



## Coletânea da Jurisprudência

### ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

8 de dezembro de 2022\*

«Reenvio prejudicial — Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade — Troca automática de informações obrigatória em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar — Diretiva 2011/16/UE, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/822 — Artigo 8.º -AB, n.º 5 — Validade — Sigilo profissional do advogado — Dispensa da obrigação de comunicação concedida ao advogado intermediário sujeito ao sigilo profissional — Obrigação de este advogado intermediário notificar qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação — Artigos 7.º e 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia»

No processo C-694/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), por Decisão de 17 de dezembro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de dezembro de 2020, no processo

**Orde van Vlaamse Balies,**

**IG,**

**Belgian Association of Tax Lawyers,**

**CD,**

**JU**

contra

**Vlaamse Regering,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por K. Lenaerts, presidente, L. Bay Larsen, vice-presidente, A. Arabadjiev, A. Prechal, K. Jürimäe, P. G. Xuereb, L.S. Rossi e D. Gratsias, presidentes de secção, F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen, N. Wahl, I. Ziemele e M. J. Passer (relator), juízes,

advogado-geral: A. Rantos,

\* Língua do processo: neerlandês.

secretário: M. Ferreira, administradora principal,  
vistos os autos e após a audiência de 25 de janeiro de 2022,  
vistas as observações apresentadas:

- em representação da Orde van Vlaamse Balies e IG, por S. Eskenazi e P. Wouters, advocaten,
- em representação da Belgian Association of Tax Lawyers, CD e JU, por P. Malherbe, avocat, e P. Verhaeghe, advocaat,
- em representação do Governo belga, por S. Baeyens, J.-C. Halleux e C. Pochet, na qualidade de agentes, assistidos por M. Delanote, advocaat,
- em representação do Governo checo, por J. Očková, M. Smolek e J. Vláčil, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por R. Bénard, A.-L. Desjonquères, E. de Moustier e É. Toutain, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo letão, por J. Davidoviča, I. Hüna e K. Pommere, na qualidade de agentes,
- em representação do Conselho da União Europeia, por E. Chatzioakeimidou, I. Gurov e S. Van Overmeire, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e P. Van Nuffel, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 5 de abril de 2022,

profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a validade do artigo 8.º-AB, n.º 5, 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), conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 (JO 2018, L 139, p. 1) (a seguir «Diretiva 2011/16 alterada»), à luz dos artigos 7.º e 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de litígios que opõem a Orde van Vlaamse Balies (Ordem dos Advogados flamengos, Bélgica), a Belgian Association of Tax Lawyers, uma associação profissional de advogados, bem como IG, CD e JU, três advogados, ao Vlaamse Regering (Governo flamengo, Bélgica) a respeito da validade de certas disposições da regulamentação flamenga relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

## Quadro jurídico

### *Direito da União*

#### *Diretiva 2011/16*

- 3 A Diretiva 2011/16 institui um sistema de cooperação entre as autoridades fiscais nacionais dos Estados-Membros e estabelece as regras e os procedimentos a aplicar na troca de informações para efeitos fiscais.

#### *Diretiva 2018/822*

- 4 A Diretiva 2011/16 foi alterada várias vezes e, nomeadamente, pela Diretiva 2018/822. Esta diretiva estabeleceu uma obrigação de comunicação relativa a eventuais mecanismos fiscais transfronteiriços de planeamento fiscal potencialmente agressivos para com as autoridades competentes. A este respeito, os considerandos 2, 4, 6, 8, 9 e 18 da Diretiva 2018/822 enunciam o seguinte:

«2) Os Estados-Membros enfrentam cada vez mais dificuldades para proteger as suas matérias coletáveis nacionais da erosão à medida que as estruturas de planeamento fiscal se tornaram particularmente sofisticadas, aproveitando muitas vezes a maior mobilidade tanto dos capitais como das pessoas no mercado interno. [...] É, pois, fundamental que as autoridades fiscais dos Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre mecanismos fiscais potencialmente agressivos. Essas informações permitiriam a essas autoridades reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas através da aprovação de legislação ou da realização de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas. [...]»

[...]

- 4) Ao reconhecer em que medida um quadro transparente para desenvolver a atividade empresarial poderia contribuir para combater a evasão e a fraude fiscais no mercado interno, a Comissão [Europeia] foi chamada a lançar iniciativas sobre a comunicação obrigatória de informação sobre mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo, em conformidade com as linhas da Ação 12 do plano da [Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)] sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS). Neste contexto, o Parlamento Europeu instou à adoção de medidas mais rigorosas contra os intermediários que prestem assistência em mecanismos suscetíveis de conduzir à evasão e à fraude fiscais. É também importante realçar que na declaração do G7, em Bari, em 13 de maio de 2017, sobre a luta contra os crimes fiscais e outros fluxos financeiros ilícitos, a OCDE foi convidada a começar a debater eventuais formas de dar resposta aos mecanismos concebidos para contornar a comunicação de informações no âmbito da [Norma Comum de Comunicação (NCC)] ou que visem proporcionar a proteção de estruturas não transparentes aos beneficiários efetivos, considerando também as regras de comunicação obrigatória inspiradas pela abordagem seguida para os mecanismos de evasão fiscal definidos no relatório sobre a Ação 12 do BEPS.

[...]

- 6) A comunicação dos mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos pode contribuir eficazmente para os esforços no sentido de criar um ambiente de tributação equitativa no mercado interno. Nesta perspetiva, a obrigação para os intermediários de informar as autoridades fiscais [...] constituirá um passo na direção certa. [...]

[...]

- 8) A fim de assegurar o bom funcionamento do mercado interno e evitar lacunas no quadro normativo proposto, a obrigação de comunicação deve ser imposta a todos os intervenientes que estão habitualmente envolvidos na conceção, comercialização, organização ou administração da aplicação de uma operação transfronteiriça a comunicar, ou de uma série dessas operações a comunicar, bem como àqueles que prestam assistência ou aconselhamento. Convém não ignorar que, em certos casos, não seria exequível impor a obrigação de comunicação a um intermediário devido a um dever de sigilo legalmente protegido ou no caso de não existir qualquer intermediário, em virtude de, por exemplo, o contribuinte conceber e utilizar um mecanismo. Será, pois, essencial que, nessas circunstâncias, as autoridades fiscais não percam a oportunidade de receber informações sobre mecanismos fiscais potencialmente relacionados com o planeamento fiscal agressivo. Por conseguinte, nesses casos, será necessário transferir a obrigação de comunicação para o contribuinte que beneficia do mecanismo.
- 9) Os mecanismos de planeamento fiscal agressivo evoluíram ao longo dos anos, tornando-se cada vez mais complexos, sendo objeto de constantes alterações e ajustamentos em reação às contramedidas defensivas adotadas pelas autoridades fiscais. Tendo em consideração esta situação, será mais eficaz tentar abranger os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos através da compilação de uma lista dos aspetos e dos elementos de operações que possam constituir fortes indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas em vez de definir o conceito de planeamento fiscal agressivo. Estas indicações são referidas como “características-chave”.

[...]

- 18) A presente diretiva respeita os direitos fundamentais e observa os princípios reconhecidos, nomeadamente, pela [Carta] [...]»

#### *Diretiva 2011/16 alterada*

- 5 O artigo 3.º da Diretiva 2011/16 alterada, sob a epígrafe «Definições», dispõe:

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

- 1) “Autoridade competente” de um Estado-Membro, a autoridade que tenha sido designada como tal por esse Estado-Membro. Quando atua ao abrigo do disposto na presente diretiva, o serviço central de ligação, o serviço de ligação ou o funcionário competente é também considerado autoridade competente por delegação, nos termos do artigo 4.º;

[...]

- 18) “Mecanismo transfronteiriço”, um mecanismo relativo a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e a um país terceiro, se se verificar pelo menos uma das seguintes condições:
- a) Nem todos os participantes no mecanismo são, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição;
  - b) Um ou mais dos participantes no mecanismo é, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição;
  - c) Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitui uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável;
  - d) Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição;
  - e) Esse mecanismo tem um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo.

[...]

- 19) “Mecanismo transfronteiriço a comunicar”, qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha pelo menos uma das características-chave descritas no anexo IV;
- 20) “Característica-chave”, uma característica ou um elemento de um mecanismo transfronteiriço que apresenta uma indicação de um potencial risco de evasão fiscal, conforme consta do anexo IV;
- 21) “Intermediário”, qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar.

Também significa qualquer pessoa que, tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou à administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar. Qualquer pessoa tem o direito de contrapor provas de que essa pessoa não sabia ou que não podia razoavelmente esperar-se que soubesse que essa pessoa estava envolvida num mecanismo transfronteiriço a comunicar. Para esse efeito, uma pessoa pode fazer referência a todos os factos e circunstâncias pertinentes, bem como à informação disponível e aos seus conhecimentos e competências relevantes.

Para ser um intermediário, uma pessoa deve preencher, pelo menos, uma das seguintes condições adicionais:

- a) ser residente, para efeitos fiscais, num Estado-Membro,
- b) ter um estabelecimento estável num Estado-Membro através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo,
- c) estar constituída num Estado-Membro ou ser regida pela legislação de um Estado-Membro,
- d) estar registada junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado-Membro;

- 22) “Contribuinte relevante”, qualquer pessoa a quem é disponibilizado para aplicação um mecanismo transfronteiriço a comunicar, ou que esteja preparada para aplicar um mecanismo transfronteiriço a comunicar ou que tenha aplicado a primeira etapa de um tal mecanismo;
- [...]
- 24) “Mecanismo comercializável”, um mecanismo transfronteiriço concebido, comercializado, pronto a aplicar ou disponibilizado para aplicação de uma forma que dispensa uma adaptação substancial desse mecanismo;
- 25) “Mecanismo personalizado”, qualquer mecanismo transfronteiriço que não seja um mecanismo comercializável.»
- 6 O artigo 8.º-AB da Diretiva 2011/16 alterada, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação e condições relativas à troca automática de informações obrigatória sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar», foi inserido pelo artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2018/822 e enuncia:

«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 a contar:

- a) Do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar é disponibilizado para ser aplicado; ou
- b) Do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar está pronto para ser aplicado; ou
- c) Do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo transfronteiriço a comunicar,

consoante o que acontecer primeiro.

Não obstante o primeiro parágrafo, os intermediários a que se refere o artigo 3.º, ponto 21, segundo parágrafo, são igualmente obrigados a apresentar informações no prazo de 30 dias a contar do dia seguinte àquele em que prestaram ajuda, assistência ou aconselhamento, quer diretamente quer por intermédio de outras pessoas.

2. No caso dos mecanismos comercializáveis, os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para exigir que o intermediário apresente de três em três meses um relatório periódico com uma atualização que inclua novas informações a comunicar, referidas no n.º 14, alíneas a), d), g) e h), que tenham surgido desde a apresentação do relatório anterior.

[...]

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.

6. Cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que, caso não haja intermediário ou o intermediário notifique o contribuinte relevante ou outro intermediário da aplicação de uma dispensa nos termos do n.º 5, a obrigação de apresentar informações relativas a um mecanismo transfronteiriço a comunicar incumbe ao outro intermediário notificado ou, na inexistência deste intermediário, ao contribuinte relevante.

[...]

9. Cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que, caso exista mais do que um intermediário, a obrigação de apresentar informações sobre o mecanismo transfronteiriço a comunicar incumbe a todos os intermediários envolvidos num mesmo mecanismo transfronteiriço a comunicar.

Os intermediários ficam isentos de apresentar as informações apenas na medida em que puderem comprovar, nos termos do direito nacional, que as mesmas informações referidas no n.º 14 já foram apresentadas por outro intermediário.

[...]

13. A autoridade competente de um Estado-Membro onde a informação tenha sido apresentada nos termos dos n.ºs 1 a 12 [...], comunica [...] as informações referidas no n.º 14 [...] às autoridades competentes de todos os outros Estados-Membros [...].

14. As informações a comunicar pela autoridade competente de um Estado-Membro nos termos do n.º 13 contêm os seguintes elementos, se aplicável:

- a) A identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes, incluindo o respetivo nome, a data e o local de nascimento (se se tratar de uma pessoa singular), a residência para efeitos fiscais, o NIF e, se for caso disso, as pessoas que sejam empresas associadas do contribuinte relevante;
- b) Os pormenores das características-chave, conforme constam do anexo IV, que tornam o mecanismo transfronteiriço um mecanismo a comunicar;
- c) Uma síntese do conteúdo do mecanismo transfronteiriço a comunicar, incluindo uma referência ao nome por que é vulgarmente conhecido, caso exista, e uma descrição em termos abstratos das principais atividades ou mecanismos empresariais, sem conduzir à divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial, ou ainda de informações cuja divulgação fosse contrária à ordem pública;
- d) A data em que foi ou será realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo transfronteiriço a comunicar;

- e) Os pormenores das disposições nacionais que formam a base do mecanismo transfronteiriço a comunicar;
- f) O valor do mecanismo transfronteiriço a comunicar;
- g) A identificação do Estado-Membro do(s) contribuinte(s) relevantes(s) e de qualquer outro Estado-Membro suscetível de estar relacionado com o mecanismo transfronteiriço a comunicar;
- h) A identificação de qualquer outra pessoa num Estado-Membro, suscetível de ser afetada pelo mecanismo transfronteiriço a comunicar, indicando a que Estados-Membros essa pessoa está ligada.

[...]»

### ***Direito belga***

- 7 O decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (Decreto relativo à Cooperação Administrativa no Domínio da Fiscalidade), de 21 de junho de 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 26 de junho de 2013, p. 40587, a seguir «Decreto de 21 de junho de 2013»), transpõe a Diretiva 2011/16 na região flamenga (Bélgica).
- 8 Esse decreto foi alterado pelo decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (Decreto que altera o Decreto de 21 de junho de 2013, no que respeita à Troca Automática de Informações Obrigatória no domínio da Fiscalidade em relação aos Mecanismos Transfronteiriços a Comunicar), de 26 de junho de 2020 (*Belgisch Staatsblad*, 3 de julho de 2020, p. 49170, a seguir «Decreto de 26 de junho de 2020»), que transpõe a Diretiva 2018/822.
- 9 A subsecção 2 da secção 2 do capítulo 2 do Decreto de 21 de junho de 2013 regula a apresentação obrigatória, pelos intermediários ou pelos contribuintes relevantes, de informações relativas aos mecanismos fiscais transfronteiriços a comunicar.
- 10 O artigo 11.º/6 desta subsecção, conforme introduzido no Decreto de 21 de junho de 2013 pelo artigo 14.º do Decreto de 26 de junho de 2020, define a relação entre a obrigação de comunicação e o sigilo profissional a que determinados intermediários estão sujeitos. Transpõe o artigo 8.º-AB, n.ºs 5 e 6, da Diretiva 2011/16 alterada. O n.º 1 deste artigo 11.º/6 dispõe:

«Quando um intermediário está sujeito a sigilo profissional, é obrigado a:

- 1.º informar o outro intermediário ou intermediários, por escrito e de maneira fundamentada, de que não pode cumprir a obrigação de comunicação, que se transfere automaticamente para o outro intermediário ou intermediários;
- 2.º informar, na inexistência de outro intermediário, o contribuinte ou contribuintes revelantes das suas obrigações de comunicação, por escrito e de maneira fundamentada.

A dispensa da obrigação de comunicação, só produz efeitos quando um intermediário cumprir a obrigação prevista no primeiro parágrafo.»

11 O artigo 11.º/7 do Decreto de 21 de junho de 2013, conforme introduzido no referido decreto pelo artigo 15.º do Decreto de 26 de junho de 2020, enuncia:

«[...] se o intermediário informar o contribuinte relevante ou outro intermediário da aplicação de uma dispensa nos termos do artigo 11.º/6, [n.º 1], a obrigação de apresentar informações relativas a um mecanismo transfronteiriço a comunicar incumbe ao outro intermediário informado ou, na inexistência deste intermediário, ao contribuinte relevante.»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

12 Por petições de 31 de agosto de 2020 e de 1 de outubro de 2020, os recorrentes no processo principal interpuseram no Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), órgão jurisdicional de reenvio, recursos para suspensão e anulação total ou parcial do Decreto de 26 de junho de 2020.

13 Resulta da decisão de reenvio que os recorrentes no processo principal contestam, nomeadamente, a obrigação, prevista no artigo 11.º/6, n.º 1, primeiro parágrafo, 1.º, do Decreto de 21 de junho de 2013, que foi inserido neste decreto pelo artigo 14.º do Decreto de 26 de junho de 2020, que impõe ao advogado que intervém como intermediário, quando está vinculado ao segredo profissional, de informar os outros intermediários relevantes por escrito e de maneira fundamentada de que não pode cumprir a sua obrigação de comunicação. Segundo os recorrentes no processo principal, é impossível cumprir esta obrigação de informação sem violar o sigilo profissional a que estão sujeitos os advogados. Além disso, a referida obrigação de informação não é necessária para assegurar que os mecanismos transfronteiriços sejam comunicados, desde que o cliente, assistido ou não pelo advogado, possa ele próprio informar os outros intermediários e pedir-lhes que cumpram a sua obrigação de comunicação.

14 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que as informações que os advogados devem apresentar à autoridade competente sobre os seus clientes estão protegidas pelo sigilo profissional, se essas informações disserem respeito a atividades que decorrem das suas missões específicas de defesa ou de representação em juízo e de aconselhamento jurídico. Observa que o simples facto de recorrer a um advogado está coberto pelo sigilo profissional e que o mesmo se passa, *a fortiori*, no que respeita à identidade do cliente de um advogado. As informações protegidas pelo sigilo profissional perante as autoridades públicas, são-no igualmente perante outras entidades como os outros intermediários.

15 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, segundo os trabalhos preparatórios do Decreto de 26 de junho de 2020, a obrigação de um intermediário informar os outros intermediários de maneira fundamentada de que está sujeito ao sigilo profissional e que, por conseguinte, não cumprirá a obrigação de comunicação é necessária para responder às exigências da Diretiva 2018/822 e para assegurar que o sigilo profissional não impede as comunicações necessárias.

16 Este órgão jurisdicional constata que os recursos no processo principal suscitam, assim, a questão da validade da Diretiva 2018/822, na medida em que foi esta que introduziu essa obrigação. Por conseguinte, antes de poder decidir definitivamente esses recursos, há que apreciar previamente esta questão.

17 Nestas condições, o Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional), por um lado, decretou a suspensão, nomeadamente, do artigo 11.º/6, n.º 1, primeiro parágrafo, 1.º, do Decreto de 21 de junho de 2013, conforme inserido pelo artigo 14.º do Decreto de 26 de junho de 2020, uma vez que esta disposição impõe ao advogado que atua intervém como intermediário uma obrigação de informação em relação a outro intermediário que não é seu cliente, e isto até à data da publicação do acórdão que decide os referidos recursos. Por outro lado, este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 1.º, ponto [2, da Diretiva 2018/822] viola o direito a um processo equitativo, garantido pelo artigo 47.º da [Carta], e o direito ao respeito pela vida privada, garantido pelo artigo 7.º da [Carta], na medida em que o novo artigo 8.º-AB, n.º 5, introduzido por essa disposição na Diretiva [2011/16], prevê que, se um Estado-Membro tomar as medidas necessárias para dispensar os intermediários da apresentação de informações sobre um mecanismo transfronteiriço [a comunicar] se a obrigação de comunicação violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional desse Estado-Membro, tal Estado-Membro está obrigado a exigir que esses intermediários notifiquem, sem demora, qualquer outro intermediário ou, na inexistência deste intermediário, o contribuinte [relevante] das suas obrigações de comunicação [...], na medida em que tal obrigação tem por efeito obrigar o advogado que [atua] como intermediário a partilhar com outro intermediário que não é seu cliente informações de que teve conhecimento no âmbito do exercício de atividades essenciais da sua profissão, nomeadamente a defesa ou a representação em juízo do cliente e a prestação de aconselhamento jurídico, inclusive extrajudicial?»

## Quanto à questão prejudicial

18 A título preliminar, há que salientar que, embora a questão submetida faça referência à obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, tanto em relação aos intermediários como, na inexistência de intermediário, em relação ao contribuinte relevante, resulta, porém, da leitura global do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga, na realidade, unicamente sobre a validade dessa obrigação, na medida em que a notificação deva ser feita por um advogado que atua como intermediário, na aceção do artigo 3.º, ponto 21, desta diretiva (a seguir «advogado intermediário»), a um outro intermediário que não é seu cliente.

19 Com efeito, quando a notificação prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada é efetuada pelo advogado intermediário ao seu cliente, independentemente de este último ser um outro intermediário ou o contribuinte relevante, essa notificação não é suscetível de pôr em causa o respeito dos direitos e das liberdades garantidos pelos artigos 7.º e 47.º da Carta, devido, por um lado, à inexistência de qualquer obrigação de sigilo profissional do advogado intermediário em relação ao seu cliente e, por outro, ao facto de, na fase do cumprimento pelo seu cliente das suas obrigações declarativas por força desta diretiva, a natureza confidencial da relação entre o advogado intermediário e o referido cliente, opõe-se a que possa ser exigido a este último que revele a terceiros e, nomeadamente, à Administração Fiscal, a existência da sua consulta a um advogado.

20 Resulta assim da decisão de reenvio que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, ao Tribunal de Justiça, que aprecie a validade, à luz dos artigos 7.º e 47.º da Carta, do artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, uma vez que a sua aplicação pelos Estados-Membros tem por efeito impor ao advogado que atua como intermediário, na aceção do artigo 3.º, ponto 21, desta diretiva, quando este está dispensado da obrigação de comunicação,

prevista no n.º 1 do artigo 8.º-AB da referida diretiva, devido ao sigilo profissional a que está sujeito, de notificar sem demora qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das obrigações de comunicação nos termos do n.º 6 do referido artigo 8.º-A.

- 21 A este respeito, importa recordar que, em conformidade com o artigo 8.º-AB, n.º 1, da Diretiva 2011/16 alterada, cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que os intermediários apresentem às autoridades competentes informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo relativas a mecanismos transfronteiriços a comunicar, no prazo de 30 dias. A obrigação de comunicação prevista nesta disposição é aplicável a todos os mecanismos transfronteiriços a comunicar e, portanto, tanto aos mecanismos personalizados, definidos no ponto 25 do artigo 3.º da Diretiva 2011/16 alterada, como aos mecanismos comercializáveis, definidos no ponto 24 deste artigo 3.º
- 22 Há que observar que os advogados podem, no exercício das suas atividades, ser «intermediários», na aceção do artigo 3.º, ponto 21, da Diretiva 2011/16 alterada, pelo facto de poderem praticar eles próprios atividades de conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou a administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar, ou, na sua falta, devido ao facto de poderem prestar assistência, ajuda ou aconselhamento a essas atividades. Os advogados que exercem essas atividades estão assim, em princípio, sujeitos à obrigação de comunicação prevista no artigo 8.º-AB, n.º 1, desta diretiva.
- 23 No entanto, nos termos do primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 8.º-AB, da Diretiva 2011/16 alterada, cada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias para dispensar os intermediários, e nomeadamente os advogados intermediários, da obrigação de apresentar informações sobre um mecanismo transfronteiriço a comunicar se a obrigação de comunicação 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 comunicação nos termos do n.º 6 deste artigo. Este número prevê que, nessa hipótese, a obrigação de comunicação é da responsabilidade do outro intermediário que foi notificado, ou, na inexistência desse intermediário, do contribuinte relevante.
- 24 Importa, contudo, sublinhar que, por força do segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 8.º-AB, da Diretiva 2011/16 alterada, os intermediários só podem ter direito a uma dispensa ao abrigo do primeiro parágrafo deste n.º 5 na medida em que operem dentro dos limites do direito nacional aplicável que regula as suas profissões, o que incumbe, se necessário, aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar no quadro da aplicação desta legislação. Por conseguinte, é somente em relação aos advogados intermediários que atuam efetivamente dentro de tais limites que importa apreciar a validade do artigo 8.º-AB, n.º 5, desta diretiva, à luz dos artigos 7.º e 47.º da Carta.
- 25 A este respeito, 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»), ao passo que o artigo 47.º, que garante o direito à ação e a um tribunal imparcial corresponde ao artigo 6.º, n.º 1, da CEDH.

- 26 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 pelos artigos 7.º e 47.º da Carta, os direitos correspondentes garantidos pelo artigo 8.º, n.º 1, e pelo artigo 6.º, n.º 1, da CEDH, conforme interpretados pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (a seguir «TEDH»), enquanto limitar de proteção mínima (v., neste sentido, Acórdão de 2 de fevereiro de 2021, Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, n.ºs 36 e 37).
- 27 No que respeita à validade do artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16, alterada à luz do artigo 7.º da Carta, 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 (v., neste sentido, TEDH, Acórdão de 6 de dezembro de 2012, Michaud c. França, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 e 118). 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, como salientou o TEDH, as pessoas que consultam um advogado podem razoavelmente esperar que as suas comunicações permaneçam privadas e confidenciais [TEDH, Acórdão de 9 de abril de 2019, Altay c. Turquia (n.º 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Por conseguinte, salvo em situações excepcionais, essas pessoas devem poder legitimamente confiar que o seu advogado não divulgará a ninguém, sem o seu acordo, que elas o consultam.
- 28 A proteção específica que o artigo 7.º da Carta e o artigo 8.º, n.º 1, da CEDH conferem ao segredo 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 (TEDH, Acórdão de 6 de dezembro de 2012, Michaud c. França, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 e 119). 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 (v., neste sentido, Acórdão de 18 maio de 1982, AM & S Europe/Comissão, 155/79, EU:C:1982:157, n.º 18).
- 29 Ora, a obrigação prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada para o advogado intermediário quando este, devido ao sigilo profissional a que está sujeito pelo direito nacional, é dispensado da obrigação de comunicação, prevista no n.º 1 deste artigo 8.º-AB, de notificar sem demora qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação nos termos do n.º 6 do referido artigo 8.º-AB implica necessariamente que esses outros intermediários adquiriram conhecimento da identidade do advogado intermediário que notifica, da sua apreciação de que o mecanismo em causa deve ser comunicado, e do facto de que foi consultado a esse respeito.
- 30 Nestas condições e uma vez que esses outros intermediários não têm necessariamente conhecimento da identidade do advogado intermediário e do facto de este ter sido consultado sobre o mecanismo transfronteiriço a comunicar, a obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, implica uma ingerência no direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta.

- 31 Além disso, importa observar que esta obrigação de notificação induz, indiretamente, outra ingerência neste mesmo direito, resultante da divulgação, pelos terceiros intermediários assim notificados, à Administração Fiscal da identidade e da consulta ao advogado intermediário.
- 32 Com efeito, decorre do artigo 8.º-AB, n.ºs 1, 9, 13 e 14, da Diretiva 2011/16 alterada que a identificação dos intermediários figura entre as informações a fornecer em cumprimento da obrigação de comunicação, sendo essa identificação objeto de uma troca de informações entre as autoridades competentes dos Estados-Membros. Por conseguinte, em caso de notificação por força do artigo 8.º-AB, n.º 5, desta diretiva, os terceiros intermediários notificados, assim informados da identidade do advogado intermediário e da sua consulta sobre o mecanismo transfronteiriço a comunicar sem estarem eles próprios sujeitos ao sigilo profissional, deverão informar as autoridades competentes referidas no artigo 3.º, n.º 1, da referida diretiva, não só da existência desse mecanismo e da identidade do ou dos contribuintes relevantes, mas também da identidade e da consulta ao advogado intermediário.
- 33 Por conseguinte, cabe examinar se essas ingerências no direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta, são justificadas.
- 34 Neste contexto, 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 seu artigo 52.º, n.º 1, a Carta admite restrições ao exercício desses direitos, desde que essas restrições estejam previstas por lei, respeitem o conteúdo essencial desses direitos e, na observância do princípio da proporcionalidade, sejam necessárias e correspondam efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União Europeia ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros (v., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2020, Privacy International, C-623/17, EU:C:2020:790, n.ºs 63 e 64).
- 35 Em primeiro lugar, no que respeita à exigência segundo a qual qualquer restrição ao exercício dos direitos fundamentais deve estar prevista na lei, esta implica que o ato que permite a ingerência nesses direitos deve definir ele próprio o alcance da restrição ao exercício do direito em questão, precisando-se, por um lado, que esta exigência não exclui que a restrição em causa seja formulada em termos suficientemente abertos para poder adaptar-se a situações diferentes, bem como à evolução das circunstâncias. Por outro lado, o Tribunal de Justiça pode, se for caso disso, precisar, por via de interpretação, o alcance concreto da restrição tendo em conta tanto os próprios termos da regulamentação da União em causa como a sua economia geral e os objetivos que prossegue, conforme interpretados à luz dos direitos fundamentais garantidos pela Carta (Acórdão de 21 de junho de 2022, Ligue des droits humains, C-817/19, EU:C:2022:491, n.º 114 e jurisprudência referida).
- 36 A este respeito, cabe salientar que, por um lado, o n.º 5 do artigo 8.º-AB da Diretiva 2011/16 alterada prevê expressamente a obrigação, de o advogado intermediário dispensado da obrigação de comunicação devido ao sigilo profissional a que está sujeito, de notificar qualquer outro intermediário das suas obrigações de comunicação por força do n.º 6 deste artigo. Por outro lado, como foi constatado nos n.ºs 29 e 30 do presente acórdão, a ingerência no direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, consagrado no artigo 7.º da Carta, é a consequência direta dessa notificação pelo advogado a outro intermediário que não é o seu cliente, nomeadamente quando este, até ao momento dessa notificação, não tinha conhecimento da identidade desse advogado e da sua consulta sobre o mecanismo transfronteiriço a comunicar.

- 37 Além disso, no que respeita à ingerência que resulta indiretamente da referida obrigação de notificação devido à divulgação, pelos terceiros intermediários notificados, da identidade e da consulta ao advogado intermediário à Administração Fiscal, esta deve-se, como foi constatado nos n.ºs 31 e 32 do presente acórdão, ao alcance das obrigações de informação que decorrem do artigo 8.º-AB, n.ºs 1, 9, 13 e 14, da Diretiva 2011/16 alterada.
- 38 Nestas condições, há que considerar que o princípio da legalidade foi observado.
- 39 Em segundo lugar, quanto à observância do conteúdo essencial do direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta, importa salientar que a obrigação de notificação, instituída pelo artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, 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. Em especial, esta disposição não obriga, nem sequer autoriza, o advogado intermediário a partilhar, sem o consentimento do seu cliente, informações relativas ao teor dessas comunicações com outros intermediários e, portanto, estes não estarão em condições de transmitir tais informações à Administração Fiscal.
- 40 Nestas condições, não se pode considerar que a obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, viola o conteúdo essencial do direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, consagrado no artigo 7.º da Carta.
- 41 Em terceiro lugar, quanto ao respeito pelo princípio da proporcionalidade, este exige que as limitações que possam nomeadamente ser impostas por atos de direito da União aos direitos e liberdades consagrados na Carta não ultrapassem os limites do que é adequado e necessário para alcançar os objetivos legítimos prosseguidos ou a necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros, entendendo-se que, sempre que exista uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos restritiva. Além disso, um objetivo de interesse geral não pode ser prosseguido sem que se tenha em conta o facto de que deve ser conciliado com os direitos fundamentais afetados pela medida, através de uma ponderação equilibrada entre, por um lado, o objetivo de interesse geral e, por outro, os direitos em causa, a fim de assegurar que os inconvenientes causados por esta medida não sejam desproporcionados relativamente aos objetivos prosseguidos. Assim, a possibilidade de justificar uma restrição aos direitos garantidos pelos artigos 7.º e 8.º da Carta deve ser apreciada através da medição da gravidade da ingerência que tal restrição implica e da verificação de que a importância do objetivo de interesse geral prosseguido por esta restrição está relacionada com essa gravidade (Acórdãos de 26 de abril de 2022, Polónia/Parlamento e Conselho, C-401/19, EU:C:2022:297, n.º 65, e de 22 de novembro de 2022, Luxembourg Business Registers e Sovim, C-37/20 e C-601/20, EU:C:2022:912, n.º 64).
- 42 Por conseguinte, há que verificar, antes de mais, se a obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, corresponde a um objetivo de interesse geral reconhecido pela União. Em caso afirmativo, importa depois garantir, primeiro, que é adequada para realizar o objetivo de interesse geral prosseguido, segundo, se a ingerência nos direitos garantidos pelos artigos 7.º e 8.º da Carta que resulta desse acesso se limita ao estritamente necessário, no sentido de que o objetivo prosseguido não pode ser razoavelmente alcançado de maneira tão eficaz através de outros meios menos atentatórios desse direito, e, terceiro, desde que tal seja efetivamente o caso, se essa ingerência não é desproporcionada em relação ao referido objetivo, o que implica nomeadamente uma ponderação da sua importância e da gravidade da referida ingerência (v., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2022, Luxembourg Business Registers e Sovim, C-37/20 e C-601/20, EU:C:2022:912, n.º 66).

- 43 Como salientou o advogado-geral no n.º 88 das suas conclusões, a alteração introduzida na Diretiva 2011/16 pela Diretiva 2018/822 enquadra-se numa cooperação fiscal internacional de luta contra o planeamento fiscal agressivo que se concretiza através de uma troca de informações entre Estados-Membros. A este respeito, decorre nomeadamente dos considerandos 2, 4, 8 e 9 da Diretiva 2018/822 que as obrigações de comunicação e de notificação, estabelecidas pelo artigo 8.º -AB da Diretiva 2011/16 alterada, têm por objetivo contribuir para a prevenção do risco de evasão e de fraude fiscais.
- 44 Ora, a luta contra o planeamento fiscal agressivo e a prevenção do risco de evasão e de fraude fiscais constituem objetivos de interesse geral reconhecidos pela União, na aceção do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, suscetíveis de permitir uma restrição ao exercício dos direitos garantidos pelo artigo 7.º desta [v., neste sentido, 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.º 87].
- 45 No que diz respeito à questão de saber se a obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, é adequada e necessária à realização dos referidos objetivos, os Governos francês e letão sustentam, em substância, que essa notificação permite, nomeadamente, sensibilizar os outros intermediários para o seu dever de cumprir a obrigação de comunicação e, assim, evitar que esses outros intermediários não sejam informados de que a obrigação de comunicação do mecanismo transfronteiriço lhes é transferida em aplicação do artigo 8.º-AB, n.º 6, da Diretiva 2011/16 alterada. Assim, segundo estes governos, na falta de uma obrigação de notificação por parte do advogado intermediário, o mecanismo transfronteiriço correria o risco de não ser de modo algum comunicado, e isso em violação dos objetivos prosseguidos por esta diretiva.
- 46 Ora, mesmo admitindo que a obrigação de notificação, instituída pelo artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, seja efetivamente adequada para contribuir para a luta contra o planeamento fiscal agressivo e a prevenção do risco de evasão e de fraude fiscais, cabe constatar que ela não pode, porém, ser considerada estritamente necessária para realizar esses objetivos e, nomeadamente, para assegurar que as informações relativas aos mecanismos transfronteiriços a comunicar sejam transmitidas às autoridades competentes.
- 47 Com efeito, primeiro, as obrigações de comunicação dos intermediários estão claramente enunciadas na Diretiva 2011/16 alterada, em especial no artigo 8-AB, n.º 1. Por força desta disposição, todos os intermediários estão, em princípio, obrigados a apresentar informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo relativas a mecanismos transfronteiriços a comunicar. Além disso, em conformidade com o artigo 8.º-AB, n.º 9, primeiro parágrafo, desta diretiva, cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que, quando exista mais de um intermediário, a obrigação de transmitir informações incumbe a todos os intermediários envolvidos no mesmo mecanismo transfronteiriço a comunicar. Por conseguinte, nenhum intermediário pode alegar utilmente que ignorava as obrigações de comunicação a que está direta e individualmente sujeito, apenas devido à sua qualidade de intermediário.
- 48 Segundo, quanto ao argumento do Governo letão de que a obrigação de notificação reduz o risco de os outros intermediários confiarem no facto de o advogado intermediário comunicar as informações exigidas às autoridades competentes e de se absterem por esse motivo de fazerem eles próprios uma comunicação, há que observar, por um lado, que, uma vez que a consulta a um advogado está sujeita ao sigilo profissional, os outros intermediários não terão, como foi

salientado no n.º 30 do presente acórdão, necessariamente conhecimento da identidade do advogado e da consulta sobre o mecanismo transfronteiriço a comunicar, o que, nesse caso, exclui à partida esse risco.

- 49 Por outro lado, mesmo na hipótese contrária de os outros intermediários terem tal conhecimento, não há que recuar que estes confiem, sem verificarem, que o advogado intermediário efetua a comunicação exigida, uma vez que o artigo 8.º-AB, n.º 9, segundo parágrafo, da Diretiva 2011/16 alterada especifica que um intermediário só fica dispensado da obrigação de apresentar as informações se puder comprovar que as mesmas informações já foram apresentadas por outro intermediário. Por outro lado, ao prever expressamente, no seu artigo 8.º-AB, n.º 5, que o sigilo profissional pode conduzir a uma dispensa da obrigação de comunicação, a Diretiva 2011/16 alterada converte o advogado intermediário numa pessoa da qual os outros intermediários não podem, *a priori*, esperar nenhuma iniciativa suscetível de os desonrar das suas próprias obrigações de comunicação.
- 50 Terceiro, importa recordar que qualquer intermediário que, em virtude do sigilo profissional a que está sujeito pelo direito nacional, for dispensado da obrigação de comunicação prevista no n.º 1 do artigo 8.º-AB, da Diretiva 2011/16 alterada, continua, não obstante, obrigado a notificar sem demora o seu cliente das suas obrigações de comunicação por força do n.º 6 deste artigo.
- 51 Quarto, no que respeita à divulgação à Administração Fiscal, pelos terceiros intermediários notificados, da identidade e da consulta ao advogado intermediário, essa divulgação também não se afigura estritamente necessária para a prossecução dos objetivos da Diretiva 2011/16 alterada de luta contra o planeamento fiscal agressivo e de prevenção do risco de evasão e de fraude fiscais.
- 52 Com efeito, por um lado, a obrigação de comunicação que incumbe aos outros intermediários não sujeitos ao sigilo profissional e, na falta desses intermediários, a que incumbe ao contribuinte relevante, garantem, em princípio, que a Administração Fiscal seja informada dos mecanismos transfronteiriços a comunicar. Além disso, a Administração Fiscal pode, depois de ter recebido essa informação, pedir, se necessário, informações adicionais sobre o mecanismo em questão diretamente ao contribuinte relevante, o qual poderá então dirigir-se ao seu advogado para que este o assista, ou proceder a uma ação inspetiva da situação fiscal do referido contribuinte.
- 53 Por outro lado, tendo em conta a dispensa de comunicação prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, a divulgação à Administração Fiscal da identidade e da consulta ao advogado intermediário não permitirá, em qualquer caso, a esta administração exigir-lhe informações sem o consentimento do seu cliente.
- 54 Não obstante, na audiência no Tribunal de Justiça, a Comissão sustentou, em substância, que essa divulgação da identidade e da consulta ao advogado intermediário é necessária para permitir à Administração Fiscal verificar se este invoca de maneira justificada o segredo profissional.
- 55 Este argumento não pode ser acolhido.
- 56 É certo que, como foi salientado no n.º 24 do presente acórdão, o segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 8.º-AB da Diretiva 2011/16 alterada precisa que os advogados intermediários só podem ter direito a uma dispensa ao abrigo do primeiro parágrafo deste número, uma vez que operem dentro dos limites do direito nacional aplicável que regula a sua profissão. Todavia, o objetivo das obrigações de comunicação e de notificação, previstas no artigo 8.º-AB desta diretiva, não consiste em controlar se os advogados intermediários operam dentro desses limites, mas o de

lutar contra as práticas fiscais potencialmente agressivas e prevenir o risco de evasão e de fraude fiscais, assegurando que as informações relativas aos mecanismos transfronteiriços a comunicar sejam transmitidas às autoridades competentes.

- 57 Ora, como resulta dos n.ºs 47 a 53 do presente acórdão, a referida diretiva assegura a comunicação dessa informação à Administração Fiscal, sem que seja necessário, para esse efeito, que lhe seja divulgada a identidade nem a consulta ao advogado intermediário.
- 58 Nestas condições, a eventualidade de os advogados intermediários poderem invocar erradamente o sigilo profissional para se subtraírem à sua obrigação de comunicação não permite considerar estritamente necessária a obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, desta diretiva, nem a consequente divulgação à Administração Fiscal da identidade e da consulta ao advogado intermediário que procedeu à notificação.
- 59 Resulta das considerações precedentes que o artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada viola o direito ao respeito das comunicações entre o advogado e o seu cliente, garantido pelo artigo 7.º da Carta, na medida em que prevê, em substância, que o advogado intermediário, sujeito ao sigilo profissional, está obrigado a notificar qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação.
- 60 No que respeita à validade do artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada à luz do artigo 47.º da Carta, cabe recordar que o direito a um processo equitativo, garantido nesta disposição, é constituído por diversos elementos que compreendem, designadamente, os direitos de defesa, o princípio da igualdade de armas, o direito de acesso aos tribunais e o direito de acesso a um advogado, tanto em causas cíveis como penais. O advogado não estará em condições de assegurar adequadamente a sua missão de aconselhamento, defesa e representação do seu cliente, ficando este consequentemente privado dos direitos que lhe são conferidos pelo artigo 47.º da Carta, se o advogado, no âmbito de um processo judicial ou da sua preparação, for obrigado a colaborar com as autoridades públicas mediante a transmissão de informações obtidas em consultas jurídicas que tiveram lugar no âmbito desse processo (v., neste sentido, Acórdão de 26 de junho de 2007, *Ordre des Barreaux francophones et germanophone e o.*, C-305/05, EU:C:2007:383, n.ºs 31 e 32).
- 61 Resulta destas considerações que as exigências decorrentes do direito a um processo equitativo implicam, por definição, um nexo com um processo judicial (v., neste sentido, Acórdão de 26 de junho de 2007, *Ordre des Barreaux francophones et germanophone e o.*, C-305/05, EU:C:2007:383, n.º 35)
- 62 Ora, há que constatar que esse nexo não está demonstrado no caso em apreço.
- 63 Com efeito, resulta do disposto no artigo 8.º-AB, n.ºs 1 e 5, da Diretiva 2011/16 alterada e, nomeadamente, dos prazos previstos nestas disposições, que a obrigação de notificação se constitui numa fase precoce, o mais tardar quando o mecanismo transfronteiriço a comunicar foi concluído e está prestes a ser aplicado, logo, fora do âmbito de um processo judicial ou da sua preparação.
- 64 Como salientou, em substância, o advogado-geral no n.º 41 das suas conclusões, nessa fase precoce, o advogado intermediário não intervém como defensor do seu cliente num litígio e a mera circunstância de os conselhos do advogado ou o mecanismo transfronteiriço objeto da sua

consulta poderem dar lugar a um contencioso numa fase posterior não significa que a intervenção do advogado se tenha realizado no âmbito ou para efeitos do direito de defesa do seu cliente.

- 65 Nestas condições, cabe considerar que, uma vez que a obrigação de notificação substitui, para o advogado intermediário sujeito ao sigilo profissional, a obrigação de comunicação prevista no artigo 8.º-AB, n.º 1, da Diretiva 2011/16 alterada, não implica uma ingerência no direito a um processo equitativo, garantido pelo artigo 47.º da Carta.
- 66 Resulta de todas as considerações precedentes que há que responder à questão submetida que o artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada é inválido à luz do artigo 7.º da Carta, porque a sua aplicação pelos Estados-Membros tem por efeito impor ao advogado que atua como intermediário, na aceção do artigo 3.º, ponto 21, desta diretiva, quando este é dispensado da obrigação de comunicação, prevista no n.º 1 do artigo 8.º-AB da referida diretiva, devido ao sigilo profissional a que está sujeito, de notificar sem demora qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação nos termos do n.º 6 do referido artigo 8.º-AB.

## Quanto às despesas

- 67 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:

**O artigo 8.º-AB, n.º 5, 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, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, é inválido à luz do artigo 7.º da Carta, na medida em que a sua aplicação pelos Estados-Membros tem por efeito impor ao advogado que atua como intermediário, na aceção do artigo 3.º, ponto 21, desta diretiva, quando este é dispensado da obrigação de comunicação, prevista no n.º 1 do artigo 8.º-AB da referida diretiva, devido ao sigilo profissional a que está sujeito, de notificar sem demora qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação nos termos do n.º 6 do referido artigo 8.º-AB.**

## Assinaturas