artigo 7.º da Carta, prevendo simultaneamente, como decorre do artigo 18.º, n.º 1, da referida diretiva, que o direito dos Estados-Membros deve determinar em que medida o sigilo profissional do advogado pode comprometer um pedido de informações formulado pelo Estado-Membro requerido.
- 54 A este respeito, resulta, nomeadamente, do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade da Diretiva 2011/16 com o artigo 52.º, n.º 1, da Carta, em especial porque esta disposição prevê que qualquer restrição ao exercício dos direitos e liberdades reconhecidos por esta deve ser prevista por lei.
- 55 A Diretiva 2011/16 é relativa à cooperação administrativa e à troca de informações entre Estados-Membros no domínio da fiscalidade. O seu artigo 1.º, n.º 1, dispõe assim que esta «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».

- 56 No âmbito da troca de informações a pedido, prevista na secção I do capítulo II desta diretiva, que está em causa no presente processo, a referida diretiva organiza as relações entre o Estado-Membro requerente e o Estado-Membro requerido, bem como as suas obrigações recíprocas. O artigo 6.º, n.ºs 1 e 3, da mesma diretiva dispõe, assim, que a autoridade requerida manda efetuar os inquéritos administrativos necessários para obter as informações solicitadas e que, nesse âmbito, procede como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro. No capítulo IV da Diretiva 2011/16, relativo às condições que regem a cooperação administrativa, o artigo 18.º, n.º 1, desta diretiva prevê que o Estado-Membro requerido recorre às medidas que tenha previsto em matéria de recolha de informações para a obtenção das informações solicitadas.
- 57 Em contrapartida, a Diretiva 2011/16 não determina, no que diz respeito à troca de informações a pedido e diferentemente de outros tipos de trocas de informações que organiza, como a troca automática e obrigatória de informações prevista na secção II do capítulo II desta diretiva, conforme alterada pela Diretiva 2018/822, nenhuma obrigação declarativa a cargo das pessoas ou operadores que detêm as informações.
- 58 Quanto ao artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2011/16, embora diga respeito às relações entre o Estado-Membro requerido e o Estado-Membro requerente e preveja o direito de o primeiro recusar transmitir certas informações ao segundo, não determina o que deve ser feito a nível dos procedimentos nacionais de recolha de informações. Da mesma forma, o artigo 17.º, n.º 2, desta diretiva dispõe que esta não impõe nenhuma 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. No entanto, não determina os requisitos a cumprir no contexto dos procedimentos nacionais de recolha de informações.
- 59 Decorre das considerações precedentes que, para efeitos da troca de informações a pedido prevista pela Diretiva 2011/16, o legislador da União determinou apenas as obrigações que os Estados-Membros têm uns para com os outros, autorizando-os a não dar seguimento a um pedido de informações se a realização dos inquéritos solicitados ou a recolha das informações em causa forem contrárias à sua legislação. Assim, o legislador da União deixou, nomeadamente, aos Estados-Membros a tarefa de assegurarem que os seus procedimentos nacionais, a que recorrem para a recolha de informações para efeitos desta troca, respeitam a Carta, em especial o seu artigo 7.º
- 60 Daqui resulta que o facto de o regime de troca de informações a pedido previsto na secção I do capítulo II da Diretiva 2011/16 não compreender disposições relativas à proteção da confidencialidade das comunicações entre um advogado e o seu cliente, no âmbito da recolha de informações que incumbe ao Estado-Membro requerido, não implica que esta diretiva viole o artigo 7.º e o artigo 52.º, n.º 1, da Carta. Com efeito, decorre da referida diretiva que, em coerência com o artigo 51.º, n.º 1, da Carta, é a cada Estado-Membro que incumbe garantir, no âmbito dos procedimentos nacionais a que recorre para efeitos desta recolha, a proteção reforçada das comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantida pelo artigo 7.º desta Carta. Assim, cada Estado-Membro deve, nomeadamente, assegurar que qualquer eventual restrição ao exercício dos direitos garantidos por este artigo 7.º, decorrente desses procedimentos nacionais, seja «prevista por lei», na aceção do artigo 52.º, n.º 1, da Carta.

- 61 Nestas circunstâncias, há que responder às questões terceira e quarta que a análise dos aspetos a que estas questões se referem não revelou a existência de nenhum elemento suscetível de afetar a validade da Diretiva 2011/16 à luz do artigo 7.º e do artigo 52.º, n.º 1, da Carta.

Quanto às questões prejudiciais quinta e sexta

- 62 Como resulta das indicações da decisão de reenvio, a injunção controvertida impõe a F a apresentação de toda a documentação relativa à sua relação com o seu cliente, no que respeita à criação de determinadas estruturas societárias de investimento, uma descrição pormenorizada das operações que foram objeto do seu aconselhamento, uma explicação da sua participação nesses processos e a identificação dos seus interlocutores. Esta injunção, que constitui a reiteração de uma injunção anterior com o mesmo objeto, foi decidida pela Administração Fiscal depois de F se ter oposto à transmissão das informações e dos documentos assim previamente exigidos, alegando que essa comunicação violaria o sigilo profissional do advogado a que F estava sujeita e que, no caso em apreço, as consultas em causa não tinham, por outro lado, caráter fiscal. Na injunção controvertida, a Administração Fiscal indicou, nomeadamente, a F que devia, sob pena de coima, transmitir na totalidade, de forma precisa e sem alterações, as informações anteriormente solicitadas sem poder invocar o sigilo profissional. Por último, não tendo F ainda dado cumprimento à referida injunção, a Administração Fiscal aplicou-lhe a coima assim anunciada.
- 63 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio indica que, tendo em conta a amplitude das informações solicitadas, que visam, em substância, todo o processo de F, incluindo, nomeadamente, os pormenores quanto ao teor de todas as comunicações entre F e o seu cliente, coloca-se, antes de mais, a questão de saber se essa injunção, que é, aliás, conforme com o direito nacional, e nomeadamente com o § 177 da AO, não viola o conteúdo essencial do direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes que beneficia da proteção reforçada nos termos do artigo 7.º da Carta.
- 64 No que concerne ao âmbito das informações pedidas e ao estado do direito nacional com base no qual foram emitidas a injunção controvertida e a coima subsequente aplicada a F, o órgão jurisdicional de reenvio sublinhou, ao mesmo tempo, que o § 177 da AO tem como consequência que, ao ser destinatário de uma injunção desse tipo, um advogado pode, em princípio, recusar comunicar tais informações, mas que quando atua na qualidade de consultor ou representante exclusivamente em matéria fiscal deve fornecer todas as informações pedidas, exceto quando a comunicação dessas informações for suscetível de expor o seu cliente a ação penal.
- 65 Nestas circunstâncias, há que considerar que, com as questões quinta e sexta, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 7.º e o artigo 52.º, n.º 1, da Carta devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma injunção como a descrita no n.º 52 do presente acórdão, baseada numa regulamentação nacional nos termos da qual o aconselhamento e a representação por um advogado no domínio da fiscalidade não beneficiam, exceto em caso de risco de ação penal para o cliente, da proteção reforçada das comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantida pelo artigo 7.º da Carta.
- 66 A este respeito, cabe lembrar, desde logo, que esta proteção reforçada das comunicações entre um advogado e o seu cliente é aplicável, como resulta do n.º 51 do presente acórdão, independentemente do domínio do direito em que o aconselhamento ou a representação são prestados ao cliente.

- 67 Não obstante, importa recordar que os direitos consagrados no artigo 7.º da Carta não são prerrogativas absolutas, antes devendo ser tomados em consideração relativamente à sua função na sociedade. Com efeito, conforme resulta do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, esta admite restrições ao exercício desses direitos, desde que essas restrições sejam previstas por lei, respeitem o conteúdo essencial dos referidos direitos e, na observância do princípio da proporcionalidade, sejam necessárias e correspondam efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União ou à necessidade de proteção dos direitos e das liberdades de terceiros (v., neste sentido, Acórdão de 29 de julho de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers e o.*, C-623/22, EU:C:2024:639, n.º 134 e jurisprudência referida).
- 68 No caso em apreço, o § 177, n.º 2, da AO proíbe o advogado, a quem se dirige um pedido de comunicação de informações à Administração, de recusar o acesso ao que lhe foi confiado no exercício da sua profissão, uma vez que estejam em causa factos de que teve conhecimento durante o aconselhamento ou a representação em matéria fiscal, exceto se se tratarem de questões cuja resposta expusesse o seu mandante ao risco de ação penal. Tal proibição tem, assim, como consequência que nada do conteúdo das trocas entre um advogado e o seu cliente em matéria fiscal, quer tenham ocorrido no âmbito de um aconselhamento ou no âmbito de uma representação em juízo, com exceção do conteúdo que expusesse esse cliente a um risco de ação penal, pode ser mantido em segredo em relação à Administração.
- 69 Por seu turno, e em consonância com o disposto no § 177 da AO, a injunção controvertida, ao reiterar a exigência, sob pena de coima, de transmitir na totalidade, de forma precisa e sem alterações, as informações referidas no n.º 62 do presente acórdão, depois de F ter indicado que considerava que o sigilo profissional a que está obrigada impedia essa transmissão, tem também ela como consequência que nada do conteúdo das trocas ocorridas entre F e o seu cliente relativas à criação das estruturas societárias de investimento em causa pode ser mantido em segredo perante a Administração que emitiu esta injunção.
- 70 A este respeito, importa recordar que o artigo 7.º da Carta garante a confidencialidade do aconselhamento jurídico prestado pelo advogado, quanto à sua existência e ao seu conteúdo. Assim, as pessoas que consultam um advogado podem razoavelmente esperar que as suas comunicações permaneçam privadas e confidenciais e, salvo em situações excecionais, essas pessoas devem poder legitimamente confiar que o seu advogado não divulgará a ninguém, sem o seu acordo, que elas o consultam.
- 71 É certo que o Tribunal de Justiça declarou, nomeadamente, a este respeito, que não se pode considerar que a obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2018/822, viola o conteúdo essencial do direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, consagrado no artigo 7.º da Carta. Todavia, chegou a esta conclusão depois de ter salientado que essa obrigação 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 e, especialmente, que esta disposição não obriga, nem sequer autoriza, o advogado intermediário a partilhar, sem o consentimento do seu cliente, informações relativas ao teor dessas comunicações (Acórdão *Orde van de Vlaamse Balies e o.*, n.ºs 39 e 40).
- 72 Ora, no caso em apreço, como salientou a advogada-geral no n.º 50 das suas conclusões, o § 177 da AO, ao subtrair quase integralmente da proteção reforçada de que o sigilo profissional do advogado deve beneficiar, por força do artigo 7.º da Carta, o conteúdo dos aconselhamentos dos advogados em matéria fiscal, a saber, a totalidade de um ramo do direito em que os advogados

podem aconselhar os seus clientes, esvazia esta proteção da sua essência nesse ramo do direito. Por seu turno, a injunção controvertida, visto que parece partir do pressuposto de que a inoponibilidade do sigilo profissional do advogado que decorre do § 177 do AO autoriza a Administração Fiscal a exigir a totalidade do processo na posse de F, nomeadamente, os pormenores sobre o teor de todas as comunicações entre F e o seu cliente, ainda que o aconselhamento prestado por F, atinente à criação de certas estruturas societárias de investimento, não se tenha referido, segundo esta, ao domínio da fiscalidade, alarga ainda mais o alcance da violação da essência do direito protegido pelo artigo 7.º da Carta.

- 73 Nestas circunstâncias, é forçoso concluir que uma disposição nacional como o § 177 da AO, bem como a sua aplicação no caso em apreço através da injunção controvertida, longe de se limitarem a situações excecionais, violam, pela própria amplitude da exclusão do sigilo profissional do advogado que autorizam no que diz respeito às comunicações entre este último e o seu cliente, o conteúdo essencial do direito garantido no artigo 7.º da Carta.
- 74 Resulta de todas as considerações precedentes que uma injunção como a injunção controvertida baseada numa regulamentação nacional como o § 177, n.º 2, da AO implica uma violação do conteúdo essencial do direito ao respeito das comunicações entre o advogado e o seu cliente e, portanto, uma ingerência que não pode ser justificada.
- 75 Tendo em conta o que precede, há que responder às questões quinta e sexta que o artigo 7.º e o artigo 52.º, n.º 1, da Carta devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma injunção como a descrita no n.º 52 do presente acórdão, baseada numa regulamentação nacional nos termos da qual o aconselhamento e a representação por um advogado no domínio da fiscalidade não beneficiam, exceto em caso de risco de ação penal para o cliente, da proteção reforçada das comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantida pelo artigo 7.º da Carta.

Quanto às despesas

- 76 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 (Segunda Secção) declara:

1) O artigo 7.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

deve ser interpretado no sentido de que:

uma consulta jurídica de advogado em matéria de direito societário está abrangida pelo âmbito da proteção reforçada das trocas de informação entre um advogado e o seu cliente, garantida por esse artigo, pelo que uma decisão que obriga um advogado a fornecer à Administração do Estado-Membro requerido, para efeitos de uma troca de informações a pedido com base na 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, toda a documentação e informações relativas à sua relação com o seu cliente, atinentes a essa consulta, constitui uma ingerência no direito

ao respeito pelas comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantido pelo referido artigo.

- 2) A análise dos aspetos a que as questões terceira e quarta se referem não revelou a existência de nenhum elemento suscetível de afetar a validade da Diretiva 2011/16 à luz do artigo 7.º e do artigo 52.º da Carta dos Direitos Fundamentais.**
- 3) O artigo 7.º e o artigo 52.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma injunção como a descrita no n.º 1 do presente dispositivo, baseada numa regulamentação nacional nos termos da qual o aconselhamento e a representação por um advogado no domínio da fiscalidade não beneficiam, exceto em caso de risco de ação penal para o cliente, da proteção reforçada das comunicações entre um advogado e o seu cliente, garantida por este artigo 7.º**

Assinaturas