



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO ENTRE AS AUTORIDADES
FISCAIS NA UNIÃO EUROPEIA:
UMA AVALIAÇÃO CRÍTICA DO NOVO PARADIGMA**

Maria Beatriz Anastácio

Lisboa, maio de 2021
Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal
Sob a Orientação do Doutor Miguel Correia

**A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO ENTRE AS AUTORIDADES FISCAIS NA UNIÃO
EUROPEIA:
UMA AVALIAÇÃO CRÍTICA DO NOVO PARADIGMA**

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Maria Beatriz Jesus Anastácio

Aluna n.º 142719077

Sob a Orientação do Doutor Miguel Correia

Lisboa, maio 2021

AGRADECIMENTOS

De todos aqueles que tornaram possível a realização deste trabalho de investigação, o meu principal agradecimento é para o Prof. Doutor Miguel Correia, meu orientador, pela disponibilidade, pelo voto de confiança e por todos os ensinamentos e sugestões que me transmitiu.

A todos os meus amigos, de perto e de longe. Em especial, aos que não mediram esforços para diminuir as fronteiras e que sempre se mostraram presentes.

Ao Tomás, pelo companheirismo e carinho. Obrigado por te tornares o abrigo no meio de todas as dificuldades e obstáculos.

Aos meus pais, por tudo e por tanto. Pela paciência, amor e apoio incondicional, por me proporcionarem todas as melhores oportunidades, e por não duvidarem de mim, nem por um segundo.

Ao meu pai, pelo enorme orgulho que sente por mim e por me fazer acreditar que o céu é o limite.

À minha mãe, por ser o maior exemplo de força, resiliência e amor..

Aos meus avós, por todas as lições de vida que me inculcaram, pelo apoio neste percurso que acarreta tanta distância, mesmo quando o tempo é algo valioso entre nós.

A todos o meu obrigada.

ÍNDICE

ÍNDICE DE FIGURAS.....	7
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	8
CAPÍTULO I- INTRODUÇÃO	10
1.1. CONTEXTO	10
1.2. QUESTÕES METODOLÓGICAS	11
CAPÍTULO II – A CRIAÇÃO DE UM NOVO PARADIGMA DA TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO.....	13
2.1. VISÃO GLOBAL SOBRE A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO	13
2.2. A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO NA UNIÃO EUROPEIA	15
2.3. O <i>MODUS OPERANDI</i> DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	23
2.3.1. <i>A troca automática de informação pelo prisma da Autoridade Tributária</i>	23
2.3.2. <i>A qualidade da informação trocada: importância e meios de garantia</i>	24
2.3.3. <i>O tratamento da informação recebida pelas Autoridades tributárias dos Estados-Membros ao abrigo da troca automática de informação: o desafio tecnológico?</i>	26
CAPÍTULO III – AVALIAÇÃO CRÍTICA DO NOVO PARADIGMA.....	29
3.1. MÉTODO DE AVALIAÇÃO: PERÍODO ENTRE 2013-2019	29
3.1.1. <i>Eficácia</i>	32
3.1.2 <i>Eficiência</i>	36
3.1.3. <i>Relevância</i>	39
3.1.4. <i>Coerência</i>	40
3.2. EQUIDADE FISCAL: A TUTELA JURÍDICA DE PROTEÇÃO DOS CONTRIBUINTES	43
CAPÍTULO IV - CONCLUSÃO	47
4.1. SUGESTÕES DE MELHORAMENTO	47
4.2. CONCLUSÃO	49
CAPÍTULO V – BIBLIOGRAFIA	52
LIVROS	52

ARTIGOS.....	53
DOCUMENTOS OFICIAIS	55
PROPOSTAS LEGISLATIVAS.....	57
LEGISLAÇÃO.....	57
REGULAMENTOS DE EXECUÇÃO	58

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Caixa de ferramentas DAC	15
Figura 2 - Fortalecimento do novo paradigma da troca automática de informação	27

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	Informações antibranqueamento de capitais
Ac.	Acórdão
Al.	Alínea
AEOI	<i>Automatic Exchange Of Information</i> (Troca automática de informação)
Art.	Artigo
AT	Administração Tributária e Aduaneira
ATI	Acordos para troca de Informações em matéria fiscal
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Erosão da Base e Transferência de Lucros)
Cap.	Capítulo
CbCR	<i>Country-by-Country Report</i> (Declaração por país)
CDT	Convenções sobre Dupla Tributação
CE	Comissão Europeia <i>European Commission</i>
<i>cfr.</i>	Conforme
CMOCDE	Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE
CRP	Constituição da República Portuguesa
CRS	<i>Common Reporting Standard</i> (Padrão Comum de Relatório)
DAC	<i>Directive on Administrative Cooperation</i> (Diretiva troca de informações)
DL	Decreto-lei
DG-TAXUD	DG Fiscalidade e União Aduaneira
<i>e.g.</i>	Por exemplo
EIOR	<i>Exchange information on request</i> (Troca de informação a pedido)
EM	Estado-Membro Estados-Membros
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>

	(Lei relativa à comunicação de contas estrangeiras)
G20	Grupo formado pelos ministros das finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
<i>i.e.</i>	Isto é
IFA	International Fiscal Association
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MCAA	Convenção Multilateral de Assistência Mútua entre Administrações fiscais
NCC	Norma Comum de Comunicação
n.º (n.ºs)	Número(s)
ob.cit.	obra citada
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos
p. (pp.)	página(s)
UE	União Europeia
Rede CCN	Plataforma comum baseada na rede comum de comunicações (CNN), desenvolvida pela UE para todas as informações por via eletrónica entre as Autoridades fiscais
SEOI	<i>Spontaneous exchange of information</i> (Troca de informação espontânea)
<i>ss.</i>	Seguintes
TCE	Tribunal de Contas Europeu <i>European Court of Auditors</i>
UE	União Europeia
V.d	<i>Vide</i>
Vol.	Volume

CAPÍTULO I- INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTO

A última década marcou uma assinalável mudança de paradigma da troca de informação no seio do Direito Fiscal Internacional. Numa realidade onde vigoram diferentes jurisdições, a ideia de harmonização, cooperação e de colaboração entre Estados visa ditar o fim de fenómenos por todos conhecidos, como a erosão das bases tributáveis por intermédio de operações transfronteiriças, a concorrência fiscal prejudicial, a dupla não tributação, a elisão, evasão e fraude fiscal¹.

Neste contexto, o movimento da troca automática de informação apresenta-se como uma ferramenta fundamental de combate num desafio transversal a todos os países, intimamente relacionada com mecanismos de cooperação e de assistência administrativa (bilaterais ou multilaterais), contribuindo de forma decisiva para fortalecer uma relação eficaz e de confiança entre os Estados, as Administrações fiscais e os contribuintes².

A presente dissertação começa com uma breve incursão no passado, de forma não exaustiva, com o objetivo de resumir o percurso legislativo e de evidenciar o ponto de partida do nosso percurso lógico: o claro surgimento de um novo paradigma da troca de informação numa perspetiva global.

Num segundo momento, foco a atenção na ótica do quadro europeu em vigor, com o objetivo de comprovar a criação de um novo paradigma da troca automática de informação especificamente na União Europeia. O movimento da troca automática de informação na UE está basicamente integrado num único instrumento legislativo, a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro³ (conhecida pelo acrónimo de língua inglesa e doravante designada por “DAC”) que foi objeto de uma série de revisões ao longo dos últimos anos, e que

¹ PIRES, Rita Calçada. A Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio electrónico, Desvendar Mitos e Construir Realidades, Almedina, 2011, p. 99.

² OLIVEIRA, Maria Odete Batista. O intercâmbio de informações tributárias. Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento, Dissertação de Doutoramento em Direito Financeiro e Tributário, Coimbra, Almedina, 2012, p.20.

³ Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da tributação direta (JO L64 de 11.3.2011).

alterou por completo o plano da troca de informação, ao preconizar uma mudança paradigmática de relacionamento entre as Autoridades fiscais dos Estados-Membros. Não se pretende analisar em detalhe cada revisão feita à DAC, mas o incentivo comunitário que induziu à troca automática de informação na UE.

No capítulo seguinte, procedo à avaliação crítica deste novo paradigma da troca automática de informação. Acredito que é chegado o momento de se olhar para o novo quadro jurídico comunitário de forma integrada, algo que ainda não foi feito na doutrina nacional, e retirar ilações que possam nortear o futuro. A avaliação que me proponho realizar tem por base os dados disponíveis e as informações fornecidas pelas Autoridades fiscais dos Estados-Membros durante o período de 2013 a 2019, sobre o desempenho das DAC1, DAC2, DAC3 e DAC4 mediante um julgamento, com base nas evidências, sobre se a iniciativa é adequada ao objetivo a que se destina. No referente à DAC5 e DAC6 e no mais recente ajustamento, a DAC7 (e possível DAC8), a avaliação é operada com base na experiência acumulada sobre o que têm sido os ensinamentos das anteriores diretivas e do que é a leitura da própria diretiva. Assim sendo, no que respeita a estas mais recentes alterações, a postura de investigação que se adota é conjecturar sobre quais possam ser os problemas que, a meu ver, se poderão colocar ao nível da eficiência e da equidade fiscal.

O último capítulo é dedicado a sugestões de melhoramento deste novo paradigma da troca automática de informação.

Mais do que uma mera descrição do que foram os trabalhos desenvolvidos ao longo do período em que vigora a DAC, a presente dissertação procura revelar os aspetos cruciais a ter em conta para se proceder a uma avaliação crítica deste quadro legislativo, na tentativa de obter respostas para as razões que têm justificado os resultados ao nível de concretização e execução da troca automática de informação entre as Autoridades fiscais, bem como identificar vetores de evolução futura neste importante domínio.

1.2. QUESTÕES METODOLÓGICAS

A presente dissertação visa através de uma análise crítica e de uma perspectiva prática e sintética abordar as consequências a vários níveis: do impacto da DAC e das diversas revisões legislativas a que foi sujeita.

Como metodologia, optamos por um estudo valorativo das normas jurídicas que regulam o âmbito da troca automática de informação entre os Estados-Membros. Dado que a assistência mútua e a cooperação administrativa são temas demasiado amplos para serem objeto da avaliação crítica que esta tese pretende vir a apresentar, limitaremos o espectro de apreciação ao quadro comunitário, essencialmente, no que diz respeito à cooperação, coordenação e harmonização entre Estados-Membros quanto ao mecanismo da troca automática de informação. Esta avaliação responde a um requisito específico na base jurídica da intervenção⁴.

A avaliação crítica visa apresentar resposta a algumas questões que têm vindo a ser feitas e que carecem de resposta. Será que a cooperação administrativa por via da DAC foi eficaz durante este período (2013-2019)? Tem sido eficiente? É relevante e coerente? De que maneira a proteção da privacidade e da intimidade pode significar a proteção de mecanismos de evasão e fraude fiscal?

Neste contexto, o objetivo central desta avaliação crítica é analisar o desempenho da diretiva relativa à cooperação administrativa em matéria de tributação direta (num todo) e julgar com base nas evidências e dados facultados pelas Administrações fiscais, se a diretiva é adequada à finalidade a que se destina e a que custo. Em suma, compreender com rigor o passado e o presente para se contribuir para uma melhor construção do futuro.

⁴ Vide Considerando (24) e art.27.º da Diretiva 2011/16/UE.

CAPÍTULO II – A CRIAÇÃO DE UM NOVO PARADIGMA DA TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO

2.1. VISÃO GLOBAL SOBRE A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO

É incontornável a viragem do paradigma da troca automática de informação a que se assiste na atual realidade jurídica e fiscal internacional. A importância da reflexão neste âmbito prende-se com a facilidade e flexibilidade das relações internacionais, naturalmente associadas à livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais que, constantemente, apresentam desafios e consequências para as Autoridades fiscais no plano do sistema fiscal internacional⁵.

Assim, de forma a minimizar os efeitos negativos associados à globalização da economia mundial, as Autoridades fiscais dos Estados dispõem de vários instrumentos que lhes permite fazer frente às repercussões fiscais subjacentes⁶.

O mecanismo da troca automática de informação é uma forte ferramenta de auxílio, facilitando a cobrança de impostos e o policiamento recíproco entre Autoridades fiscais, assente num melhor conhecimento da realidade dos factos e das patologias existentes nas operações, internas ou transfronteiriças, dos milhões de contribuintes em constante movimento. A importância deste mecanismo é reconhecido pela OCDE⁷, pelo G8 e G20, a par de esforços internacionais no sentido da implementação de um padrão internacional sobre a transparência e a troca de informações para efeitos fiscais, com base em ferramentas que contribuam para a eficácia e eficiência dos dados partilhados entre Estados. Emerge por esta via, uma cooperação e coordenação internacional sem precedentes, no propósito de restaurar a coerência, substância e transparência do Direito Fiscal Internacional⁸.

⁵ European Commission, *Report from the commission to the european parliament and the council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation*, COM (2018) 844final. p.2.

⁶ Falcão Machado, Ana Isabel (2015), *A cooperação administrativa e assistência mútua à luz das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional: efeitos na esfera jurídica dos contribuintes*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa, p.9.

⁷ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico. Disponível: <http://www.oecd.org/>.

⁸ Moniz, Carlos (2019). *A sexta alteração à diretiva de troca de informações: A comunicação obrigatória de esquemas de planeamento fiscal e o seu impacto nos direitos fundamentais*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Escola do Porto, p.11.

Os vários instrumentos de integração fiscal positiva entre os Estados, numa perspetiva internacional e numa visão de conjunto, são: instrumentos bilaterais celebrados entre duas jurisdições, como as Convenções sobre a Dupla Tributação (CDT's) com base na Convenção Modelo da OCDE e dos Acordos para a Troca de Informações em matéria fiscal (ATI's); e numa vertente multilateral, a Convenção Multilateral de Assistência Mútua entre Administrações fiscais (MCAA).

Destes instrumentos jurídicos o que merece maior destaque e relevância é a Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o património, onde se verifica a imposição de um padrão internacional de troca de informações fiscais. Importa destacar, em particular, o artigo 26.º da CMOCDE em matéria de liquidação, ao referir as várias modalidades para a troca de informações e os limites à sua execução, nomeadamente, a troca a pedido⁹, a troca espontânea¹⁰ e a troca automática¹¹, e os respetivos limites no direito interno dos Estados signatários. Por sua vez, no âmbito do reforço da assistência mútua na cobrança de créditos, o artigo 27.º da CMOCDE procura combater a evasão fiscal e garantir a correta atribuição de competências entre Estados.

Em paralelo, coexiste outro instrumento de vertente multilateral, a Convenção Multilateral sobre a Assistência Administrativa Mútua (MCAA), que prevê e regula os procedimentos de assistência entre Estados, de modo a promover uma cooperação eficaz e a harmoniosa entre os Estados. A MCAA faz depender a proteção jurídica dos contribuintes do direito interno de cada país, na medida, em que os direitos dos sujeitos passivos estão dependentes da volatilidade política à data em cada uma das jurisdições signatárias.

⁹ A troca de informação a pedido (EOIR), depende da iniciativa de uma autoridade competente de um Estado solicitar a outra autoridade competente de outro Estado a comunicação de informações referentes a um caso concreto e específico.

¹⁰ A troca espontânea de informação (SEOIR), assenta na ideia de que um Estado obtém, no âmbito das suas atividades de inspeção, informações sobre um caso/contribuinte concreto que dentro do espetro da "relevância previsível" se justifica ser do interesse de outro Estado e transmite-lhe as informações independentemente de haver ou não solicitação para tal.

¹¹ A troca automática de informação (AEOI), consiste na comunicação sistemática e sem solicitação prévia de informações relevantes e predefinidas de um Estado para outro Estado.

No âmbito do Fórum Global sobre a transparência e a troca de informações para fins fiscais, os Estados comprometeram-se a implementar a troca automática como modelo padrão para a troca de informações tendo por base o artigo 6º da MCAA¹².

Os modelos atualizados de ATIs e da MCAA abriram terreno para a adoção de acordos bilaterais e multilaterais entre as Autoridades fiscais sobre tópicos-chave, como o Padrão de Relatório Comum (CRS) e os relatórios país por país (CbCR). Dois dos instrumentos fundamentais para a consolidação do impulso para a aplicação generalizada do padrão de troca automática de informação (AEOI).

No plano internacional, importa ainda destacar o Plano de Ação BEPS da OCDE (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*) que contempla 15 ações e identifica-as como necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros presenciada pelos Estados, do mesmo modo que estabelece os prazos para a implementação dessas ações, identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para as implementar.

A par desta evolução internacional, coexiste uma iniciativa a nível comunitário que transpõe o novo paradigma da troca automática, nomeadamente, a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro, objeto de análise da presente dissertação, que exige uma atenção redobrada no seguinte capítulo.

2.2. A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÃO NA UNIÃO EUROPEIA

O desafio representado pela elisão, evasão e fraude fiscal aumentou significativamente na União Europeia no decorrer dos últimos anos. Na urgência de fortalecer a eficiência e a eficácia na cobrança de impostos numa dimensão cada vez mais transfronteiriça, a troca de informações fiscais entre Estados-Membros, em especial a troca automática, apresenta-se como o instrumento de excelência no campo da cooperação administrativa, que garante às

¹² Falcão Machado, Ana Isabel (2015). *A cooperação administrativa e assistência mútua à luz das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional: efeitos na esfera jurídica dos contribuintes*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa, p.18.

Administrações fiscais e aos próprios contribuintes, uma melhor avaliação da carga tributária e um melhor cumprimento das obrigações fiscais¹³.

Esta capítulo pretende detalhar o escopo do mecanismo da troca automática de informação previsto pelo quadro legislativo estabelecido pela Diretiva 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011¹⁴ (“DAC”) e dos aprofundamentos subsequentes a que foi sujeita¹⁵. A Diretiva vem implementar um quadro comum e lógico com base num sistema de regras mais precisas e claras de comunicação obrigatória de informações “previsivelmente relevantes”¹⁶ para efeitos fiscais que são partilhadas entre as Autoridades fiscais dos Estados-Membros¹⁷ (em comparação com o anterior quadro estabelecido pela diretiva de 1977¹⁸). A diretiva vem replicar os três mecanismos de troca de informação, outrora previstos pelo artigo 26.º da CMOCDE.

Neste sentido, a troca automática de informação¹⁹ consiste na troca sistemática e regular de informações fiscais entre Estados-Membros, de carácter obrigatório e com formatos e prazos pré-estabelecidos, sem a necessidade de solicitação prévia entre eles. É importante ter em consideração, que para além dos mecanismos de troca de informação *supra* mencionados, a DAC prevê igualmente outras formas de cooperação administrativa que se complementam e reforçam entre si.

¹³ OLIVEIRA, Maria Odete Batista. O intercâmbio de informações tributárias. Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento, Dissertação de Doutoramento em Direito Financeiro e Tributário, Coimbra, Almedina, 2012, p.140.

¹⁴ Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da tributação direta (JO L64 de 11.3.2011).

¹⁵ O Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros (ECOFIN) adotou a Diretiva 2011/16/UE do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE. A diretiva entrou em vigor em 11 de março de 2011, data da sua publicação no Jornal Oficial, mas tornou-se vinculativa para os Estados-Membros em 1 de janeiro de 2013 (com exceção das regras da troca automática de informações, que se tornaram vinculativas em 1 de janeiro de 2015).

¹⁶ Artigo 2.º DAC.

¹⁷ Considerando (11) e (12) DAC.

¹⁸ A Diretiva vem revogar o antigo quadro pré estabelecido pela Diretiva de Assistência Mútua de 1977, de modo a fornecer uma resposta às necessidades que surgem da crescente importância da dimensão transfronteiriça no novo ambiente globalizado.

¹⁹ Artigo 8.º DAC.

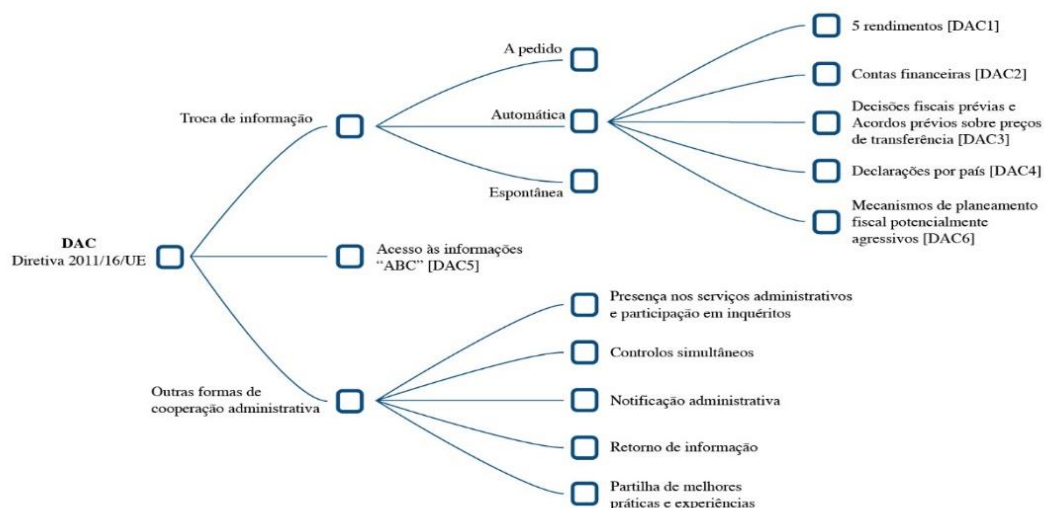


Figura 1 – Caixa de ferramentas DAC

A DAC expande a troca automática de informação entre EM, alargando-a a cinco categorias de rendimento e de património, de natureza não financeira, suprimindo a condição segundo a qual as informações só têm de ser partilhadas se estiverem disponíveis²⁰ (*cf.* Artigo 2.º). No entanto, desde 2011, o escopo da DAC foi sujeito a várias revisões que expandem o âmbito da troca automática de informação a uma gama ampla de operações. Num primeiro momento, por via da DAC2²¹ que introduziu a Norma Comum de Comunicação (NCC) em relação ao reporte e troca de informações sobre contas financeiras; com a DAC3²² no respeitante a decisões fiscais e acordos de prévios sobre preços de transferência; com a DAC4²³, ao ampliar a troca automática obrigatória a declarações por país das empresas multinacionais; e com a DAC6²⁴, no respeitante a mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos. A DAC5²⁵ vem apenas obrigar os Estados-Membros a conceder o acesso das Administrações fiscais às informações sobre os beneficiários efetivos recolhidos ao abrigo da legislação contra o branqueamento de capitais (“ABC”), na prossecução dos objetivos instituídos pela DAC2.

²⁰ Considerando (5) DAC2.

²¹ Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, relativa à cooperação administrativa no domínio da tributação (JO L64 de 11.3.2011).

²² Diretiva 2015/2376/UE do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (JO L332/1 de 18.12.2015).

²³ Diretiva 2016/881/UE, de 25 de maio de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que diz respeito ao intercâmbio automático de informações obrigatório em matéria fiscal (JO L146 de 3.6.2016).

²⁴ Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que diz respeito ao intercâmbio automático de informações obrigatório no domínio da tributação em relação a acordos transfronteiriços reportáveis (JO L 139 de 5.6.2018).

²⁵ Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que diz respeito ao acesso às informações anti lavagem de dinheiro pelas autoridades fiscais (JO L 342 DE 16.12.2016).

Estes aprofundamentos foram diretamente influenciados por inúmeros desenvolvimentos internacionais no campo da prevenção e da luta contra o abuso fiscal, nomeadamente, nos trabalhos desenvolvidos pela OCDE, seja no âmbito do Plano de Ação BEPS seja no Fórum Global. Em traços breves, passamos a desenvolver o *input* que surgiu na origem de cada revisão à diretiva.

A primeira alteração, a Diretiva 2014/107/UE, de 9 dezembro (DAC2), teve como principal objetivo a promoção ativa da troca automática de informação com o intuito de introduzir a Norma Comum de Comunicação (*NCC*) na União Europeia – ou seja, na extensão da obrigação da troca automática de informação a contas financeiras detidas por não residentes entre os Estados-Membros e estabelece um quadro para essa troca a nível mundial. A ideia foi implementar o Common Reporting Standart (*CRS*)²⁶, desenvolvido pela OCDE e aprovado pelo G20 no ano de 2014 no espaço comunitário. Tanto a DAC2²⁷ como o *CRS* foram, em parte, uma resposta à adoção da Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras (*FATCA*)²⁸ pelos Estados Unidos da América, que vem estipular extensos requisitos de reporte obrigatório pelas instituições financeiras estrangeiras que prestem serviços financeiros a cidadãos norte-americanos. Neste cenário, tal como o *FATCA*, o *CRS* pretende combater fenómenos de não tributação e/ou não declaração de rendimentos, através do mecanismo da troca automática de informação relativo a contas financeiras entre Estados, garantindo uma rede internacional (comparável e fiável) de dados sobre os titulares de contas financeiras²⁹. Com a implementação da DAC2, surge uma nova obrigação que recai sobre as instituições financeiras europeias ao terem de comunicar quais são os beneficiários efetivos das respetivas contas financeiras³⁰ e um novo dever que se sobrepõe ao dever de sigilo bancário, possibilitando o acesso por parte das Administrações fiscais a estas informações.

²⁶ A norma mundial comum desenvolvida pela OCDE para a troca automática de informações sobre contas financeiras para efeitos fiscais. Os principais elementos da norma são: um Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes (e comentários), uma Norma Comum de comunicação e as Modalidades das Tecnologias de Informação para implementar a norma mundial.

²⁷ A adoção da DAC2 levou à revogação da Diretiva (UE) 2003/48/CE (Diretiva da poupança).

²⁸ “*Foreign Account Tax Compliance Act*”.

²⁹ TAVARES, Daniela Pessoa & DOMINGUES, Rodrigo Rebeca, *FATCA e CRS, enquadramento, regimes jurídicos e legislação complementar*, Almedina, 2017, p.20.

³⁰ Ao abrigo das obrigações impostas pela DAC2, entre os Estados-Membros e as instituições financeiras surge um fluxo automático de informações sobre milhares de milhões de contas financeiras na UE—em especial sobre dividendos, juros, receitas brutas e outros rendimentos de natureza financeira.

Trata-se de um ponto de viragem que rompe com o paradigma da privacidade de dados na posse das instituições financeiras e que promove um acesso privilegiado a informações fiscais dos contribuintes por parte das Autoridades fiscais.

A segunda revisão, a Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, 8 de dezembro (DAC3), surge no seguimento de ações de reação contra os escândalos financeiros e mediáticos que surgiram no ano de 2014, concetualizando-se como uma ferramenta de auxílio ao desafio associado ao aumento de operações transfronteiriças, aos mecanismos de planeamento fiscal agressivo e à concorrência fiscal desleal³¹. A DAC3 vem estender a troca automática obrigatória às decisões fiscais transfronteiriças e aos acordos prévios sobre preços de transferência³² (emitidos, alterados ou renovados), com um escopo semelhante à troca espontânea de decisões fornecidas pela OCDE no âmbito da Ação n.º 5 do Plano de Ação BEPS³³ (*Tax rulings*).

Com o decorrer dos anos, na implementação da troca automática de informação enquanto norma europeia, surge outra questão – os Grupos de empresas multinacionais. Ao exercerem atividade em várias jurisdições (incluindo Estados terceiros) têm a faculdade de recorrer a práticas de reestruturação e de planeamento fiscal (agressivo) pela sua dimensão e poder económico no mercado. Regra geral, as pequenas e médias empresas são particularmente afetadas por estes comportamentos³⁴. Neste contexto, as Autoridades fiscais precisam de dispor de informações complexas e detalhadas sobre os Grupos de empresas multinacionais para poder reagir contra possíveis práticas fiscais prejudiciais que possam pôr em risco a concorrência equitativa entre as empresas, independentemente da sua dimensão e volume de negócios³⁵, através de alterações na legislação ou da realização de avaliações de risco e de auditorias fiscais adequadas às ditas empresas.

³¹ Considerando (1) Diretiva 2015/2376/UE (DAC3).

³² Por razões de segurança jurídica, o legislador optou por uma definição lata de modo a abranger uma vasta gama de situação, tanto de decisões fiscais prévias transfronteiriça como de acordos prévios sobre preços de transferência.

³³ A Ação n.º 5 do plano de Ação BEPS da OCDE visa combater eficazmente as práticas tributárias prejudiciais, no limite da transparência fiscal e da substância económica sob a forma jurídica. A ação 5 é um dos quatro padrões mínimos do BEPS, que inclui um processo de revisão dos regimes fiscais preferenciais e de uma estrutura de transparência para decisões fiscais, monitorizado através do processo de revisão por pares.

³⁴ Considerando (2) DAC4.

³⁵ Perante estas circunstâncias, as Autoridades fiscais precisavam de dispor de um perfil de cada Empresa multinacional. A informação a trocar diz respeito a empresas ou grupos com volume de negócios consolidado superior a 750 milhões de euros e o relatório CbCR deve incluir dados financeiros (receita, lucro, perdas, impostos pagos e acumulados, ativos), bem como o número de funcionários e informações sobre a estrutura do grupo.

Em linha com este entendimento, a DAC é alvo de outra revisão, a Diretiva (UE) 2016/881, 6 de dezembro (DAC4), que vem estender o escopo da troca automática de informação obrigatória às declarações por país das empresas multinacionais (*CbCR*) através da rede CCN. Esta iniciativa é influenciada pela Ação n.º 13 do Plano de Ação BEPS³⁶, visando garantir a devida transparência quanto à efetiva alocação de rendimentos, dos impostos pagos/devidos e da localização da atividade económica dos Grupos de empresas multinacionais, um elemento fundamental para combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros entre os Estados³⁷.

No mesmo ano, os Estados-Membros adotaram a DAC5³⁸, alteração composta essencialmente por apenas um artigo que introduz uma obrigação legal para os Estados-Membros. No contexto dos trabalhos desenvolvidos com a DAC2, sempre que o titular da conta seja uma estrutura intermédia, as instituições financeiras devem analisar a estrutura, identificar e comunicar quais são os seus beneficiários efetivos³⁹ (*e.g.*, informações relevantes para efeitos de branqueamento de capitais e/ou de financiamento do terrorismo (“*ABC*”), obtidas em prol da aplicação da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio⁴⁰). Assim, a fim de garantir uma monitorização mais eficaz da aplicação pelas instituições financeiras dos procedimentos estabelecidos pela DAC2, as Autoridades fiscais tem acesso às informações “*ABC*” por via da DAC5.

Em 2018, a Diretiva (UE) 2018/822, de 25 de maio (DAC6) é publicada, consistindo na quinta emenda da DAC, tema atual e em discussão pública, que institui um regime que assenta em dois momentos: i) a obrigação de comunicação às Autoridades fiscais dos EM, dos mecanismos potencialmente agressivos, de acordo com determinados critérios de conexão indiciadores de

³⁶ Do trabalho realizado no âmbito da Ação n.º13 do plano de ação BEPS resulta um conjunto de normas para a prestação de informação por parte dos Grupos de empresas multinacionais, que inclui o ficheiro principal, o ficheiro local e a declaração por país.

³⁷ Considerando (4) DAC4.

³⁸ Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho, de 6 dezembro de 2016.

³⁹ Considerando (2) DAC5.

⁴⁰ Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e que revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão (JO L141/73 de 5.6.2015).

um potencial risco de evasão fiscal⁴¹, ii) e o mecanismo da troca automática e obrigatória das informações recolhidas neste âmbito entre os EM.

Esta iniciativa tem por base a Ação n.º 12 do Plano de Ação BEPS⁴², através da qual a OCDE incentiva a criação de um novo paradigma de troca automática de informação. A DAC6 materializa-a, no sentido em que a obrigação de comunicação recai sobre todos os intervenientes envolvidos na aplicação de um mecanismo transfronteiriço ou interno que apresente um cariz potencialmente agressivo para efeitos fiscais (*i.e.*, os intermediários das operações e os contribuintes relevantes).

Posto isto, ao mesmo tempo que o *CRS* marca um grande marco e uma viragem de paradigma no âmbito da transparência fiscal internacional e na capacidade das jurisdições detetarem, antecipadamente, estruturas offshore e fenómenos de evasão e fraude fiscal, é necessário garantir que os intermediários que estejam envolvidos na conceção, comercialização, organização ou até mesmo no aconselhamento de mecanismos potencialmente agressivos sejam devidamente identificados (a par com os contribuintes relevantes que beneficiam da vantagem fiscal inerente ao mecanismo reportável)⁴³.

Nesta sequência, compete à Comissão Europeia rever a aplicação e implementação do quadro jurídico proposto pela DAC a fim de o adaptar e ajustar à realidade económica subjacente, em especial do crescimento exponencial do comércio eletrónico. Neste contexto, em Julho de 2020 a Comissão Europeia adotou um novo pacote de medidas fiscais para a retoma e recuperação económica dos Estados-Membros que consiste em 3 iniciativas: (i) o plano de ação fiscal com 25 ações para tornar a tributação mais justa, simples e ajustada à economia globalizada, (ii) a comunicação sobre a boa governança tributária na UE no fortalecimento da transparência fiscal e repressão da concorrência fiscal desleal, e por fim, (iii) uma nova proposta de alteração à

⁴¹ Com base nas orientações gerais (*guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, publicado a Janeiro de 2021, p.6.

⁴² A proposta para uma nova revisão sobre a DAC, surge depois de um ano da publicação do relatório final sobre a Ação n.º12 do Plano de Ação BEPS (“*Mandatory Disclosure Rules*”). A Ação n.º12 propõem a comunicação de determinados expedientes de planeamento fiscal, tendo em vista um objetivo tripartido: a obtenção de informação antecipada sobre esquemas de planeamento fiscal; a identificação dos esquemas, utilizadores e intermediários; e a dissuasão do recurso a estes esquemas.

⁴³ DOURADO, Ana Paula (2018), *Lições de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, p. 266.

Diretiva 2011/16/UE (a DAC7), que vem alargar a troca automática aos rendimentos obtidos através das plataformas digitais⁴⁴.

A UE visa ampliar o escopo da obrigatoriedade da troca automática às atividades económicas praticadas por intermédio de plataformas digitais e de serviços compartilhados que geram receitas que permanecem no essencial fora de sujeição a imposto⁴⁵. A proposta estende a aplicação do princípio de apresentação de relatório anual de informações para os utilizadores/vendedores nas plataformas digitais⁴⁶, de forma semelhante à Norma Comum de Comunicação e ao regime de divulgação obrigatória de mecanismos potencialmente agressivos imposto pela DAC6. Ao contrário das revisões anteriores, a DAC7 vem abranger todos os impostos associados a rendimentos derivados de plataformas digitais (diretos e IVA). Neste quadro, a partir de 2023, as Autoridades fiscais deverão passar a trocar automaticamente informações sobre os rendimentos gerados pelos vendedores através das plataformas digitais sediadas na UE.

Há de facto a promessa de fortalecimento do novo paradigma no âmbito da troca automática de informações com os desenvolvimentos ocorridos no passado recente, basicamente, com as revisões da DAC2 à DAC7. Importa referir que foi anunciado para o terceiro trimestre de 2021, a proposta de uma DAC8 no Plano de Ação Fiscal acima mencionado. A DAC8 destina-se a implementar um quadro legislativo de sanções aplicáveis no domínio da diretiva.

Após apresentar brevemente a evolução do quadro jurídico na União Europeia, o capítulo III destina-se à análise e avaliação crítica da DAC, reconhecendo que o novo paradigma da troca automática de informação consiste num ponto de viragem sem precedentes na (re)definição da fiscalidade internacional⁴⁷. Antes de o abordar, impõe-se, no entanto, uma breve, mas imprescindível, incursão no *modus operandi* das administrações tributárias neste domínio. A esse propósito nos dedicaremos agora.

⁴⁴ European Commission, *Proposal for a council directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, COM (2020) 314 final.

⁴⁵ Trata-se de estender as regras do estilo Common Reporting Standard (CRS) às plataformas digitais, exigindo informação sobre os vendedores e os rendimentos que eles obtêm através do uso da plataforma.

⁴⁶ Regras de modelo para relatórios por operadores de plataforma em relação aos vendedores na Economia de Compartilhamento e Gig.

⁴⁷ Falcão Machado, Ana Isabel (2015), p.15.

2.3. O *MODUS OPERANDI* DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.3.1. *A troca automática de informação pelo prisma da Autoridade Tributária*

Cada vez mais é necessária uma maior cooperação e assistência mútua entre os Estados-Membros, que por sua vez podem recorrer ao quadro jurídico e à caixa de ferramentas pré-estabelecidos pela DAC. A diretiva estabelece as regras e os respetivos procedimentos ao abrigo dos quais os EM devem cooperar entre si, tendo em conta a troca de informações previsivelmente relevantes para as Autoridades fiscais e para efeitos de aplicação da legislação a nível interno por cada um dos EM⁴⁸.

Um EM não consegue gerir internamente o sistema, no campo da tributação direta, sem dispor de informações partilhadas por outros EM⁴⁹. A Administração tributária, enquanto órgão fiscal competente, deixou de ter a efetiva capacidade para controlar a tributação de uma multiplicidade de factos dos contribuintes, sendo que muitas vezes a realidade económica transcende o território de residência dos mesmos⁵⁰. Na impossibilidade de cada Autoridade tributária ter autoridade fora da sua jurisdição é indispensável uma cooperação eficaz, recíproca e transparente entre os EM, a fim de suprimir os efeitos negativos decorrentes da deslocalização ou mesmo ocultação de rendimentos pelos contribuintes⁵¹.

Neste sentido, concordamos com as palavras de PEDRO MARINHO FALCÃO, na medida em que *“foi justamente este constrangimento na cobrança do imposto que determinou o legislador, embora de forma progressiva, a dotar a Administração Tributária de novos instrumentos, no sentido de adequar a prática tributária ao propósito fiscal do exercício do poder tributário, ou seja, à cobrança do imposto”*⁵². A ferramenta da troca automática de informações, refere RITA CALÇADA PIRES, *“encontra a sua razão de ser, precisamente na incapacidade de as Administrações Fiscais nacionais, autonomamente, fazerem face ao impacto da globalização e das consequentes transações internacionais”*⁵³.

⁴⁸ European Court of Auditors, Special report (2021), *Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation*, p.10.

⁴⁹ Considerando (2) DAC.

⁵⁰ PIRES, Rita Calçada. *A Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio electrónico, Desvendar Mitos e Construir Realidades*, Almedina, 2011, p. 99.

⁵¹ Considerando (2) DAC.

⁵² FALCÃO, Pedro Marinho. *O combate à evasão fiscal e o paradigma das garantias dos contribuintes. A sua interceção com o sistema económico*, p. 259.

⁵³ PIRES, Rita Calçada (2011), p.486.

Assim, a troca automática de informação constitui o mecanismo (de excelência) para a cooperação administrativa que visa a prossecução de uma repartição justa e igualitária das competências tributárias das Administrações fiscais entre EM.

2.3.2. A qualidade da informação trocada: importância e meios de garantia

A obrigatoriedade da troca automática de informação a que certos rendimentos passaram a estar sujeitos desencadeou um intercâmbio de um grande volume de informações de milhões de contribuintes entre as Administrações fiscais dos Estados-Membros que, por sua vez, não estavam munidas com os recursos adequados para a correta análise e o devido tratamento da dimensão de informação partilhada⁵⁴.

A qualidade e a percetibilidade da informação do Estado que envia para o Estado que recebe é um elemento crucial para o funcionamento de um sistema AEOI eficaz e transparente (*i.e.*, Requisito base para o uso efetivo, padronizado e automatizado da informação fiscal⁵⁵). Por conseguinte, as Autoridades fiscais dos EM devem proporcionar anualmente às demais um retorno eficaz de informação⁵⁶.

Em 2017, no primeiro relatório sobre o funcionamento e aplicação da DAC, a Comissão Europeia refere que “*os esforços de melhoria devem começar por uma identificação mais automatizada dos contribuintes, passando pelo cruzamento entre as informações recebidas através da troca automática de informações provenientes do estrangeiro e as informações disponíveis a nível nacional, estendendo-se ao eventual desenvolvimento de uma ferramenta comum de gestão do risco*”⁵⁷. A resistência ou a falta de contacto entre os EM materializa-se num nexa para a ineficácia, pouca qualidade e possíveis atrasos na comunicação das informações.

⁵⁴ Não posso deixar de referir, que a eficácia da troca de informações entre EM depende também das ferramentas facultadas pela Comissão Europeia como a aplicação central de formulários eletrónicos. Se os EM não conseguirem acompanhar com os seus recursos a evolução das ferramentas disponíveis para uma cooperação fiscal internacional, comprometem, diretamente, a eficácia da diretiva. Iremos entrar em detalhe nesta matéria no Capítulo III.

⁵⁵ Considerando (23) DAC.

⁵⁶ Considerando (15) DAC3.

⁵⁷ European Commission, *Report from the commission to the european parliament and the council on the application of council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, COM (2017) 781final, p.7.

informações recolhidas pelo programa Fiscalis tende a avaliar a melhor forma de utilizar os dados que ao abrigo da diretiva podem fornecer *guidelines* para avaliações de risco⁶².

2.3.3. O tratamento da informação recebida pelas Autoridades tributárias dos Estados-Membros ao abrigo da troca automática de informação: o desafio tecnológico?

A União Europeia tem por objetivo garantir uma tributação justa, coordenada e eficaz em todo o território comunitário, em que todos os impostos são cobrados no país em que são efetivamente devidos. Todavia, a economia digital está a evoluir rapidamente e, como consequência, estão a emergir novos modelos de negócio e instrumentos financeiros. A aplicação das regras em vigor à economia digital resulta num desajustamento entre o lugar onde os rendimentos são gerados e o lugar onde o valor é gerado. É fundamental estabelecer um quadro fiscal comum e moderno, para que se estimule a inovação combatendo a fragmentação do mercado, em prol de condições equitativas e equilibradas entre os concorrentes com presença física no mundo profissional ou digital⁶³.

Neste contexto, as Administrações fiscais dos Estados-Membros têm vindo a investir o tempo e os recursos necessários para transformar a DAC numa realidade operacional e atual. É necessário adotar uma solução o mais abrangente e harmonizada possível.

A transparência fiscal na UE e os objetivos em torno da sua finalidade, focam a sua atenção nas novas tendências da economia digital com o desenvolvimento de Regras Modelo da OCDE de relatórios para os operadores económicos, em economia de compartilhamento e/ou de economia de *GIG*, de modo a garantir uma maior conformidade e coerência fiscal no setor crescente da economia digital⁶⁴. Estas regras foram desenvolvidas em resposta aos apelos refletidos, tanto no relatório provisório da OCDE em 2018 para o G20 sobre os desafios fiscais decorrentes da digitalização⁶⁵, como no relatório de 2019 sobre a tributação efetiva da partilha e Gig Economy pelo Fórum da OCDE sobre Administrações Tributárias⁶⁶.

⁶² European Court of Auditors (2021), p.76.

⁶³ European Commission, *Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM (2018) 0148final, p.18.

⁶⁴ OECD (2020), *Model Rules for Reporting Rules for reporting by platform Operators with respect to sellers in the sharing and Gig Economy*, OECD, Paris.

⁶⁵ European Commission, *Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM (2018) 0148final, p.2.

⁶⁶ OECD (2019), *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OECD, Paris, p.15.

Os desafios emergentes da digitalização da economia foram identificados como uma das principais áreas de foco do Plano de Ação BEPS, na medida em que a alocação de direitos e lucros tributáveis não se pode basear na referência a uma presença física no mercado.

As tecnologias Blockchain, ativos financeiros digitais, e as tributações de moedas virtuais representam os grandes desafios levantados pela era digital para as Administrações Tributárias. A pouca regulamentação no mercado e a ausência de um consenso internacional quanto à tributação destes ativos e/ou instrumentos financeiros reflete o desafio inerente no que diz respeito à evasão fiscal e identificação dos beneficiários efetivos nas operações transfronteiriças (e da sua propriedade).

Conforme notámos acima, com a DAC 7 surge a promessa de fortalecimento do novo paradigma também neste domínio. Este novo ajustamento recai sobre os operadores das plataformas digitais que terão a obrigação de reportar onde são alocados os rendimentos obtidos pelas plataformas digitais às Autoridades Tributárias. Há a consideração de residência da plataforma diretamente associada à residência do EM do vendedor. A comunicação será exigida tanto às entidades com sede ou sucursal com residência fiscal na UE, como às que não sejam residentes num EM ou não sejam aqui geridas, mas que facilitem a realização de uma determinada actividade relevante a vendedores sediados na UE (*i.e.*, condição expressamente especificada e salvaguardada pela diretiva). A ideia é haver uma repartição de encargos entre os vendedores e contribuintes, permitindo o devido policiamento pelas Autoridades Tributárias. Na proposta da DAC7, a CE refere que *“as características da economia das plataformas digitais fazem com que seja muito difícil às autoridades fiscais rastrear e detetar factos geradores do imposto”*. De facto, os vendedores de bens e serviços podem recorrer às plataformas *“sem comunicar, possivelmente, os rendimentos obtidos nos Estados-Membros de residência”*, fazendo com que os países enfrentem *“situações de rendimentos não comunicados e de perda de receitas fiscais”*⁶⁷.

As criptomoedas continuam excluídas do âmbito da diretiva e em regra, o dinheiro detido na maioria dos instrumentos financeiros eletrónicos permanece no essencial não tributado⁶⁸. Este

⁶⁷ Crisóstomo, Pedro (2020), As Autoridades da UE trocam dados sobre rendimentos gerados nas plataformas digitais, Jornal Online Público. Disponível em: <https://www.publico.pt/2020/12/01/economia/noticia/autoridades-ue-trocam-dados-rendimentos-gerados-plataformas-digitais-1941383>

⁶⁸ European Court of Auditors (2021), p.21.

ponto foi identificado no Plano de Ação Fiscal, na necessidade de ampliar a troca automática aos criptoativos e ao dinheiro digital (*i.e.*, sujeito necessariamente a uma avaliação de impacto por parte da CE).

É mandatório garantir condições de concorrência equitativas entre os vendedores que utilizam as plataformas e os que não o fazem, caso contrário, será difícil a prossecução do objetivo de justiça fiscal no espaço comunitário (ao levantar o véu do estabelecimento físico das empresas).

CAPÍTULO III – AVALIAÇÃO CRÍTICA DO NOVO PARADIGMA

3.1. MÉTODO DE AVALIAÇÃO: PERÍODO ENTRE 2013-2019

Face ao volume das dificuldades sentidas internamente pelas Administrações Tributárias na concretização dos seus objetivos, em paralelo com a implementação da DAC e das suas revisões subsequentes em cada EM, torna-se oportuna a realização de uma avaliação do estado atual do mecanismo da troca automática de informação e das possibilidades de elevar a sua praticabilidade. A presente dissertação visa apresentar uma visão mais ampla e lógica do novo paradigma que é a troca automática de informação (AEOI) introduzida pela DAC no seio da União, ao identificar possíveis lacunas e avaliar a sua eficácia na obtenção dos resultados pretendidos.

Importa referir que a DAC se tornou aplicável a todos os EM a partir de 2013 e consiste na principal caixa de ferramentas ao nível da cooperação administrativa no âmbito da tributação direta ao dispor das Administrações fiscais na UE.



Figura 2 – Fortalecimento do novo paradigma da troca automática

A diretiva prevê que recai sobre os EM a tarefa interna de examinar e avaliar o funcionamento da DAC, na condição de cada EM apresentar anualmente uma avaliação com os resultados alcançados à Comissão Europeia⁶⁹ com “*todas as informações relevantes necessárias à avaliação da eficácia da cooperação administrativa nos termos da presente diretiva para o combate à fraude e evasão fiscais*”⁷⁰, em especial, quanto ao mecanismo da troca automática de informação.

Nos termos do n.º 1 do artigo 27.º da diretiva, de cinco em cinco anos, desde 1 de Janeiro de 2013 que subsiste a obrigação de apresentação de um relatório por parte da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre a aplicação da diretiva. Neste sentido, a CE apresentou o seu primeiro relatório a 18 de Dezembro de 2017⁷¹, que se baseou “*em informações e dados recolhidos através de questionários e estatísticas dos Estados-Membros sobre os seus esforços na aplicação da Diretiva, bem como nas experiências práticas no âmbito da cooperação com outros Estados-Membros*”⁷². Quanto a informações mais detalhadas sobre o mecanismo da troca automática de informação, o relatório de 2017 apenas destaca as escassas evidências quanto ao uso da ferramenta da troca automática entre os Estados-Membros, constatando haver dificuldades por parte dos EM na utilização e no aproveitamento do fluxo massivo de informações partilhadas por esta via..

Um ano depois, a Comissão Europeia divulga um segundo relatório cuja análise incide especificamente sobre o elemento-chave da troca automática de informação (*cf.* artigo 23.º, n.º 3 da diretiva), numa visão geral e crítica quanto aos dados estatísticos recebidos automaticamente⁷³, com a limitação de apenas haver evidências quanto à DAC1, DAC2 e DAC3⁷⁴. Adicionalmente, a CE destaca a necessidade de melhorar a qualidade e o uso das informações fiscais para efeitos de avaliações dos benefícios e de risco do sistema AEOI⁷⁵.

⁶⁹ Artigo 23.º e 27.º DAC.

⁷⁰ Artigo 23.º, n.º2 DAC.

⁷¹ European Commission, Report from the commission to the european parliament and the council on the application of council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation, COM (2017) 781final.

⁷² European Commission (2017), p. 2.

⁷³ European Commission, *Report from the commission to the european parliament and the council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation*, COM (2018) 844final.

⁷⁴ O relatório foi elaborado com base nas informações recolhidas pelas Autoridades Tributárias dos EM através dos inquéritos anuais e de um conjunto de dados estatísticos recolhidos.

⁷⁵ European Commission (2018), p.5.

Em 2019 com base nas conclusões retiradas dos relatórios de 2017 e 2018, a Comissão Europeia publica a sua primeira avaliação sobre a Diretiva 2011/16/UE⁷⁶ numa análise em termos de eficácia, eficiência, coerência, relevância e de valor acrescentado para a UE, durante o período de 2013 a 2017.

A Janeiro de 2021 perante algumas incongruências e incoerências do desempenho da DAC, o Tribunal de Contas Europeu (TCE) publica um novo relatório, a *“Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação”*⁷⁷, elemento fundamental para se proceder a uma avaliação crítica sobre o novo paradigma da troca automática, objeto nuclear da presente dissertação. A auditoria pelo TCE, avalia o quadro jurídico proposto e os aspectos fundamentais que determinam a eficácia do sistema da troca automática de informações, abrangendo o período entre 2014 e 2019⁷⁸. O TCE delimita a análise em em quatro espectros: *“i) o acompanhamento do processo legislativo e da sua aplicação; ii) as orientações disponibilizadas aos Estados-Membros; iii) a avaliação do desempenho do sistema de troca de informações fiscais; iv) as instâncias e orientações para a partilha de boas práticas”*⁷⁹.

Face ao exposto, a avaliação crítica do novo paradigma da troca automática de informação em curso está assente em dois grandes vetores estruturantes, a eficiência e a equidade fiscal que se subdividem, numa análise sobre a eficácia, relevância, coerência e a tutela de proteção dos contribuintes⁸⁰. O objetivo central desta avaliação crítica é avaliar o quadro jurídico proposto e introduzido na UE, e de que forma a CE acompanhou a aplicação e implementação por cada EM e o desempenho da troca de informações a que se propôs. E, paralelamente, julgar com base nas evidências e dados facultados se, de facto, a diretiva é adequada à finalidade a que se destina e a que custo.

Importa ter em consideração, que a avaliação em apreço não abrange a DAC na sua totalidade, mas apenas quanto aos dados disponíveis, nomeadamente, sobre a DAC1, DAC2, DAC3 e

⁷⁶ European Commission, Commission staff working document: Evaluation of the council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, SWD(2019) 327final.

⁷⁷ European Court of Auditors (2021), Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation, European Court of Auditors, Luxembourg, p.61.

⁷⁸ European Court of Auditors, Press release (2021), p.4. Importa ter em consideração que a auditoria abrangeu apenas cinco Estados-Membros para avaliar o modo como se está a utilizar as informações trocadas e como monitorizam a eficácia do sistema.

⁷⁹ European Court of Auditors (2021), p.61.

⁸⁰ Conclusões com base nas guidelines da conjugação da informação decorrente dos relatórios e das avaliações *supra* mencionados.

DAC4 (conforme já notámos, face às limitações na base das evidências, só podemos basear o nosso estudo no período de 2013-2019 e conjecturar sobre os seguintes). Esta avaliação crítica aborda muitos dos tópicos e questões específicas que, ou não foram tratadas no passado ou que foram sujeitos a um desenvolvimento posterior.

3.1.1. Eficácia

O sucesso da intervenção da DAC depende da sua extensão e em que medida os seus objetivos são alcançados e devidamente cumpridos pelos Estados-Membros. A cooperação administrativa é, portanto, essencial para garantir que os impostos são cobrados na totalidade e onde são efectivamente devidos⁸¹.

Esta secção pretende aferir se a troca de informação automática contribui para a estratégia da Comissão Europeia que visa uma tributação mais equitativa e transparente; avaliar a eficácia e (existência) de disposições práticas e de orientações disponibilizadas pela Comissão Europeia aos Estados-Membros sobre a aplicação da DAC; e a avaliação da qualidade das informações recebidas⁸². Dos objetivos gerais, podemos identificar objetivos mais detalhados como a maior capacidade dos Estados-Membros em combater a opacidade transfronteiriça, a evasão e a fraude fiscal; e o pretendido “efeito dissuasor entre os contribuintes”⁸³ que conduz à maior capacidade das Autoridades Tributárias em detetar antecipadamente e em tempo útil, rendimentos e ativos transfronteiriços (*e.g.*, aumentar a conformidade tributária espontânea).

A conclusão geral, tanto pela CE como pelo TCE, é a de que o sistema de troca de informações num panorama geral foi bem implementado, não obstante é necessário haver mais acompanhamento, mais qualidade dos dados transmitidos e da utilização que lhes é dada.

Para assegurar o bom funcionamento do sistema da troca de informações (independentemente da ferramenta da troca) as informações devem consistir em dados exatos, completos e enviados quando efetivamente possam ser úteis⁸⁴. No entanto, devido à implementação

⁸¹ European Court of Auditors, Press release (2021), p.2.

⁸² European Court of Auditors, (2021), p.13.

⁸³ De facto, os EM já começam a ter resultados do possível efeito dissuasor das disposições de troca automática, em particular, pela experiência de trocas DAC1 e DAC2 e através de ações direcionadas para contribuintes com operações transfronteiriças.

⁸⁴ European Court of Auditors (2021), p.25 e *ss.*

consideravelmente recente da diretiva há poucas evidências disponíveis que relacionam a eficácia da intervenção diretamente com o sistema da troca automática de informações.

A eficácia dos sistemas da DAC1 e DAC2 depende diretamente da flexibilidade, da qualidade dos dados trocados e da interligação (automática) dos Estados-Membros com as bases de dados a nível nacional.

No âmbito da DAC1 foram diagnosticadas algumas insuficiências relacionadas com a oportunidade, exatidão e exaustividade do sistema AEOI⁸⁵. Os rendimentos sujeitos ao quadro legislativo da DAC1 são recolhidos pelas Autoridades Tributárias a partir de bases de dados nacionais de cada EM, sendo que estes não estão obrigados a comunicar informações sobre todas as categorias de rendimentos⁸⁶.

A inclusão dos elementos de identificação dos contribuintes é essencial para que os Estados-Membros possam cruzar informações entre si (*i.e.*, nome, morada, NIF, dados relativos ao rendimento e informações sobre impostos retidos, entre outras informações). Sendo que, antes do envio automático para cada EM a informação deve ser validada internamente com base nas orientações técnicas para o processo de comunicação no âmbito da DAC1 em cada EM⁸⁷. Um problema identificado pelo TCE, é exatamente quanto à não associação do NIF⁸⁸ por um Estado em conformidade com o NIF emitido pelo Estado de residência do contribuinte. Não obstante, para efeitos de aplicação da diretiva, há a obrigatoriedade de comunicação do NIF nas categorias de rendimentos abrangidas pelo incidência da DAC1⁸⁹. Já quanto a determinados rendimentos (não abrangidos pela comunicação obrigatória ao abrigo da DAC1) auferidos por não residentes, esses podem mesmo assim elidir a tributação nos seus Estados-Membros de residência.

⁸⁵ European Court of Auditors (2021), p.4.

⁸⁶ Com base no artigo 8.º, n.º1 da DAC, são sujeitos os rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguros de vida, pensões, propriedade e rendimentos de imóveis. Não é obrigatório que os Estados-Membros recolham informações sobre todas as categorias de rendimentos, mas apenas sobre aquelas "em relação às quais disponham de informações". É curioso que as Autoridades fiscais, na sua maioria, se opuseram à comunicação de todas as categorias de rendimentos e de informações relevantes para efeitos fiscais. O quadro jurídico é sólido embora não seja exaustivo.

⁸⁷ Cada EM deve nomear qual o serviço central de ligação, dotado da responsabilidade principal pelos contatos com os outros EM e com a Comissão Europeia no domínio da cooperação administrativa e da partilha de informação previamente válida a nível interno (*cf.* Art 3.º, n.º2).

⁸⁸ O NIF é uma identificação única de cada contribuinte e a sua comunicação melhorará a capacidade de os EM identificarem os contribuintes e avaliar a sua correta situação tributária.

⁸⁹ Os EM raramente efetuam controlos de qualidade às informações trocadas no âmbito da DAC1.

Nos termos da DAC2 o processo de recolha é consideravelmente distinto, implicando que terceiros (instituições financeiras) comuniquem e partilhem informações sobre contas financeiras (dividendos, juros, receitas brutas e outras receitas de investimento) através de relatórios normalizados partilhados em portais online específicos⁹⁰. O TCE conclui que a maioria dos Estados-Membros “*não dispunham de procedimentos específicos para auditar as instituições financeiras quanto à qualidade e à exaustividade dos dados enviados*”⁹¹, assim como não tinham informações atualizadas sobre o registo das instituições financeiras abrangidas pela obrigação de comunicação da DAC2⁹². Adicionalmente, constatou também no seu relatório a questão da duplicação de registos de contas financeiras quando existem vários beneficiários efetivos, simplesmente pelo facto do relatório normalizado não o permitir declarar⁹³.

Neste seguimento, no âmbito da DAC3 a troca automática obrigatória de decisões fiscais prévias transfronteiriças e aos acordos prévios sobre preços de transferência deve incluir um conjunto definido de informações partilhadas através do Diretório central disponível a todos os EM⁹⁴. A diretiva exclui do reporte obrigatório as informações sobre as decisões prévias transfronteiriças em relação a pessoas singulares⁹⁵. Ora, o TCE ao examinar os carregamentos no Diretório central considera não encontrar problemas quanto à exaustividade dos dados partilhados⁹⁶.

Como já vimos, a DAC4 vem introduzir a obrigação de reporte de declarações por país (*CbCR*), requisito obrigatório e anual para os Grupos de multinacionais com presença na UE através da

⁹⁰ Relatórios que contêm as informações expressas no artigo 8.º, n.º 3-A da DAC, nomeadamente, o número de conta, nome, endereço, NIF, receitas de júrís e dividendos, determinadas receitas de seguros, saldos credores das contas, ativos financeiros.

⁹¹ European Court of Auditors (2021), p.30.

⁹² As Autoridades Tributárias nacionais realizaram poucos controlos de qualidade dos dados comunicados pelas instituições financeiras.

⁹³ European Court of Auditors (2021), p.10.

⁹⁴ Com base no Considerando (19) DAC3, “*A fim de melhorar a eficiência na utilização dos recursos, facilitar a troca de informações e evitar a necessidade de cada Estado-Membro proceder a adaptações similares dos seus sistemas de armazenagem de informação, deverá ser prevista uma disposição específica para a criação de um diretório central acessível a todos os Estados-Membros e à Comissão, no qual os Estados-Membros possam carregar e armazenar as informações em vez de as partilhar por correio eletrónico protegido. As modalidades práticas necessárias para a criação desse diretório deverão ser adotadas pela Comissão pelo procedimento a que se refere o artigo 26.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16/UE*”.

⁹⁵ A disposição isenta as decisões emitidas sobre pessoas com elevado património líquido da troca de informações automática. Sendo que a CE reconhece a necessidade de reexaminar esta questão (sujeita a uma avaliação de impacto).

⁹⁶ European Court of Auditors (2021), p.38.

rede CCN. Na conjectura apresentada, o TCE constata que os EM não se certificam que todas as empresas multinacionais abrangidas por estas obrigações, efetivamente, as cumprem. E a CE reconhece que parecem existir informações insuficientes para conseguir apurar a realidade dos Grupos de multinacionais de modo a avaliar o impacto da troca automática. Como sabemos a CE não tem acesso direto aos dados partilhados entre os EM, pelo que tem de solicitar numa base voluntária mais informações no âmbito de incidência da DAC4⁹⁷.

Por sua vez, a DAC6 prevê um regime de troca automática de informações obrigatória em relação a mecanismos transfronteiriços a comunicar, por intermédio de uma declaração padrão através da rede CNN e em conformidade com as regras adotadas pela Comissão Europeia⁹⁸. De facto, a conjugação das características-chave elencadas pelo anexo IV da diretiva com as propostas de lei de âmbito nacional, levantaram algumas questões quanto à praticabilidade e necessidade de reporte de inúmeras operações (*i.e.*, incerteza jurídica quanto à obrigação de comunicação).

Em suma, a eficácia da intervenção depende diretamente da qualidade das trocas de informações entre os Estados-Membros. A conclusão geral sobre a eficácia da diretiva é positiva, mas é necessário ir mais além em termos de monitorização, na garantia da qualidade dos dados e na utilização das informações recebidas por cada EM⁹⁹.

A CE deve disponibilizar orientações práticas e de forma proativa, assim como avaliar os resultados e o impacto da utilização dessas informações (e do regime de sanções internas de cada EM), de modo a responder às exigências e colmatar as dificuldades sentidas pelas Autoridades Tributárias na cobrança de impostos.

É importante refletir sobre um aspeto intimamente relacionado com a eficácia do sistema AEOI – *i.e.*, o facto de não haver um quadro comum na União Europeia para acompanhar o desempenho do sistema a fim de verificar se este proporciona os objetivos pretendidos, e de forma a avaliar individualmente cada EM na aplicação das disposições AEOI¹⁰⁰.

⁹⁷ European Court of Auditors (2021), p.76. Se a CE detivesse mais informações sobre as transferências de lucros entre empresas multinacionais havia uma melhor estimativa sobre o diferencial de tributação.

⁹⁸ Tendo em conta o exposto no artigo 27.º, n.º2, de dois em dois anos, a partir de 1 de julho de 2020, os EM e a CE avaliam a pertinência e a praticabilidade do anexo IV da diretiva (“*Hallmarks*”).

⁹⁹ European Court of Auditors (2021), p.4.

¹⁰⁰ O Plano de Ação Fiscal de 2020 destacou esta questão com o objetivo de criar uma ferramenta informática comum a todos os EM.

3.1.2 Eficiência

A avaliação da eficiência da troca automática é feita com base numa análise custo-benefício. Em traços breves, a DAC baseia-se no quadro jurídico da Diretiva de assistência mútua de 1977¹⁰¹, ao introduzir regras e procedimentos mais precisos, num escopo mais amplo de rendimentos e numa caixa de ferramentas mais completa, na qual os diferentes mecanismos se complementam e reforçam de modo a melhorar a correta avaliação dos impostos em situações transfronteiriças.

Os custos incorridos pelos Estados-Membros estão diretamente relacionados com a padronização da diretiva, nomeadamente, com o desenvolvimento, sofisticação e a manutenção dos sistemas de IT utilizados por cada EM¹⁰². A colaboração entre a CE e os Estados-Membros é essencial através de uma revisão permanente dos procedimentos de cooperação, feedback e de troca de experiências em prol da manutenção e do aprimoramento da cooperação administrativa¹⁰³. As questões relacionadas com a eficiência têm a intenção de avaliar em que medida as disposições padronizadas da diretiva (*i.e.*, adoção de prazos e formatos comuns, esquemas estruturados) melhoraram a eficiência da atividade exercida pelas Autoridades fiscais na cobrança de impostos.

Independentemente dos dados facultados pelos Estados-Membros e das informações recolhidas pelas outras partes interessadas, a análise sobre a eficiência centra-se no lado dos custos, atenta à limitação das escassas evidências sobre os benefícios associados ao sistema AEOL.

Os custos dividem-se em: (i) custos de conformidade que são considerados custos pontuais e necessários para a fase de desenvolvimento, (ii) os custos recorrentes (*a posteriori*) associados à fase de manutenção do uso dos sistemas IT, e por fim, (iii) os custos únicos que consistem em despesas de investimento, de recursos humanos e de formação necessária, entre outros. As diferenças entre os custos associados a cada revisão estão relacionados com inúmeros fatores,

¹⁰¹ Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativo à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos indiretos (*JOL 336 de 27/12/1977*).

¹⁰² Por exemplo, a adoção de formatos, prazos comuns para as trocas de informação AEOL, esquemas estruturados de dados via rede CCN, melhoram a eficiência da cooperação entre Autoridades Tributárias. Questão diferente é avaliar se os benefícios pretendidos excederam os custos incorridos pelos EM.

¹⁰³ European Commission (2019), p.33.

como o nível de adaptação (e de não resistência para com o movimento AEOI) das Autoridades Tributárias dos EM e da sofisticação dos sistemas de IT.

Importa ter em consideração que os custos e encargos dizem respeito a três entidades: (i) as autoridades competentes dos EM responsáveis pela implementação da DAC e do sistema AEOI, (ii) as instituições financeiras que recolhem as informações no âmbito da DAC2, (iii) e os contribuintes, a quem as informações dizem respeito¹⁰⁴.

Posto isto, com base nos dados facultados pela CE na sua avaliação de 2019, sabemos que os custos totais incorridos pelos Estados-Membros para a implementação AEOI ao abrigo da DAC1 foram de cerca de €69 milhões de euros¹⁰⁵. Não obstante, mesmo que os custos da DAC1 sejam suportados por mais 2 anos (à data), os custos de desenvolvimento representam a maior parte do total das despesas incorridas pelos Estados-Membros¹⁰⁶.

Ao abrigo da DAC2, até à data, os custos incorridos pelos Estados-Membros foram de aproximadamente €45,4 milhões euros, de acordo com a informação disponibilizada por 21 dos Estados-Membros¹⁰⁷. Como as disposições introduzidas pela DAC2 são baseadas no CRS da OCDE, no seio dos sistemas de IT utilizados é difícil separar os custos (e informações AEOI) da DAC2 do CRS. Para além dos Estados-Membros, também as instituições financeiras têm de suportar os custos de adaptação dos seus sistemas de IT¹⁰⁸ (*i.e.*, custos correntes com os serviços de programação e de instalação de sistemas para a busca, armazenamento e transmissão automática de informação, procedimentos de *due diligence* para com os clientes e com as Autoridades fiscais, entre outros).

Com a DAC3, os custos de conformidade foram de cerca de €2 milhões de euros na fase inicial, em comparação com os custos incorridos com a DAC1 e a DAC2, nomeadamente, por as informações com base na revisão da DAC3 serem reportadas através do Diretório central e ser um volume de dados muito menor face às revisões anteriores. Estas informações foram disponibilizadas por apenas 16 dos Estados-Membros¹⁰⁹.

¹⁰⁴ European Commission (2019), p.33.

¹⁰⁵ O valor dos custos DAC1 tem por base as respostas de 22 Estados-Membros, no final de 2017.

¹⁰⁶ European Commission (2018), p.12.

¹⁰⁷ European Commission (2018), p.13.

¹⁰⁸ Embora não haja um valor concreto dos custos assumidos pelas instituições financeiras, com base nos dados disponíveis, os custos suportados por estas são superiores aos incorridos pelos Estados-Membros.

¹⁰⁹ European Commission (2018), p.14.

Como nem todos os Estados-Membros conseguiram reportar o valor dos custos associados à AEOI, os dados disponíveis relacionados com a DAC1, DAC2 e DAC3, foram “extrapolados” e a Comissão faz uma generalização confiável considerando os custos médios por cada EM¹¹⁰.

Por sua vez, as evidências sobre os benefícios em termos de receita adicional são bastante limitadas. Em alguns casos, as informações estão associadas às várias categorias de rendimentos sujeitos à AEOI, face a outros que são fornecidos em números agregados¹¹¹.

No âmbito da DAC1, as primeiras trocas ocorreram a partir de junho de 2015 (referente ao período tributável de 2014) e desde que entrou em vigor até 2017, os EM trocaram informações sobre cerca de 16 milhões de contribuintes, quanto às 5 categorias de rendimentos previstas¹¹². A tendência do volume de informações trocadas tende a crescer ao longo dos anos, facto comprovado pelos relatórios *supra* mencionados, cujos dados são extraídos do canal de comunicação estabelecido entre os EM.

Quanto à DAC2, sabemos que em 2019 os EM trocaram automaticamente dados sobre mais de 84 milhões de contas financeiras de residentes. Em comparação com 2018 (ano pioneiro da DAC2) houve um aumento significativo, em que se confirma o reporte sobre mais de 47 milhões de contas financeiras. Este crescimento deve-se à maior amplitude de informações trocadas automaticamente por via da rede CCN, no aumento do número de relações de troca entre as administrações competentes dos EM, da taxa de resposta dos mesmos e pela redução do “hábito” de depósitos bancários em propriedade “estrangeira”¹¹³.

Com a DAC3, a partir de 2017, logo após se tornar de aplicação obrigatória, no Diretório central registaram-se informações sobre cerca de 18.000 decisões fiscais e de acordos compartilhados entre as Autoridades fiscais dos Estados-Membros.

Com a DAC4, entre junho de 2017 e outubro de 2018, os EM trocaram entre si, informações sobre mais de 19.000 relatórios *CbCR*. Sendo que à data, não há informações disponíveis sobre

¹¹⁰ Os custos totais incorridos pelas Autoridades fiscais até 2017 em trocas automáticas podem ser estimados em cerca de 130 milhões de euros, ou cerca de 4,6 milhões de euros por EM.

¹¹¹ Comissão Europeia (2019), p.45.

¹¹² A maior parte da informação transmitida no âmbito da DAC1 é quanto a rendimentos do trabalho e pensões.

¹¹³ O'Reilly, P., K. Parra Ramirez e MA Stemmer (2019), *Exchange of Information and Bank Deposits in International Financial Centres*, OECD Taxation Working Papers, n.º 46, OECD, Paris.

a qualidade, uso ou efeito dos relatórios *CbCR* na UE. A CE continuará a monitorar os intercâmbios da DAC4, afigurando-se que haverá mais pormenores a 31 de dezembro de 2022.

Quanto aos detalhes quantitativos sobre as restantes revisões não há evidências fidedignas disponíveis. Neste cenário, é do nosso entendimento que a avaliação de 2019 deveria ter apresentado uma análise mais detalhada sobre os custos e os benefícios adicionais associados, por cada ferramenta de troca prevista pela DAC¹¹⁴. Face às limitadas evidências de dados não é possível chegar a uma conclusão robusta, aplicável a todos os Estados-Membros quanto ao período em análise (2013-2019). De qualquer modo, parece-nos haver uma análise custo-benefício positiva.

3.1.3. Relevância

A análise da relevância da diretiva assenta em dois espetros, saber se os objetivos da intervenção estão alinhados com as necessidades identificadas e em que medida os mecanismos previstos pela diretiva (em especial, a troca automática de informação) estão em conformidade com os objetivos da intervenção¹¹⁵.

O âmbito de incidência dos rendimentos DAC1 tende a refletir os fluxos de informação em termos de padrões de migração e de investimento intra-UE¹¹⁶ (*e.g.*, por outras palavras, a diretiva expressa a realidade económica subjacente à mobilidade dos contribuintes no espaço comunitário). A título de curiosidade, a Polónia e a Roménia em 2016 eram dois dos Estados-Membros a receber mais informação sobre os rendimentos do trabalho dos seus contribuintes como dois dos principais países de origem de saída dos trabalhadores. Contrapondo, com países como a França e a Alemanha, países mais desenvolvidos por natureza e que são a eleição de destino para os trabalhadores de países com menos oportunidades, s que tendem a reportar automaticamente mais informações sobre os “não-residentes”¹¹⁷.

¹¹⁴ European Commission (2019), p.53.

¹¹⁵ European Commission (2019), p.56.

¹¹⁶ European Commission (2019), p.56. *Vide* European Commission (2018), p.5.

¹¹⁷ Países como Itália, Espanha, Irlanda e Portugal são dos principais remetentes de informação (sobre bens imóveis); a par com a Alemanha, França e Reino Unido como principais recetores de informação.

A relevância da DAC2 em relação ao reporte automático sobre contas financeiras (ou outros instrumentos financeiros) surge ao comparar os fluxos de informação de ativos financeiros mantidos por contribuintes/empresas UE no exterior ao longo do período 2013-2017¹¹⁸.

No âmbito da DAC3, no respeitante a decisões fiscais e de acordos de prévios sobre preços de transferência há que elevar a relevância da partilha através do Diretório central acessível a todos os Estados-Membros, no qual todos podem carregar e armazenar informações em vez de as partilhar por correio eletrónico¹¹⁹.

A DAC4, como sabemos foi uma revisão incentivada na sequência de vários escândalos fiscais mediáticos e vem tornar mais transparente as operações das empresas multinacionais sediadas na UE com base nas declarações por país (*i.e.*, a revisão garante a relevância contínua da diretiva tendo em vista o Plano de Ação BEPS no combate contra a elisão fiscal e o planeamento fiscal agressivo).

Quantos às alterações mais recentes, a DAC5, DAC6 e DAC7 garantem a sua relevância indo além do necessário a nível internacional¹²⁰.

A DAC foi implementada com o intuito de atender a várias necessidades identificadas como prioridades no núcleo das políticas fiscais da UE. Assim, parece-nos justificada a necessidade de a diretiva ter sido sujeita a tantas revisões ao longo do tempo, de modo a permanecer relevante e adequada ao propósito a que se destina¹²¹. Não obstante, pode ser necessário fazer ajustes ao escopo da DAC e às formas de cooperação previstas de forma a acompanhar os novos desafios num futuro próximo.

3.1.4. Coerência

A avaliação da coerência será analisada em duas vertentes: no plano interno, para determinarmos se as várias partes da diretiva são coerentes entre si, e no plano externo, ao

¹¹⁸Recordamos que a DAC2 expandiu o escopo da troca automática de informação de forma a estar alinhado com o padrão internacional para a respetiva troca automática de contas financeiras em questões fiscais, o *CRS*.

¹¹⁹ Considerando (19) DAC3.

¹²⁰ European Commission (2019), p.56.

¹²¹ Na mesma linha, European Commission (2019), p. 55. Podemos considerar que a diretiva responde às necessidades dos EM e em conformidade com as políticas subjacentes da UE.

examinarmos as possíveis incoerências entre a diretiva e outras intervenções a nível internacional.

A análise da coerência interna tem por base a informação facultada pelos EM sobre um conjunto limitado de dados sobre a intervenção AEOI. Importa ter em consideração que os Estados-Membros têm adotado abordagens diferentes quanto à implementação e transposição interna da DAC¹²². De facto, a diretiva apresenta um quadro jurídico sólido, embora não exaustivo e por esta razão, podem existir algumas inconsistências que possam limitar o uso eficiente das informações recolhidas, na medida, em que pode haver a interpretação estrita de alguns termos e restrições legais por cada EM no seu plano jurisdicional interno.

No espectro de análise da coerência externa compete-nos verificar a coerência entre a diretiva e outras intervenções da UE, por exemplo, no domínio do IVA, na recuperação de impostos devidos, quanto à diretiva de assistência mútua de cobrança de impostos, da diretiva de anti-lavagem de dinheiro, e por fim, quanto ao Plano de Ação BEPS da OCDE¹²³.

Num primeiro momento, a coerência entre a diretiva (no âmbito da tributação direta) e o regulamento relativo à cooperação administrativa em matéria de IVA¹²⁴, apesar de algumas diferenças, as disposições são coerentes entre si. As disposições da DAC no domínio dos impostos indiretos em comparação com o referido regulamento, partilham os mesmos objetivos, o mesmo quadro institucional e as mesmas ferramentas à disposição das autoridades competentes dos EM.

Face à diretiva de assistência mútua de cobrança de impostos¹²⁵ consideramos que a DAC é globalmente coerente, apesar de algumas diferenças. São coerentes na medida em que ambas visam facultar, mediante a autorização dos Estados envolvidos, a troca de informações mediante solicitação e espontaneamente, a presença de funcionários das autoridades competentes nos serviços de outro Estado, controlos simultâneos, notificações de decisões fiscais, entre outros (*i.e.*, não há correspondência quanto a disposições AEOI).

¹²² European Commission (2019), p.62.

¹²³ European Commission (2019), p.64.

¹²⁴ Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, relativo à cooperação no domínio do IVA.

¹²⁵ Diretiva 2010/24/UE relativa à assistência mútua de cobrança de impostos.

Na análise da DAC em comparação com a diretiva de branqueamento de capitais¹²⁶ são evidentes as sinergias nas disposições de combate à “lavagem de dinheiro”, em especial, no âmbito da troca automática. A revisão que originou a DAC5 vem permitir o acesso das Administrações fiscais aos dados sobre os beneficiários efetivos recolhidos ao abrigo da legislação contra o branqueamento de capitais (“ABC”), na prossecução dos objetivos instituídos pela DAC2, sendo que as disposições foram reforçadas em coerência com a referida diretiva. Ainda não há dados disponíveis sobre a coerência “prática” do artigo introduzido pela DAC5, no entanto, quando as disposições forem aplicadas pelos EM, a CE estará em melhor posição para avaliar a interação entre as regras de confidencialidade bancária e a troca automática de informações sobre contas financeiras dentro da União Europeia.

Num panorama internacional, é estritamente fundamental que as obrigações da UE e da OCDE em matéria de cooperação administrativa estejam devidamente alinhadas e coerentes entre si. A este propósito, conforme já notámos, as revisões à DAC que envolveram o adicionamento de disposições de troca automática de informação foram inteiramente influenciadas pelo trabalho realizado pela OCDE, seja no âmbito do Plano de Ação BEPS como do Fórum Global.

A OCDE no âmbito do BEPS apresentou em 2015 vários relatórios sobre algumas ações, como a troca espontânea de decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência¹²⁷ e a comunicação de relatórios por país¹²⁸.

A Ação n.º 5 do Plano de Ação BEPS está diretamente relacionada com as disposições introduzidas pela DAC3. A obrigação dos Estados trocarem automaticamente informações sobre as decisões transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência num Diretório central disponível a todos os EM assentam na Ação n.º 5, que apenas remete para a troca espontânea de decisões e não automática entre os Estados (*e.g.*, as obrigações são idênticas).

No âmbito da Ação n.º 13 do Plano de Ação BEPS, a troca automática de relatórios anuais por país (*CbCR*) foi identificada como uma etapa fundamental para aumentar a transparência internacional na alocação global de rendimentos, impostos pagos e a localização da atividade

¹²⁶ Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Maio de 2015.

¹²⁷ OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris.

¹²⁸ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris.

económica entre as várias jurisdições onde os grupos de empresas multinacionais atuam. Esta ação está intimamente relacionada com a DAC4, que vem constituir a troca obrigatória e automática de relatórios *CbCR* na UE.

Por último, a DAC6 que se inspira na Ação n.º 12 do Plano de Ação BEPS, nomeadamente, quanto aos requisitos de divulgação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos¹²⁹.

Do exposto, podemos concluir que internamente a DAC é coerente, na medida em que as suas disposições não se auto contradizem a nível interno dos Estados-Membros, apesar de algumas particularidades adotadas por cada um individualmente. Na perspetiva da coerência externa, consideramos que a DAC está em consonância com as disposições da OCDE.

3.2. EQUIDADE FISCAL: A TUTELA JURÍDICA DE PROTEÇÃO DOS CONTRIBUENTES

A Comissão Europeia visa atender às demandas de justiça social e de crescimento económico da União por via de uma coordenação eficaz, responsável e segura entre as autoridades competentes dos EM. Neste sentido, o TCE refere no seu relatório que *“esta colaboração vai ao encontro da noção de equidade fiscal: os contribuintes que operam em vários Estados-Membros – tanto empresas multinacionais como pessoas singulares – não devem beneficiar de uma vantagem fiscal devido à comunicação limitada entre as autoridades fiscais. Paralelamente, se os impostos forem pagos corretamente e no país devido desde o início, tornam-se desnecessários ajustamentos posteriores e a segurança fiscal em toda a UE melhora.”*¹³⁰.

A cooperação e a assistência administrativa entre os Estados-Membros carece da imposição de princípios, garantias e de procedimentos próprios que permitam aos Estados respeitar a tutela jurídica que assiste legalmente a todos os sujeitos passivos¹³¹. Os instrumentos disponíveis, tanto comunitários como internacionais, não regulam integralmente a postura que cada Estado deve adotar em relação à proteção dos sujeitos passivos (*i.e.*, a proteção legal conferida aos contribuintes varia de EM para EM). É necessário encontrar um equilíbrio entre os direitos e os

¹²⁹ Mecanismo pré definidos num conjunto de características-chave, expressa no Anexo IV da Diretiva (UE) 2018/822.

¹³⁰ European Court of Auditors (2021) , p.7.

¹³¹ Falcão Machado, Ana Isabel (2015), p. 37.

interesses dos Estados e dos contribuintes no procedimento de troca de informações fiscais (independentemente da modalidade).

Ora, a troca automática de informação fiscal, tema em análise da presente dissertação, pode, efetivamente, constituir numa ferramenta intrusiva com riscos associados, nomeadamente, a possível intrusão na esfera privada dos contribuintes, a falta de proteção dos dados pessoais dos mesmos, a possibilidade de desvio/uso das informações obtidas para fins distintos daqueles para que foi trocada, entre outros casos¹³².

É importante dar nota que a DAC deve ser interpretada e aplicada à luz do Código Geral de Proteção de Dados e as informações partilhadas são confidenciais¹³³ (*cf.* artigo 25.º da DAC). De acordo com o nosso entendimento, a avaliação da CE de 2019 deveria ter explicado melhor como a iniciativa respeita os padrões de privacidade de dados da UE, apesar da complexidade e do fluxo de dados partilhados entre Estados-Membros.

Paralelamente, a diretiva prevê uma gama de condições que regem a cooperação administrativa entre os Estados-Membros. O artigo 16.º da DAC estabelece condições para a divulgação de informações e documentos (*e.g.*, as informações estão sujeitas à obrigação de segredo oficial e beneficiam da proteção concedida a informações da mesma natureza ao nível da legislação interna de cada EM que as recebe). A par com a redação do artigo 23.º-A, que prevê a confidencialidade de qualquer informação a comunicar pelas Autoridades fiscais à CE (por exemplo, as informações que servem de base para os relatórios de avaliação devem ser discriminadas). Sendo que, a possível divulgação pública é essencial para supervisionar a qualidade e o conteúdo das informações trocadas. Por sua vez, o artigo 17.º da DAC estabelece os limites à troca de informação para as Autoridades fiscais e o artigo 18.º as obrigações para as mesmas. Apesar de terem sido introduzidos limites à recolha e manutenção da informação no escopo da diretiva, não foram definidos mecanismos para que os sujeitos passivos pudessem recorrer. Deve o direito de notificação e participação ser reconhecido no procedimento da troca automática de informação? Como sabemos, ao direito de participação é intrínseco o direito audição e de informação do contribuinte como uma garantia fundamental inerente ao

¹³² Falcão Machado, Ana Isabel (2015), p. 37.

¹³³ Regulamento (UE) 2016/679, de 27 de abril.

procedimento tributário e sem a qual toda a defesa é comprometida¹³⁴. A DAC não prevê, de todo, a obrigação de notificar o contribuinte por parte da Administração fiscal, assim como é omissa em relação à atribuição de direitos de participação. Certo é que se existir a obrigação de notificar, esta recai sobre a Administração fiscal do EM (de recolha de informação)¹³⁵.

Em causa está também o direito à certeza jurídica, uma vez que a regulação unilateral por cada EM, não permite saber a proteção jurídica que lhe será conferida noutra Estado. É necessário ter em consideração a soberania que recai sobre cada EM e os direitos fundamentais que assistem aos contribuintes, nos termos e disposições tidas nos acordos e convenções que os regulam, como na observância do direito interno de cada Estado. Apesar de estarmos a caminhar para uma sociedade transparente, não podemos permitir que tal transparência se torne num imperativo ilimitado por parte de cada EM na sua gestão interna de informação.

Estas questões levantaram-se com mais relevo com a implementação da DAC6 em curso. Ao consistir numa ferramenta adicional para detetar a evasão fiscal, surgem algumas questões relacionadas com a proteção da tutela dos direitos dos contribuintes, nomeadamente, quanto ao direito à certeza jurídica na escolha pelo legislador de definições amplas e conceitos indeterminados; a prevalência de características-chave e da eventual sujeição ao teste do benefício principal; questões de retroatividade; do direito dos contribuintes ao aconselhamento jurídico (face às obrigações exigidas aos intermediários); e da existência de um dever de sigilo profissional.. Existe uma grande dificuldade em conciliar a obrigação de comunicação e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes (que entram em conflito diretamente com a prevalência das obrigações declarativas de reporte no âmbito da DAC6). Na prática, a questão principal deste novo regime é a de saber qual o âmbito conferido ao “*dever de conhecer*” que recai sobre os intermediários e, se tal deve implicar novos deveres de diligência.

Assim, na emergência do novo paradigma de troca automática de informação é cada vez mais necessário ao nível da proteção dos direitos e garantias dos contribuintes assegurar uma justa repartição de encargos e de proteção dos Estados, alicerçadas numa igualdade de tratamento com regras, obrigações e direitos similares entre os Estados-Membros. É fundamental atribuir o efetivo grau de proteção aos sujeitos passivos na concessão de garantias processuais,

¹³⁴ A falta de informação quanto ao mecanismo AEOI impede que os contribuintes exerçam um controlo de legalidade do procedimento da troca, quanto à captação e transmissão dos dados.

¹³⁵ A subsidiariedade a que se refere o artigo 17.º da DAC, pode ser invocada para defender a notificação por parte do EM.

nomeadamente, o direito de notificação e participação no procedimento da troca automática de informação.

CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO

4.1. SUGESTÕES DE MELHORAMENTO

De um modo geral, o sistema de troca automática de informação foi implementado amplamente pela diretiva, contudo é necessário ir mais além em termos de acompanhamento, monitorização, garantia da qualidade dos dados e de utilização das informações partilhadas¹³⁶. Como forma de avançar e acompanhar o ritmo, identificamos abaixo algumas potenciais áreas de melhoria.

Sugestão I - Melhorar a qualidade da informação partilhada em termos de exaustividade, exatidão e oportunidade

O principal argumento a favor do sistema da troca automática é a disponibilização de informação útil e antecipada entre as autoridades competentes dos EM sobre os contribuintes (*i.e.*, o fluxo de informações partilhado automaticamente ajuda a definir um perfil completo dos contribuintes de risco ou de possíveis comportamentos indicadores de riscos). O efeito da intervenção depende diretamente da qualidade dos dados trocados entre os EM. A qualidade da informação consiste no requisito chave para o uso efetivo e automatizado dos dados transmitidos. A este propósito cumpre sublinhar que, em consequência da limitação de evidências disponíveis, o TCE veio concluir que as informações trocadas, na sua maioria, carecem de qualidade e de referências sobre a utilização que lhes é feita.

Os EM têm o dever de avaliar internamente a qualidade das informações que recolhem antes de as partilhar¹³⁷, assim como os EM que recebem têm o dever de avaliar os dados e dar algum feedback oportuno e construtivo para aqueles que as enviam. Adicionalmente, a CE deve acompanhar a transposição interna da DAC em cada EM e tomar medidas mais proativas, de modo a garantir o cumprimento dos prazos de aplicação e da efetividade da implementação¹³⁸. No entanto, o papel de acompanhamento da CE não abrange a delegação de medidas diretas e restritas a cada EM(*i.e.*, não têm legitimidade para corrigir ou a mitigar a falta de qualidade de

¹³⁶ Na mesma linha, European Court of Auditors (2021), p.53.

¹³⁷ Os EM devem assegurar que as informações AEOI fazem parte do ciclo de gestão de riscos fiscais, em reforço das condições de concorrência do mercado envolvente e o devido cumprimento voluntário por parte dos contribuintes.

¹³⁸ A fim de garantir o funcionamento do mercado interno e facilitar a cooperação entre EM, a CE age através da Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (DG TAXUD) para efeitos mais práticos.

dados partilhados pelos Estados, ou para verificar a eficácia das sanções impostas por cada EM em caso de incumprimento de alguma das disposições da DAC).

Posto isto, afigura-se que a CE deve: (i) ter legitimidade para tomar medidas diretas para fazer face à falta de qualidade dos dados trocados entre EM e colmatar falhas; (ii) apresentar propostas legislativas de forma a garantir que as informações são pertinentes e fiáveis; e (iii) alargar as atividades de acompanhamento e desenvolver orientações para os Estados-Membros, quanto à realização de análises de risco e da utilização das informações recebidas¹³⁹. Paralelamente, cada EM deve: (i) assegurar que as informações estão completas e com qualidade antes de as divulgar (*i.e.*, incluir os elementos de identificação necessários para que se possa cruzar as informações entre os EM); e (ii) introduzir procedimentos sistemáticos para análises de risco das informações recebidas e utilizá-las o mais amplamente possível, assim como definir procedimentos para a realização de auditorias às instituições financeiras obrigadas a comunicar no âmbito da DAC2.

Sugestão II - Melhorar a conexão dos sistemas tecnológicos

O sistema AEOI exigiu inúmeros investimentos por parte dos EM (das autoridades competentes e das instituições financeiras), mas é necessário que haja o mesmo nível de esforço e de empenho por cada EM no que diz respeito à utilização, desenvolvimento e manutenção dos sistemas de IT internos ao longo do tempo.. Como sabemos, as informações recolhidas ao abrigo da diretiva são, na medida do possível, transmitidas por via eletrónica através da rede CCN e do Diretório central. A harmonização e consciencialização para a utilização de métodos e de plataformas comuns, assim como o intercâmbio de boas práticas e de cooperação para a troca automática de informação é imprescindível para a eficiência e para uma melhor cooperação no terreno.

Face ao exposto, damos a sugestão que a CE, em colaboração com os EM, crie um quadro comum fiável para avaliar os benefícios do sistema de troca automática de informações fiscais e para monitorizar diretamente os resultados obtidos (para efeitos de avaliação), com base num conjunto de indicadores uniformes de desempenho para medir a eficácia das informações trocadas entre os EM¹⁴⁰.

¹³⁹ European Court of Auditors (2021), p.6.

¹⁴⁰ Em linha com European Court of Auditors (2021), p.53.

Sugestão III - Aumentar a cobertura do quadro jurídico da DAC

A fim de assegurar a tributação de todas as categorias de rendimentos, a CE reconhece o alargamento da troca automática pelos EM de todas as categorias de rendimentos – em especial às criptomoedas, aos rendimentos de dividendos sem custódia e às decisões fiscais prévias transfronteiriças emitidas para pessoas singulares, matérias que estão excluídas do atual escopo da DAC¹⁴¹ e que estarão necessariamente sujeitas a uma avaliação de impacto.

A CE reconhece a necessidade de melhorar a qualidade dos dados e de agir em conformidade com as ações anunciadas no Plano de Ação fiscal apresentado em junho de 2020. Com a proposta da DAC7, há um aumento para um mínimo de 4 categorias de rendimentos a serem comunicadas a partir de 2024.

4.2. CONCLUSÃO

Cumprido o roteiro a que nos propusemos, é tempo de concluir:

- I. A cooperação administrativa e a assistência mútua entre os Estados terá sempre de acompanhar as mudanças constantes da globalização económica subjacente.
- II. É imperativo garantir e reforçar as condições de concorrência equitativa, de tributação e de transparência fiscal na UE, de modo a alinhar a realidade das jurisdições comunitárias à economia globalizada que as rodeia.
- III. A DAC implementou no espaço europeu um sistema comum e lógico de regras de comunicação e de partilha obrigatória de informações com relevância fiscal entre as Autoridades Tributárias dos EM, na necessidade de desenvolver uma nova estratégia preventiva e dissuasiva para combater a evasão e fraude fiscal.

¹⁴¹ European Court of Auditors (2021), p.55.

- IV. A adoção do regime da troca automática e do fortalecimento do novo paradigma, por intermédio das várias revisões à diretiva, foi um passo sem precedentes no âmbito da cooperação administrativa na UE.
- V. A qualidade da informação transmitida constitui um ativo crucial para o bom funcionamento do sistema AEOI e do mútuo policiamento entre os EM. Nesta matéria, como vimos, há espaço para melhorias.
- VI. É indispensável uma atitude coesa de cooperação entre os EM que fortaleça a capacidade de atuação das Autoridades Tributárias e, nesta medida, que a eficiência e a equidade dos sistemas fiscais não se esgote na delimitação das fronteiras entre os Estados.
- VII. Os EM devem garantir que o fluxo de informações AEOI fazem parte da gestão do ciclo do risco fiscal interno e que são utilizadas ao seu máximo, de modo a melhorar o cumprimento voluntário e a sensibilizar os contribuintes, assim como a possibilidade de facilitar auditorias, controlos simultâneos, presença de funcionários da Administração Tributária, ou mesmo para fortalecer as trocas de informações a pedido e de forma espontânea.
- VIII. De acordo com o nosso entendimento, de forma a maximizar o impacto das avaliações *supra* mencionadas, deveriam ter sido definidos *a priori* indicadores de sucesso da diretiva (*i.e.*, apresentar uma visão mais clara de como os resultados da avaliação sobre a DAC pudessem ser utilizados para melhorar o funcionamento ou colmatar falhas das revisões seguintes).
- IX. A nosso ver o sistema de troca automática de informação foi bem implementado, é eficaz, relevante, coerente e auxilia os EM nas suas atividades diárias de administração e execução da legislação fiscal.
- X. Algumas das sugestões de melhoramento que emergem da nossa avaliação crítica: i) melhorar a qualidade da informação partilhada em termos de exaustividade, exatidão e oportunidade; ii) melhorar a conexão dos sistemas tecnológicos; e por fim, iii) aumentar a cobertura do quadro jurídico da DAC.

- XI. A monitorização, implementação e acompanhamento da DAC pela CE, assim como avaliações ao longo do tempo devem ser práticas contínuas e essenciais, de modo a garantir que as regras da DAC são aplicadas de forma consistente, coerente e que permanecem adequadas ao objetivo a que se destina em todos os EM.
- XII. A digitalização progressiva da tributação, em paralelo com o interesse dos EM no tratamento em tempo real e antecipado das operações deve garantir mais e melhores dados de qualidade num curto espaço de tempo, que melhorará diretamente a utilidade e qualidade da ferramenta da troca automática de informação.
- XIII. Os fluxos de trabalho emergentes de plataformas digitais, transações online e dos novos ativos financeiros destacam a possível necessidade de reavaliação da DAC. Deve haver um desenvolvimento mais eficaz capaz de gerir os novos modelos de negócio como o comércio eletrónico, a economia colaborativa e a cadeia em blocos.
- XIV. A construção de um novo paradigma fiscal, não se define na capacidade de adoção por cada um dos EM do mecanismo da troca automática de informação, mas sim na definição de uma norma comum entre EM relativa à capacidade de armazenamento, tratamento e transmissão de informações eficaz e com qualidade, na promoção de uma concorrência fiscal justa, equitativa e transparente na União Europeia.

Revisto o passado, e avaliado o presente, aguardemos agora os novos caminhos que o futuro nos abrirá na sedimentação deste novo paradigma de gestão do sistema fiscal internacional.

CAPÍTULO V – BIBLIOGRAFIA

LIVROS

-BAKER, Philip, *Taxation and the European Convention of Human Rights*, European Taxation, IBFD (2010)

-DOURADO, Ana Paula & DIAS, Augusto Silva , *Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*, Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD (2011)

-DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina (2018)

-INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Exchange of information, issues, use and collaboration*, Cahiers de Droit Fiscal International, Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association, Volume 105B (2020)

- MARINHO FALCÃO, Pedro, *O combate à evasão fiscal e o paradigma das garantias dos contribuintes. A sua interceção com o sistema económico*

-NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Wolters Kluwer/Coimbra Editora (2010)

-OLIVEIRA, Maria Odete Batista, *O intercâmbio de informações tributárias. Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Dissertação de Doutoramento em Direito Financeiro e Tributário, Coimbra, Almedina (2012)

-PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico, desvendar Mitos e Construir realidades*, Almedina (2011)

-SANTOS, António Carlos dos Santos & PALMA, Clotilde Celorico, *A Administração tributária e os sistemas de informação – entre transparências e proteção do sigilo fiscal*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Ano5, n.º4 (2012)

-VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina (2018)

-VOGEL, Klaus, *On double taxation Conventions*, Fourth Edition, Wolter Kluwer, Volume 2 (2015)

-TAVARES, Daniela Pessoa & DOMINGUES, Rodrigo Rebeca, *FATCA e CRS – Foreign Account Tax Compliance e Common Reporting Standart*, Almedina, 2017

-XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009

ARTIGOS

-BAKER, Philip & PISTONE, Pasquale, *The 2018 OPTR General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*, IBFD (2019)

-BAKER, Philip, *CRS/DAC and GDPR*, *British Tax Review*, n.º3, p.249 e ss (2016)

-CARRERO, José Manuel Calderón & SEARA, Alberto Quintas, *The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-information Procedures*, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Vol. 68 (2014)

-CRISÓSTOMO, Pedro, *As Autoridades da UE trocam dados sobre rendimentos gerados nas plataformas digitais*, *Jornal Online Público*, (2020)

-DIEPVEN, Niels & DEBELVA, Filip, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure*, *24 EC Tax Review* 4 (2015)

-DLA Piper, *EU adopts directive on mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes: key takeaways*, *Global Tax Alert* (2019)

-FALCÃO, Ana Isabel, *A cooperação administrativa e assistência mútua à luz das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional: efeitos na esfera jurídica dos contribuintes*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa (2015)

- GOMES, Nuno Sá, *As garantias dos contribuintes numa perspetiva internacional*, in “Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 169, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais (1993)

-LARKING, Barry, *European Union – No Pain, No Gain: Overkill in the EU’s Mandatory Disclosure Rules*, 92 Tax Notes International 10 (2018)

-MONIZ, Carlos, *A sexta alteração à diretiva de troca de informações: A comunicação obrigatória de esquemas de planeamento fiscal e o seu impacto nos direitos fundamentais*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa –Escola do Porto (2019)

O'Reilly, P., K. Parra Ramirez e MA Stemmer, *Exchange of Information and Bank Deposits in International Financial Centres*, OECD Taxation Working Papers, N.º 46, OCDE, Paris (2019)

-PALMA, Rui Camacho, *An Overview of the Protection of Taxpayer Rights in Portugal*, European Taxation, IBFD (2010)

- PINTO AZEVEDO, Ana, *Comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal uma violação dos direitos dos contribuintes?* Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa (2019)

-RIBEIRO, João Sérgio, *Cooperação e troca de informações entre administrações fiscais: o caso português*, III Congresso de Direito Fiscal, Porto, Vida Económica (2013)

- RIXEN, Thomas. *How effective is the European Union’s Savings Tax Directive? Evidence from four EU Member States*. Social Science Research Center Berlin (WZB), Reichpietschufer 50 (2012)

-SILVA, Daniela (2016). *A cooperação entre Estados na Troca Automática de informações fiscais: Breve análise aos regimes FATCA, CRS e Diretiva da Cooperação Administrativa*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2016

-VAN ELDIJK, ASTRID P.W.J, *Exchange of information. Does the Dutch legislation concerning the exchange of information in tax matters sufficiently protect the rights of taxpayers in light of the increasing need of the international society concerning exchange of information and how should this legislation (if necessary) be improved?*, Master thesis in Fiscal Law, Tilburg University (2008)

-VANISTENDAEL, Frans, *The EU Directive on Aggressive Tax Planning: The Wrong Approach*, 92 Tax Notes International 10 (2018)

DOCUMENTOS OFICIAIS

- European Commission, *Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangement*, SWD/2017/0236 final - 2017/0138

- European Commission, *Report from the commission to the european parliament and the council on the application of council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*, COM (2017) 781final

- European Commission, *report from the commission to the european parliament and the council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation*, COM (2018) 844final

- European Commission, *Commission staff working document: Evaluation of the council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*, SWD(2019) 327final

- European Court of Auditors (2021), *Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation*, ECA, Luxembourg. Disponível no site da ECA (eca.europe.eu)

- European Court of Auditors (2021), *Gaps in the exchange of tax data in the EU may encourage tax avoidance and evasion*, ECA press release Luxembourg

-OECD (2006), *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006 – Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information*, OCDE, Paris

-OECD (2013), *A step change in tax transparency, Delivering a standardized, secure and cost-effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context*, OECD/G8 summit, Paris

- OECD (2014), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation*, Final Report to the G20 Development Working Group, Paris

-OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris

- OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris

-OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, Paris

- OECD (2019), *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers : Forum on Tax Administration*, OECD, Paris

-OECD (2019), *International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, Paris

- OECD (2020), *Model Rules for Reporting Rules for reporting by platform Operators with respect to sellers in the sharing and Gig Economy*, OECD, Paris

-OECD (2020), *OECD secretary-general Tax report to G20 finance minister and central bank Governors – July 2020*, OECD, Paris

PROPOSTAS LEGISLATIVAS

- European Commission, *Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM (2018) 0148final

-European Commission, *Proposal for a council directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, COM (2020) 314 final

LEGISLAÇÃO

-Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua entre as autoridades competentes dos EM em matéria de tributação direta (JLO L336 de 27.12.1977)

- Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da tributação direta (JO L64 de 11.3.2011)

-Decreto-Lei n.º61/2003, de 10 de maio de 2013

-Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, relativa à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (JO L359 de 16.12.2014)

-Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro

-Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (JL 332 de 18.12.2015,)

-Lei n.º 98/2017 de 24 de Agosto de 2017

-Diretiva (UE) 2016/881 do conselho, de 25 de maio de 2016 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (JO L146 de 3.6.2016)

-Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto de 2017

-Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações anti branqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais (JO L 342 de 16.12.2016)

-Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto de 2017 | Portaria 233/2018

-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 L 139 de 5.6.2018)

- Lei n.º 26/2020, 21 de julho de 2020

-Proposta de revisão pela Comissão à Diretiva 2011/16/EU no âmbito da cooperação administrativa no domínio da tributação direta

REGULAMENTOS DE EXECUÇÃO

-Regulamento de Execução (UE) n.º 1156/2012, 6 de dezembro, que incide nos formulários a utilizar para a troca de informações a pedido, a troca espontânea de informações, os pedidos de notificação e os retornos de informação. Aplicável desde 1 de janeiro de 2013

-Regulamento de Execução (UE) n.º 1353/2014, de 15 de dezembro, da Comissão que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 1156/2012, que diz respeito ao formato eletrónico a utilizar para a troca automática de informações obrigatória. Aplicável desde 1 de janeiro de 2015

-Regulamento de Execução (UE) 2015/2378, 15 de dezembro, que fixa as normas de execução de certas disposições da Diretiva 2011/16/UE do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. O regulamento substituiu o Regulamento de Execução (UE) n.º 1156/2012, introduzindo novas disposições relativas ao formato eletrónico a utilizar na troca automática de informações sobre contas financeiras. Aplicável desde 1 de janeiro de 2016

-Regulamento de Execução (UE) 2016/1963, 9 de novembro, da Comissão, que altera o Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 no que diz respeito aos formulários normalizados e ao regime linguístico a utilizar em cumprimento das Diretivas (UE) 2015/2376 e (UE) 2016/881 do Conselho. Aplicável desde 1 de janeiro de 2017, salvo algumas disposições que são aplicáveis desde 5 de junho de 2017

-Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados).

-Regulamento de Execução (UE) 2018/99, 22 de janeiro, que altera o Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 no que diz respeito ao formulário e às condições de comunicação da avaliação anual da eficácia da troca automática de informações e à lista dos dados estatísticos a fornecer pelos Estados-Membros para efeitos da avaliação da Diretiva 2011/16/UE do Conselho.

-Regulamento de Execução (UE) 2019/532, 28 de março, que altera o Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 no que respeita aos formulários normalizados, incluindo o regime linguístico, para a troca automática de informações obrigatória sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar. Aplicável desde 1 de julho de 2020

