



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

**A TROCA AUTOMÁTICA DE  
INFORMAÇÕES NA UNIÃO EUROPEIA:**

**A Comunicação Obrigatória de Esquemas de  
Planeamento Fiscal Agressivo – Compatibilidade com  
o RGPD**

Rafaela Valente Pereira

**Mestrado em Direito**

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2020





**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

Dissertação de Mestrado em Direito

Sob a orientação do Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

**A TROCA AUTOMÁTICA DE  
INFORMAÇÕES NA UNIÃO EUROPEIA:  
A Comunicação Obrigatória de Esquemas de  
Planeamento Fiscal Agressivo – Compatibilidade com  
o RGPD**

Rafaela Valente Pereira

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2020

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, meu orientador, por todo o apoio e atenção disponibilizados.

À minha família, por todo o amor e por sempre, sem a mínima hesitação, acreditarem em mim.

Ao Jorge, por tudo e por nada, por existir e fazer de mim sempre mais e melhor.

Ao Doutor Jorge Stella da Silva, pelos ensinamentos constantes, por ser o marco que é no meu crescimento profissional e pessoal.

Aos meus amigos, por me aturarem em tudo e nunca me deixarem desistir de nada.

## RESUMO

A presente dissertação versa sobre a sexta alteração à Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro De 2011, mais comumente designada como Diretiva de Troca de Informações e a sua compatibilidade com o Regulamento Geral da Proteção de Dados. Esta sexta alteração teve por base a ação 12 do BEPS e obriga à comunicação de esquemas de planeamento fiscal agressivo.

Num primeiro momento será analisado o regime da referida Diretiva e, seguidamente, o regime da proteção de dados pessoais, hoje previsto no regulamento enunciado.

Entendemos que a preocupação dos Estados-Membros em preservar a boa governação económica e fiscal não pode ignorar a necessidade de proteger os direitos dos contribuintes afetados pelo processo de troca de informações, nomeadamente o direito à proteção de dados pessoais consagrado na CDFUE.

Por fim, faremos uma análise da compatibilidade desta cooperação interestadual no domínio da fiscalidade com o Regulamento da Proteção de Dados Pessoais e a sua evolução nos últimos anos.

**Palavras-chave:** Troca de Informações; Ação 12 do BEPS; União Europeia; Dados Pessoais.

## **ABSTRACT**

Our thesis discusses the sixth amendment to the Administrative Cooperation Directive and its compatibility with the General Data Protection Regulation. This sixth amendment was based on action 12 of the BEPS and requires the communication of aggressive tax planning schemes.

Firstly, the regime of the aforementioned Directive will be analyzed and, next, the regime for the protection of personal data, presently provided for in the enunciated regulation.

We believe that the concern of the Member States to preserve good economic and fiscal governance cannot ignore the need to protect the rights of taxpayers affected by the information exchange process, namely the right to the protection of personal data enshrined in the CDFUE.

Finally, we will analyze the compatibility of this interstate cooperation in the field of taxation with the Personal Data Protection Regulation and its evolution in recent years.

**Keywords:** Information exchange; BEPS Action 12; European Union; Personal data.

# ÍNDICE

<b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS .....</b>	<b>9</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO I - A TROCA DE INFORMAÇÕES NO DIREITO EUROPEU .....</b>	<b>14</b>
I. BREVES NOTAS.....	14
II. A DIRETIVA 2011/16/UE DO CONSELHO DE 15 DE FEVEREIRO DE 2011 .....	16
1. <i>Considerações Prévias</i> .....	16
2. <i>Âmbito Objetivo</i> .....	17
3. <i>Âmbito Subjetivo</i> .....	18
4. <i>Âmbito espacial</i> .....	19
5. <i>Âmbito temporal</i> .....	19
III. MODALIDADES DA TROCA DE INFORMAÇÕES .....	20
1. <i>Troca de Informações a Pedido</i> .....	20
2. <i>Troca espontânea de Informações</i> .....	21
3. <i>Troca automática de Informações</i> .....	21
<b>CAPÍTULO II – A COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ESQUEMAS DE PLANEAMENTO FISCAL – DIRETIVA (UE) 2018/822 DE 25 DE MAIO DE 2018 .....</b>	<b>24</b>
I. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS .....	24
II. A AÇÃO 12 DO PLANO DE AÇÃO BEPS.....	25
III. A DIRETIVA (UE) 2018/822, DE 25 DE MAIO DE 2018 – DAC6.....	27
1. <i>Regime</i> .....	28
1.1. <i>Âmbito de aplicação objetivo</i> .....	28
a) <i>Categorias das características-chave</i> .....	28
b) <i>Teste do benefício principal</i> .....	30
1.2. <i>Âmbito de aplicação subjetivo</i> .....	30
1.3. <i>Âmbito de aplicação territorial</i> .....	32
1.4. <i>Âmbito de aplicação temporal</i> .....	32
1.5. <i>Sanções por incumprimento</i> .....	33
<b>CAPÍTULO III – PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS.....</b>	<b>34</b>
I. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS .....	34
II. REGULAMENTO GERAL SOBRE A PROTEÇÃO DE DADOS .....	35
1. <i>Regime</i> .....	35
1.1. <i>Âmbito de aplicação Objetivo</i> .....	35
1.2. <i>Alguns conceitos</i> .....	35
a) <i>Dados pessoais</i> .....	35

b) Tratamento .....	36
c) Consentimento.....	36
d) Responsável pelo tratamento .....	36
e) Autoridade de controlo .....	37
1.3. Âmbito de aplicação territorial .....	37
1.4. Sanções por incumprimento .....	38

**CAPÍTULO IV – COMPATIBILIDADE DA COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ESQUEMAS DE PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO COM O REGULAMENTO GERAL DA PROTEÇÃO DE DADOS**

.....	<b>39</b>
I. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS .....	39
II. AS LIMITAÇÕES AO DIREITO A PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS .....	40
III. A EVOLUÇÃO DA PROTEÇÃO DOS DADOS PESSOAIS DOS CONTRIBUINTES .....	41
IV. OS PROBLEMAS LEVANTADOS PELA COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ESQUEMAS DE PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO E A PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS.....	44
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>48</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>50</b>
I. LIVROS E ARTIGOS CIENTÍFICOS.....	50
II. DOCUMENTOS ELETRÓNICOS .....	54
III. JURISPRUDÊNCIA .....	57

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
Al.	Alínea
Art.	Artigo
AT	Administração Tributária e Aduaneira
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Erosão da Base e Transferência de Lucros)
CE	Comissão Europeia
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
Cfr.	Conforme
CMOCDE	Convenção Modelo 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
DUE	Direito da União Europeia
EM	Estado-Membro
FACTA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i> (Lei relativa à comunicação de contas estrangeiras)
n.º	número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p.	página
pp.	páginas
Proc.	Processo
ss.	seguintes
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia

V.d.	<i>Vide</i>
V.g.	<i>Verbi Gratia</i> (por exemplo)
Vol.	Volume

## INTRODUÇÃO

Nos tempos que hoje se vivem o contexto internacional encontra-se profundamente marcado pelo fenómeno da globalização. As fronteiras físicas dos Estados, linhas geográficas que demarcam a soberania nacional de cada Estado, têm vindo a perder o seu relevo, em especial, em termos económicos<sup>1</sup>.

A livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais entre os Estados e, hoje, o comércio eletrónico, em muito contribuíram para esta erosão das fronteiras e fomentou práticas focadas no aproveitamento de vantagens fiscais.

Como refere RITA CALÇADA PIRES<sup>2</sup>, “as fronteiras físicas tornam-se um obstáculo menos impeditivo, uma vez ser possível, e com muita rapidez, a deslocação física entre todas as fronteiras geograficamente delineadas. E, em muitos casos, essa mesma deslocação física não é necessária, por existirem formas de comunicação globais que permitem permanecer fisicamente no local de origem mas manter contato direto e instantâneo com outros elementos estabelecidos em outros pontos geográficos”. Quer isto dizer que da mesma forma que as fronteiras físicas são redimensionadas, o poder dos Estados, que existe somente no interior do seu território, torna-se volúvel quanto à amplitude e quanto à eficácia. E isto tem consequências no plano da fiscalidade, às quais é necessário dar respostas e encontrar soluções adequadas, quer na perspetiva dos Estados, quer na perspetiva dos agentes económicos, sendo exemplo disso: a sobrevivência dos sistemas fiscais nacionais, o correto estabelecimento dos impostos devidos, a repartição das competências fiscais entre os Estados, a dupla tributação internacional, a luta contra a evasão e fraude fiscais e a proteção dos agentes económicos que realizam operações com diferentes Estados e, portanto, com sob diferentes soberanias fiscais.

A União Europeia, no seu conjunto, preocupada com estas matérias, em particular a evasão e fraudes fiscais pelas nefastas consequências que assumem no funcionamento do mercado interno, tem unido esforços para combater estes fenómenos, tendo sido várias as medidas adotadas para reforçar a cooperação interestadual no domínio da fiscalidade

---

<sup>1</sup> CUNHA, Paulo de Pitta “*A integração europeia no mundo globalizado*”, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, Janeiro 2007, Lisboa, Ordem dos Advogados, p. 37

<sup>2</sup> PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 47

através da criação e desenvolvimento de mecanismos de assistência administrativa mútua entre as autoridades fiscais dos Estados-membros.

Já em 1977, com a Diretiva 77/799/CEE, de 19 de dezembro de 1977<sup>3</sup>, eram notórias a preocupação da União Europeia. Na mesma pode ler-se “Considerando que a prática da fraude e da evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-membros conduz a perdas orçamentais e a violações do princípio da justiça fiscal e é susceptível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afectando consequentemente o funcionamento do mercado comum”.

A Diretiva 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011<sup>4</sup> relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE, considerou que “na era da globalização, é cada vez mais necessária a assistência mútua entre os Estados-Membros no domínio da fiscalidade.”.

Aqui assume particular relevância, enquanto modalidade de assistência administrativa mútua em matéria fiscal, a troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados-membros, por nós selecionada para objeto de estudo, em concreto, a problemática da compatibilidade deste mecanismo com o Regulamento Geral da Proteção de Dados.

Face a abrangência do tema, não se tratará aqui a troca de informações fiscais no âmbito internacional, ou seja, para além do espaço europeu. Trataremos, em concreto, a Diretiva (UE) 2018/822, de 25 de maio de 2018 que altera a Diretiva 2011/16/UE e obriga à comunicação de esquemas de planeamento fiscal agressivo.

A troca de informações assume-se como modalidade de assistência administrativa entre as autoridades fiscais da qual os contribuintes se encontram ausentes, pelo que os seus direitos têm sido relegados para segundo plano, ou até mesmo ignorados. Atendendo à jurisprudência do TEDH e do TJUE no que diz respeito à proteção dos direitos fundamentais de respeito pela vida privada e proteção de dados pessoais, há sérias reservas quanto à proporcionalidade dos mecanismos de troca automática de informação instituídos, designadamente, no que toca ao cumprimento do princípio da necessidade. Verifica-se, ainda, um desequilíbrio acentuado entre o desenvolvimento massivo de

---

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed. atualizada, Almedina, Coimbra, 2007, p.771

<sup>4</sup> Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0016>

sistemas de cooperação entre os Estados, e a ausência de instrumentos transnacionais que assegurem o direito de participação efetiva do contribuinte<sup>5</sup>.

O regime da proteção de dados pessoais das pessoas singulares, aqui em análise, encontrava-se previsto na Diretiva 95/46/CE, de 24 de outubro, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, transposta para o ordenamento português pela Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro. A referida diretiva tinha como objetivo a harmonização do direito da União Europeia no que diz respeito à proteção de dados pessoais sem prejuízo da livre circulação, necessária ao bom funcionamento do mercado interno.

Atendendo aos desenvolvimentos dos últimos tempos, nomeadamente da tecnologia e à generalização do comércio eletrónico, esta Diretiva mostrava-se insuficiente para conseguir cumprir os objetivos propostos. Assim, a União Europeia sentiu necessidade de atualizar o regime, conferindo-lhe, para maior proteção dos particulares, um carácter obrigatório e homogéneo, revestindo a forma de Regulamento.

Este regulamento será analisado por nós, de forma a esclarecer a compatibilidade com a obrigatoriedade da troca de informação sobre esquemas de planeamento fiscal agressivo. Isto é, de que forma estarão assegurados os direitos dos contribuintes, previstos nesse Regulamento, aquando a troca de informação.

Para além da temática da tutela jurídica dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia ser absolutamente atual, sentimos necessidade de clarificar algumas questões, daí a nossa preferência pelo tema.

---

<sup>5</sup> PICHEL, Paulo, *Troca automática de informações financeiras, respeito pela vida privada e proteção de dados pessoais*, Forum de Proteção de Dados n.º5, Novembro de 2018.

# CAPÍTULO I - A TROCA DE INFORMAÇÕES NO DIREITO EUROPEU

## I. Breves Notas

Os últimos anos têm sido marcados por grandes desenvolvimentos no que diz respeito à troca de informações. Este mecanismo, reconhecido como meio de combate à fraude fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal e planeamento fiscal, desencadeou a negociação de um conjunto de instrumentos internacionais, de natureza bilateral e multilateral (incluindo instrumentos europeus) que foram rapidamente absorvidos pelas legislações nacionais das jurisdições aderentes, revolucionando os standards internacionais até aqui em vigor<sup>6</sup>.

É entendido, de uma forma geral na UE, que os regimes fiscais dos Estados-Membros devem ser transparentes, assegurando o pagamento dos impostos no momento e lugar certo e minimizando as possibilidades de fraude e de evasões fiscais. Tais objetivos apenas podem ser concretizados mediante a cooperação transfronteiriça, onde a troca de informações tem um papel de destaque. Esta modalidade de assistência mútua administrativa em matéria fiscal, representa um importante instrumento para o desenvolvimento do mercado interno, respeito pelos direitos dos contribuintes e pelos princípios reconhecidos pelo direito da UE

A troca automática de informações ocorre através da comunicação sistemática de informações, realizada numa base de dados rotineira e em permanente atualização. Regra geral, exige um acordo prévio entre as autoridades competentes dos Estados relativamente ao procedimento a adotar e à definição do tipo das informações objeto de troca, as quais, por norma, são relativas a pagamentos provenientes do Estado que fornece as informações e a impostos retidos na fonte desse Estado.

Este mecanismo é essencial para os estados na verificação do correto cumprimento das obrigações fiscais, pelos contribuintes, e serve de alerta para eventuais incumprimentos. Teve o seu ponto de partida com as primeiras convenções bilaterais sobre dupla tributação. Existem múltiplos tratados deste género, mas o mais comum e reconhecido talvez seja aquele que hoje conhecemos como Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o Rendimento e o Património da OCDE (doravante,

---

<sup>6</sup> TAVARES, Daniela Pessoa, *A troca automática de informações no Direito Europeu*, Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE – 2019, pp. 69

CMOCDE). Em meados de 1971, o Comitê de Assuntos Fiscais empreendeu a revisão do Projeto de Convenção de 1963 e respectivos comentários, o que resultou na publicação de um novo modelo em 1977. Vários foram os motivos que impulsionaram esta revisão, mas será de relevar as condições económicas que progressivamente sofriam mudanças, as novas tecnologias desenvolvidas e, também, as mudanças na forma como se efetuavam as transações transfronteiriças<sup>7</sup>.

Os métodos de evasão e fraude fiscal tornaram-se mais sofisticados, em grande medida devido à globalização e à crescente livre circulação de capitais, pelo que a Convenção sofreu alterações, incluindo os seus comentários, de uma forma mais frequente.

Apesar de comumente falarmos da CMOCDE como meio de eliminação da dupla tributação, a verdade é que outro importante objetivo destes tratados fiscais é precisamente a prevenção da evasão e fraude fiscais. No entanto, os Estados devem ter em consideração se os seus parceiros estão dispostos e capazes de implementarem eficazmente as disposições constantes dos tratados no que diz respeito à assistência administrativa, essencialmente a troca de informações fiscais. A CMOCDE inclui no seu art. 26.º uma disposição acerca de “Troca de Informações”. Postula o n.º 1 deste artigo que: “As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º”. Deste artigo podem resultar duas conclusões, importantes a nosso ver. A primeira é que a troca de informações deverá ocorrer independentemente da conduta sob investigação ser ou não considerada crime. A segunda diz respeito à importância atribuída à troca de informações e na sua indispensabilidade para dar cumprimento à Convenção e reforço das leis internas dos Estados contratantes, desde que essas informações sejam previsivelmente relevantes.

---

<sup>7</sup> OCDE (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OCDE Publishing.

## II. A Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011

### 1. Considerações Prévias

A mobilidade dos contribuintes, o número de operações transfronteiriças e a internacionalização dos instrumentos financeiros evoluem de forma considerável, dificultando o correto estabelecimento pelos Estados-Membros dos impostos devidos. Estas dificuldades, cada vez maiores, afetam o funcionamento dos sistemas fiscais e conduzem ao fenómeno da dupla tributação, que incita à fraude e à evasão fiscais. Esta situação compromete o funcionamento do mercado interno<sup>8</sup>.

Consequentemente, um Estado-Membro não pode gerir o seu sistema de tributação interno, nomeadamente no que respeita à fiscalidade direta, sem dispor de informações provenientes de outros. É, por isso, indispensável dispor de instrumentos que permitam instaurar a confiança entre os Estados-Membros, mediante o estabelecimento de regras, obrigações e direitos idênticos para todos os Estados-Membros.

Por estas razões, as medidas previstas na Diretiva 77/799/CEE do Conselho, deixaram de ser adequadas, tendo sido revogada pela DAC.

Hodiernamente, a DAC constitui o instrumento por excelência para a cooperação administrativa no que diz respeito à fiscalidade entre os Estados-Membros, proporcionando aos Estados-Membros os meios e poderes para cooperar eficientemente ao nível internacional e combater os efeitos negativos de uma globalização cada vez maior no mercado interno. Note-se que as regras de cooperação administrativa previstas na DAC não substituem as normas nacionais, mas auxiliam e fornecem padrões mínimos para a troca de informações e, ainda, possibilitam outras formas de cooperação<sup>9</sup>.

Contrariamente ao que sucede com os instrumentos multilaterais, aos quais os Estados têm a liberdade de se vincularem, a DAC é obrigatória para os Estados-Membros<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> MARIA ODETE OLIVEIRA considera que “mercê da evolução considerável verificada na mobilidade dos contribuintes, no número de operações transfronteiriças e na internacionalização dos instrumentos financeiros, fica dificultado o correcto estabelecimento pelos Estados-Membros dos impostos devidos, afectando o funcionamento dos sistemas fiscais e acarretando potenciais fenómenos de dupla tributação, que incitam à fraude e à evasão fiscais [...], sendo a assistência mútua entre Estados-Membros a solução para eles gerirem o seu sistema de tributação interna, nomeadamente no que respeita à fiscalidade directa, concretizando-se aquela na disponibilização de informações provenientes de outros Estados-Membros.” *in O Intercâmbio de Informação Tributária*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 279.

<sup>9</sup> European Commission, Commission Staff Working Document Evaluation Of The Council Directive 2011/16/EU, (SWD(2019) 327 final), Brussels, 12 September 2019, p. 7.

<sup>10</sup> As Diretivas Europeias são atos de direito derivado e estabelecem um quadro mínimo regulatório que os Estados-Membros devem respeitar e implementar no direito interno. Tal como resulta do art. 288.º n.º3 do TFUE, as diretivas são atos que têm como destinatários apenas os Estados-Membros, sendo vinculativas

Face à Diretiva 77/799/CEE do Conselho, foram várias as evoluções que a DAC nos trouxe, as quais analisaremos, mas há dois aspetos que devemos, desde já, destacar.

Em primeiro, o facto de se limitar a fixar um mínimo de cooperação, pelo que os Estados podem estabelecer entre si “uma cooperação administrativa mais ampla resultante de outros instrumentos jurídicos, incluindo eventuais acordos bilaterais ou multilaterais”.<sup>11</sup>

Em segundo, a circunstância de incluir, explicitamente, uma cláusula que acolhe o *princípio da nação mais favorecida*. Isto significa que “sempre que um Estado-Membro preste a um país terceiro uma cooperação mais ampla do que a prevista na presente diretiva, esse Estado-Membro não pode recusar a prestação dessa cooperação mais ampla a outro Estado-Membro que deseje participar em tal cooperação mútua mais ampla com o primeiro”<sup>12 13</sup>. Esta cláusula é omissa quanto à sua aplicabilidade no âmbito da UE, no entanto, apesar de não haver consenso nesta questão, não nos parece viável a exclusão dos países da UE por não ser coerente com o objetivo de uma integração mais plena<sup>14</sup>.

Outra inovação da DAC, relativamente à diretiva que a antecedeu, consiste na circunstância de os pedidos de cooperação, incluindo os pedidos de notificação e os documentos anexados poderem ser apresentados em qualquer língua acordada entre a autoridade requerida e a autoridade requerente<sup>15</sup>.

## 2. Âmbito Objetivo

A troca de informações torna-se, essencialmente, importante no âmbito do procedimento de liquidação de impostos. São estabelecidas as regras e os procedimentos ao abrigo dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e a execução da legislação interna dos Estados-Membros no que diz respeito aos impostos previstos na diretiva<sup>16</sup>. Quer isto dizer que é permitida a troca de informações em matéria fiscal em

---

apenas quanto ao resultado a alcançar, deixando aos Estados-Membros a competência quanto à forma e aos meios.

<sup>11</sup> Cfr. art. 1.º n.º3 da DAC.

<sup>12</sup> Cfr. art. 19.º da DAC.

<sup>13</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO *in A diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*, Anuário Publicista da Escola de Direito da Universidade do Minho, Tomo II, Ano de 2013 – Ética e Direito, p. 97, refere como exemplo prático da aplicação desta disposição a possibilidade de um Estado-Membro não signatário da Convenção sobre Dupla Tributação Nórdica poderem ver ser-lhes aplicadas as soluções dessa convenção em matéria de cooperação administrativa se forem mais amplas.

<sup>14</sup> RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, p.97.

<sup>15</sup> Cfr. n.º4 do art. 21.º da DAC.

<sup>16</sup> Cfr. n.º1 do art. 1.º da DAC.

toda a medida do possível, mas não podem os Estados-Membros efetuar investigações aleatórias, nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte.

A DAC é aplicável a todos os tipos de impostos cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as autoridades locais<sup>17</sup>. No entanto, são excluídos o IVA, os impostos aduaneiros, os impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da UE em matéria de cooperação administrativa entre Estados-Membros e, ainda, as contribuições obrigatórias para a segurança social (em alguns Estados, são consideradas verdadeiros impostos) devidas ao Estado-Membro ou a uma sua subdivisão, ou às instituições de segurança social de direito público<sup>18</sup>.

É ainda feita uma delimitação do conceito de imposto, com o intuito de evitar dificuldades na interpretação no que respeita aos impostos incluídos, pelo que não estão incluídas as taxas (v.g., pela emissão de certidões e outros documentos pelas autoridades públicas) e direitos de natureza contratual (pagamentos de serviços públicos)<sup>19</sup>.

### 3. Âmbito Subjetivo

Neste âmbito teremos de fazer a distinção entre sujeitos ativos e sujeito passivos.

Assim, os sujeitos ativos são os Estados-Membros da UE que estão na relação de troca de informações, sendo que o procedimento da troca de informações é realizado pelas respetivas autoridades competentes. A autoridade competente é aquela que tenha sido designada como tal pelo Estado-Membro<sup>20</sup>.

No que diz respeito aos sujeitos passivos, a troca de informações tem um âmbito alargado, não havendo limitações quanto à nacionalidade ou residência daqueles<sup>21</sup>. Pelo que, é possível a troca de informações referente a não residentes que não sejam nacionais ou residentes num Estado-Membro<sup>22</sup>. Tal abrangência é perceptível na definição de pessoa prevista na DAC, a qual compreende pessoa singular; pessoa coletiva; associação de pessoas à qual tenha sido reconhecida capacidade para a prática de atos jurídicos, mas que não possua o estatuto de pessoa coletiva; ou qualquer outra estrutura jurídica,

---

<sup>17</sup> Cfr. n.º1 do art. 2.º da DAC.

<sup>18</sup> Cfr. n.º2 do art. 2.º da DAC.

<sup>19</sup> Cfr. n.º3 do art. 2.º da DAC.

<sup>20</sup> Cfr. n.º1 do art. 3.º da DAC.

<sup>21</sup> RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, p. 97

<sup>22</sup> TERRA, Ben e WATTEL, Peter, *European Tax Law*, 5.ªed., Alphen ann den Rijn, Kluwer Law International, p. 824 *apud* RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, p. 97

independentemente da sua natureza ou forma, dotada ou não de personalidade jurídica, cujos ativos de que seja proprietária ou gestora e rendimentos deles derivados estejam sujeitos a qualquer um dos impostos abrangidos pela diretiva<sup>23</sup>.

Não existem limitações da UE sobre as pessoas a que se pode referir a informação trocada, as quais, a existirem, só poderão resultar da legislação nacional<sup>24</sup>.

#### **4. Âmbito espacial**

No que diz respeito ao âmbito espacial, há a limitação aos impostos cobrados no território a que se aplicam os Tratados da UE<sup>25</sup>.

#### **5. Âmbito temporal**

Nos instrumentos jurídicos europeus relativos à troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da UE – com exceção da DAC<sup>26</sup> – não encontramos qualquer norma que diga respeito à delimitação do âmbito temporal, ou seja, que nos diga quais o(s) período(s) de tributação sobre os quais podem incidir a solicitação e a transmissão de informações fiscais. No entanto, ressaltam questões em torno do âmbito temporal que merecem elucidação, tais como, saber se é passível de se visar fatos anteriores à entrada em vigor dos mencionados instrumentos jurídicos europeus e, ainda, se podem ter por objeto obrigações fiscais extintas por caducidade ou prescrição<sup>27</sup>.

Relativamente a esta última questão, parece-nos que há uma inutilidade, no procedimento de troca de informações, quer para o Estado-Membro que as solicita/recebe, quer para o Estado-Membro que as transmite, uma vez não há qualquer sentido de necessidade ou relevância da informação para a liquidação do respetivo imposto. Tal como CALDERÓN CARRERO refere, uma situação tributária não se esgota enquanto a Administração Tributária que requer a informação puder examina-la, mas, para tal, deve o conteúdo dessa informação objeto da troca ser relevante e passível de ser utilizada num procedimento tributário já iniciado ou num procedimento que seja iniciado após a transmissão da informação e em consequência da mesma<sup>28</sup>.

---

<sup>23</sup> Cfr. nº11 do art. 3.º da DAC.

<sup>24</sup> OLIVEIRA, Maria Odete, *op. cit.*

<sup>25</sup> Cfr. art. 52.º do TUE e art. 355.º do TFUE.

<sup>26</sup> Cfr. n.º3 do art. 18.º da DAC.

<sup>27</sup> PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues - *A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes*, p. 36.

<sup>28</sup> CARRERO, José Manuel Calderón, *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros Castellano, Madrid, p.114.

No que diz respeito à primeira questão, é importante, desde logo, ter em atenção que os instrumentos jurídicos europeus em apreço têm como principal objetivo o combate e erradicação dos fenómenos da dupla tributação e da fraude e evasão fiscais e, para tal, foram criados mecanismos de assistência mútua entre as administrações tributárias que lhes possibilita estabelecer corretamente os impostos devidos. Assim, parece-nos que é permitido aos Estados-Membros trocarem informações fiscais sobre fatos e relações jurídicas anteriores e posteriores à vigências desses mesmos instrumentos jurídicos europeus, bastando que as informações revelem uma utilidade para a correta liquidação dos impostos<sup>29</sup>.

### **III. Modalidades da troca de informações**

A troca de informações pode assumir diversas modalidades. O art. 26.º da CMOUDE prevê uma ampla troca de informações e não limita as formas ou modalidades como as trocas de informação podem ocorrer. Tradicionalmente, no âmbito internacional, e também ao nível europeu, encontramos as seguintes classificações: troca de informações a pedido, troca automática de informações e troca de informações espontânea<sup>30</sup>.

#### **1. Troca de Informações a Pedido**

A troca de informações a pedido<sup>31</sup> diz respeito a situações em que a autoridade competente de um país solicita informações específicas à autoridade competente de outra parte contratante. Para alguns AA. esta modalidade é a que melhor se coaduna com o princípio da proporcionalidade e respeito pela vida privada dos contribuintes. Como já referido, a troca de informações a pedido ocorre em casos concretos e é efetuada com base num pedido que deve ser formulado com o máximo de detalhe possível e especificar certos elementos fundamentais<sup>32</sup>. Regra geral, as informações são solicitadas na sequência da necessidade do Estado requerente de informações adicionais, com o fim de

---

<sup>29</sup>Neste sentido, CARRERO, José Manuel Calderón, *op. cit.*, p.113.

<sup>30</sup>Note-se que a utilização de uma modalidade não invalida a utilização simultânea ou subsequente de outra, bastando que seja permitido pelos instrumentos jurídicos aplicáveis ao caso.

<sup>31</sup>Cfr. art. 5.º DAC

<sup>32</sup>A título de exemplo, art. 5.º n.º5 do Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal entre Portugal e Jersey, de 9 de julho de 2010 ([https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informac.ao\\_fiscal/Acordos\\_ATI/Documents/Res.Ass.Republica\\_0149001497\\_Jersey.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informac.ao_fiscal/Acordos_ATI/Documents/Res.Ass.Republica_0149001497_Jersey.pdf)).

verificar as informações prestadas pelos contribuintes nas suas declarações de imposto ou quando o estado requerente suspeite de que as informações fornecidas pelos contribuintes estão incompletas ou incorretas. Por norma, ao abrigo do princípio da subsidiariedade<sup>33</sup>, a Autoridade competente do estado requerente só recorre a esta modalidade depois de esgotadas, no âmbito do seu procedimento fiscal interno, as possibilidades de obter as respetivas informações por outras vias. Por seu turno, o Estado requerido deverá reunir todas as informações solicitadas nos documentos fiscais internos, a menos que essas informações não estejam aí disponíveis, caso em que deverá recorrer a todos os meios ao seu dispor. Após a realização do pedido, a Autoridade competente do Estado requerido deverá acusar a receção do mesmo à Autoridade do Estado requerente e reunir toda a informação solicitada de forma diligente.

## **2. Troca espontânea de Informações**

A troca espontânea de informações<sup>34</sup> ocorre quando, no normal exercício das suas atividades de fiscalização, a autoridade competente de um Estado obtém informações sobre um determinado caso que supõe serem do interesse de outro Estado e, assim, sem qualquer solicitação prévia, transmite essas informações a esse outro Estado. Não se tratando da prestação de informações dependente de um pedido, mas antes de uma comunicação que opera em qualquer momento e sem aviso prévio, parece correto concluir que esta modalidade se baseia essencialmente na participação ativa dos funcionários das autoridades competentes de cada Estado. Em regra, não há lugar a troca espontânea de informações em matéria de cobrança de impostos, no entanto, a autoridade competente de um Estado poderá considerar útil facultar, espontaneamente, informações que considere relevantes e para complemento de informações já prestadas na sequência de um pedido atinente a um problema de cobrança<sup>35</sup>.

## **3. Troca automática de Informações**

As informações que são trocadas automaticamente<sup>36</sup> são normalmente informações que abrangem muitos casos individuais do mesmo tipo, geralmente

---

<sup>33</sup> Há exceções a este princípio, na disciplina europeia, não precisando o Estado requerente de esgotar as fontes habituais de informação no caso de isso potenciar o risco de prejudicar o alcance dos seus objetivos. Veja-se, neste sentido, o art. 17.º n.º1 da Diretiva 2011/16/UE.

<sup>34</sup> Cfr. art. 9.º DAC

<sup>35</sup> Convenção Conselho da Europa/OCDE – art. 7.º e ss.

<sup>36</sup> Cfr. art. 8.º da DAC.

consistindo em detalhes de receitas de fontes no país de origem (juros, dividendos, royalties, pensões, etc.). Essa informação é obtida de forma rotineira, com intervalos regulares e sistemáticos. De acordo com a OCDE, a troca automática de informações pode definir-se como a transmissão sistemática e periódica de informações relativas a contribuintes, pelo país da fonte para o país de residência respetivo, tratando a informação de várias categorias de rendimentos. Esta modalidade, geralmente, é previamente acordada entre os Estados membros que dela pretendem fazer uso, os quais definem o respetivo objeto, a frequência da troca de informações e o concreto procedimento a ser adotado para esse efeito.

A UE tem vindo a destacar a troca automática de informações, na medida em que esta modalidade se revela um instrumento muito eficaz na deteção de situações suspeitas de evasão e fraude fiscais. Por este motivo, têm-se trabalhado para uma maior uniformização e criação de uma norma global relativa à troca automática de informações. Isto poderá ajudar a um aumento da eficiência desta modalidade, já que, de acordo com alguns autores, a previsão da troca automática de informações em diversos acordos bilaterais e com um conteúdo variado dificultam a prática homogénea por parte dos Estados que adotem este tipo de cooperação<sup>37</sup>.

Centrando agora na “explosão” de instrumentos relativos à troca automática de informações fiscais, têm especial destaque o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FACTA) dos EUA e a norma mundial única desenvolvida pela OCDE, também conhecida como Norma Comum de Comunicação – *Common Reporting Standard* (CRS). A CRS foi desenvolvida em resposta ao pedido do G20 e apela às jurisdições para obter informações das suas instituições financeiras e a trocar automaticamente essas informações com outras jurisdições regularmente. Estabelece as informações das contas financeiras a serem trocadas, as instituições financeiras que devem prestar contas, os diferentes tipos de contas e contribuintes abrangidos, bem como os procedimentos comuns de devida diligência a seguir pelas instituições financeiras. A CRS foi amplamente acolhida pela União Europeia (UE, com a Diretiva (2014/107/UE) de 9 de dezembro de 2014, que alterou a Diretiva 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011.

Outros instrumentos e medidas têm sido desenvolvidos, dando um importante destaque a este tema das trocas de informações fiscais. É o caso das medidas discutidas no projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), que assumiram um papel ativo e

---

<sup>37</sup> RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, pp. 93-109.

inovador na implementação da troca automática de informações, estimulando uma ação coordenada entre os Estados para evitar a erosão das bases tributáveis e transferência de lucros. Exemplos disso são a Ação 5 relacionada com a troca de informações sobre decisões fiscais prévias e acordos prévios sobre preços de transferência, a Ação 12 relativa a esquemas de planeamento fiscal agressivo e a Ação 13 dirigida para a troca de informações sobre preços de transferência.

Os reflexos do BEPS fizeram-se sentir na UE, o que se pode constatar pelas sucessivas alterações realizadas à Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011. Tomam aqui particular importância essas alterações na medida em que, no essencial, dizem respeito à troca automática de informações e conduziram ao alargamento das categorias de informações sujeitas a esta modalidade:

(i) Dados sobre contas financeiras (saldos e rendimentos pagos nessas contas) – DAC2<sup>38</sup>;

(ii) Informações sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência – DAC3<sup>39</sup>;

(iii) Informações financeiras empresariais em conformidade com a declaração por país (*Country-by-Country Report*) – DAC4<sup>40</sup>;

(iv) Informações antibranqueamento de capitais – DAC5<sup>41</sup>.

(iv) Informações sobre mecanismos de planeamento fiscal agressivo – DAC6<sup>42</sup>.

Como temos vindo a referir, a DAC estabelece uma abordagem faseada para reforçar a troca automática de informações através do seu alargamento a novas categorias de rendimento e património. Tudo isto se deve, em grande medida, pela abordagem de uniformização seguida pela UE, ao criar esta diretiva, adaptável e permeável o suficiente para dar resposta às novas necessidades da justiça tributária.

---

<sup>38</sup> Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

<sup>39</sup> 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.

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> 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 antibranqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais

<sup>42</sup> 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.

## **CAPÍTULO II – A COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ESQUEMAS DE PLANEAMENTO FISCAL – DIRETIVA (UE) 2018/822 DE 25 DE MAIO DE 2018**

### **I. Considerações Prévias**

As estruturas de planeamento fiscal<sup>43</sup> tornaram-se particularmente sofisticadas, o que em muito se pode dever à maior mobilidade quer dos capitais quer das pessoas no mercado interno. Consequentemente, os Estados-Membros assistem a reduções nas suas receitas fiscais. Torna-se, por isso, essencial que os Estados-Membros, através das suas autoridades fiscais, disponham de informações sobre esses mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos<sup>44</sup>.

A DAC6, que obriga à comunicação de informações relativas a mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal, implementa, de forma primordial, um sistema comum de regras para essa comunicação. Assim, as informações são trocadas através da rede comum de comunicações (CCN)<sup>45</sup>.

O objetivo, para além do efeito dissuasor, é a deteção atempada dos esquemas de planeamento fiscal agressivo que permitirá aos Estados uma reação mais rápida contra os mesmos.

Já em 2008, o legislador português, na sequência da Conferência de Seul<sup>46</sup> e à semelhança do que já sucedia noutros sistemas jurídicos (designadamente nos EUA, no Reino Unido e no Canadá), criou um regime que consagrou deveres de informação à administração fiscal de esquemas ou atuações de planeamento fiscal – o DL 29/2008 de 25 de fevereiro<sup>47</sup>.

Apesar da existência deste regime, o mesmo não é suficiente para dar cumprimento ao regime imposto pela DAC6. A transposição desta diretiva levará a mudanças substanciais, nomeadamente no que à proteção de dados diz respeito, uma vez

---

<sup>43</sup> Regra geral, consistem em mecanismos desenvolvidos em várias jurisdições que promovem a transferência de lucros tributáveis para regimes fiscais mais favoráveis ou permitem a redução da fatura fiscal global do contribuinte. *V.d.* LOUREIRO, Carlos & NEVES, António Beja, “*Breve Comentário ao recente regime de combate ao Planeamento Fiscal Abusivo*”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1 n.º2, Almedina (2008).

<sup>44</sup> Cfr. ponto 2 dos considerandos da DAC6.

<sup>45</sup> Cfr. ponto 12 dos considerandos da DAC6.

<sup>46</sup> SOUSA, Carlos Cunha de, *O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*, Working Papers TributariUM, pp. 2 e 3.

<sup>47</sup> DL 29/2008 de 25 de fevereiro - Estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo.

que até então, de acordo com o DL 29/2008 não havia a imposição de identificação dos utilizadores de esquemas ou atuações de planeamento fiscal<sup>48</sup>.

## II. A ação 12 do Plano de Ação BEPS

A OCDE, com o apoio político do G20, apresentou o *Base Erosion and Profit Action Plan* (Plano de Ação BEPS), que visa combater a erosão da base tributária e o desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação.

De acordo com o BEPS, a prevenção e o combate ao planeamento fiscal agressivo assentam também na exigência da comunicação de informação pelos contribuintes e/ou pelos promotores dos esquemas de planeamento fiscal.

Sendo a falta de informações oportunas, abrangente e relevantes, um dos principais desafios enfrentados pelas autoridades fiscais, a Ação 12<sup>49</sup> apela aos países membros da OCDE e do G20 para elaborarem recomendações sobre a forma de divulgação obrigatória para transações, esquemas ou estruturas de carácter agressivo ou abusivo, tendo em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e o setor privado.<sup>50</sup>

Os trabalhos deverão utilizar um desenho modular que permita a maior coerência possível, considerando as necessidades e riscos específicos de cada país, sendo o foco os esquemas fiscais internacionais, onde se procurará definir de forma abrangente o conceito de “benefício fiscal” que possa englobar essas transações.

Deverão ainda ser projetados e implementados modelos aprimorados de partilha de informações para regimes fiscais internacionais<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> Cfr. art. 8.º n.º2 do DI 29/2008.

<sup>49</sup> A Ação 12 deverá ser coordenada com a Ação 5, no que diz respeito ao aumento da transparência fiscal e à troca automática de informações sobre *tax rulings*. A Ação 5 decorre do relatório da OCDE sobre a concorrência fiscal prejudicial, com o objetivo de especificar os fatores de identificação dos regimes fiscais preferenciais e apresentar uma lista de medidas para estimular a cooperação internacional neste âmbito. Desta forma, a Ação 5 procura canalizar os trabalhos do referido relatório para desenvolver soluções mais eficazes, tendo prioridade o aumento da transparência e, ainda, aos requisitos de substância económica que são necessários para que seja possível beneficiar de um determinado regime fiscal preferencial. Relativamente ao aumento da transparência, esta ação do BEPS procura formular recomendações para tornar obrigatória, entre as autoridades fiscais dos Estados, a troca automática sobre *tax rulings* que concedam ao contribuinte um tratamento fiscal preferencial, incluindo os acordos prévios em matéria de preços de transferência. *V.d.* OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p.19 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>

<sup>50</sup> OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p.26 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>

<sup>51</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p.18 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

A fim de atingir tais objetivos, os regimes de divulgação obrigatória devem abordar uma série de aspetos que determinam o seu escopo e aplicação, tais como:

- Quem deve reportar: as regras de divulgação obrigatória podem exigir a divulgação dos contribuintes (beneficiários do planeamento) e/ou dos promotores ou consultores dos possíveis esquemas de planeamento fiscal<sup>52</sup>.

- O que deve ser reportado: existem duas questões principais a este respeito. A primeira questão aborda a essência de um regime de divulgação obrigatória e demarca quais os esquemas ou acordos que a administração tributária deseja conhecer. Importa aqui a definição do que é um “esquema reportável”. A segunda questão prende-se com as informações específicas a serem divulgadas (nome, nº de contribuinte, detalhes da transação, etc.). Trata-se de encontrar um equilíbrio entre garantir que as informações são claras e úteis e evitar encargos indevidos para os contribuintes<sup>53</sup>.

- Quando devem as informações ser reportadas: o objetivo das regras de divulgação obrigatória é fornecer às administrações tributárias informações antecipadas sobre determinados esquemas de planeamento fiscal agressivo. Assim, a determinação de quando os promotores ou os beneficiários são obrigados a divulgarem é a chave para atingir esse objetivo. Assim, há questões importantes a considerar neste ponto. Em primeiro, que evento ou ação desencadeia a obrigação de reportar. Em segundo, depois desse evento ou ação, de quanto tempo se dispõe para fazer o reporte. Por último, se deverão haver prazos de reposte distintos para promotores e para os contribuintes beneficiários<sup>54</sup>.

- Que outras obrigações devem ser impostas aos promotores e/ou beneficiários do esquema de planeamento fiscal agressivo: a título de exemplo, podem ser exigidas, aos promotores, listas dos seus clientes<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.33-36 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

<sup>53</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.36-39 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

<sup>54</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.49-52 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

<sup>55</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.53-56 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

- Quais são as consequências do não cumprimento: os regimes de divulgação obrigatória devem incluir sanções claras para encorajar a divulgação e penalizar aqueles que não cumprirem as suas obrigações. A sanção usual para a não divulgação é a imposição de penalidades, mas a estrutura e o valor da penalidade variam entre os países, dependendo do tipo de contribuinte e do tipo de transação<sup>56</sup>.

- Quais são as consequências da divulgação: os regimes de divulgação obrigatória devem ser claros quanto às consequências da divulgação, quer para o contribuinte quer para o promotor. Em particular, os Estados devem esclarecer que reportar um possível esquema de planeamento fiscal agressivo não significa a sua aceitação pela administração fiscal ou que este não seja contestado<sup>57</sup>.

- Como usar as informações coletadas: uma vez estabelecido um regime de divulgação obrigatória, existem várias formas pelas quais as autoridades fiscais podem usar as informações coletadas para mudar o comportamento e para neutralizar os esquemas de planeamento fiscal abusivo. Isso inclui neutralização por meio de mudança legislativa, pela avaliação de risco e auditoria e através de estratégias de comunicação<sup>58</sup>.

### **III. A Diretiva (UE) 2018/822, de 25 de maio de 2018 – DAC6**

As recomendações do BEPS 12 foram positivadas pela União Europeia, através da sexta alteração à Diretiva de Troca de Informações, isto é, a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018 que altera a Diretiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

O principal objetivo da DAC6 é o de assegurar o bom funcionamento do mercado interno, através da deteção atempada e respetiva comunicação de mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos<sup>59</sup>. De forma a facilitar a troca automática

---

<sup>56</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.57-60 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

<sup>57</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.56 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

<sup>58</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp.63-65 in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

<sup>59</sup> Cfr. pontos 2 e 10 do preâmbulo da DAC6.

de informações e a melhorar a eficiência na utilização dos recursos, as trocas deverão ser efetuadas através da rede comum de comunicações (CCN) desenvolvida pela União<sup>60</sup>.

## **1. Regime**

### **1.1. Âmbito de aplicação objetivo**

Existe obrigação de comunicação quando um esquema de planeamento fiscal preencher pelo menos uma das características chave presentes no anexo IV da DAC6<sup>61</sup>.

Para tal, as referidas características-chave das categorias A, B, C (apenas em parte) deverão cumulativamente satisfazer o *teste do benefício principal*. Não se tratando de nenhuma daquelas categorias, as demais características-chave são suficientes por si para dar lugar ao surgimento da obrigação, dispensando a verificação do teste do benefício principal<sup>62</sup>.

#### **a) Categorias das características-chave**

A Diretiva enuncia cinco categorias-chave (A a E), através das quais é possível determinar quais os esquemas a comunicar às administrações tributárias.

Na categoria A estão definidas as características-chave genéricas relacionadas com o teste do benefício principal, a saber:

- Estipulação contratual de uma cláusula de confidencialidade;
- Previsão do direito a receber honorários (ou juros, remunerações para custos de financiamento ou outros encargos);
- Documentos e/ou estrutura substancialmente normalizados.

A categoria B diz respeito às características-chave específicas relacionadas com o teste do benefício principal, tal como:

- Utilização de perdas para reduzir encargos fiscais;
- Conversão de rendimentos;
- Operações circulares que resultem num *carrossel* de fundos (*round-tripping*).

A categoria C refere-se às características-chave específicas relacionadas com as operações transfronteiriças, nomeadamente:

---

<sup>60</sup> Cfr. ponto 12 do preâmbulo da DAC6.

<sup>61</sup> n.º 19 e 20 do art. 3.º

<sup>62</sup> Cfr. anexo IV da Diretiva.

- Dedutibilidade de pagamentos entre duas empresas relacionadas em que se verifica a aplicação de uma taxa de imposto de zero ou quase zero, isenção total de imposto, ou aplicação de um regime preferencial;

A categoria C contempla, ainda, características-chave suscetíveis de gerar a obrigação de comunicação com a dispensa do teste do benefício principal:

- Pagamento feito a uma empresa associada não residente, para efeitos fiscais, em nenhuma jurisdição fiscal, ou sendo residente, consta da lista de jurisdições de países terceiros não cooperantes com a OCDE;
- Deduções sobre a mesma depreciação de um ativo em mais de uma jurisdição;
- Eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica em mais de uma jurisdição;
- Transferência de ativos em que existe uma diferença material no montante tratado como pagável nas jurisdições envolvidas.

Na categoria D encontramos as características-chave relativas à troca automática de informações e aos beneficiários efetivos, designadamente:

- Contorno da obrigação de comunicação de informações relativas a contas financeiras;
- Impedimento da identificação do beneficiário efetivo.

Por fim, na categoria E constam as características-chave respeitantes a preços de transferência:

- Utilização de regras de salvaguarda unilaterais;
- Transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar;
- Transferência transfronteiriça, intra-grupo, de funções e/ou riscos e/ou ativos em que os resultados anuais projetados antes de juros impostos (EBIT) sofrerem uma redução de 50%.

Dadas as características-chave parece-nos correto afirmar que as mesmas apontam para situações de risco e esquemas elaborados, onde haverá a necessidade de algum poder económico<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> “Embora as novas regras não estabeleçam um limite mínimo para a divulgação, as características-chave geralmente apontam para situações de alto risco que envolvem esquemas elaborados. Normalmente, pequenas empresas e pessoas singulares (a menos que sejam particularmente ricos) não teriam os recursos para consultoria tributária sofisticada. Assim, por efeito, presume-se que a obrigação de relatar afeta

## **b) Teste do benefício principal**

O teste do benefício principal será satisfeito “... se for possível determinar que a obtenção de uma vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo”<sup>64</sup>.

Nos casos em que não há a necessidade de satisfazer o teste do benefício principal, os mecanismos em causa envolvem conhecidas técnicas de erosão da base tributável e transferência de lucros (categoria C), ou associam-se à falta de transparência (categoria D). No caso dos preços de transferência (categoria E) os Estados não têm o objetivo único de assegurarem que os contribuintes não alcançaram vantagens fiscais indevidas, sendo importante a verificação das condições de mercado, se as mesmas foram asseguradas e cumpridas.

O teste funciona como uma espécie de filtro, uma cláusula limitadora da obrigação de comunicar, atuando apenas nas situações em que as características-chave não indiquem um considerável risco de planeamento fiscal potencialmente agressivo<sup>65</sup>.

## **1.2. Âmbito de aplicação subjetivo**

Importa aqui a definição de “intermediário”, isto porque a DAC6 impõe, desde logo, a obrigação de comunicação aos intermediários<sup>66</sup>. Ora, tal definição encontra-se também prevista na DAC6<sup>67</sup> e, de acordo com a mesma, *intermediário é qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar*. Trata-se de uma definição ampla, de forma a cobrir qualquer pessoa que preste aconselhamento neste sentido<sup>68</sup>.

No caso de o intermediário estar sujeito à obrigação de apresentar a informação perante autoridades competentes de mais de um Estado-Membro, a informação apenas

---

*principalmente grandes contribuintes corporativos ou indivíduos muito ricos.*” in *Questions and Answers on new tax transparency rules for intermediaries*

([https://www.europa-nu.nl/id/vkf9gsyzfjzb/nieuws/questions\\_and\\_answers\\_on\\_new\\_tax?ctx=vi38jaxg5zqp](https://www.europa-nu.nl/id/vkf9gsyzfjzb/nieuws/questions_and_answers_on_new_tax?ctx=vi38jaxg5zqp))

<sup>64</sup> Cfr. Anexo IV da DAC6.

<sup>65</sup> AFONSO, Carlos Carlos José de Aguiar Moniz, *A SEXTA ALTERAÇÃO À DIRETIVA DE TROCA DE INFORMAÇÕES: A Comunicação Obrigatória de Esquemas de Planeamento Fiscal e o seu Impacto nos Direitos Fundamentais* – dissertação de mestrado Universidade Católica Portuguesa – Porto, pp. 17

<sup>66</sup> Cfr. art. 8.º-AB.

<sup>67</sup> Ponto 21 aditado ao art. 3.º da Diretiva.

<sup>68</sup> Note-se que para ser “intermediário” devesse estar preenchida, pelo menos, uma das condições previstas no ponto 21 aditado ao art. 3.º.

deverá ser apresentada num desses Estados-Membros, de acordo com os critérios previstos na DAC6, nomeadamente, o Estado-Membro em que o intermediário é residente para efeitos fiscais, o Estado-Membro em que o intermediário tem um estabelecimento estável através do qual preste os serviços relacionados com o mecanismo, o Estado-Membro onde o intermediário está constituído ou por cujas leis é regido, ou, por último, o Estado-Membro em que o intermediário está registado junto de uma associação profissional no âmbito da prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultadoria<sup>69</sup>.

Pode acontecer que exista uma situação de multiplicidade de intermediários, caso em que a obrigação de apresentar informações incumbe a todos, sem prejuízo de que a comunicação por parte de um exonera a obrigação de todos os outros bastando que se faça prova do respetivo cumprimento<sup>70</sup>. Questionámo-nos sobre quem deverá ser o primeiro a comunicar, mas nada é referido quanto a este ponto, o que pode gerar diversas comunicações desnecessárias (ou até contraditórias) e, conseqüentemente, mais custos para as administrações tributárias. Esta questão torna-se também importante quanto à defesa dos direitos dos contribuintes. Isto porque havendo multiplicidade de intermediários, e não sendo possível fazer prova do cumprimento referido, poderá levar à repetição de informação, o que não abona, v.g., a favor do direito à proteção de dados. Tratar-se-á de uma quantidade desnecessária de informação, pondo em causa os princípios da necessidade e da proporcionalidade<sup>71</sup>.

Outra definição ressalta neste ponto, a de “contribuinte relevante”, uma vez que a obrigação de apresentação de informações pode recair sobre o mesmo<sup>72</sup>. Para estes efeitos, deve entender-se “contribuinte relevante” como *qualquer pessoa a quem é disponibilizado para a aplicação um mecanismo transfronteiriço a comunicar, ou que esteja preparada para aplicar um mecanismo transfronteiriço a comunicar ou que tenha aplicado a primeira etapa de um tal mecanismo*<sup>73</sup>.

Na hipótese de isto suceder, isto é, a obrigação de comunicação recair sobre o “contribuinte relevante” e houver mais do que um Estado-Membro a quem comunicar, apenas deverá ser efetuada a comunicação a um desses Estados-Membros, através da sua autoridade competente, obedecendo aos critérios hierárquicos previstos na DAC6,

---

<sup>69</sup> Cfr. n.º 3 do art. 8.º-AB.

<sup>70</sup> Cfr. n.º 9 do art. 8.º-AB.

<sup>71</sup> Cfr. art. 52.º CDFUE.

<sup>72</sup> Nomeadamente quando não exista *intermediário* para efeitos da Diretiva.

<sup>73</sup> Cfr. ponto 22 aditado ao art. 3.º.

designadamente: o Estado-Membro onde é residente, o Estado-Membro onde tem um estabelecimento estável que beneficie do mecanismo, o Estado-Membro em que recebe rendimentos ou gera lucros, apesar de não ser residente nem ter um estabelecimento estável em nenhum Estado-Membro ou, o Estado-Membro onde exerce uma atividade, apesar de não ser residente para efeitos fiscais nem ter um estabelecimento estável em nenhum Estado-Membro<sup>74</sup>.

De igual forma, havendo multiplicidade de “contribuintes relevantes” é estipulado que basta que seja apenas um deles a comunicar obedecendo a critérios hierárquicos – aquele que acordou com o intermediário o mecanismo a comunicar ou aquele que administra a aplicação do mecanismo – ficando os restantes isentos dessa obrigação mediante a prova de que as informações já foram prestadas<sup>75</sup>. Equaciona-se aqui os mesmos problemas já mencionados quanto à multiplicidade de “intermediários”.

Tendo sido a informação apresentada na autoridade competente de um Estado-Membro, a mesma será transmitida de forma automática às autoridades competentes de todos os Estados-Membros<sup>76</sup>.

### **1.3. Âmbito de aplicação territorial**

Em causa estão mecanismos transfronteiriços, ou seja, *um mecanismo relativo a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e a um país terceiro*<sup>77</sup>.

### **1.4. Âmbito de aplicação temporal**

Por regra, a comunicação deve ocorrer no prazo de 30 dias seguidos a contar do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar seja disponibilizado ou a partir do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo<sup>78</sup>.

As primeiras comunicações deveriam ter começado a ocorrer a partir do dia 1 de julho de 2020<sup>79</sup>. No entanto, dada a atual conjuntura mundial provocada pela Covid-19, a aplicação das disposições pelos Estados-Membros foi adiada por seis meses, por proposta da Comissão Europeia, com possibilidade de novo adiamento de igual período, dependendo da evolução da situação pandémica<sup>80</sup>.

---

<sup>74</sup> Cfr. n.º 7 do art. 8.º-AB.

<sup>75</sup> Cfr. n.º 10 do art. 8.º-AB.

<sup>76</sup> Cfr. n.º 13 do art. 8.º-AB.

<sup>77</sup> Cfr. ponto 18 aditado ao art. 3.º.

<sup>78</sup> Cfr. n.º1 e 7 do art. 8.º-AB.

<sup>79</sup> Cfr. art. 2.º da DAC6.

<sup>80</sup> Cfr. Diretiva (UE) 2020/876 do Conselho de 24 de junho de 2020

Relativamente aos mecanismos a comunicar cujo primeiro passo da sua aplicação ocorra entre a data de entrada em vigor e a data de aplicação da diretiva, deveriam os intermediários e os contribuintes relevantes apresentar as informações até 31 de agosto de 2020<sup>81</sup>, mas também este prazo foi adiado nos moldes explicados anteriormente<sup>82</sup>.

Também a troca das informações recolhidas, entre as administrações tributárias dos Estados-Membros, que deveria ter início a 31 de outubro de 2020<sup>83</sup>, se encontra adiada.

### **1.5. Sanções por incumprimento**

A Diretiva apenas estipula que as sanções devem ser efetivas, proporcionadas e dissuasivas, dando margem ao Estados-Membros para que determinem o regime aplicável ao incumprimento<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> Cfr. art. 8.º-AB n.º 12.

<sup>82</sup> Cfr. Diretiva (UE) 2020/876 do Conselho de 24 de junho de 2020

<sup>83</sup> Cfr. n.º 18 do art. 8.º-AB.

<sup>84</sup> Cfr. art. 25.º-A.

## CAPÍTULO III – PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS

### I. Considerações Prévias

A CDFUE trata especificamente o direito à proteção de dados, determinando que os dados pessoais “*devem ser objeto de um tratamento leal, para fins específicos e com o consentimento da pessoa interessada ou com outro fundamento legítimo previsto por lei. Todas as pessoas têm o direito de aceder aos dados coligidos que lhes digam respeito e de obter a respectiva rectificação*”, sendo que o cumprimento das regras fica sujeito a fiscalização por parte de autoridade independente<sup>85</sup>.

Também o TFUE prevê este direito e estabelece que “*o Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, estabelecem as normas relativas à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais pelas instituições, órgãos e organismos da União, bem como pelos Estados-Membros no exercício de atividades relativas à aplicação do direito da União, e à livre circulação desses dados. A observância dessas normas fica sujeita ao controlo de autoridades independentes*”<sup>86</sup>.

Apesar de não se confundir o direito ao respeito pela vida privada com o direito à proteção de dados, a verdade é que o conceito de “dados pessoais” integra-se no âmbito objetivo de proteção do direito à vida privada<sup>87</sup>. Desta forma, entende-se que onde estejam em causa dados pessoais, existirá uma ingerência no direito à vida privada<sup>88</sup>.

Atualmente, dada a rápida evolução tecnológica e a globalização<sup>89</sup>, tornou-se necessário um quadro de proteção de dados sólido e mais coerente na União, apoiado por

---

<sup>85</sup> Cfr. art. 8.º da CDFUE.

<sup>86</sup> Cfr. art. 16.º do TFUE.

<sup>87</sup> Cfr. Ac. Amann v. Switzerland que defende o conceito amplo de vida privada que corresponde à noção de vida familiar plasmada no art. 1.º da Convenção 108 de 1981, do Conselho da Europa, de acordo com a qual – “*a presente convenção destina-se a garantir no território de cada Parte, a todas as pessoas singulares, seja qual for a sua nacionalidade ou residência, o respeito pelos seus direitos e liberdades fundamentais, e especialmente pelo seu direito à vida privada, face ao tratamento automatizado dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito («proteção de dados»)*” in <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-58586>.

<sup>88</sup> PICHEL, Paulo, *op. cit.*, p. 41

<sup>89</sup> Cfr. ponto 6 do considerando do RGPD – “*A rápida evolução tecnológica e a globalização criaram novos desafios em matéria de proteção de dados pessoais. A recolha e a partilha de dados pessoais registaram um aumento significativo. As novas tecnologias permitem às empresas privadas e às entidades públicas a utilização de dados pessoais numa escala sem precedentes no exercício das suas atividades. As pessoas singulares disponibilizam cada vez mais as suas informações pessoais de uma forma pública e global. As novas tecnologias transformaram a economia e a vida social e deverão contribuir para facilitar a livre circulação de dados pessoais na União e a sua transferência para países terceiros e organizações internacionais, assegurando simultaneamente um elevado nível de proteção dos dados pessoais*”.

uma aplicação rigorosa das regras, capaz de reforçar a segurança jurídica e a segurança prática para as pessoas singulares, os operadores económicos e as autoridades públicas.

Nasce assim o Regulamento da Proteção de Dados<sup>90</sup>, cujo regime será aqui analisado.

## **II. Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados**

### **1. Regime**

#### **1.1. Âmbito de aplicação Objetivo**

O RGPD estabelece as regras relativas à proteção das pessoas singulares quanto ao tratamento de dados pessoais e liberdade de circulação dos mesmos. Trata a defesa dos direitos e liberdades fundamentais das pessoas singulares, em especial o seu direito à proteção dos dados pessoais<sup>91</sup>.

O tratamento de dados pessoais pode ocorrer por meios total ou parcialmente automatizados e, também, por meios não automatizados contidos em ficheiros ou a eles destinados<sup>92</sup>.

Assim, estabelece as regras relativas ao tratamento, por uma pessoa, uma empresa ou uma organização, de dados pessoais relativos a pessoas na UE, independentemente da sua nacionalidade ou do seu local de residência.

Por outro lado, as regras não se aplicam ao tratamento de dados por motivos exclusivamente pessoais ou no exercício de atividades domésticas, desde que não haja qualquer ligação com uma atividade profissional ou comercial<sup>93</sup>. E, de igual forma, não se aplica ao tratamento de dados pessoais de pessoas falecidas ou de pessoas coletivas<sup>94</sup>.

#### **1.2. Alguns conceitos**

##### **a) Dados pessoais**

O RGPD adota uma noção ampla de dados pessoais – *“informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável uma pessoa singular que possa ser identificada, direta ou indiretamente, em*

---

<sup>90</sup> 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).

<sup>91</sup> Cfr. art. 1.º n.º1 e 2 do RGPD.

<sup>92</sup> Cfr. art. 2.º do RGPD.

<sup>93</sup> Cfr. Considerando 18 do RGPD.

<sup>94</sup> Cfr. Considerandos 14 e 27 do RGPD.

*especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular*”<sup>95</sup>.

Esta definição assenta em quatro pilares, sendo eles: “qualquer informação”, “relativa a”, “identificada ou identificável” e “pessoa singular”<sup>96</sup>.

### **b) Tratamento**

Consiste numa “*operação ou um conjunto de operações efetuadas sobre dados pessoais ou sobre conjuntos de dados pessoais, por meios automatizados ou não automatizados, tais como a recolha, o registo, a organização, a estruturação, a conservação, a adaptação ou alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de disponibilização, a comparação ou interconexão, a limitação, o apagamento ou a destruição*”<sup>97</sup>.

### **c) Consentimento**

Para que os dados recolhidos possam ser tratados, é necessário que a pessoa a quem os mesmos pertencem dê a sua autorização, isto é, o seu consentimento deverá ser expresso de livre e espontânea vontade.

O RGPD define consentimento como “*manifestação de vontade, livre, específica, informada e explícita, pela qual o titular dos dados aceita, mediante declaração ou ato positivo inequívoco, que os dados pessoais que lhe dizem respeito sejam objeto de tratamento*”<sup>98</sup>.

### **d) Responsável pelo tratamento**

“*A pessoa singular ou coletiva, a autoridade pública, a agência ou outro organismo que, individualmente ou em conjunto com outras, determina as finalidades e os meios de tratamento de dados pessoais; sempre que as finalidades e os meios desse*

---

<sup>95</sup> Esta noção já havia sido adotada pela Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, *relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados*.

<sup>96</sup> *V.d.* Parecer 4/2007 sobre o conceito de dados pessoais – Grupo de trabalho de proteção de dados do artigo 29.º.

<sup>97</sup> Cfr. art. 4.º n.º 2 do RGPD.

<sup>98</sup> Cfr. art. 4.º n.º 11 do RGPD.

*tratamento sejam determinados pelo direito da União ou de um Estado-Membro, o responsável pelo tratamento ou os critérios específicos aplicáveis à sua nomeação podem ser previstos pelo direito da União ou de um Estado-Membro*<sup>99</sup>.

A título de exemplo, em Portugal, esta responsabilidade pertence à Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPD), reconhecida entidade administrativa independente sobre a qual recaem poderes de autoridade junto da Assembleia da República. É também a CNPD, instituída como a Autoridade Nacional de Controlo de Dados Pessoais, responsável por cooperar com as autoridades de controlo de proteção de dados de outros Estados-Membros.

#### **e) Autoridade de controlo**

Já vimos que, em Portugal, a autoridade de controlo é a CNPD, a qual controla e fiscaliza o processamento e tratamento de dados pessoais, assegurando o respeito pelos direitos do Homem e pelas liberdades e garantias consagradas na CRP.

De acordo com o RGPD, autoridade de controlo é “*uma autoridade pública independente criada por um Estado-Membro nos termos do artigo 51.*”<sup>100</sup>.

### **1.3. Âmbito de aplicação territorial**

O âmbito de aplicação extraterritorial do regime de proteção de dados pessoais da UE sempre foi motivo de debate<sup>101</sup>, ganhando uma nova dimensão com a adoção do RGPD<sup>102</sup>.

Este diploma alterou as regras relativas ao âmbito territorial, nomeadamente quanto aos responsáveis pelo tratamento não estabelecidos na UE<sup>103</sup>.

Vigora o princípio de que o regime de proteção de dados se aplica quando os dados pessoais são tratados no contexto das atividades de um estabelecimento de um

---

<sup>99</sup> Cfr. art. 4.º n.º 7 do RGPD.

<sup>100</sup> Cfr. art. 4.º n.º 21 do RGPD.

<sup>101</sup> V.d. Ac. *Google Spain SL e Google Inc. contra Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) e Mario Costeja González.*, Proc. C-131/12, de 13 de maio de 2014.

<sup>102</sup> Tal preocupação deve-se à, cada vez maior, tendência de as empresas fora da UE direcionar as suas atividades de publicidade e venda de produtos ou serviços online para consumidores do mercado interno da UE.

<sup>103</sup> MONIZ, Graça Canto – *Finalmente: coerência no âmbito de aplicação do regime da União Europeia de proteção de dados pessoais! O fim do enigma linguístico do art. 3.º, n.º2 do RGPD*, UNIO – EU Law Journal, Vol. 4, n.º2, julho de 2018, pp. 119-131.

responsável pelo tratamento ou de um subcontratante<sup>104</sup> situado no território da UE, independentemente de o tratamento ocorrer dentro ou fora da UE<sup>105</sup>.

A novidade que o RGPD trouxe neste aspeto prende-se, como já referimos, a sua aplicabilidade a responsáveis pelo tratamento e subcontratados não estabelecidos na UE<sup>106</sup>. Tal ocorre quando as atividades de tratamento estejam relacionadas com a oferta de bens ou serviços a titulares estabelecidos na UE<sup>107</sup>.

Assim, pode concluir-se que o relevante na determinação da aplicabilidade do RGPD não é o local de estabelecimento do responsável pelo tratamento, mas a localização do titular dos dados na UE, quer este seja nacional, residente ou viajante temporário<sup>108</sup>.

#### **1.4. Sanções por incumprimento**

O RGPD dá a liberdade de os Estados-Membros estabelecerem as sanções aplicáveis em caso de violação do disposto no regulamento, nomeadamente às violações não previstas pelo mesmo, tomando todas as medidas necessárias para garantir a sua aplicação. Tais sanções devem ser efetivas, proporcionadas e dissuasivas<sup>109</sup>.

Contudo, há sanções previstas no RGPD, tais como: direito à ação judicial contra um responsável pelo tratamento ou um subcontratante; representação dos titulares dos dados para apresentação de reclamação e exercício dos direitos dos titulares, nomeadamente o direito a receber uma indemnização; suspensão do processo; direito a indemnização e responsabilidade; aplicação de coimas<sup>110</sup>.

---

<sup>104</sup> Trata-se de uma novidade face à anterior diretiva, este alargamento da norma a subcontratantes, os quais passam a estar diretamente vinculados pelo RGPD e pelas obrigações aí previstas.

<sup>105</sup> Cfr. art. 3.º n.º1 do RGPD.

<sup>106</sup> Cfr. art. 3.º n.º2 do RGPD.

<sup>107</sup> Cfr. considerando 23 do RGPD.

<sup>108</sup> Com o mesmo entendimento, MONIZ, Graça Canto *ob. cit.*, pp. 119-131.

<sup>109</sup> Cfr. art. 84.º do RGPD.

<sup>110</sup> Cfr. art. 79.º a 83.º do RGPD.

# **CAPÍTULO IV – COMPATIBILIDADE DA COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ESQUEMAS DE PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO COM O REGULAMENTO GERAL DA PROTEÇÃO DE DADOS**

## **I. Considerações Prévias**

Os avanços produzidos internacionalmente para melhorar a troca de informações entre as Administrações Tributárias não têm sido acompanhados de ações igualmente firmes para a melhoria da proteção dos direitos dos contribuintes, nomeadamente dos dados pessoais obtidos no processo de troca de informações.

As informações trocadas nas diferentes etapas e instrumentos da cooperação administrativa em matéria fiscal devem ser adequadas aos diversos interesses envolvidos. Por um lado, os dos Estados, quer para exercer o seu poder tributário, quer para combater a fraude e a evasão fiscal; e, por outro, o dos contribuintes no uso correto desse instrumento para salvaguarda dos seus direitos<sup>111</sup>.

A preocupação dos Estados da UE em preservar a boa governação do planeamento fiscal agressivo e a necessidade de travar a fraude e evasão fiscal, embora com toda a legitimidade, não pode ultrapassar os limites mínimos e necessários para a proteção dos direitos dos contribuintes visados naquele processo de troca de informação. Num grande número de Estados<sup>112</sup> não existem regulamentações que protejam especificamente os contribuintes afetados pela troca de informações.

Os dados fiscais das pessoas singulares constituem dados pessoais na aceção do RGPD<sup>113</sup>. Como tal, na medida em que as administrações fiscais trocam informações, essas mesmas trocas devem estar em conformidade com o quadro jurídico europeu para a proteção de dados pessoais.

Contudo, os direitos dos contribuintes enquanto titulares dos dados estão limitados<sup>114</sup>, a fim de se proteger o interesse público<sup>115</sup>.

---

<sup>111</sup> FLORA, Menita Giusy, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, Intertax Vol, 45, p.447

<sup>112</sup> Como acontece com a maioria dos Estados-Membros da OCDE.

<sup>113</sup> Cfr. art. 4.º 1) do RGPD.

<sup>114</sup> O direito à proteção de dados pessoais é um Direito Fundamental não absoluto e, por isso, pode sofrer as limitações previstas na lei.

<sup>115</sup> Cfr. art. 23.º do RGPD.

## II. As limitações ao direito a proteção de dados pessoais

De acordo com o disposto na CDFUE, as restrições aos direitos e liberdades fundamentais só são aceites na medida em que sejam necessárias e correspondam efetivamente a objetivos de interesse público reconhecidos pela União Europeia e sempre com respeito pelo princípio da proporcionalidade<sup>116</sup>. Seguindo o entendimento<sup>117</sup> de que o quadro de restrições aceites ao abrigo do direito à proteção de dados<sup>118</sup> deverá corresponder ao quadro de restrições admitidas no direito ao respeito pela vida privada e familiar<sup>119</sup>, também a CEDH prevê que as ingerências da autoridade pública serão admitidas *“quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem - estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção das infracções penais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros”*<sup>120</sup>.

O art. 23.º prevê a possibilidade dos Estados-Membros da UE poderem legislar limitações<sup>121</sup> aos direitos dos titulares de dados sempre que essas medidas respeitem a essência dos direitos e liberdades fundamentais e se mostrem necessárias para salvaguardar um ou mais dos dez interesses públicos aí previstos<sup>122</sup>.

Uma das justificações aceite como razão imperiosa de interesse público é a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais<sup>123</sup>, na qual se incluem possíveis trocas de informações previstas

*“Nos dias de hoje, e atenta a racionalidade presente na maioria da ação estatal, é possível enquadrar todas as medidas ingerentes numa das causas de justificação aceites pelo tribunal. De facto, é quase sempre possível enquadrar abstratamente a medida na necessidade de luta contra a fraude ou evasão fiscal ou na necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais.”*<sup>124</sup>.

---

<sup>116</sup> Cfr. art. 52.º da CDFUE.

<sup>117</sup> PICHEL, Paulo, *ob.cit.*, p. 42.

<sup>118</sup> Cfr. art. 8.º da CDFUE.

<sup>119</sup> Cfr. art. 8.º da CEDH.

<sup>120</sup> Cfr. n.º2 do art. 8.º da CEDH.

<sup>121</sup> Para além das já previstas no próprio regime da proteção de dados.

<sup>122</sup> Grupo de trabalho do artigo 29.º - Orientações relativas à transparência na aceção do Regulamento 2016/679 - [https://www.cnpd.pt/home/rgpd/docs/wp260rev01\\_pt.pdf](https://www.cnpd.pt/home/rgpd/docs/wp260rev01_pt.pdf)

<sup>123</sup> Cfr. art. 23.º n.º1 e) do RGPD.

<sup>124</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra Editora, pp. 225.

No entanto, entendemos que a preocupação dos Estados-Membros em preservar a boa governação económica e fiscal não pode ignorar a necessidade de proteger os direitos dos contribuintes afetados pelo processo de troca de informações.

### **III. A evolução da proteção dos dados pessoais dos contribuintes**

Devemos estar cientes da perigosidade imposta pelo uso indiscriminado de limitações a direitos fundamentais como o direito à proteção de dados pessoais. Tais limitações, a ocorrerem, deverão respeitar a CDFUE<sup>125</sup>. Isto é, qualquer limitação a esses direitos deve ser estabelecida por lei, respeitando o conteúdo essencial atentos os critérios da proporcionalidade e da necessidade.

O considerando 17 da DAC6 refere que a Autoridade Europeia para a proteção de dados foi devidamente consultada<sup>126</sup> e reconhece que todos os tipos de troca de informações previstos na Diretiva estão sujeitos às disposições que regulam a proteção de dados pessoais das pessoas singulares<sup>127</sup>. Por sua vez o considerando 18 refere que a Diretiva respeita os Direitos Fundamentais e os princípios reconhecidos, nomeadamente pela CDFUE.

No entanto, deve-se ter em consideração a Diretiva 2011/16/UE<sup>128</sup>, a qual prevê que devem considerar-se as limitações de certos direitos e obrigações estabelecidos pela DPD, a fim de se salvaguardar o interesse referido no art. 13.º n.º1 e) desta última Diretiva. Ou seja, *um interesse económico ou financeiro importante de um Estado-membro ou da União Europeia, incluindo nos domínios monetário, orçamental ou fiscal*<sup>129</sup>.

---

<sup>125</sup> “Qualquer restrição ao exercício dos direitos e liberdades reconhecidos pela presente Carta deve ser prevista por lei e respeitar o conteúdo essencial desses direitos e liberdades. Na observância do princípio da proporcionalidade, essas restrições só podem ser introduzidas se forem necessárias e corresponderem efectivamente a objectivos de interesse geral reconhecidos pela União, ou à necessidade de protecção dos direitos e liberdades de terceiros. (...)” – cfr. art. 52.º da CDFUE.

<sup>126</sup> Em conformidade com o art. 28.º n.º2 do Regulamento (CE) n.º 45/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho – que precedeu juntamente com a Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho o atual RGPD).

<sup>127</sup> À data da DAC6 vigorava ainda a Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, que hoje se encontra revogada pelo RGPD.

<sup>128</sup> Saliente-se que a Diretiva 2011/16/UE mantém-se em vigor, na sua formatação original, em tudo quanto não tenha sido alterado pelas seguintes e sucessivas Diretivas, incluindo a DAC6.

<sup>129</sup> Atualmente, este interesse encontra-se previsto no art. 23.º n.º1 e) do RGPD.

Ainda na sua versão original, a Diretiva 2011/16/UE, refere que todas as trocas de informação estão sujeitas às disposições da DPD, podendo os Estados-Membros limitar o âmbito das obrigações e direitos previstos na DPD<sup>130</sup>.

Ora, estas limitações preconizadas na Diretiva 2011/16/UE são alvo de críticas, desde logo pela falta de clareza quanto ao seu alcance<sup>131</sup>.

Aquando a proposta da referida Diretiva, no ano de 2009, a AEPD analisou o projeto e, no que diz respeito à troca de informações automática, considerou que os preceitos cumpriam os requisitos da limitação da finalidade, da necessidade da troca e da qualidade dos dados, estabelecidos pelas normas de proteção de dados. Todavia, o texto final daquela Diretiva diferiu significativamente da proposta, não havendo qualquer referência ao requisito da necessidade concreta da troca, bem como às condições específicas de transferência que permitiam o cumprimento da finalidade.

Em 2013, com a proposta de alteração da Diretiva 2011/16/UE – que viria a ser a DAC2 – a AEPD enfatizou a continua ausência de cuidados para salvaguardar os direitos das pessoas afetadas pela obtenção e comunicação de dados para a troca de informações<sup>132</sup>. Referiu, ainda, a possível violação do princípio da transparência<sup>133</sup>.

Esta necessidade de alteração do art. 25.º da Diretiva 2011/16/UE foi, também, reforçada pelo Parlamento Europeu<sup>134</sup>.

Tais advertências, acerca da possível violação dos princípios da transparência e da proporcionalidade, surtiram efeito e com a Diretiva 2014/107/UE (DAC2) o art. 25.º foi alterado<sup>135</sup>. É ainda com esta alteração imposto à instituição financeira o dever de informar *ex ante* os clientes visados na troca de informações<sup>136</sup>. Acresce o facto de que

---

<sup>130</sup> Tais como: a obrigação de informar o titular dos dados quer os dados tenham sido recolhidos junto do próprio ou de terceiros (artigos 10.º e 11.º); o direito de acesso dos interessados aos dados (art. 12.º); a obrigação de publicitar os tratamentos (art. 21.º).

<sup>131</sup> GONZÁLEZ, Saturnina Moreno, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, EC Tax Review, 2016-3, pp.150.

<sup>132</sup> *Comments of the European Data Protection Supervisor on the proposal for a Council Directive amending the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, p.2.

<sup>133</sup> Art. 6.º n.º1 a) da DPD. Atualmente, art. 5.º n.º1 a) do RGPD.

<sup>134</sup> Report A7-0376/2013 (in <https://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0376+0+DOC+XML+V0//PT>)

<sup>135</sup> Cfr. n.º2 do art. 25.º - “As Instituições financeiras reportantes e as autoridades competentes de cada Estado-Membro são consideradas responsáveis pelo tratamento dos dados para efeitos da Diretiva 95/46/CE.”

<sup>136</sup> Cfr. art. 25.º n.º3 “ (...) cada Estado-Membro assegura que cada Instituição financeira reportante sob a sua jurisdição informa cada Pessoa singular sujeita a comunicação de que as informações que lhe dizem respeito a que se refere o artigo 8.º, n.º 3-A, serão recolhidas e transferidas de acordo com a presente diretiva e assegura que a Instituição financeira reportante fornece a essa pessoa singular todas as informações a que tem direito nos termos da respetiva legislação nacional de execução da Diretiva 95/46/CE com a antecedência suficiente para que a pessoa singular exerça os seus direitos em matéria de

estas informações serão retidas apenas pelo tempo necessário para atingir os objetivos da Diretiva<sup>137</sup>. Há aqui, claramente, uma pretensão de respeitar o princípio da proporcionalidade quanto à retenção de dados, mas torna-se uma tarefa árdua na ausência de prazos claros e concretos.

Com a Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015 (DAC3) foram reconhecidos os direitos fundamentais, nomeadamente os princípios constantes da CDFUE e acrescenta que a Diretiva “visa garantir o pleno respeito do direito à proteção de dados pessoais...”<sup>138</sup>. O art. 25.º foi alterado, reconhecendo o Regulamento (CE) 45/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Dezembro de 2000 é aplicável a qualquer tratamento de dados pessoais ao abrigo da Diretiva pelas instituições e órgãos da união.

No entanto, o preceito clarifica que para uma correta aplicação da Diretiva, os direitos e obrigações previstos nos artigos 11.º a 17.º do Regulamento (CE) 45/2001<sup>139</sup> serão limitados na medida necessária para salvaguardar os interesses públicos<sup>140</sup>.

Por outro lado, introduz um novo art. 23.º-A no qual se estabelece a obrigação da Comissão manter a confidencialidade das informações comunicadas no âmbito da Diretiva e de não as utilizar para outros fins que não os necessários para verificar se, e em que medida, os Estados-Membros cumprem o disposto da Diretiva.

Novamente a AEPD, nas suas recomendações de carácter geral, reforça a necessidade de se detalhar as condições em que tais direitos podem ser limitados para a realização do objetivo desejado, havendo que se introduzir requisitos e prazos<sup>141</sup>.

Chegados à Diretiva aqui em análise, aquela que obriga à comunicação de esquemas de planeamento fiscal agressivo, verificamos que nenhuma mudança trouxe no que respeita à proteção de dados pessoais. O mesmo já vinha a acontecer com as diretivas

---

*proteção de dados e, em todo o caso, antes de a Instituição financeira reportante em causa efetuar a comunicação das informações a que se refere o artigo 8.º, n.º 3-A, à autoridade competente do seu Estado-Membro de residência.”*

<sup>137</sup> Cfr. art. 25.º n.º4.

<sup>138</sup> Cfr. Considerando 22 da DAC3.

<sup>139</sup> Informações que devem ser prestadas quando os dados tiverem sido recolhidos do interessado; informações que devem ser fornecidas quando os dados forem coletados a partir de terceiros; direitos de acesso, retificação, bloqueio, supressão e notificação a terceiros de todas as retificações, supressões ou bloqueios.

<sup>140</sup> Cfr. art. 20.º n.º1 b) do Regulamento (CE) 45/2001.

<sup>141</sup> *Formal comments of the EDPS on a proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of information in the field of taxation, Brussels, 17 Jun. 2015 - [https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/15-06-17\\_comments\\_tax\\_rulings\\_en.pdf](https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/15-06-17_comments_tax_rulings_en.pdf).*

que lhe precederam, a DAC4 e DAC5, uma vez que a última alteração introduzida nesta matéria ocorreu com a já referida DAC3.

#### **IV. Os problemas levantados pela comunicação obrigatória de esquemas de planeamento fiscal agressivo e a proteção de dados pessoais**

Apesar do presente tema não estar ainda devidamente desenvolvido quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, podemos depreender que os problemas já ocorridos no seio das outras diretivas, designadamente a DAC2, se repetirão. Isto, a acontecer, dever-se-á a duas circunstâncias. A primeira prende-se com o facto de o direito à proteção de dados não ser uma das preocupações, o que é evidenciado pelas sucessivas alterações à DAC. A segunda remete-se para os objetivos a alcançar com a troca automática de informações, os quais são, cada vez mais, valorizados em detrimento dos direitos dos contribuintes, não só o direito à proteção de dados, mas também o direito ao respeito pela vida privada e familiar, o direito de propriedade, o direito à tutela jurisdicional efetiva, o direito ao aconselhamento jurídico, entre outros.

Há uma flexibilização do regime face ao interesse público.

A obrigação de comunicação dos esquemas com a finalidade, exclusiva ou predominante, de obtenção de vantagens fiscais que recaí sobre os intermediários abrange a identificação do contribuinte relevante. Sendo este uma pessoa singular, a situação abrangerá dois tratamentos de dados pessoais: o primeiro, aquele que é realizado pelo intermediário e que se traduz na comunicação de dados pessoais de terceiros à Autoridade Tributária; e o segundo, aquele que se concretiza nas operações subsequentes (recolha, conservação e análise dos dados pessoais) a realizar pela Autoridade Tributária. Nas conclusões da advogada geral no processo *État du Grand-duché de Luxembourg contra B, B, C, D, F.C.*, entendeu-se que “*está-se perante a ingerência no direito fundamental do sujeito passivo à proteção dos dados pessoais quando uma autoridade fiscal obriga um terceiro (...) a comunicar informações (...) daquele contribuinte*”<sup>142</sup>.

Esta questão foi avaliada pela CNPD no seu parecer, suscitando questões importantes. Uma delas e com uma extrema importância prende-se com o facto de se impor aos intermediários a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária da identidade dos seus clientes em situações de prestação de serviços abrangidos por deveres estatutários de deveres de sigilo.

---

<sup>142</sup> Conclusões da advogada geral Juliane Kokott nos processos apensos C-245/19 e C-246/19 do TJUE.

Como é sabido o dever de sigilo sustenta a relação de confiança entre o profissional e o cliente em diversas atividades e é “*contribui para a proteção do direito fundamental ao respeito pela vida privada e o robustecimento do direito fundamental à proteção dos dados pessoais*”<sup>143</sup>.

Nesta senda, entende-se que o tratamento de dados pessoais introduzido pela comunicação de dados pessoais de terceiros e que, assim, restringe o direito fundamental à proteção de dados pessoais e o direito fundamental ao respeito pela vida privada, deve ser especialmente ponderado e fundamentado em consonância com o princípio da necessidade.

Sendo certo que a Diretiva não prevê diretamente a derrogação do dever de sigilo, a verdade é que dá margem de manobra aos Estados-Membros para que estes o façam<sup>144</sup>, o que sucedeu, v.g., em Portugal<sup>145</sup>, e pode resultar numa situação discriminatória entre os diferentes profissionais passíveis de assumirem a posição de intermediários fiscais ou dissuadir os contribuintes de pedir aconselhamento jurídicos e os intermediários de o prestar por receio de divulgação do esquema<sup>146</sup>.

A jurisprudência, em situações análogas, tem sido bastante restritiva em relação à invocação do sigilo profissional. O TJUE considerou que “*as obrigações de informação e de colaboração só se aplicam aos advogados quando estes prestam assistência na concepção ou execução de determinadas transacções, essencialmente de ordem financeira e imobiliária, referidas na alínea a), ou agem em nome e por conta dos clientes em quaisquer transacções financeiras ou imobiliárias. Regra geral, pela sua própria natureza, essas actividades situam-se num contexto que não tem conexão com um processo judicial e portanto fora do âmbito de aplicação do direito a um processo equitativo*”<sup>147</sup>. Também o TEDH, no mesmo sentido concluiu que “*a obrigação de denunciar suspeitas diz respeito, portanto, apenas às tarefas desempenhadas por advogados que são semelhantes às desempenhadas por outras profissões sujeitas à mesma obrigação, e não ao papel que desempenham na defesa dos seus clientes*”<sup>148</sup>.

---

<sup>143</sup> CNPD, *Processo PAR/2019/80*, p.3 - [https://www.cnpd.pt/home/decisooes/Par/PAR\\_2020\\_1.pdf](https://www.cnpd.pt/home/decisooes/Par/PAR_2020_1.pdf)

<sup>144</sup> Cfr. art. 8.º-AB n.º5 da DAC6.

<sup>145</sup> Cfr. Lei n.º 26/2020 de 21 de julho.

<sup>146</sup> BAKER, P., “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, *Intertax*, Vol. 43, no. 1 (2015), p.90.

<sup>147</sup> Ac. do TJUE, de 26 de junho de 2007, C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*.

<sup>148</sup> Ac. do TEDH, de 6 de dezembro de 2012, Proc. no. 12323/11, *Michaud v. France*.

Tem sido entendido que a invocação do sigilo profissional só deverá ser invocada quando a divulgação do esquema afete o direito à defesa e à tutela jurisdicional efetiva<sup>149</sup>.

As finalidades do tratamento de dados pessoais pela Autoridade Tributária parece também levantar problemas, na medida em que os Estados-Membros podem admitir finalidades internas e as mesmas não são taxativamente enunciadas nos seus diplomas legais<sup>150</sup>. A DAC já havia previsto que as informações recebidas podem ser utilizados para fins distintos, desde que haja autorização da autoridade competente do Estado-Membro que comunica e a informação puder ser utilizada para fins idênticos nesse mesmo Estado-Membro<sup>151</sup>, o que impossibilita ao contribuinte saber de que forma será a informação utilizada.

O facto de as Administrações Tributárias serem as destinatárias diretas das comunicações com os dados pessoais dos visados no processo de troca de informações, em concreto, os intervenientes num esquema de planeamento fiscal agressivo, é motivo de censura, por não haver qualquer intermediação por uma entidade independente. Esta obtenção direta e indiscriminada dos dados pessoais dos contribuintes, sem que haja uma consideração do grau de lesividade da conduta do contribuinte, pode desrespeitar o princípio da necessidade<sup>152</sup>.

Embora a Diretiva<sup>153</sup> institua que as trocas de informações estão sujeitas ao RGPD, o direito de acesso dos contribuintes aos dados pessoais conservados não está fixado de forma clara. Poderá até inibir-se esse acesso com base na salvaguarda do interesse público<sup>154</sup>, o que influencia a falta de mecanismos específicos de correção dos dados pessoais comunicados.

A ausência de limitação temporal para a conservação dos dados gera a violação do art. 8.º da CDFUE, como já havíamos referido<sup>155</sup>.

Parece-nos que a salvaguarda com a remissão para o RGPD é manifestamente insuficiente e não cria nos contribuintes uma ideia de segurança que facilitaria as trocas de informações.

---

<sup>149</sup> AFONSO, Carlos Carlos José de Aguiar Moniz, *ob. cit.*, pp. 29.

<sup>150</sup> Cfr. art. 17.º da Lei 26/2020 de 21 de julho.

<sup>151</sup> Cfr. art. 16.º n.º2 da DAC.

<sup>152</sup> PICHEL, Paulo, *Troca automática de informações financeiras, respeito pela vida privada e proteção de dados pessoais*, Forum de Proteção de Dados n.º5, Novembro de 2018, p. 52.

<sup>153</sup> Cfr. art. 25.º

<sup>154</sup> TAVARES, Daniela Pessoa, *ob. cit.*, p 117.

<sup>155</sup> O facto de a DAC, no seu art. 25.º n.º4, estabelecer que os dados devem ser conservados pelo período de tempo estritamente necessário, não fixando qualquer limitação já levou a que o legislador português considerasse um prazo de 12 anos para a conservação dos dados, o que é absolutamente desproporcional, desnecessário, violando não só a CDFUE como a própria DAC.

Outra preocupação prende-se com a utilização da informação obtida e se esta é passível de gerar responsabilidade penal. O perigo de autoincriminação não é inexistente, na medida em que a fronteira entre o planeamento fiscal agressivo e a evasão fiscal é muito ténue. O direito à não autoincriminação embora não esteja especificamente previsto na CEDH, é reconhecido que está no cerne do direito a um processo equitativo<sup>156</sup>. Assim, é entendimento da jurisprudência europeia que este direito pressupõe que “*as autoridades não possam recorrer a provas obtidas por meios coercivos*”<sup>157</sup>, sendo que estas provas apenas poderão revelar utilidade na cobrança de impostos<sup>158</sup>. Por analogia, poderemos entender que a informação obtida pela divulgação de esquemas de planeamento fiscal não poderá ser usada para a instauração ou no seio de processos criminais<sup>159</sup>.

Por fim, quanto à possibilidade de partilha de informações com Estados terceiros, a Diretiva não esclarece quanto à necessidade desse Estado possuir um nível de proteção de dados pessoais adequado, devendo, em nossa opinião, para uma maior certeza jurídica dos contribuintes, essa averiguação passar pela Comissão ou pela autoridade nacional responsável pela proteção de dados. Também neste ponto, não há obrigação de comunicar ao contribuinte que as suas informações foram trocadas com Estados terceiros, o que vai de encontro ao que já ocorre na troca de informações entre Estados-Membros, e, mais uma vez, viola o direito fundamental à proteção de dados pessoais previsto na CDFUE<sup>160</sup>.

Em “defesa” do regime imposto pela DAC6 podemos equacionar um consentimento implícito do “contribuinte relevante” ao procurar ajuda e aconselhamento jurídico. Isto é, ele saberá, se devidamente informado, que havendo suspeitas de um esquema de planeamento fiscal agressivo, quem lhe prestou auxílio (ou seja, o intermediário) estará obrigado a informar as autoridades tributárias e que isso implica o fornecimento dos seus dados pessoais. No entanto, isto também poderá abalar o regime imposto pelo RGPD, na medida em que o mesmo impõe que o consentimento seja *livre, específico, informado e explícito*.

---

<sup>156</sup> Cfr. art. 6.º da CEDH

<sup>157</sup> Cfr. Ac. do TEDH de 3 de maio de 2001, Proc. no. 31827/96, J.B. v. Switzerland

<sup>158</sup> Cfr. Ac. do TEDH, de 16 de junho de 2015, Proc. no. 784/14, Van Weerelt v. The Netherlands

<sup>159</sup> AFONSO, Carlos Carlos José de Aguiar Moniz, *ob. cit.*, p. 33.

<sup>160</sup> PICHEL, Paulo, *ob. cit.*, p. 54.

## CONCLUSÕES

- I. Os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da UE são um instrumento de importante relevância no combate aos fenómenos de evasão e fraude fiscais.
- II. A UE destaca a troca automática de informações como modalidade preferencial.
- III. Os reflexos do BEPS fizeram-se sentir na UE o que se constata pelas sucessivas alterações à Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro e pelo alargamento das categorias afetas à troca automática de informações, nomeadamente de esquemas de planeamento fiscal potencialmente agressivos.
- IV. A Diretiva (UE) 2018/822 de 25 de maio – DAC6 – implementa pela primeira vez, no espaço europeu, um sistema comum de regras de comunicação obrigatória de informações relativas a mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal.
- V. Estas informações deverão ser trocadas de forma automática entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros.
- VI. O regime contém traços suscetíveis de causarem um impacto negativo nos direitos fundamentais dos contribuintes, designadamente o direito à proteção de dados pessoais.
- VII. Apesar das inúmeras alterações à DAC, o direito à proteção de dados não tem sido devidamente assegurado, não bastando a simples remissão para o RGPD.
- VIII. As obrigações exigidas aos intermediários podem constituir uma violação ao dever de sigilo profissional imposto nas suas relações com os seus clientes.
- IX. Apesar de a DAC6 não derrogar o dever de sigilo, dá margem de manobra aos Estados-Membros para que o possam fazer, o que poderá resultar numa discriminação entre os vários profissionais que são intermediários fiscais.
- X. Entendendo-se que a invocação do sigilo profissional está limitada ao aconselhamento jurídico conexo com processos judiciais, essa opção deveria ter sido devida e expressamente acautelada na DAC6.
- XI. A proteção de dados e as informações abrangidas pelo dever de sigilo, ou ditas confidenciais, são, ainda, um tema sensível.

- XII. Há ainda um longo caminho a percorrer na salvaguarda da confidencialidade que, sem prejuízo do interesse público e, assim, dos objetivos preconizados pela DAC, passaria pela redução do círculo de pessoas pelas quais as informações passariam.
- XIII. O direito de acesso dos contribuintes aos dados pessoais conservados previsto no RGPD não está assegurado com clareza no âmbito da troca automática de informações fiscais, em nenhuma das suas categorias, o que leva à incorreção dos dados pessoais comunicados.
- XIV. Há uma clara ausência de limitação temporal, o que gera incertezas e inseguranças nos contribuintes e é violadora da CEDH, o que deverá ser revisto pela UE e acautelado pelos EM aquando a transposição da diretiva para os seus ordenamentos jurídicos.
- XV. As informações objeto da troca podem ser utilizadas para fins distintos, mediante autorização do Estado-Membro que as comunica, não sendo estipulado expressamente que fins poderão ser esses, o que não pode ser permitido por lesar os direitos fundamentais dos contribuintes.
- XVI. A ausência de um entidade independente na intermediação dos dados pessoais contribuintes visados na troca de informações entre os EMs, viola o princípio da necessidade. Esta entidade poderia mitigar o impacto excessivo da comunicação massiva de informação, permitindo que as ATs apenas acedam à informação estritamente necessária e que fundadamente solicitassem.
- XVII. Poderá haver um conflito entre o direito à não autoincriminação e a implementação da DAC6 para o qual não foi precautelada nenhuma resposta, mas que, em nossa opinião, deverá prevalecer a efetiva tutela do contribuinte e o seu direito a não autoincriminar-se.
- XVIII. Embora não seja assente no regime, quanto à partilha da informação com Estados terceiros entendemos que será necessário que será necessária a averiguação, de preferência por uma entidade independente, de que esse Estado possui uma adequada proteção dos dados pessoais.
- XIX. Deverá ainda ser dado ao contribuinte de que é visado na troca de informações entre EMs ou com Estados terceiros, permitindo-lhe uma participação efetiva no processo.

## BIBLIOGRAFIA

### I. Livros e artigos científicos

#### A.

AFONSO, Carlos Carlos José de Aguiar Moniz, “*A SEXTA ALTERAÇÃO À DIRETIVA DE TROCA DE INFORMAÇÕES: A Comunicação Obrigatória de Esquemas de Planeamento Fiscal e o seu Impacto nos Direitos Fundamentais*” – dissertação de mestrado Universidade Católica Portuguesa – Porto (2019);

#### B.

BAKER, P., “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, *Intertax*, Vol. 43, no. 1 (2015);

#### C.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, Almedina.

CARRERO, José Manuel Calderón, “*Intercambio de informacion y fraude fiscal internacional*”, Centro de Estudios Financieros Castellano, Madrid.

CUNHA, Paulo de Pitta, “*A integração europeia no mundo globalizado*”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 67, Janeiro de 2007, Lisboa.

#### D.

DOURADO, Ana Paula, “*Governança Fiscal Global*”, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina (2018).  
---, “*Aggressive Tax Planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS Actions 2 and 6*”, *Intertax*, Vol. 43, n.º1 (2015)

#### E.

ENDRESEN, C., “*Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights : substantive issues : no tax, no society*”, *Intertax*, Vol. 45, no. 8/9 (2017).

#### F.

FLORA, Menita Giusy, “*Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*”, *Intertax*, Vol. 45.

**G.**

GOMES, Nuno Sá, “*Estudos sobre a Segurança jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*”, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa (1993).

GONZÁLEZ, Saturnina Moreno, “*The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*”, EC Tax Review, 2016-3.

**K.**

KLEEMANS, Nico, “*The relationship between the national systems of legal protection of the taxpayer and the European Convention on Human Rights*”, EC Tax Review, Vol. 9 (2000)

**L.**

LOUREIRO, Carlos & NEVES, António Beja, “*Breve Comentário ao recente regime de combate ao Planeamento Fiscal Abusivo*”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1 n.º2, Almedina (2008).

**M.**

MARÍN, Fernando Fernández, “*El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*”, Editorial Tirant lo Blanch.

MONIZ, Graça Canto, “*Finalmente: coerência no âmbito de aplicação do regime da União Europeia de proteção de dados pessoais! O fim do enigma linguístico do artigo 3.º, n.º2 do RGPD*”, UNIO – EU Law Journal, Vol. 4, n.º2, julho de 2018

MORAIS, Rui Duarte, “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, 1.ª edição, Almedina (2012).

MOURA, Gaëtan I. M. Spielmann, “*Assistência Administrativa na Troca Internacional de Informação Fiscal*”, Dissertação de Mestrado Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (2007).

**N.**

NOGUEIRA, João Félix Pinto, “*Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*”, Coimbra Editora (2010)

NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 6ª edição, Coimbra, Almedina (2010).

**O.**

OLIVEIRA, Maria Odete, “*O Intercâmbio de Informação Tributária*”, Coimbra, Almedina (2012).

**P.**

PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues, “*A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes*”, Dissertação de Mestrado na Universidade do Minho.

PICHEL, Paulo, “*Troca Automática de Informações Financeiras, respeito pela vida privada e proteção de dados pessoais*”, Fórum de Proteção de Dados n.º5, Novembro de 2018.

PIRES, Rita Calçada, “*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, desvendar mitos e construir realidades*”, Almedina, Coimbra (2011).

**Q.**

QUEIROZ, Cristina, “*Direitos Fundamentais (Teoria Geral)*”, 2.ª edição, Coimbra Editora (2012).

**R.**

RIBEIRO, João Sérgio, “*A diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*”, Anuário Publicista da Escola de Direito da Universidade do Minho, Tomo II, Ano de 2013 – Ética e Direito.

--- “*Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta*”, 2.ª edição, Almedina (2019).

**S.**

SANCHES, J. L. Saldanha, “*Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*”, Coimbra Editora (2006).

SOUSA, Carlos Cunha de, “*O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*”, Working Papers TributariUM (2012).

**T.**

TAVARES, Daniela Pessoa, “*A troca automática de informações no Direito Europeu, Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE*”, Dissertação de Mestrado Universidade do Minho (2019).

TERRA, Ben e WATTEL, Peter, “*European Tax Law*”, 5.ª edição., Alphen ann den Rijn, Kluwer Law International.

**X.**

XAVIER, Alberto, “*Direito Tributário Internacional*”, 2.ª edição, Almedina (2007)

## II. Documentos eletrónicos

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, “*Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal entre Portugal e Jersey, de 9 de julho de 2010*”,  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informac.ao\\_fiscal/Acordos\\_ATI/Documents/Res.Ass.Republica\\_0149001497\\_Jersey.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informac.ao_fiscal/Acordos_ATI/Documents/Res.Ass.Republica_0149001497_Jersey.pdf) ;

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, “*Proposta de Lei 11/XIV*”,  
<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777784d533159535659755a47396a65413d3d&fich=ppl11-XIV.docx&Inline=true>

--- “*Pronúncia da Delloite*”,  
<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777784d533159535659744e6935775a47593d&fich=ppl11-XIV-6.pdf&Inline=true>

--- “*Comentários da EY Portugal*”,  
<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777784d533159535659744e7935775a47593d&fich=ppl11-XIV-7.pdf&Inline=true>

--- “*Parecer da Ordem dos Advogados*”,  
<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777784d533159535659744f5335775a47593d&fich=ppl11-XIV-9.pdf&Inline=true>

--- “*Comentários da APB*”,  
<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777784d533159535659744d544d756347526d&fich=ppl11-XIV-13.pdf&Inline=true>

BELZUZ ABOGADOS, “*Âmbito de aplicação territorial e conceito de dados pessoais no Regulamento Geral da Proteção de Dados*”,

<http://www.belzuz.com/es/publicaciones/en-portugues/item/10455-advogados-especialistas-regulamento-geral-de-protecao-de-dados.html>

CNPD, “*Parecer sobre a “proposta de lei que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822 de 25 de maio de 2018 (DAC6)”*”, Processo PAR/2019/80, [https://www.cnpd.pt/home/decisoes/Par/PAR\\_2020\\_1.pdf](https://www.cnpd.pt/home/decisoes/Par/PAR_2020_1.pdf) ;

--- “*Grupo de trabalho do artigo 29.º: Orientações relativas à transparência na aceção do Regulamento 2016/679*”, [https://www.cnpd.pt/home/rgpd/docs/wp260rev01\\_pt.pdf](https://www.cnpd.pt/home/rgpd/docs/wp260rev01_pt.pdf)

DELOITTE, “*BEPS update – Action 12*”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/beps/BEPS-Action12.pdf>

--- “*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*”, <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html>

--- “*Tax News Flash n.º2/2020*”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/2020-tax-news-flash/Tax%20News%20Flash%20n%20n%202-2020.pdf>

EDPS, “*Formal comments of the EDPS on a proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of information in the field of taxation, Brussels, 17 Jun. 2015*” - [https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/15-06-17\\_comments\\_tax\\_rulings\\_en.pdf](https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/15-06-17_comments_tax_rulings_en.pdf)

EUROPA NU ONAFHANKELIJK EN ACTUEEL “*Questions and Answers on new tax transparency rules for intermediaries*”, [https://www.europa-nu.nl/id/vkf9gsyzfjzb/nieuws/questions\\_and\\_answers\\_on\\_new\\_tax?ctx=vi38jaxg5zqp](https://www.europa-nu.nl/id/vkf9gsyzfjzb/nieuws/questions_and_answers_on_new_tax?ctx=vi38jaxg5zqp)

EY, “*BEPS Actions 12: what new disclosure rules mean*”, <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/beps-action-12--what-new-disclosure-rules-mean.aspx>

OCDE, “*Model Agreement for Simultaneous Tax Examinations*”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf>;

--- “*Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*”, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>

--- “*Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*”, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

--- “*Model Agreement for Simultaneous Tax Examinations*”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf>

PARLAMENTO EUROPEU, “*PROJETO DE RESOLUÇÃO LEGISLATIVA DO PARLAMENTO EUROPEU sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*”, <https://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0376+0+DOC+XML+V0//PT>

### **III. Jurisprudência**

#### **TEDH**

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 16 de fevereiro de 2000, Proc. 27798/95, *Case of Amann v. Switzerland*

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 3 de maio de 2001, Proc. 31827/96, *J.B. v. Switzerland*

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 6 de dezembro de 2012, Proc. 12323/11, *Michaud v. France*

#### **TJUE**

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de junho de 2007, C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 13 de maio de 2014, C-131/12, *Google Spain SL e Google Inc. contra Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) e Mario Costeja González*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de outubro de 2020, C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois e B, B, C, D, F.C.*