



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A DAC 6:  
Do processo da sua transposição ao respetivo impacto  
no sistema fiscal português**

Maria Inês Martins Moreira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2021





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A DAC 6:  
Do processo da sua transposição ao respetivo impacto  
no sistema fiscal português**

Maria Inês Martins Moreira

Orientadora: Maria Odete Batista de Oliveira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2021

Tudo o que se passa  
No mundo onde vivemos  
É em nós que  
Se passa

Tudo o que cessa  
no que vemos  
é em nós  
que cessa.

**Fernando Pessoa**

## **Agradecimentos**

À minha orientadora, pela disponibilidade, pelos conselhos e sabedoria.

Aos meus pais, que me proporcionaram a oportunidade de escolher este meu percurso académico. A eles que me acompanharam ao longo de todo o processo sem me deixar desanimar nos momentos de maior cansaço e que tanto vibram a cada conquista minha, um obrigada nunca será suficiente.

Ao Henrique, meu namorado, por toda a paciência e apoio. Pela inabalável fé que tem em mim e por saber sempre o que dizer.

Aos meus amigos, pelas palavras de conforto e confiança.

## **Resumo**

A presente dissertação versa sobre a importância da mais recente alteração à Diretiva de Troca de Informações. Em concreto, uma análise aturada às mudanças que a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 aporta relativamente à anterior e quais os efeitos e implicações da sua transposição no sistema fiscal português.

Ao longo desta escrita serão também abordados alguns dos motivos que deram origem à referida Diretiva. Surgindo a mesma como um meio de combate à fraude e evasão fiscal importará atentar ao contexto do planeamento fiscal agressivo, com expressa menção à Ação 12 do BEPS e ainda refletir no objetivo da transparência que informa todos os meios de combate à fraude e evasão fiscal.

Será analisado o alcance da lei portuguesa face à Diretiva, superior ao visado por esta última, impondo uma mudança de paradigma no dever de sigilo profissional e alargando as regras da Diretiva às operações internas. Será feita uma reflexão sobre os benefícios e/ou prejuízos que seja previsível retirar da opção do legislador nacional, e analisar-se-ão as exigências que passarão a ser impostas a todos os contribuintes e à Administração Tributária. A dissertação prosseguirá com uma previsão pessoal acerca do resultado das novas imposições resultantes da mesma transposição e da forma como o novo paradigma poderá ser qualificado em termos dos novos procedimentos exigíveis.

Depois de uma breve referência à forma como a mesma Diretiva foi transposta em outros Estados-Membros, extrair-se-ão as respetivas conclusões.

**Palavras-Chave:** União Europeia; Troca de Informação Fiscal; Ação 12 do BEPS; Transparência fiscal; Fraude e Evasão Fiscal; Sigilo Profissional

## ***Abstract***

*This dissertation focuses on the importance of the most recent amendment to the Directive of Administrative Cooperation. In particular, a thorough analysis of the changes that the Council Directive (EU) 2018/822, of May 25 2018, brings regards to the previous one and what are the effects and implications of its transposition in the portuguese tax system.*

*Throughout this writing, some of the reasons that gave rise to the aforementioned Directive will also be addressed. Since it appears as a means to combat tax evasion and avoidance, it is important to pay attention to the context of aggressive tax planning, with express mention to BEPS Action 12 and also reflect on the objective of transparency that informs all means of combating tax evasion and avoidance.*

*The scope of the Portuguese law in relation to the Directive will be analyzed, which is higher than that intended by the latter, imposing a paradigm shift in the professional secrecy and extending the rules of the Directive to internal operations. A reflection will be made on the benefits and/or damages that can be expected from the national legislator's option, and the requirements that will now be imposed on all taxpayers and on the Tax Administration will also be reviewed. The dissertation will continue with a personal forecast about the result of the new impositions resulting from the same transposition and how the new paradigm may be qualified in terms of the new required procedures.*

*After a brief reference to how the same Directive has been transposed in other Member States, the respective conclusions will be drawn.*

**Keywords:** *European Union; Tax Exchange of Information; BEPS Action 12; Tax Transparency; Tax Evasion; Tax Avoidance; Prefessional Secrecy*

## Índice

Agradecimentos.....	5
Resumo.....	6
Abstract.....	7
Lista de Siglas e abreviaturas.....	10
1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Nota introdutória.....	12
1.2 Objeto.....	13
1.4 Metodologia e modo de citação.....	13
1.5 Sequência.....	14
2. A ORIGEM DA DIRETIVA.....	15
2.1 Combate ao planeamento fiscal agressivo e à evasão fiscal –Instrumentos de cooperação administrativa.....	15
2.1.1 O planeamento fiscal agressivo.....	16
2.2 A Ação 12 do Plano BEPS.....	18
2.3 A incessante busca pela transparência fiscal.....	19
3. O TEXTO DA DIRETIVA (UE) 2018/822.....	21
3.1 Contextualização.....	21
3.2 Incidência Subjetiva.....	22
3.2.1 Intermediários.....	22
3.2.2 Contribuintes Relevantes.....	24
3.3 Incidência Objetiva.....	26
3.3.1 Características-chave.....	27
3.3.2 Teste do benefício principal.....	28
3.4 Impostos Abrangidos.....	30
3.4 Incidência Territorial.....	30
3.4 Incidência Temporal.....	31
3.5 Regime sancionatório.....	32
4. A TRANSPOSIÇÃO DA DIRETIVA PARA O ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS.....	33
4.1 Revogação do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro.....	33
4.2 Reporte de mecanismos.....	33
4.3 Características-Chave.....	34
4.4. Teste do benefício principal.....	36
4.5 Intermediário.....	37

4.6 Contribuinte relevante.....	38
4.7 Dever legal ou contratual de sigilo .....	39
4.8 Impostos abrangidos .....	42
4.9 Regime Transitório .....	42
4.10 Consequências do incumprimento das obrigações de reporte .....	43
4.11 Outros impactos no sistema fiscal português.....	44
5. TRANSPOSIÇÃO DA DIRETIVA EM OUTROS ESTADOS-MEMBROS .....	47
6. CONCLUSÕES .....	49
Lista Bibliográfica .....	52

## Lista de Siglas e abreviaturas

Ac. – Acórdão

Acs. – Acórdãos

Al. - Alínea

Art. – artigo

AT – Administração Tributária e Aduaneira

BEPS – *Base Erosion And Profit Shifting* (Erosão da Base e Transferência de Lucros)

CCN – Rede Comum de Comunicações

CE – Comissão Europeia

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

Cfr.- Conforme

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CRS - *Common Reporting Standard* (Padrão Comum de Relatório)

CSS – Contribuições para a Segurança Social

DA – Direito Aduaneiro

DAC – *Directive on Administrative Cooperation* (Diretiva de Troca de informação)

DL – Decreto de Lei

DUE – Direito da União Europeia

EM – Estado Membro

EOA – Estatuto da Ordem dos Advogados

FACTA - *Foreign Account Tax Compliance Act* (Lei relativa à comunicação de contas estrangeiras)

G20 – Grupo dos 20

IEC – Impostos especiais sobre o consumo

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MDR – Mandatory Disclosure Rules (Regras de comunicação obrigatória)

OA – Ordem dos Advogados

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

op. cit. - *opus citatum* (da obra citada)

p. – página

pp. – páginas

Proc. – processo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RGPD – Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados

s.d. – *sine data* (sem data)

segs. – seguintes

TC – Tribunal Constitucional

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Vd. – *Vide* (ver)

V.g. – *Verbi Gratia* (por exemplo)

# 1. Introdução

## 1.1 Nota introdutória

O sistema fiscal ideal será aquele que melhor consiga garantir a transparência fiscal. No entanto, com a era da mundialização e respetiva evolução do mercado interno os contribuintes têm cada vez mais facilidade em realizar transações a nível internacional e têm vindo a desenvolver múltiplos esquemas, cada vez mais elaborados, de fuga aos impostos que conseqüentemente resultam em perdas fiscais para os respetivos Estados Membros.

Exemplo da crescente faculdade que os contribuintes têm de se mover quase livremente fora fronteiras e das dificuldades em controlar esse tipo de práticas, são os mais recentes casos do *Panama Papers*, *Paradise Papers* e *LuxLeaks*. A este propósito será relevante definir conceitos como fraude e evasão fiscal, bem como planeamento fiscal e planeamento fiscal agressivo.

Diversos países<sup>1</sup> sentiram a necessidade de implementar medidas de dissuasão à fraude e evasão fiscal. Em Portugal foi criado o DL 29/2008, de 25 de fevereiro.

Apercebendo-se destes esquemas, a OCDE a pedido do G20 desenvolveu um conjunto de quinze medidas – *BEPS* com o objetivo de combater a erosão de base tributária e a deslocalização do lucro.

Também no mesmo sentido, foi criada a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, com vista à melhoria da aplicação dos sistemas fiscais, através da cooperação administrativa e assistência mútua. A Diretiva foi sofrendo diversas alterações, tendo sempre por base a troca de informações tributária entre os diferentes EM.

A Diretiva 2018/822/UE – DAC 6 é a mais recente alteração à Diretiva de Troca de Informações<sup>2</sup>, e vem positivar as recomendações da Ação 12 do *BEPS*, através da adoção de regras de comunicação obrigatória de informações relativas a esquemas fiscais (*Mandatory Disclosure Rules*)<sup>3</sup>. A transposição para os EM já ocorreu, e entre nós tal foi feito através da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

---

<sup>1</sup> Entre eles Reino Unido, Irlanda, Estados Unidos, Canadá, África do Sul, Israel e Coreia do Sul.

<sup>2</sup> A Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018 veio alterar 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. Na carência de esclarecimento em contrário, qualquer referência a “Diretiva” ou “DAC 6” deve considerar-se feita para esta Diretiva.

<sup>3</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 05/0ut/2015, p.14.

## 1.2 Objeto

O objeto da presente dissertação consiste na análise da Diretiva supracitada. Ao longo deste texto, o propósito será explicar o seu surgimento e importância, assim como examinar o seu texto e novas imposições. Nesse contexto, iremos alinhar conceitos de termos como fraude fiscal, evasão fiscal, planeamento fiscal e planeamento fiscal agressivo e faremos também uma análise cuidada da lei portuguesa que a transpõe para o ordenamento jurídico português, com breves referências à mesma transposição em outros EM, bem como de que forma é que esta afetará o sistema fiscal português.

Centrando-se esta dissertação na Diretiva de Troca de informações, respetiva transposição e implicações no sistema fiscal português, não serão analisados outros instrumentos europeus (anteriores versões da Diretiva) ou internacionais (v.g. *FATCA*, *CRS*) que contribuam para esta troca de informações fiscais. Pela mesma razão, não iremos analisar as diversas ações do BEPS (com exceção da ação 12).

Apesar da relação com o objeto da tese, não realizaremos uma análise dos regimes de impostos referidos ao longo mesma, nem dos regimes de sigilo profissional presentes no nosso ordenamento jurídico.

## 1.4 Metodologia e modo de citação

No decorrer deste estudo procederemos a uma análise normativa do regime jurídico da diretiva, explanando o seu regime legal e as consequências que dele advém para os sujeitos envolvidos.

Será feita também uma análise normativa do regime jurídico da lei portuguesa que transpõe a Diretiva para o ordenamento jurídico português, de um ponto de vista crítico e objetivo, expondo a mudança de paradigma que desta resulta.

A escrita da presente dissertação, foi complementada com análise doutrinal e jurisprudencial, bem como documentos de organizações europeias, adotando o Manual de Estilo da Escola de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

## **1.5 Sequência**

No capítulo 2, será efetuada uma abordagem preliminar da Diretiva através das definições de conceitos e explanação das diligências europeias promovidas para um melhoramento da cooperação administrativa.

No capítulo 3, aprofundaremos a análise ao regime da Diretiva e no capítulo 4 a disciplina da lei portuguesa que a transpõe, bem como as consequências que dela advêm.

No capítulo 5, faremos um breve estudo da transposição da Diretiva para outros EMs, por forma a comparar o alcance da mesma relativamente aquele que terá em Portugal.

Terminaremos com as devidas conclusões.

## 2. A ORIGEM DA DIRETIVA

### 2.1 Combate ao planeamento fiscal agressivo e à evasão fiscal – Instrumentos de cooperação administrativa

Como resultado da evolução dos tempos o contribuinte tem procurado diminuir os seus encargos fiscais tentando escolher os caminhos fiscais menos onerosos e aproveitando, para isso, a época da globalização em que vivemos.

Neste âmbito importa distinguir, bem como definir os conceitos que se impõem primordiais para a compreensão do fenómeno em causa - evasão, fraude e planeamento fiscal. A evasão fiscal (*tax avoidance*) não passa impreterivelmente pela prática de atos ilícitos, em que o contribuinte viola obrigações ou presta falsas declarações. É antes uma situação em que o contribuinte aproveitando a sua liberdade de escolha aliada à diversidade de regimes fiscais dos diferentes ordenamentos jurídicos, opta por determinada conduta com vista à obtenção de um resultado mais favorável<sup>4</sup>. O contribuinte age aqui *extra legem*.

Na fraude fiscal (*tax evasion*) age-se explicitamente contra o que a lei prevê, é uma atuação *contra legem*, definida no ordenamento jurídico português no artigo 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), como “as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”<sup>5</sup>.

Por último, o planeamento fiscal (*tax planning*) é uma via legítima e lícita para minimizar o imposto a pagar, em que o contribuinte pode, agindo *intra legem*, procurar e adotar a conduta que lhe for juridicamente mais favorável, isto porque foi o próprio legislador que quis permitir ou dar opção de escolha ao sujeito passivo, o qual fica livre

---

<sup>4</sup> Alberto Xavier considera a evasão fiscal tratar-se, “em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de atos que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável)”. Cfr. XAVIER, Alberto (1993) - Direito Tributário Internacional – Tributação das operações internacionais, Coimbra, Almedina, pp 291.

<sup>5</sup> Cfr. Artigo 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) atualizado pela Lei nº 58/2020 de 31 de agosto. Nos termos deste artigo a fraude fiscal é punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. Contudo, retira-se do n.º 2 do mesmo artigo, que não há lugar a punição se a vantagem patrimonial ilegítimamente obtida for inferior a € 15000.

para usufruir dos benefícios fiscais ou das exclusões tributárias legais permitidas pelo ordenamento jurídico<sup>6</sup>.

Neste sentido, o principal desafio que os Estados enfrentam é garantir o correto lançamento e cobrança dos seus impostos. A isto somam-se outros dois fatores: o facto de os Estados Membros não prescindirem da sua soberania tributária e de na União Europeia a tributação direta não se encontrar harmonizada.

A solução ideal para a diminuição da fraude ou evasão fiscal seria uma reestruturação dos sistemas fiscais, mas não sendo (ainda) tal possível o caminho a seguir centrou-se na melhoria da eficiência e eficácia dos sistemas fiscais existentes. Para isso, foi necessário fornecer às Administrações Fiscais os meios que lhes permitam gerir da melhor forma o imposto, garantindo a sua efetiva cobrança, nomeadamente para procederem a uma correta e atempada identificação dos seus obrigados fiscais e para conseguirem conhecer os elementos que integram os respetivos pressupostos de imposto em cada caso. Falamos aqui da figura da Cooperação Administrativa e Assistência Mútua, figura que se deve pautar pela eficiência na ação sancionadora dos incumpridores e no apoio aos cumpridores<sup>7</sup>. E que engloba a troca de informação tributária, tendo como objetivo a partilha de informações e também de experiências entre as várias Administrações Fiscais.

Neste contexto, surgiu a Diretiva 2011/16/UE que com o passar dos anos tem sofrido diversas alterações, sendo a mais recente a Diretiva 2018/822/UE – DAC 6, que nos propomos analisar mais detalhadamente ao longo deste trabalho.

### **2.1.1 O planeamento fiscal agressivo**

A Comissão Europeia tem, ao longo dos anos, vindo a recomendar que se aposte numa melhoria do cumprimento de obrigações fiscais, através de uma melhor utilização dos instrumentos vigentes<sup>8</sup> não só como medidas de combate à fraude e evasão fiscal, mas também ao planeamento fiscal agressivo.

---

<sup>6</sup> JOSÉ NEVES CRUZ realça que “quando não subverta o espírito da lei, o planeamento fiscal é desejável para aumentar a competitividade das empresas, no pleno respeito e concretização do princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica consagrada no art.61o, no1 da CRP”. NEVES CRUZ, José (2012) - A captura da escolha pública pelos grupos de interesse: uma aplicação à competitividade fiscal em Portugal, II Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, pp. 198-199.

<sup>7</sup> Cfr. textos disponibilizados pela Prof. Doutora Maria Odete Oliveira no seminário de Troca Internacional de Informação tributária.

<sup>8</sup> COM (2012) 722 final, Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, 16/dez/2012, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2012\\_722\\_pt.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf), consult. em 02/fev/2021, p. 2

A OCDE tentou definir o planeamento fiscal agressivo em diversos textos, mas daí resultaram apenas tentativas falhadas sem nenhuma definição em concreto, dada a incoerência e a falta de assertividade de que os referidos textos padecem.

Em contrapartida, a Comissão Europeia, fazendo-lhe referência em variados documentos, define o planeamento fiscal agressivo como a prática que “inclui o recurso a operações ou estruturas artificiais e a exploração das diferenças entre regimes fiscais”, realçando que o seu resultado “prejudica as regras fiscais dos Estados Membros e agrava a perda de receitas fiscais”<sup>9</sup>. Entende também que é imperativo garantir que a carga tributária seja dividida de modo igualitário, conforme as opções governamentais. Isto porque, no presente, muitos contribuintes transferem para outras jurisdições parte dos seus rendimentos, através de esquemas dissimulados/ fictícios, aproveitando-se das discrepâncias existentes entre as diferentes legislações nacionais e conseguindo que determinados rendimentos não fiquem sujeitos a qualquer tributação, ou aproveitando taxas de tributação inferiores (para os mesmos rendimentos).

Pelo exposto, considera a Comissão que o planeamento fiscal agressivo é contrário aos princípios da responsabilidade social das empresas e sendo este um problema que deve ser combatido em conjunto é, imperativo que os E<sup>10</sup>M adotem medidas como a introdução de uma cláusula nas Convenções de dupla tributação celebradas com outros EM e países terceiros, e adotem uma norma geral comum de anti abuso<sup>11</sup>.

Também o TJUE tem dado importantes contributos para delimitação da noção de planeamento fiscal agressivo, em reiterada jurisprudência<sup>12</sup>.

E ainda que não tenha sido possível chegar a uma concreta definição de planeamento fiscal agressivo, foi criado em Portugal o DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro

---

<sup>9</sup> COM (2012) 351 final, sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros, 27/jun/2012, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=EN>, consult. 02/fev/2021, p. 4.

<sup>10</sup> Rita Calçada Pires (2018) – Manual de Direito Fiscal Internacional, Almedina, pp. 149 ss.

<sup>11</sup> COM (2012) 722 final, p. 7

<sup>12</sup> Ac. do TJUE de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke GmbH e Haupt-zollamt Hamburg-Jonas, C-110/99

Ac. do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, C- 255/02

Ac. do TJUE de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C- 196/04

Ac. do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2008, dell’Economia e delle Finanze, anteriormente Ministero delle Finanze contra Part Service Srl, sociedade em liquidação, anteriormente Italservice Srl, Processo C-425/06Ministero

Ac. do TJUE de 10 de novembro de 2011, Foggia- Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A. v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proc: no 126/10.

com o objetivo de estabelecer medidas direcionadas ao seu combate, estabelecendo “obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou atuações de planeamento fiscal agressivo que são propostos, promovidos e comercializados por diversas entidades, genericamente apelidadas de intermediários fiscais”<sup>13</sup>.

## 2.2 A Ação 12 do Plano BEPS

Entre as várias contribuições da OCDE para a cooperação administrativa e assistência mútua, são de destacar as seguintes: Convenção Modelo de Dupla Tributação – artigo 26<sup>14</sup>; Convenção sobre Assistência Administrativa mútua em matéria tributária; Acordo sobre a Troca de Informações em Matéria Tributária, *Common Reporting Standard* (CRS), por fim, e com especial interesse para o nosso trabalho, as Ações inseridas no Plano de combate à Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (que designaremos sinteticamente por BEPS).

O BEPS, elaborado pela OCDE a pedido do G20, mostra-se um instrumento de elevada importância no que diz respeito à cooperação administrativa e assistência mútua, uma vez que com as suas 15 ações procura combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros no âmbito do imposto sobre o rendimento das empresas e das atividades económicas, com o objetivo tríplice de coerência, transparência e substância na tributação internacional do rendimento<sup>15</sup>.

Este instrumento vem afirmar uma mudança de paradigma no que respeita às relações entre as administrações tributárias e os contribuintes, pugnando pela adoção de regras de comunicação obrigatória relativas aos mecanismos transfronteiriços (*Mandatory Disclosure Rules*)<sup>16</sup>, e elevando a exigência dos deveres de cooperação por parte dos contribuintes e intermediários ao ponto de determinar que, dada a importância da colaboração destes últimos, aquela exigência se situa acima das suas atividades profissionais<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> Cfr. DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

<sup>14</sup> Também o artigo 27º em matéria de assistência na cobrança, a qual, todavia, extravasa o objeto do nosso trabalho.

<sup>15</sup> Cfr. OECD (2015), p. 5

<sup>16</sup> *Idem*.

<sup>17</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Questions and Answers on new tax transparency rules for intermediaries*, 21/jun/2017,

[https://www.eerstekamer.nl/bijlage/20170623/questions\\_and\\_answers\\_on\\_new\\_tax\\_2/document3/f=vkfbjvi5h5si.pdf](https://www.eerstekamer.nl/bijlage/20170623/questions_and_answers_on_new_tax_2/document3/f=vkfbjvi5h5si.pdf), consult. em 30/jan/2021.

A ação 12 tem como ponto de partida solicitar aos contribuintes que divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo. O intuito é o de incentivar o desenvolvimento dos regimes de comunicação e informação às administrações tributárias acerca dos esquemas de planeamento fiscal agressivo que sejam conhecidos, promovidos ou mesmo incentivados por intermediários (i.e., consultores fiscais, advogados e entidades financeiras), tendo em consideração os custos administrativos, bem como as necessidades e os riscos específicos de cada jurisdição<sup>18</sup>.

No que diz respeito à transparência fiscal e à troca de informações fiscais, a Ação 12 deverá ser conjugada com a Ação 5, que tem como objetivo combater, com a máxima eficácia, as práticas fiscais prejudiciais, tendo em vista precisamente o aumento da transparência fiscal.

Posto isto, a sexta alteração à Diretiva de troca de informações é o vetor de implementação da Ação 12 do BEPS em todos os Estados-Membros.

### **2.3 A incessante busca pela transparência fiscal**

Com o aumento da evasão fiscal, os governos perdem receita fiscal, em detrimento de políticas de investimento, em especial, na saúde, na segurança pública, na educação e construção de infraestruturas, ao mesmo tempo que daquela resultam graves distorções a uma concorrência sã e leal<sup>19</sup>.

Nesse contexto, a OCDE tem agido com vista ao desmantelamento dos paraísos fiscais onde os contribuintes escondem rendimentos e contornam o pagamento de impostos devidos. Exemplo disso foi, em 1998, o relatório intitulado *Harmful Tax Competition an emerging global issue*, com seguimentos nos anos posteriores.

Em 2009, como resposta à crise financeira do ano anterior, os líderes do G20 tornaram a transparência fiscal uma figura central e, também nesse sentido foi criado o Fórum Global sobre a Transparência e Troca de informações (*Global Forum*) que hoje é o órgão internacional líder em transparência tributária, com mais de 150 países participantes.

Existem essencialmente 2 padrões globais de transparência tributária: a troca de informações mediante solicitação e a troca automática de informações de contas

---

<sup>18</sup> OECD (2015), *op. cit.*, p. 14.

<sup>19</sup> Com especial relevo para os países em desenvolvimentos, os mais afetados pela evasão fiscal internacional e, no geral, sem disporem de capacidade para a combater com eficácia.

financeiras. No primeiro, as autoridades fiscais de um país podem solicitar as informações de que precisam a outro país, incluindo as informações bancárias dos contribuintes. Mas este primeiro passo, pressupunha que as autoridades deveriam saber ou já suspeitar de evasão ou elisão fiscal<sup>20</sup>, dada a necessidade de adequada fundamentação daquela solicitação para evitar as *fishing expeditions*.

A evolução, a partir de 2017, foi a de que as informações fiscais são compartilhadas automaticamente por mais de 90 países, usando o padrão global da OCDE, a significar que as contas bancárias *offshore* e as informações de investimento financeiro são relatadas anualmente às autoridades fiscais relevantes. Do novo paradigma constataram-se resultados positivos, com quase meio milhão de indivíduos que se apresentaram para revelar os seus ativos ocultos antes mesmo de a troca automática se ter iniciado oficialmente, e arrecadados milhares de milhões de receitas fiscais adicionais. Além disso, este sistema também reduziu os depósitos bancários *offshore* de propriedade estrangeira em 25% em média<sup>21</sup>.

A troca automática de informações é, pois, uma mudança de paradigma no que respeita à dissuasão e deteção de evasão fiscal ao permitir que os governos rastreiem fundos anteriormente desconhecidos. Ademais, sinaliza uma repressão global sem precedentes à evasão fiscal internacional com o *Global Forum* a realizar análises por país para garantir que os padrões de transparência tributária são aplicados globalmente<sup>22</sup>.

A Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio é mais um passo na garantia da transparência fiscal, com a proposta de um mecanismo inovador para o controlo de situações suscetíveis de comportarem práticas abusivas de planeamento fiscal, o qual analisaremos em detalhe ainda neste texto.

---

<sup>20</sup> Cfr. OECD, *Global Forum Transparency and Exchange of information for tax purposes, s.d.*, <http://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/about/>, consult. em 09/fev/2021. OECD, *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World 10th Anniversary Report*, <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>, consult. em 09/fev/2021.

<sup>21</sup> *Idem.*

<sup>22</sup> *Idem.*

### 3. O TEXTO DA DIRETIVA (UE) 2018/822

#### 3.1 Contextualização

Atendendo à crescente sofisticação das estruturas de planeamento fiscal que levam à transferência dos lucros tributáveis para regimes fiscais mais favoráveis, reduzindo assim as receitas fiscais do Estado em que os lucros deveriam ser tributados e colocando entraves à aplicação de políticas fiscais favoráveis ao desenvolvimento socioeconómico. Hoje, os EM enfrentam grandes dificuldades na proteção das suas bases tributáveis ou matérias coletáveis<sup>23</sup>, fruto de um conjunto de fatores que um ilustre fiscalista, VITO TANZI<sup>24</sup>, já em 2001 qualificava de térmitas fiscais, as quais continuam minando as receitas<sup>25</sup>.

Urge, pois, a necessidade de aperfeiçoar os meios à disposição das autoridades fiscais para combater o planeamento fiscal agressivo e, conseqüentemente, a transparência fiscal. Para tal, o instrumento que se afigura melhor capacitado para o objetivo é a prossecução de uma troca automática de informações, que assegure às autoridades fiscais o acesso atempado a todas as informações relevantes sobre os mecanismos de planeamento fiscal agressivo e, consigam combatê-los. Se oportuno, prudente e essencial, fazer as devidas alterações legislativas ou realizar perfis de risco adequados e ações inspetivas<sup>26</sup>.

Esta Diretiva, cujo objetivo é assegurar o bom funcionamento do mercado interno<sup>27</sup> garantindo um ambiente de tributação equitativa neste último, qualifica como melhor forma para o conseguir a comunicação dos mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos<sup>28</sup>, comunicação que deverá ser efetuada com recurso à rede comum de comunicações (CCN) desenvolvida pela União<sup>29</sup>.

A obrigação de comunicação dos referidos mecanismos é imposta a todos os que se encontram envolvidos na “conceção, comercialização, organização ou administração da aplicação de uma operação transfronteiriça”, (...) “bem como aqueles que prestam

---

<sup>23</sup> Cfr. ponto 2 do preâmbulo da Diretiva.

<sup>24</sup> Vito Tanzi foi Diretor do Departamento de Finanças Públicas do FMI até se aposentar em janeiro de 2001. Atualmente é membro do Instituto Carnegie Endowment for International Peace, em Washington.

<sup>25</sup> Tanzi (2000) - *Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites*, IMF, WP/00/18.

<sup>26</sup> Cfr. ponto 1 do preâmbulo da Diretiva.

<sup>27</sup> Cfr. ponto 10 do preâmbulo da Diretiva.

<sup>28</sup> Cfr. ponto 6 do preâmbulo da Diretiva.

<sup>29</sup> Cfr. ponto 12 do preâmbulo da Diretiva.

assistência ou aconselhamento” nesse processo<sup>30</sup>, face à forma ativa com que, em geral, os prestadores de serviços ou de aconselhamento fiscal assistem os seus clientes na dissimulação de dinheiro em territórios *offshore*<sup>31</sup>.

## 3.2 Incidência Subjetiva

Por forma a garantir o objetivo principal desta Diretiva, estabeleceu-se a obrigação de comunicar a utilização de mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal agressivo, o que se acredita desencorajar a adoção desses mesmos mecanismos.

A referida comunicação encontra-se articulada entre dois momentos: num primeiro momento exige-se que todos os intermediários ou contribuintes relevantes comuniquem às autoridades fiscais os mecanismos com potencial risco de evasão fiscal que envolvam mais do que um Estado-Membro ou um Estado-Membro e um país terceiro. O segundo momento consiste na posterior troca automática de informações entre as autoridades tributárias dos diferentes Estados-Membros.

De referir que é também concedida à Comissão acesso a grande parte das informações obtidas, por forma a que consiga acompanhar o bom funcionamento da Diretiva, não ficando, com isso, os EM dispensados de a notificar<sup>32</sup>.

Para uma compreensão por inteiro desta Diretiva, faremos de seguida uma explanação dos novos conceitos implementados.

### 3.2.1 Intermediários

De acordo com o n.º 1 do artigo 8.º - AB inserido na DAC 6, recai sobre os intermediários a obrigação de comunicar informações de que tenham conhecimento, estejam na sua posse ou sob o seu controlo, relativas a mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos.

A figura de intermediário<sup>33</sup> vem definida na Diretiva como “qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar”<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> Cfr. ponto 8 do preâmbulo da Diretiva.

<sup>31</sup> Cfr. ponto 5 do preâmbulo da Diretiva.

<sup>32</sup> Cfr. ponto 6 do preâmbulo da Diretiva.

<sup>33</sup> Cfr. n.º 21, do art. 3º da Diretiva.

<sup>34</sup> Que poderá ser singular ou coletiva cfr. art. n.º 11, do art. 3º da Diretiva. Esta característica faz duvidar se, perante um serviço prestado por uma sociedade de advogados, e.g., o intermediário será a sociedade ou os advogados enquanto pessoas singulares. A nosso ver, será necessário determinar quem está diretamente

Será ainda intermediário “qualquer pessoa que, tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes, e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba, ou possa razoavelmente esperar-se que saiba, que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar”<sup>35</sup>. Nesta situação, a pessoa tem o direito de contrapor provas de que não tinha conhecimento, ou não podia razoavelmente esperar-se que soubesse que estava a contribuir para um desses mecanismos <sup>36</sup>.

Assim sendo, é possível de concluir que existem dois grupos distintos de intermediários, os primeiros tratam-se de intermediários principais e os segundos de intermediários secundários<sup>37</sup>.

Simultaneamente, o intermediário deve preencher, pelo menos, um dos seguintes requisitos: i) ser residente fiscal num EM; ii) ter um estabelecimento estável num Estado-Membro através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo; iii) estar constituído num Estado-Membro ou ser regido pela legislação de um Estado-Membro; iv) estar registado junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado-Membro<sup>38</sup>.

Existindo obrigação de comunicação perante diversas autoridades competentes de diferentes EM, tal informação, por forma a evitar uma comunicação duplicada de informações, deverá ser comunicada apenas a uma dessas autoridades, àquela que primeiro preencher determinados requisitos<sup>39</sup>.

---

envolvido na implementação do mecanismo. V.d. CLAPPERS, Tim & MAC-LEAN, Philip (2019) - *Tax Avoidance in the Spotlight: the EU Mandatory Disclosure Rules and Their Impact on Asset Managers and Private Equity, 21 Derivatives & Financial Instruments* 3, p. 2.

<sup>35</sup> Cfr. n.º 21, do art. 3º da Diretiva.

<sup>36</sup> *Idem*.

<sup>37</sup> Cfr. GARRIGUES (2021) - *DAC 6: Regulations completing transposition of the directive in Spain have been published*, abr/2021,

[https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/dac\\_6\\_regulations\\_completing\\_transposition\\_of\\_the\\_directive\\_in\\_spain\\_have\\_been\\_published.pdf](https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/dac_6_regulations_completing_transposition_of_the_directive_in_spain_have_been_published.pdf), consult. em 30/mar/2021.

<sup>38</sup> Cfr. n.º 21, do art. 3º da Diretiva.

<sup>39</sup> As informações deverão ser comunicadas no EM em que o intermediário a) é residente para efeitos fiscais; b) tenha um estabelecimento estável através do qual preste os serviços relacionados com o mecanismo; c) está constituído ou por cujas leis é regido; ou d) está registado junto de uma associação profissional relacionada com a prestação serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria; conforme o que se verificar primeiro, cfr. n.ºs 3 e 4 do art. 8º-AB da Diretiva.

Das definições expostas é possível de concluir que o conceito de intermediário é bastante abrangente, abarcando por isso todos os “intervenientes” no mecanismo a comunicar independentemente da área profissional em que se inserem, aqui incluem-se consultores, bancários, contabilistas, auditores, consultores financeiros, gestores de fundos de investimento, advogados, sociedades *holdings* (como a Ordem dos Advogados) e intermediadores de seguros, o que desde logo aparenta ser extremamente oneroso.

Para combater essa onerosidade, a DAC6 exclui da obrigação de comunicar todos os que consigam provar que o mesmo mecanismo havia já sido comunicado, no termos do Direito nacional, por outra pessoa<sup>40</sup>. No entanto, para usufruir dessa exclusão, é necessário comprovar ainda a similaridade das informações apresentadas, o que nos parece um encargo desmedido.

Existe ainda um ponto a ter em atenção, e relativamente ao qual a Diretiva é opaca, no que respeita ao “dever de conhecer” que recai sobre os intermediários, isto é, se a estes serão impostos novos deveres de diligência. Em concreto, ser-lhe-á exigido que sempre que atue como na sua qualidade de intermediário tenha pleno conhecimento das operações realizadas pelos seus clientes de modo a que perceba se se encontram preenchidas algumas das características-chave (que veremos adiante). A este propósito e no caso, por exemplo, das instituições financeiras, não ficamos esclarecidos se a estas serão bastantes os procedimentos AML/KYC<sup>41</sup> ou serão necessários esforços adicionais.

### **3.2.2 Contribuintes Relevantes**

A comunicação deverá ser efetuada pelos contribuintes relevantes quando não exista um intermediário obrigado a comunicar ou quando o intermediário esteja sujeito a um dever de sigilo legalmente protegido.

Relativamente à segunda condição, compete ainda ao intermediário notificar com prontidão os restantes intermediários ou, na ausência destes, os contribuintes<sup>42</sup>.

A partir do momento em que estes últimos foram notificados, recai sobre eles a obrigação de comunicar toda e qualquer informação que possuam relativamente a mecanismos transfronteiriços de relevância fiscal<sup>43</sup>. No entanto, o conteúdo e a forma

---

<sup>40</sup> Cfr. n.º 9, do art. 8.º - AB da Diretiva.

<sup>41</sup> Cfr. artigo 28º do DL n.º 64/2016, de 11 de outubro.

<sup>42</sup> Cfr. n.ºs 5 e 6 do art. 8.º - AB da Diretiva.

<sup>43</sup> Veremos, infra, em que consistem este tipo de mecanismos.

desta notificação não se encontram explícitos na Diretiva. Assim como, também não está definido o prazo de que o intermediário dispõe para realizar a referida notificação.

Nos casos em que a comunicação não é feita aos restantes intermediários, tal não deverá ser um problema uma vez que estes estão igualmente abrangidos pela obrigatoriedade de comunicação<sup>44</sup>. Já no caso de os intermediários não procederem à notificação dos contribuintes, o problema terá um relevo maior, já que para que se possa a sua notificação é condição necessária para que se considere obrigado a comunicar e não pode o contribuinte cumprir uma obrigação que desconhece, o que aliás violaria o princípio da segurança jurídica<sup>45</sup>.

Posto isto, importa esclarecer a noção de contribuinte relevante<sup>46</sup>. Este será aquele a quem seja disponibilizado para aplicação um mecanismo transfronteiriço a comunicar, ou que tenha aplicado a primeira etapa de um tal mecanismo<sup>47</sup>.

Na eventualidade de uma múltipla obrigação de comunicação, por se encontrar o contribuinte relevante obrigado a comunicar informações sobre o mecanismo transfronteiriço perante autoridades competentes de diferentes EM, mais uma vez essas informações apenas serão reportadas a um EM, naquele em que o contribuinte relevante i) seja residente para efeitos fiscais; ii) tenha estabelecimento estável que beneficie do mecanismo; iii) receba ou gira rendimentos, ainda que não seja residente nem tenha estabelecimento estável e iv) exerça uma atividade, mesmo que não seja residente ou possua estabelecimento estável<sup>48</sup>.

Por último, existindo múltiplos contribuintes relevantes, apenas estará sujeito à obrigação de comunicação aquele que primeiro preencher os seguintes requisitos: a) ter acordado com o intermediário o mecanismo transfronteiriço a comunicar; b) ter administrado a aplicação do mecanismo<sup>49</sup>. Também nesta figura de contribuintes relevantes, a Diretiva prevê a exclusão da obrigatoriedade de comunicação dos mecanismos suprarreferidos, quando possam comprovar, nos termos do direito nacional, que os mesmos foram já comunicados<sup>50</sup>.

---

<sup>44</sup> Cfr. n.º 1 do art. 8.º - AB da Diretiva.

<sup>45</sup> Cfr. Pinto, Ana Azevedo (2019) - Comunicação Obrigatória De Mecanismos De Planeamento Fiscal: Uma Violação Dos Direitos Dos Contribuintes?, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Lisboa, Universidade Católica Portuguesa Faculdade de Direito, Escola de Lisboa. Vd. PRATS, Francisco Alfredo García (2019) - La transposición en España de la Directiva sobre Intermediários Tributários (DAC 6), AEDAF, Paper n.º 14, pp. 116 e 119.

<sup>46</sup> A quem importa referir, desde logo, não é exigida uma relação com a UE.

<sup>47</sup> Cfr. n.º 22º do art. 3º da Diretiva.

<sup>48</sup> Cfr. n.º 7 do art. 8.º - AB da Diretiva.

<sup>49</sup> Cfr. n.º 10 do art. 8º AB da Diretiva.

<sup>50</sup> *Idem*.

### 3.3 Incidência Objetiva

Existe obrigação de comunicação apenas sobre os mecanismos transfronteiriços que preencham pelo menos uma das características-chave da Diretiva<sup>51</sup>.

Até ao momento não existe uma definição concreta de mecanismo, a mesma não foi prevista pela Comissão de forma intencional por não se considerar exequível. A Diretiva apenas esclarece que um mecanismo pode ser constituído por mais do que um passo ou parte<sup>52</sup>. Será então da competência de cada EM discriminar a abrangência e a melhor definição do mesmo. Entretanto, poderá ser considerado mecanismo qualquer plano de ação quer seja contratualmente vinculativo ou não<sup>53</sup>.

Por mecanismo transfronteiriço entende-se todo o mecanismo relativo a mais do que um EM, ou a um EM e um país terceiro, desde que preencha pelo menos uma das seguintes condições: i) nem todos os participantes, no mecanismo são, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição; ii) um ou mais dos participantes é, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição; iii) um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição e o mecanismo constitui uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável; iv) um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição; v) esse mecanismo tem um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo<sup>54</sup>.

Também são considerados mecanismos transfronteiriços, os mecanismos internos que tenham implicações fiscais para outros EM na UE, já que os mecanismos internos que não afetem impostos de outros EM não são abrangidos por este regime<sup>55</sup>.

---

<sup>51</sup> Previstas no anexo IV da Diretiva, cfr. os 19 e 20 do art. 3º.

<sup>52</sup> Cfr. n.º 18 do art. 3º da Diretiva.

<sup>53</sup> Cfr. NORTON ROSE FULBRIGHT, *DAC 6: new EU tax disclosure rules, Mandatory reporting of cross-border transactions for taxpayers and intermediaries*, 25/jun/2018, <https://www.nortonrosefulbright.com/-/media/files/nrf/nrfweb/knowledge-pdfs/dac-6-new-eu-tax-disclosure-rules.pdf?la=en&revision=20e59a62-fcba-4a86-ac4d-4f394622b4b2>, p. 7, consult. em 31/mar/2021

<sup>54</sup> Cfr. n.º 18 do art. 3º da Diretiva.

<sup>55</sup> Cfr. NORTON ROSE FULBRIGHT (2018), *op. cit.*, p.7.

### 3.3.1 Características-chave

A Diretiva impõe uma lista de características que considera representarem indícios de planeamento fiscal agressivo ou evasão fiscal – as características-chave<sup>56</sup> (*Hallmarks*), que estão divididas em cinco categorias e podem ser genéricas ou específicas.

As características-chave genéricas estão contempladas na categoria A. Nesta categoria estão inseridos mecanismos: i) que respeitem uma condição de confidencialidade<sup>57</sup>; ii) em que o intermediário tem direito a receber honorários, juros ou remunerações para custos de financiamento pelo mecanismo<sup>58</sup> e iii) que contenha documentos e/ou uma estrutura substancialmente normalizada e que esteja disponível a mais do que um contribuinte relevante, sem precisar de ser substancialmente adaptado para ser aplicado<sup>59</sup>.

As restantes categorias (B, C, D e E) dizem respeito às características-chave específicas.

A categoria B refere-se a mecanismos: i) em que se tomem medidas artificiosas de perdas para reduzir os encargos fiscais<sup>60</sup>; ii) em que se converta rendimento para que estes sejam tributados a um nível mais baixo ou fiquem isentos de impostos<sup>61</sup> e iii) que incluam operações circulares que resultem num “carrossel” de fundos (*round-tripping*)<sup>62</sup>.

Na categoria C estão enumeradas as características-chave relacionadas com as operações transfronteiriças e mecanismos que envolvam a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas, quando se verifique uma das seguintes condições: i) destinatário não resida em nenhuma jurisdição fiscal<sup>63</sup>; ii) destinatário é residente numa jurisdição fiscal mas essa jurisdição aplica um imposto à taxa zero ou quase zero, ou consta na lista de jurisdições de países terceiros classificadas como não cooperantes<sup>64</sup>; iii) pagamento beneficia de uma isenção total de imposto na jurisdição em que o destinatário reside<sup>65</sup> e iv) o pagamento beneficia de um regime fiscal preferencial na jurisdição em que o destinatário reside<sup>66</sup>.

---

<sup>56</sup> Previstas no anexo IV da Diretiva.

<sup>57</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, A, n.º 1 da Diretiva.

<sup>58</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, A, n.º 2 da Diretiva.

<sup>59</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, A, n.º 3 da Diretiva.

<sup>60</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, B, n.º 1 da Diretiva.

<sup>61</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, B, n.º 2 da Diretiva.

<sup>62</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, B, n.º 3 da Diretiva.

<sup>63</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C, alínea a), n.º 1 da Diretiva.

<sup>64</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C, subalíneas i) e ii), alínea b), n.º 1 da Diretiva.

<sup>65</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C, alínea c), n.º 1 da Diretiva.

<sup>66</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C, alínea d), n.º 1 da Diretiva.

Deverão ainda ser comunicados todos os mecanismos (pertencentes à categoria C) em que: i) sejam requeridos, em mais do que uma jurisdição, deduções sobre a mesma depreciação de um ativo<sup>67</sup>; ii) sejam requeridos, em mais do que uma jurisdição, a eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente aos mesmos rendimentos ou capitais<sup>68</sup> e iii) sejam realizadas transferências de ativos em que exista uma diferença material no montante reconhecimento nas jurisdições envolvidas<sup>69</sup>.

A categoria D diz respeito às características-chave relativas à troca automática de informações e aos beneficiários ativos, nomeadamente mecanismos que i) possam ter como efeito contornar a obrigação de apresentação de informações<sup>70</sup> e ii) envolvam uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos<sup>71</sup>.

Por fim, na categoria E estão definidas as características-chaves relativas a preços de transferência, incluindo mecanismos que i) envolvam a utilização de regras de salvaguarda unilaterais<sup>72</sup>; ii) envolvam a transferência de ativos intangíveis de difícil avaliação<sup>73</sup> e iii) envolvam uma transferência transfronteiriça, intra-grupo, de funções e/ou risco e/ou ativos<sup>74</sup>.

### 3.3.2 Teste do benefício principal

Em determinadas situações para que o esquema de planeamento fiscal potencialmente agressivo, seja obrigatoriamente comunicado não basta o preenchimento de características-chave. No caso das características-chave da categoria A, da categoria B e da categoria C, alínea b), subalínea i) e alíneas c) e d) é ainda necessário que as referidas características-chave satisfaçam o teste do benefício principal<sup>75</sup>.

Este teste é satisfeito quando o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todos os factos pertinentes e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo, se traduz numa vantagem fiscal<sup>76</sup>, cuja interpretação e aplicação se apresenta controversa.

---

<sup>67</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C, n.º 2 da Diretiva.

<sup>68</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C, n.º 3 da Diretiva.

<sup>69</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C, n.º 4 da Diretiva.

<sup>70</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, D, n.º 1 da Diretiva.

<sup>71</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, D, n.º 2 da Diretiva.

<sup>72</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, E, n.º 1 da Diretiva.

<sup>73</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, E, n.º 2 da Diretiva.

<sup>74</sup> Se os resultados anuais projetados (EBIT), durante o período de três anos seguinte à transferência, forem inferiores 50% dos EBIT anuais projetados se a transferência não tivesse sido efetuada, cfr. anexo IV, Parte II, E, n.º 3 da Diretiva.

<sup>75</sup> Cfr. anexo IV, Parte I da Diretiva.

<sup>76</sup> *Idem*.

Primeiramente por não existir uma definição de vantagem fiscal, motivo pelo qual, deverá ser feita uma analogia entre o imposto devido após a implementação do mecanismo, e o imposto que a partida seria devido se aquele mecanismo não se tivesse concretizado<sup>77</sup>.

E em segundo lugar, o facto de apenas determinadas características-chave necessitarem de satisfazer o teste do benefício principal. Daqui será possível retirar que este teste atua apenas nas situações em que considera não estar presente um significativo risco de planeamento fiscal agressivo, já que as características-chave que não necessitam de satisfazer o referido teste são aquelas em que estão em causa mecanismos de transferência de lucros<sup>78</sup>, falta de transparência<sup>79</sup>, preços de transferência<sup>80</sup> ou outras técnicas de erosão fiscal, que por si só já indiciam um significativo risco de planeamento fiscal agressivo.

De acordo com a OCDE<sup>81</sup>, o teste do benefício principal poderá ser de difícil aplicação no contexto transfronteiriço, o que conduzirá inevitavelmente a uma diminuição do número de comunicações.

Por forma a garantir o correto reporte dos mecanismos transfronteiriços, seria de equacionar a possibilidade de, paralelamente a este teste, vigorar ainda um limite quantitativo (*de minimis test*), segundo o qual estariam também sujeitos à obrigação de reporte os mecanismos que excedessem determinado valor monetário<sup>82</sup>. Esta opção iria diminuir drasticamente o âmbito de aplicação a transações consideradas insignificantes<sup>83</sup>, o que consequentemente resultava numa redução dos custos não só administrativos, como nos custos de cumprimento por parte dos intermediários e contribuintes. Todavia, não pode ser ignorado que vigorando dois “testes”, tal acarretaria inevitavelmente um esforço acrescido a nível de controlo, por parte das administrações, o que somos a crer que seria um esforço compensado. Ainda assim, o maior inconveniente seria a possibilidade de ser

---

<sup>77</sup> Cfr. CFE and AOTCA, Joint Opinion Statement FC 7/2015 and PAC 1/2015 on *Mandatory Disclosure Rules (BEPS Action 12)*, abr/2015, <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/12/CFE-and-AOTCA-Opinion-Statement-FC-7-2015-on-Mandatory-Disclosure-Rules-BEPS-Action-12.pdf>, p.4. consult. em 31/mar/2021.

<sup>78</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, C da Diretiva.

<sup>79</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, D da Diretiva.

<sup>80</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, E da Diretiva.

<sup>81</sup> Cfr. OECD (2015) – *op.cit.*, p. 66.

<sup>82</sup> Afonso, Carlos José de Aguiar Moniz (2019) - A Sexta Alteração À Diretiva De Troca De Informações: A Comunicação Obrigatória de Esquemas de Planeamento Fiscal e o seu Impacto nos Direitos Fundamentais, Dissertação de mestrado em Direito Fiscal. Porto, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Escola do Porto, p. 18. Vd. OECD (2015) – *op. cit.*, pp. 38 e 39.

<sup>83</sup> Afonso, Carlos José de Aguiar Moniz (2019), *op. cit.*, p. 18.

utilizado como um meio de contorno da obrigação de comunicação<sup>84</sup>, razão pela qual (talvez) a mesma tenha sido equacionada<sup>85</sup>, mas não implementada.

### 3.4 Impostos Abrangidos

Os impostos abrangidos por esta obrigatoriedade de comunicação dos mecanismos potencialmente agressivos são apenas os impostos diretos. O n.º 2 do art. 2º da Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011, esclarece que a mesma não é aplicável ao IVA, DA, nem a IEC abrangidos por outra legislação da UE em matéria de cooperação administrativa entre EM. Além disso, também não é aplicável às contribuições obrigatórias para a segurança social devidas ao Estado-Membro ou a uma subdivisão do EM, ou às instituições de segurança social de direito público.

### 3.4 Incidência Territorial

As informações obrigatoriamente reportáveis têm que ser transfronteiriças, isto é, ter relação com mais do que um EM ou com um EM e um país terceiro<sup>86</sup>.

A obrigação de comunicar, recai como vimos, sobre os contribuintes relevantes ou sobre os intermediários e, na eventualidade de ocorrer uma obrigação múltipla de comunicação, esta deverá ser feita no EM que primeiro preencha os requisitos dos n.ºs 3 e 7 do art. 8º AB, respetivamente. Também poderá ser exigida uma obrigação de comunicação a mais do que um contribuinte relevante<sup>87</sup>. Ambos beneficiam de uma isenção de comunicar, sempre que lhes sejam possível comprovar que, nos termos do direito nacional, que as mesmas informações haviam já sido apresentadas<sup>88</sup>.

Nas situações suprarreferidas, em que a obrigação recai sobre os intermediários e desde que esteja preenchido, pelo menos, um dos requisitos do n.º 21 do art. 3º da Diretiva, é crucial a existência de um vínculo entre o intermediário e a UE para que aquele seja obrigado a comunicar.

---

<sup>84</sup> *Idem.*

<sup>85</sup> OECD (2015), op. cit., pp. 38 e 39.

<sup>86</sup> Cfr. ponto 18 do art. 3º da Diretiva, elucidado supra no ponto 3.2. Incidência Subjetiva.

<sup>87</sup> Cfr. n.º 10 do art. 8º AB da Diretiva, vd ponto 3.2 Incidência Subjetiva.

<sup>88</sup> Cfr. n.ºs 9 e 10 do art. 8º AB da Diretiva.

### 3.4 Incidência Temporal

A 25 de maio de 2018 entrou em vigor a Diretiva, publicada no Jornal Oficial da União Europeia<sup>89</sup>. De acordo com a mesma, os EM deveriam adotar e publicar todas as alterações legislativas necessárias à aplicação da presente Diretiva até 31 de dezembro de 2019 e proceder à aplicação de tais disposições a partir de 1 de julho de 2020<sup>90</sup>.

Os intermediários dispõem de um prazo de 30 dias a contar *i)* do dia seguinte em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar é disponibilizado para ser aplicado; *ii)* do dia seguinte em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar está pronto para ser aplicado ou *iii)* do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo transfronteiriço a comunicar<sup>91</sup>, conforme o que se verificar primeiro.

No caso dos mecanismos comercializáveis, compete aos EM reunir os meios necessários para que os intermediários apresentem a cada três meses um relatório atualizado<sup>92</sup>.

Os contribuintes relevantes dispõem também do prazo de 30 dias para cumprirem a obrigação de comunicação *i)* a partir do dia em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar for disponibilizado; *ii)* desde o dia em que esteja pronto para ser aplicado pelo contribuinte relevante ou *iii)* que tenha sido realizado o primeiro passo da sua aplicação<sup>93</sup>.

Relativamente aos mecanismos transfronteiriços cujo primeiro passo da sua aplicação ocorra entre a data de entrada e vigor e a data de aplicação da Diretiva, era da competência de cada EM criar as condições necessárias para que os intermediários e contribuintes relevantes cumprissem a sua obrigação de comunicação até 31 de agosto 2020<sup>94</sup>.

De realçar ainda que a Diretiva impõe um regime transitório, o qual prevê que as primeiras comunicações à AT, relativas a qualquer mecanismo transfronteiriço verificado no período entre 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020, ocorram até 31 agosto de 2020 ou 10 de setembro de 2020, caso beneficiem do prazo adicional de 10 dias. Por sua vez, a primeira comunicação de informações AT, às autoridades competentes dos outros EM, deveria ocorrer até 31 de outubro 2020.

---

<sup>89</sup> Cfr. art. 3º da Diretiva.

<sup>90</sup> Cfr. art. 2º da Diretiva.

<sup>91</sup> Cfr. n.º 1 do art. 8º AB da Diretiva.

<sup>92</sup> Cfr. n.º2 do art. 8º AB da Diretiva.

<sup>93</sup> Cfr. n.º7 do art. 8º AB da Diretiva.

<sup>94</sup> Cfr. n.º 12 do art. 8º AB da Diretiva.

Posto isto, é de fácil assunção que a Diretiva irá afetar mecanismos que tiveram início antes da data de aplicação da Diretiva o que suscita diversas questões, em primeiro lugar a questão da alegada retroatividade e, em segundo lugar, o facto de ter aplicação relativamente a atos anteriores à entrada em vigor das respetivas leis nacionais pois pode levar à implementação de mecanismos cuja sujeição ao regime da diretiva não é certo.

Pela nossa perceção não se coloca nenhum dos problemas supra enunciados. A questão da retroatividade não poderá nunca ser problema já que a Diretiva não terá aplicação sobre mecanismos anteriores à sua entrada em vigor, mas apenas desse momento em diante. Relativamente à segunda questão, esta também não parece ser um problema já que os contribuintes e intermediários disporão do período de transposição, um intervalo temporal bastante razoável<sup>95</sup>, para identificar os mecanismos cuja obrigação passa a ser obrigatória, bem como preparar os documentos para proceder, posteriormente, à entrega da informação.

Também não podemos concordar com a sugestão de alguns autores, como Francisco García Prats<sup>96</sup>, no sentido da não aplicação de sanções para incumprimentos ocorridos entre a data de entrada em vigor e a data de aplicação da Diretiva. Pois, somos a considerar que a Diretiva é conforme ao princípio da certeza jurídica e, mais, retirando-lhe a sua vertente sancionatória esta perde grande parte da sua força, não incentivando ao cumprimento, pelo contrário, favorecendo o incumprimento.

### **3.5 Regime sancionatório**

Diz-nos o artigo 25º da Diretiva que as sanções aplicáveis perante o incumprimento mesma serão definidas pelos próprios EM, os quais deverão também tomar as medidas necessárias à sua execução, impondo-se apenas que as referidas sanções sejam efetivas, proporcionais e dissuasivas.

---

<sup>95</sup> Questão bem elucidada por AFONSO, Carlos Carlos José de Aguiar Moniz, (2019), *op. cit.*, p. 26

<sup>96</sup> PRATS, Francisco Alfredo García (2019), *op. cit.*, p. 68

## **4. A transposição da Diretiva para o ordenamento jurídico português**

### **4.1 Revogação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro**

Tal como referido supra, Portugal aprovou em 2007 um documento legal cuja aplicação se destinava a esquemas ou atuações de planeamento fiscal que visassem a obtenção de vantagem fiscal respeitantes ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), ao Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e ao Imposto do Selo (IS).

Posto isto, com a transposição da Diretiva (UE) 2018/822 deixa de fazer sentido a manutenção de dois diplomas que versem sobre a comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo, pelo que a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho que transpõe a Diretiva para Portugal revoga o DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

### **4.2 Reporte de mecanismos**

No que respeita aos mecanismos transfronteiriços, serão de comunicação obrigatória todos aqueles que contenham pelo menos uma das características-chave descritas no anexo IV da Diretiva<sup>97</sup>.

Uma das novidades impostas pelo legislador português, é a obrigatoriedade de comunicação também dos mecanismos internos, que preencham pelo menos uma das características-chave do artigo 5<sup>o</sup><sup>98</sup>. Estes mecanismos são definidos como todos aqueles que por força das suas características objetivas, sejam aptos a ser aplicados ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em território português e não sejam mecanismos transfronteiriços<sup>99</sup>. Desta decisão resulta desde logo que o TJUE, por forma a assegurar que a interpretação dos conceitos da Diretiva, entre outros os conceitos de DUE que se apraza necessário analisar, terá competência para dirimir quaisquer questões interpretativas<sup>100</sup>.

---

<sup>97</sup> Cfr. art.3º da Lei n.º 26/2021, de 20 de julho de 2020

<sup>98</sup> Cfr. art.7º da Lei n.º 26/2021, de 20 de julho de 2020

<sup>99</sup> Cfr. alínea h), do art.2º da Lei n.º 26/2021, de 20 de julho de 2020

<sup>100</sup> Cfr. Ac. do TJUE, de 10 de novembro de 2011, C-126/10, *Foggia*.

Pese embora que no DL nº 29/2008, de 25 de fevereiro já estivesse previsto o reporte obrigatório de mecanismos de planeamento fiscal agressivo, é certo que a lei que ora se analisa vem fazê-lo de forma mais assertiva e com uma maior abrangência. Daqui resulta inevitavelmente um aumento do fluxo de informações, o que vai obrigar a AT a um esforço acrescido com o inerente aumento dos custos administrativos. Pela mesma lógica, os custos de cumprimento da obrigação de reporte por parte dos contribuintes irão ser também mais onerosos<sup>101</sup>.

Com a referida extensão do alcance da Diretiva, o objetivo do legislador nacional é claro. Tem em vista aproximar-se o mais possível de um sistema fiscal transparente, decidiu para isso incluir na obrigação de comunicação de mecanismos potencialmente agressivos não apenas os mecanismos transfronteiriços, mas também os mecanismos internos, o que apesar do eventual aumento de custos administrativos e de cumprimento nos parece proporcional atendendo ao bem defendido – a transparência do sistema, e sobretudo a receita fiscal. Além disso, não poderemos deixar de referir que com esta decisão o legislador dá peso ao princípio da igualdade tributária, princípio jurídico-constitucional segundo o qual todos os cidadãos se encontram obrigados ao pagamento de impostos, devendo ser tratadas de forma igual situações iguais, e de forma diferente situações diferentes. Ora o legislador não iria de encontro a este princípio ao impor diferentes obrigações eventualmente a um mesmo sujeito passivo, apenas por se tratar de um mecanismo com relação a um só EM, a mais do que um EM e, mesmo, em determinadas condições, a um país terceiro.

Relativamente a um possível problema de sobrecarga do CCN, o legislador português, preveniu-o, quando, no artigo 16º da Lei, deixou claro que a troca automática de informações apenas ocorrerá relativamente aos mecanismos transfronteiriços.

### **4.3 Características-Chave**

No que respeita a esta temática, o legislador clarificou alguns pontos e acrescentou outros.

Nas características-chave da categoria B, o legislador foi além do exigido na Diretiva acrescentando que estarão também sujeitos ao regime obrigatório de comunicação os mecanismos que “convertam” um rendimento em categorias de

---

<sup>101</sup> Neste sentido foi também PINTO, Ana Azevedo, (2019), *op. cit.*, aquando da análise da Proposta de Lei 11/XIV/1ª (GOV), p. 52.

rendimento não sujeitas a tributação<sup>102</sup>, sendo certo que a Diretiva apenas submete a esta obrigatoriedade as conversões de rendimento em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos tributados a um nível mais baixo ou isentos de tributação<sup>103</sup>.

Quanto às características-chave da categoria C, o legislador nacional reduziu a margem de incerteza da definição de taxa zero, ao estabelecer como obrigatória a comunicação dos mecanismos em que o destinatário seja residente, para efeitos fiscais, numa jurisdição fiscal que não o sujeite a qualquer imposto sobre as sociedades ou o sujeite a um imposto sobre as sociedades, mas isentando-o depois, ou aplicando-lhe uma taxa nominal inferior a 1%, ou em geral quando se verifique uma tributação mais favorável, isenção de tributação ou não sujeição na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais<sup>104</sup>.

Relativamente às características chave da categoria D, os mecanismos que envolvam uma cadeia não transparente de propriedade jurídica ou de beneficiários efetivos, com recurso a pessoas, mecanismos ou estruturas legais em que não seja possível identificar esses beneficiários efetivos<sup>105</sup>, o legislador remete-nos para a definição estabelecida na Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, segundo a qual são beneficiários efetivos a pessoa ou pessoas singulares que, em última instância, detêm a propriedade ou o controlo do cliente e ou a pessoa ou pessoas singulares por conta de quem é realizada uma operação ou atividade,. (aliena h), do art. 2º).

Por fim, nas características-chave da categoria E, foi clarificado que apenas deverão ser comunicados os mecanismos que envolvam a utilização de regimes de salvaguarda ou proteção unilateralmente assumidos numa jurisdição que não se encontrem previstos no consenso internacional consagrado nas normas da OCDE sobre preços de transferência<sup>106</sup>.

Se na transposição da Diretiva, ainda que com pontuais adaptações, o legislador se cingiu às definições na sua génese na Diretiva, que já eram pouco claras, dificultando a compreensão por parte dos contribuintes do preenchimento de cada característica-chave, ele veio depois, nas orientações gerais emitidas em janeiro de 2021, prestar esclarecimentos relevantes. A destacar, a alínea b) do n.º 2 do art. 5º em que quando se refere a “outras categorias de rendimentos” o legislador alude a qualquer outra tipologia

---

<sup>102</sup> Cfr. aliena b), do n.º 2 do artigo 5º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>103</sup> Cfr. anexo IV, Parte II, B, n.º 2 da Diretiva.

<sup>104</sup> Cfr. subalíneas iv) e iii) da alínea a), do n.º 3 do art. 5º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>105</sup> Cfr. subalínea iii) da aliena b), do n.º 4 do art. 5º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho

<sup>106</sup> Cfr. alínea a), do n.º 5 do art. 5º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho de 2020

de rendimento cujo enquadramento jurídico-tributário preveja uma tributação mais favorável, uma isenção de tributação ou uma não sujeição a tributação e não às categorias de rendimentos previstas CIRS. Também esclarece relativamente que relativamente ao pagamento que “seja tributado mais favoravelmente” mencionado na subalínea iv), da alínea a), do n.º3 do art. 5º, tal deve ser entendido na jurisdição de residência do destinatário para efeitos fiscais e, cumulativamente, tal jurisdição constitua um país, território ou região com um regime fiscal mais favorável que conste da lista aprovada pela portaria prevista no artigo 63º- D da LGT, e ainda quando o tratamento desse concreto pagamento na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais seja considerado, no momento em que o pagamento é recebido, como uma prática fiscal prejudicial (*harmful tax practice*) nos termos definidos pelo Fórum sobre Práticas Fiscais Prejudiciais (*Forum on Harmful Tax Practices – FHTP*). Por último, esclarece ainda que para efeitos da alínea b), do n.º 5 do art. 5º não são relevantes as transferências que envolvam um estabelecimento estável, já que este não apresenta individualidade face à entidade jurídica que o detém e estão em causa transferências entre empresas associadas<sup>107</sup>.

#### 4.4. Teste do benefício principal

No que respeita ao teste do benefício principal, diz-nos o art. 6º que as características-chave constantes do n.º1, do n.º 2 e das subalíneas *iii*) e *iv*) da alínea *a*) do n.º 3 do artigo 5º só relevam para efeitos da obrigação de comunicação se nelas puder considerar-se verificado o teste do benefício principal.

Além disso, o legislador português veio esclarecer o conceito de vantagem fiscal enquanto resultado expectável do mecanismo, como a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto, incluindo a utilização de prejuízos fiscais, ou a obtenção de benefício fiscal que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo. Para que não restem dúvidas, esclarece-se ainda que apenas tem relevância a vantagem fiscal que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem o mecanismo, daí que a verificação do teste do benefício principal pressuponha, cumulativamente, a existência

---

<sup>107</sup> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Orientações Gerais (*Guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, jan/2021, [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Regime\\_Comunicacao\\_Mecanismos\\_internos\\_transfronteiricos/Comunicacao\\_de\\_Mecanismos/Documents/Lei\\_26\\_2020\\_Orientacoes\\_Gerais\\_Guidelines.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Regime_Comunicacao_Mecanismos_internos_transfronteiricos/Comunicacao_de_Mecanismos/Documents/Lei_26_2020_Orientacoes_Gerais_Guidelines.pdf), pp. 43 a 46, consult. em 30/mar/2021.

de um mecanismo e a existência de uma vantagem fiscal. E do mesmo modo, não se verifica o teste do benefício principal quando a vantagem fiscal é totalmente obtida em resultado direto e imediato (sem intermediação de um mecanismo) do preenchimento dos pressupostos legais de que a mesma depende, ou, numa outra terminologia, quando a vantagem fiscal constitui a concretização direta e imediata da própria estatuição ou provisão da norma fiscal e da sua finalidade<sup>108</sup>.

## 4.5 Intermediário

Cumpra ao intermediário comunicar à AT, todas as informações que sejam do seu conhecimento, que estejam na sua posse ou sob seu controlo, mantendo-se o prazo de 30 dias seguidos, contados consoante o que ocorrer primeiro: (i) do dia seguinte àquele em que o mecanismo foi disponibilizado para ser implementado; (ii) do dia seguinte àquele em que o mecanismo esteja pronto para ser aplicado, ou (iii) do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo de aplicação do mecanismo<sup>109</sup>.

A comunicação deve também ser efetuada, pela pessoa considerada intermediário, no prazo de 30 dias seguidos àquele em que foi prestado, diretamente, ou por interposta pessoa, apoio ou aconselhamento, de todas as informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou controlo relativamente a quaisquer mecanismos transfronteiriços ou internos<sup>110</sup>.

Relativamente a um mecanismo comercializável<sup>111</sup>, foi mantida a obrigatoriedade de apresentação de um relatório de atualização a cada 3 meses<sup>112</sup>.

Perante uma obrigação múltipla de comunicação, o intermediário fica dispensado de comunicar à AT se perante esta fizer prova documental de que as mesmas informações haviam já sido comunicadas noutra EM, dispondo para isso do prazo referido supra, acrescido de 10 dias<sup>113</sup>. A este propósito, somos a crer que esta situação poderia ser evitada se entre as AT's vigorasse um sistema de troca de informações mais eficiente, ao ponto de perceberem se determinado mecanismo transfronteiriço havia já sido

---

<sup>108</sup> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, (2021), *op. cit.*, pp 52 e 53.

<sup>109</sup> Cfr. n.º 1 do art.10º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>110</sup> Cfr. n.º 3 do art.10º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>111</sup> É todo o mecanismo concebido, comercializado, pronto a aplicar ou disponibilizado para aplicação, dispensando uma adaptação substancial dos mesmos, cfr. al. g) do art. 2º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>112</sup> Cfr. n.º 4 do art. 10º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>113</sup> Cfr. n.º 6 do art. 10º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

comunicado, em vez de fazerem recair sobre os intermediários a obrigação de apresentar informações sobre os mesmos mecanismos em diferentes EM.

Por último, na eventualidade existir mais do que um intermediário, a obrigação de comunicação de informações à AT incumbe a todos os intermediários envolvidos, os quais, todavia, ficam dispensados de comunicar, se novamente no prazo de 30 dias acrescido de 10 dias, os intermediários apresentarem junto da AT prova documental de que as mesmas informações tinham já sido comunicadas por outro intermediário<sup>114</sup>.

Relativamente às provas documentais que poderão ser apresentadas para que o intermediário possa usufruir da dispensa de comunicação, estas parecem-nos justificáveis e mais plausíveis do que uma simples prova testemunhal. No entanto, o legislador peca por não definir o meio pelo qual a mesma deve ser apresentada.

#### **4.6 Contribuinte relevante**

Este é um regime subsidiário, aplicável apenas quando não exista um intermediário obrigado a reportar o mecanismo, no prazo de 30 dias seguidos<sup>115</sup>.

Caso exista uma obrigação múltipla<sup>116</sup> de comunicação à AT, o contribuinte relevante dispõe de 30 dias acrescidos de 10 dias para fazer prova documental em como as mesmas informações tinham já sido comunicadas a outro EM, de modo a ficar dispensado dessa obrigação de comunicar<sup>117</sup>.

Existindo mais do que um contribuinte relevante, é obrigado a comunicar as informações à AT aquele que primeiro tenha acordado com o intermediário o mecanismo a comunicar ou aquele que administre a aplicação do mesmo, conforme o que verificar primeiro<sup>118</sup>. No entanto, existe dispensa de comunicação sobre o contribuinte relevante que no prazo de 30 dias acrescido de 10 dias fizer prova documental de que as mesmas informações tinham já sido comunicadas à AT por outro contribuinte relevante.<sup>119</sup>

---

<sup>114</sup> Cfr. n.ºs 7 e 8 do art. 10º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>115</sup> A contar consoante o que ocorrer primeiro, do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar seja disponibilizado para aplicação, do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar esteja pronto para aplicação ou do dia seguinte àquele em que seja realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo a comunicar, cfr. n.º 1 do artigo 12 do DL n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>116</sup> Estar sujeito à obrigação de comunicar informações sobre determinado mecanismo transfronteiriço perante as autoridades competentes de diferentes EM.

<sup>117</sup> Cfr. n.º 4 do art. 12º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020. Quanto a este aspeto defendemos a mesma posição exposta supra, vd 4.5 Intermediário.

<sup>118</sup> Cfr. n.º 5 art. 12º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>119</sup> Cfr. n.º 6 art. 12º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

Mantém-se a obrigação de comunicação a cada ano em que se aplique o mecanismo comunicado, juntamente com uma atualização das informações previamente comunicadas<sup>120</sup>.

Relativamente às provas documentais mantém-se a posição deixada supra<sup>121</sup>.

Por último, não podemos deixar de referir que exigir do contribuinte a comunicação de determinados mecanismos transfronteiriços, poderá ser uma exigência desmesurada, desde logo por não ser possível de garantir que todos tenham aliteracia e conhecimento suficientes para conseguir proceder corretamente à comunicação dos mecanismos.

#### **4.7 Dever legal ou contratual de sigilo**

A Diretiva, não se querendo sobrepor ao dever de sigilo profissional, aconselha no seu preâmbulo que, quando esteja em causa o sigilo profissional, o dever de comunicação se transfira para o contribuinte, deixando, todavia, aos EMs a possibilidade de adotarem as medidas necessárias para dispensar os intermediários de comunicar os mecanismos transfronteiriços cujas informações violem o respetivo dever legal de sigilo profissional.

O legislador português foi além do alcance da Diretiva, prevendo que o dever de comunicação prevaleça sobre o sigilo profissional, como se retira da letra dos artigos 13º e 14º. A regra geral é a de que a obrigação de comunicação à AT das informações relativas ao mecanismo cabe então ao contribuinte relevante<sup>122</sup>. Existindo um dever legal de sigilo profissional, o intermediário deve no prazo de 5 dias seguidos notificar o contribuinte relevante de que será ele a dever cumprir a obrigação de comunicação<sup>123</sup>, dispondo aquele de 30 dias a partir da receção da notificação para cumprir a referida obrigação. Posteriormente deve o contribuinte apresentar ao intermediário um comprovativo de submissão da declaração perante a AT<sup>124</sup> e, caso o intermediário não seja notificado do cumprimento da obrigação de comunicação pelo contribuinte relevante, caberá ao

---

<sup>120</sup> Cfr. n.º 2 art. 12º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>121</sup> A este propósito vd 4.4 Intermediário.

<sup>122</sup> Cfr n.º 1 art. 13º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>123</sup> Cfr. n.º 2 art. 13º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>124</sup> Cfr. n.º 3 art. 13º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

intermediário comunicar à AT as informações relativas ao mecanismo, no prazo de 10 dias seguidos<sup>125</sup>.

A obrigação de comunicar prevalece, diz-nos o n.º 1 do art. 14º, sobre o dever de sigilo a que podem estar obrigados, legal ou contratualmente, os intermediários ou contribuintes relevantes. Isto significa que, não só o dever de sigilo não poderá ser por estes invocado para evitar o cumprimento da obrigação de comunicação, como ao cumprir a referida obrigação de comunicação não incorrerão em qualquer responsabilidade associada à violação do dever de sigilo a que se encontram vinculados<sup>126</sup>.

De referir que, as informações comunicadas à AT ficarão protegidas pelo dever de sigilo previsto no art. 64º da LGT<sup>127</sup>.

A decisão de sobrepor a obrigação de comunicação ao dever de sigilo profissional, vem levantar sérios problemas nas áreas profissionais que com este trabalham diretamente, e onde se incluem, os Revisores Oficiais de Contas, os Agentes de Execução, Notários, Advogados, entre outros, tal como previsto pelos respetivos estatutos.

No que respeita ao dever de sigilo profissional dos Advogados, a respetiva Ordem representativa pronunciou-se relativamente ao anteprojeto para a transposição da Diretiva, mostrando completo desagrado e desacordo com o texto apresentado. A Ordem afirma mesmo tratar-se de uma violação do dever de sigilo profissional o que, diz também ser contrário previsto na Diretiva, a qual previa a manutenção do sigilo profissional dando apenas margem aos EM para decidirem de que forma deveria prevalecer o sigilo profissional sobre o dever de comunicação. E sublinha ainda que o Estado de Direito Democrático é dependente de uma advocacia livre e que o segredo profissional é a base da profissão do advogado<sup>128</sup>.

Na nossa opinião, o legislador português decidiu bem ao não discriminar o tipo de intermediário que presta aconselhamento. No entanto, cumpre realçar que o sigilo profissional dos Advogados<sup>129</sup> não é o mesmo que, por exemplo, o de uma consultora, desde logo pelo facto de o sigilo profissional dos Advogados não ter sido estabelecido em benefício dos seus clientes, mas antes por ser um pilar fundamental do sistema de justiça

---

<sup>125</sup> Cfr. n.º 4 art. 13º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>126</sup> Cfr. n.º 2 art. 14º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020.

<sup>127</sup> Cfr. n.º 3 art. 14º da Lei n.º 21/2020, de 21 de julho de 2020.

<sup>128</sup> CONSELHO GERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS, Transposição da Directiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (DAC 6). Violação do Sigilo Profissional, 31/mar/2019, <https://portal.oa.pt/comunicacao/comunicados/2019/comunicado-transposicao-da-directiva-ue-2018822/>, consult. a 28/mar/2021.

<sup>129</sup> Previsto no art. 92º EOA.

de qualquer Estado que preze a liberdade<sup>130</sup>. Além disso, no caso dos Advogados trata-se de um dever com assento na Constituição (cfr. art. 208º) e nos princípios do Estado de Direito, pelo que está em causa a ofensa e o caminho para a AT conseguir de modo espontâneo informações sujeitas a estreitos limites e prévio controlo judicial, que de outra forma não conseguiria tão facilmente (cfr. art. 75º EOA)<sup>131</sup>.

Posto isto, consideramos estar perante uma clara violação do sigilo profissional dos Advogados, mas também numa violação do direito de defesa dos contribuintes já que ainda que as informações sobre determinados mecanismos sejam partilhadas numa fase embrionária do aconselhamento fiscal, a verdade é que existe já uma relação de confiança entre o Advogado e o cliente, que será quebrada e mesmo violada com esta imposição da obrigatoriedade de comunicação das informações à AT.

O legislador português ao derogar expressamente o dever de sigilo profissional, vai consequentemente alterar significativamente a relação, como até agora se desenvolvia, entre Advogado e cliente, submetendo “os agentes económicos ao dever de exporem os seus próprios modelos de negócio, orientados por critérios de eficiência de que não está, obviamente, arredada a eficiência fiscal”<sup>132</sup> e limitando-se a converter qualquer interveniente num denunciante qualificado<sup>133</sup>.

Ademais, não compreendemos a ordem de prioridades do legislador quando considera a receita fiscal mais importante do que o combate ao terrorismo e branqueamento de capitais, isto é, o Advogado é obrigado a “violar” o seu dever de sigilo profissional, denunciando os seus clientes à AT, para defesa da receita fiscal de acordo com a Lei que temos vindo a analisar, mas no que respeita ao combate de branqueamento de capitais e financiamento de terrorismo, este tem que “respeitar” o mesmo sigilo profissional, estando apenas obrigado a delatar ao Bastonário em caso de suspeita.

Mais importa referir que com esta introdução legislativa, as sociedades de advogados portuguesas ficarão em desvantagem face às suas congéneres dos EM que na transposição da Diretiva não foram além da mesma, o que se traduz numa violação ao princípio da igualdade tributária.

---

<sup>130</sup> ESPANHA, João, DAC6 à portuguesa, o Fisco com o freio nos dentes, 10/ago/2020, <https://observador.pt/opiniao/dac6-a-portuguesa-o-fisco-com-o-freio-nos-dentes/>, consult. 28/mar/2021.

<sup>131</sup> SILVA, Fernando Castro, Transposição da DAC 6: o retrato de uma delação fiscal obrigatória, 09/nov/2020, <https://eco.sapo.pt/opiniao/transposicao-da-dac-6-o-retrato-de-uma-delacao-fiscal-obrigatoria/?fbclid=IwAR2V1fTEKZ-ySWFLn5wHQ6UW63ke9DMRLP9jZa2PsijlupbPDXFIArbWFHo>, consult. 28/mar/2021

<sup>132</sup> Idem.

<sup>133</sup> MATIAS, M. e SOARES, J., DAC 6: somos todos denunciante? 11/fev/2021. <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/dac-6-somos-todos-denunciante>, consult. 28/mar/2021

Por fim, consideramos estar em causa uma violação do sigilo profissional que impõe denúncias desmedidas e coloca em causa negócios e relações de confiança, quando seria da competência da AT, fazer uso das ferramentas e informações de que dispõe, para detetar a existência de mecanismos potencialmente agressivos para a receita fiscal.

## **4.8 Impostos abrangidos**

Também aqui, o legislador procedeu, uma vez mais, a uma extensão do alcance da Diretiva, abrangendo, tanto nos mecanismos transfronteiriços como nos mecanismos internos, a obrigação de comunicação no âmbito de um conjunto muito mais alargado de impostos a saber: o IRS, o IRC, o IVA, o IMI, o IMT e o Imposto de Selo<sup>134</sup>.

Com esta extensão, o legislador português vai conseguir a colaboração dos contribuintes na cobrança de mais impostos, o que se traduz num aumento da facilidade da cobrança dos mesmos. Vão-lhe chegar informações de extrema importância e detalhe que de outra forma dificilmente conseguiria obter. Isto é, através da inspeção tributária a AT, fazendo uso das ferramentas de que dispõe, não conseguiria identificar grande parte dos mecanismos de planeamento fiscal agressivo, ao transferir essa obrigação para os contribuintes, permitir-lhe-á despende tempo noutras inspeções tributárias e acima de tudo logrará, por certo, um aumento da receita fiscal associado ao já antigo, mas sempre presente bem jurídico-social – a transparência fiscal.

## **4.9 Regime Transitório**

A legislação portuguesa veio estabelecer um regime transitório segundo o qual a comunicação abrangerá os mecanismos transfronteiriços, cujo primeiro passo de implementação tenha ocorrido entre 25 de junho de 2018 (isto é após entrada em vigor da Diretiva) e 30 de junho de 2020<sup>135</sup>, funcionando para os mecanismos internos, uma obrigação de reporte a partir da data da entrada em vigor da nova Lei, atentos os prazos nesta previstos.

Entretanto os prazos previstos pela Lei em análise foram diferidos devido à pandemia de COVID-19 pelo DL n.º 53/2020, de 11 de agosto de 2020 e ainda pelo

---

<sup>134</sup> Cfr. arts. 4º e 7º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho de 2020

<sup>135</sup> Cfr. n.º 1 do art. 22º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho de 2020

Despacho nº 444/2020-XXII do SEAF de 19 de novembro de 2020, em consonância com a Diretiva (UE) 2020/876 de 24 de junho de 2020.

A este regime nada há a apontar na questão da retroatividade e do princípio da não retroatividade fiscal, previsto pela CRP no n.º 3 do art. 103º e complementado pelo art. 12º da LGT. No entanto, é evidente a distinção existente entre a data de início dessa obrigação para os mecanismos internos e para os mecanismos transfronteiriços, de onde resulta inevitavelmente uma violação do princípio da igualdade. Todavia, tal parece justificável já que o legislador português não conseguiria adotar um regime idêntico para os dois tipos de mecanismos, a alternativa seria sujeitar os mecanismos internos ao mesmo prazo de comunicação imposto pela Diretiva, o que resultaria numa violação do princípio da não retroatividade fiscal.

Ainda assim, é notória a desproporcionalidade de tal medida, que impõe aos contribuintes relevantes e intermediários relativamente a obrigação de conservação de informações que poderão nem estar obrigados a conservar, para realizarem eles próprios a retrospectiva de mecanismos que efetuaram ou acompanharam, para procederem à sua comunicação e não o fazendo estarão sujeitos à aplicação de coimas.

#### **4.10 Consequências do incumprimento das obrigações de reporte**

Aquando do incumprimento das obrigações de comunicação o intermediário ou contribuinte incorrem em responsabilidade contraordenacional.

Decidiu bem o legislador ao subsumir o incumprimento das disposições a uma contraordenação às quais serão aplicáveis as disposições do RGIT<sup>136</sup>. Já que como entende o Prof. Figueiredo Dias o critério para a delimitação material dos crimes e das contraordenações impende sobre a neutralidade ética da conduta que integra o ilícito de mera contraordenação por contraposição ao desvalor da conduta que integra o ilícito penal, indiferença ética que se situa necessariamente ao nível da conduta e não ao nível do ilícito<sup>137</sup>. Entende também a este propósito o Prof. Germano Marques da Silva que o

---

<sup>136</sup> Cfr. art. 20º da Lei 26/2020, de 21 de junho de 2020

<sup>137</sup> Cf. DIAS, Jorge Figueiro, “O Movimento da Descriminalização e o ilícito de Mera Ordenação Social”, Centro de Estudos Judiciários, Jornadas de Direito Criminal – O Novo Código Penal Português e Legislação Complementar, pp. 327, 351 ss.

critério de distinção deverá ser o da relevância ou irrelevância ética das condutas<sup>138</sup>, lembrando que o bem jurídico que aqui se vem acautelando é a transparência fiscal.

Em caso de falta de apresentação ou apresentação à AT fora do prazo estabelecido para as comunicações exigidas, a coima prevista de 6 000€ a 80 000€ para as pessoas singulares<sup>139</sup>, sendo cometida por pessoa coletiva o limite máximo passa a ser de 160 000€<sup>140</sup>.

Perante omissão ou inexatidão da informação prestada à AT, o legislador português previu um limite de coima entre os 2 000€ e 60 000€<sup>141</sup>, limite máximo que pela mesma ordem de ideias supra exposta passa a ser de 120 000€ nas pessoas coletivas.

A falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo de esclarecimentos<sup>142</sup>, aperfeiçoamentos ou informação complementar requerida pela AT, é punível com coima de 3 000€ a 80 000€<sup>143</sup>, no caso das pessoas coletivas o limite máximo é novamente de 160 000€.

Por último, relativamente aos mecanismos transfronteiriços cujo primeiro passo tenha tido lugar entre 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020, os limites mínimos e máximos são reduzidos para 1/5<sup>144</sup>.

Quanto às coimas e aos limites estabelecidos, estes parecem-nos aceitáveis e, mais do que isso, de encontro ao previsto pela Diretiva. Isto é, efetivas, proporcionais e dissuasivas. De facto, parecem cumprir o papel para o qual foram designadas, nomeadamente, desincentivar a prática de mecanismos de planeamento fiscal agressivo e punir assertivamente quem incumpe as disposições da presente lei.

#### **4.11 Outros impactos no sistema fiscal português**

Uma das questões a que deve ser destacada importância prende-se com o tratamento dos dados pessoais, isto é, o artigo 15º da presente Lei prevê entre as diversas

---

<sup>138</sup> SILVA, Germano Marques da, (2018), Direito Penal Tributário, Universidade Católica Editora, Lisboa

<sup>139</sup> Cfr. n.º 1 do art. 19º da Lei 26/2020, de 21 de junho de 2020

<sup>140</sup> Por força da aplicação do artigo 26.º, n.º 4, do Regime Geral das Infrações Tributárias, aplicável ex-vi artigo 20.º, n.º 1, da Lei.

<sup>141</sup> Cfr. n.º 2 do art. 19º da Lei 26/2020, de 21 de junho de 2020

<sup>142</sup> Estabelece o n.º 2 do art. 15º da Lei 26/2020, de 21 de junho de 2020, que o sujeito da obrigação (contribuinte relevante ou intermediário) poderá ser notificado para prestar esclarecimentos nos termos do CPPT, num prazo a fixar de 10 a 20 dias.

<sup>143</sup> Cfr. n.º 3 do art. 19º da Lei 26/2020, de 21 de junho de 2020

<sup>144</sup> Cfr. n.º 4 do art. 19º da Lei 26/2020, de 21 de junho de 2020

informações a comunicar, dados pessoais como nome, data de nascimento e local de residência, entre outros. Ora esta comunicação de dados pessoais de terceiros efetuadas pelo intermediário, restringe o direito fundamental à proteção de dados pessoais e o direito fundamental ao respeito pela vida privada.

Acresce que o facto de não existir uma entidade independente que rececione as comunicações com os dados pessoais dos visados no processo de troca de informações, em concreto -os intervenientes num esquema de planeamento fiscal agressivo -, é bastante criticável, já que está em causa uma obtenção direta e indiscriminada dos dados pessoais dos contribuintes, sem se considerar a lesão que daí possa resultar estes, o que desrespeitando eventualmente o princípio da necessidade<sup>145</sup>. Não podemos descorar que um contribuinte devidamente informado saberá que mesmo recorrendo a aconselhamento jurídico, havendo suspeita de planeamento fiscal agressivo, o intermediário estará obrigado a comunicar às autoridades tributárias não apenas informações sobre o alegado mecanismo, como as suas informações pessoais. Todavia, certo é que nem todos os contribuintes estarão a propósito devidamente informados, o que vai no sentido contrário ao previsto pelo RGPD, uma vez que este impõe um consentimento livre, específico, informado e explícito<sup>146</sup>.

Entretanto, e contrariamente ao que acontece na Diretiva, o legislador português previu no n.º 4 do artigo 15º o período temporal durante o qual as informações comunicadas serão mantidas - até ao décimo quinto dia - sendo obrigatoriamente destruídas após seis meses do decurso deste prazo. Com isto, vemos por parte do legislador uma preocupação com o RGPD o que cria nos contribuintes uma ideia de segurança e, inevitavelmente, irá facilitar a troca de informações.

É notório que a distinção entre planeamento fiscal e evasão fiscal é, como vimos, bastante subtil, tornando-se iminente o perigo de autoincriminação e surgindo a preocupação de a informação prestada gerar responsabilidade penal.

São de destacar neste âmbito dois princípios: o princípio da não autoincriminação que surge como uma emanação do catálogo dos direitos de defesa consagrados para os ilícitos contraordenacionais, previsto no n.º 10 do art. 32º da CRP e que deve prevalecer

---

<sup>145</sup> PICHEL, Paulo (2018) - Troca automática de informações financeiras, respeito pela vida privada e proteção de dados pessoais, Fórum de Proteção de Dados n.º 1, p. 52 e, no mesmo sentido, PEREIRA, Rafaela Valente, A Troca Automática De Informações Na União Europeia: A Comunicação Obrigatória de Esquemas de Planeamento Fiscal Agressivo – Compatibilidade com o RGPD - dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa – Porto, pp. 46

<sup>146</sup> Cfr. alínea 11 do art. 4º do RGPD

sobre o direito das autoridades administrativas, utilizarem elementos fornecidos pelos arguidos. Ainda o princípio *nemo tenetur* – seja na sua vertente de direito ao silêncio do arguido, seja na sua dimensão de “privilégio” do arguido contra uma autoincriminação que, embora não expresso e diretamente plasmado no texto constitucional, a doutrina e a jurisprudência portuguesas são unânimes não só quanto à sua vigência no direito processual penal português, como quanto à sua natureza constitucional<sup>147</sup>. Tendo o Tribunal Constitucional afirmado que “A instrumentalização do dever de colaboração decorrente da utilização dos documentos para um fim diferente daquele para o qual foram entregues e, portanto, o abuso do mesmo dever, é patente”<sup>148</sup> parece-nos evidente que os contribuintes estarão protegidos a este respeito.

Também nesse sentido vai a jurisprudência europeia ao entender que “as autoridades não possam recorrer a provas obtidas por meios coercivos”<sup>149</sup>, uma vez que estas provas apenas poderão revelar utilidade na cobrança de impostos<sup>150</sup>. E também da definição prevista na CEDH de um processo equitativo, ainda que não esteja expresso este direito à não autoincriminação, parece-nos ser de fácil assunção a sua importância para a concretização do mesmo face ao teor do artigo 6º.

No artigo 17º da Lei em análise, o legislador português esclarece as finalidades das informações comunicadas à AT e, entre elas, encontra-se a divulgação no portal das finanças dos mecanismos comunicados. Previsão esta que tem como objetivo a prevenção da evasão fiscal e que nos parece à partida uma boa iniciativa e que cumprirá não só a prevenção da evasão fiscal, como um desincentivo à prática dos mecanismos em questão.

Ao longo do texto da lei, é possível de compreender que a AT, após o cumprimento da obrigação de comunicação por parte dos intermediários e contribuintes, poderá solicitar esclarecimentos acerca das informações prestadas. No entanto, o legislador não prevê nenhum prazo dentro do qual a AT poderá exercer tal direito, o que nos parece uma violação do princípio da segurança jurídica, decorrente da ideia de Estado de Direito Democrático constante do art. 2º da CRP.

Por fim, importa elucidar que ficam excluídos do âmbito de aplicação deste regime a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais e o aconselhamento relativo a uma situação

---

<sup>147</sup> Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. n.º 594/11.5TAPDL.L1-5, de 17/04/2012

<sup>148</sup> Ac. n.º 298/2019 do Tribunal Constitucional, n.º Processo n.º 1043/17

<sup>149</sup> Cfr. Ac. do TEDH de 3 de maio de 2001, Proc. n.º 31827/96, J.B. v. Switzerland

<sup>150</sup> Cfr. Ac. do TEDH, de 16 de junho de 2015, Proc. n.º 784/14, Van Weerelt v. The Netherlands

tributária existente do contribuinte relevante, onde se inclui o aconselhamento no âmbito de procedimentos e processos tributário<sup>151</sup>.

## 5. Transposição da Diretiva em outros Estados-Membros

De seguida faremos uma breve análise da transposição para alguns Estados-Membros.

Por um lado, temos EM que mantiveram (quase) por completo as diretrizes da Diretiva e não estenderam o seu alcance aos mecanismos internos, entre eles a França, República Checa, Áustria, entre outros, dos quais se destacam os seguintes.

A Estónia vai de encontro à Diretiva, sem extensão dos impostos abrangidos e não abrangendo os mecanismos internos, mas apresenta características adicionais relativas às disposições que afetam o intercâmbio de informações sobre contas financeiras. Já no que respeita ao sigilo profissional, um intermediário abrangido por este fica isento da obrigação de comunicação, mas é obrigado a notificar outro intermediário ou, na sua falta, o contribuinte relevante sobre a obrigação de comunicação. Além disso, será possível que um cliente, por consentimento escrito, isente um advogado da obrigação de manter o sigilo profissional, o que, por sua vez, permitiria ao advogado denunciar as informações<sup>152</sup>.

A lei finlandesa encontra-se igualmente em total consonância com a Diretiva no que respeita aos impostos abrangidos, ao âmbito das características-chave e mecanismos a reportar. Mas prevê que os intermediários qualificados possam ser obrigados a relatar o acordo numa “*no name basis*”. No entanto, uma vez reivindicado o sigilo profissional, o intermediário é obrigado a notificar outros intermediários e contribuintes relevantes<sup>153</sup>. No mesmo sentido, temos também a Alemanha que embora não alargue o âmbito de

---

<sup>151</sup> CCR LEGAL, Dac 6 Transposição para o ordenamento jurídico português, 24/jul/2020, <http://ccrlegal.pt/legal-flash/mail/flash046pt.html>, consult. em 22/mar/2021.

<sup>152</sup> KPMG, *Mandatory Disclosure Rules, Estonia enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-estonia-january-2020.pdf>, consult. em 28/mar/2021.

<sup>153</sup> KPMG, *Mandatory Disclosure Rules, Finland enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-finland-january-2020.pdf>, consult. em 28/mar/2021.

aplicação a mecanismos internos, admite essa possibilidade<sup>154</sup>. Já a Irlanda, não o faz por já possuir um regime próprio para tal<sup>155</sup>.

Por outro lado, temos EM que alargaram a sua aplicação a mecanismos internos, caso apenas da Suécia e da Polónia, este último a destacar.

A Polónia, primeiro EM a transpor a Diretiva, definiu requisitos de divulgação mais amplos, incluindo todos os impostos, abrangendo mecanismos internos, prevendo um conjunto adicional de características-chave e uma aplicabilidade extraterritorial a intermediários e contribuintes não residentes (incluindo não pertencentes à UE). Além disso, a Polónia adotou uma abordagem mais rígida do que o exigido pela própria diretiva, obrigando a que todos os acordos afetados por esta e celebrados entre 25 de junho de 2018 e 1 de janeiro de 2019 sejam obrigatoriamente comunicados às autoridades fiscais polacas até 30 de março de 2019, o que resulta num ano e meio antes do prazo de 31 de agosto de 2020 indicado na Diretiva. A legislação polaca também inclui disposições que permitem que certos intermediários (por exemplo, advogados, consultores fiscais e certos consultores financeiros) beneficiem do sigilo profissional. No entanto, sendo este reivindicado, o intermediário deve informar o contribuinte e todos os outros intermediários desse facto por escrito<sup>156</sup>.

---

<sup>154</sup> KPMG, *Mandatory Disclosure Rules, Germany enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-germany-january-2020.pdf>, consult. em 28/mar/2021.

<sup>155</sup> KPMG, *Mandatory Disclosure Rules, Ireland enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-factsheet-ireland-january-2020.pdf>, consult. em 28/mar/2021.

<sup>156</sup> KPMG, *Mandatory Disclosure Rules, Implementation of mandatory disclosure rules in Poland*, out/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/10/mdr-factsheet-poland-october-2020.pdf>, consult, 28/mar/2021.

## 6. Conclusões

- I. Com a era da globalização instaurada e a liberdade de circulação de pessoas e capitais, tornou-se cada vez mais fácil para os contribuintes realizarem transações fora de fronteiras.
- II. Consequentemente a dificuldade de cada EM de lançar e cobrar impostos aumentou, gerando perda de receitas fiscais.
- III. Surgem cada vez mais esquemas por parte do contribuinte para fugir à cobrança de impostos ou se sujeitar a uma menor taxa de tributação, sendo de realçar fenómenos como a evasão fiscal, a fraude fiscal e o planeamento fiscal agressivo, este sendo o de maior complexidade por ser tão ténue a linha que o separa da fraude fiscal.
- IV. Neste sentido, surgiram diversas iniciativas por parte da OCDE – Ações BEPS e pela Comissão – Diretiva 2011/16/EU, que tem vindo a sofrer alterações até à mais recente – DAC 6.
- V. A DAC 6, alinhada com a Ação 12 e a Ação 5 do BEPS, assenta em dois momentos distintos articulados entre si: a obrigação de comunicação de determinados mecanismos indiciadores de potencial risco de evasão fiscal com estrutura transfronteiriça e a troca automática e obrigatória das informações recolhidas entre os Estados- Membros.
- VI. Ao longo do seu texto a Diretiva deixa conceitos imprescindíveis para a compreensão da mesma apresentados de forma teórica e vaga, como é o caso teste do benefício principal e das características-chave, o que dificulta a compreensão da mesma.
- VII. A Diretiva prevê que estarão sujeitas à obrigação de comunicação os mecanismos transfronteiriços potencialmente agressivos, desde que satisfaçam pelo menos uma das características-chave.
- VIII. A obrigação recairá sobre o intermediário, ou na impossibilidade deste, sobre o contribuinte relevante.
- IX. Para que determinados mecanismos sejam obrigatoriamente comunicados é necessário que além de uma característica-chave, satisfaçam ainda o teste do benefício principal, o que ocorrerá quando do mecanismo seja expectável a obtenção de uma vantagem fiscal.

- X. O teste do benefício principal é exigível apenas em determinadas características-chave pois funciona como um filtro, atuando apenas naquelas que a partida não indiciam um risco significativo de planeamento fiscal potencialmente agressivo.
- XI. Entendemos que a Diretiva na persecução dos seus objetivos deverá respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes.
- XII. No que respeita ao seu regime transitório, tal não se mostra um problema nem um desrespeito pela proibição da retroatividade já que a Diretiva não terá aplicação a a mecanismos anteriores à sua entrada em vigor e o facto de ter aplicação relativamente a atos anteriores à entrada em vigor das respetivas leis nacionais, também não será problema atendendo ao hiato temporal de os contribuintes dispõe para identificar os mecanismos cuja obrigação passa a ser obrigatória
- XIII. Na transposição da Diretiva para Portugal – Lei n.º 26/2020, de 20 de julho o legislador português foi além do previsto na Diretiva, alargando o seu alcance aos mecanismos internos, derrogando o sigilo profissional, abrangendo mais impostos e expandindo as características-chave.
- XIV. No que respeita aos mecanismos internos, a intenção do legislador terá sido boa e a mesma da prevista para a comunicação dos mecanismos transfronteiriços – transparência fiscal e evitar perda de receitas fiscais.
- XV. Ao sobrepor a obrigação de comunicação ao sigilo profissional, o legislador está a incorrer numa clara violação deste sigilo e conseqüentemente, numa violação do direito de defesa e do direito à confiança. Além disso e olhando ao sigilo profissional dos advogados, as sociedades portuguesas ficam em desvantagem em relação às suas congéneres de outros EM, o que se traduz numa violação do princípio da igualdade tributária.
- XVI. Quanto ao regime transitório, não se poderá invocar uma violação da proibição da retroatividade, mas uma desproporcionalidade ao exigir a conservação de informação de mecanismos que realizaram ou acompanharam, para procederem à sua comunicação e não o fazendo estarão sujeitos à aplicação de coimas.
- XVII. Ao não definir com clareza planeamento fiscal agressivo, vantagem fiscal entre outros aspetos desta Lei, o legislador não só torna o seu cumprimento difícil como viola o princípio da certeza jurídica.
- XVIII. No que respeita ao regime sancionatório, o legislador esteve bem em incluí-lo nas contraordenações, já que o bem jurídico protegido não tem caráter patrimonial – transparência fiscal.

XIX. De uma breve análise de transposições para outros EM, é possível de concluir que é comum o alargamento do alcance da Diretiva a outros impostos e até aos mecanismos internos, no entanto Portugal parece pioneiro nesta derrogação do sigilo profissional.

## **Lista Bibliográfica**

### **I. Livros e artigos científicos**

#### **A.**

AFONSO, Carlos Carlos José de Aguiar Moniz (2019) - A Sexta Alteração À Diretiva De Troca De Informações: A Comunicação Obrigatória de Esquemas de Planeamento Fiscal e o seu Impacto nos Direitos Fundamentais” – Dissertação de mestrado  
Universidade Católica Portuguesa – Porto;

#### **C.**

CANOTILHO, José Joaquim Gomes (2017) - Direito constitucional e teoria da constituição, Coimbra Almedina;

#### **D.**

DIAS, Jorge Figueiredo, (1983), O Movimento da Descriminalização e o ilícito de Mera Ordenação Social, Centro de Estudos Judiciários, Jornadas de Direito Criminal – O Novo Código Penal Português e Legislação Complementar;

#### **M.**

MORAIS, Rui Duarte (2012) - Manual de Procedimento e Processo Tributário, 1.<sup>a</sup> edição, Almedina;

#### **N.**

NABAIS, José Casalta (2015), Direito Fiscal, 6<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina;

#### **O.**

OLIVEIRA, Maria Odete (2012) - O Intercâmbio de Informação Tributária, Coimbra, Almedina;

## **P.**

PICHEL, Paulo (2018), Troca Automática de Informações Financeiras, respeito pela vida privada e proteção de dados pessoais, Fórum de Proteção de Dados n.º 5;

PINTO, Ana Azevedo, (2019), Comunicação Obrigatória De Mecanismos De Planeamento Fiscal: Uma Violação Dos Direitos Dos Contribuintes?, dissertação de mestrado – Universidade Católica Portuguesa, Lisboa;

PIRES, Rita Calçada (2018) - Manual de Direito Fiscal Internacional, Almedina;

PRATS, Francisco Alfredo García (2019) - La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6);

## **S.**

SILVA, Germano Marques da, (2018) - Direito Penal Tributário, Universidade Católica Portuguesa Editora Lisboa;

## **T.**

TEIXEIRA, Glória (2013) - III Congresso de Direito Fiscal (2013) – Cooperação e Troca de Informações entre Administrações fiscais: o caso português - João Sérgio Ribeiro, Vida Económica

## **V.**

TANZI, Vito (2000) - *Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites*, IMF, WP/00/18.

VOJE, J. (2017) - “EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements”, European Taxation. Vol. 57, n.º 5;

**X.**

XAVIER, Alberto (1993) Direito Tributário Internacional – Tributação das operações internacionais, Almedina Coimbra,

## **II. Documentos eletrónicos**

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Lei n.º 26/2020, de 21 de julho de 2020, <https://dre.pt/home/-/dre/138461836/details/maximized>;

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Proposta de Lei n.º 11/XIV/1ª, <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a566b786c5a793944543030764e554e505269394562324e31625756756447397a5357357059326c6864476c3259554e7662576c7a633246764c7a686c4e324e6a4e4467794c5749784f4751744e44566a4f533035596a646b4c57497a4d574d7a4e7a673159544a685a4335775a47593d&fich=8e7cc482-b18d-45c9-9b7d-b31c3785a2ad.pdf&Inline=true>;

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Orientações Gerais (Guidelines) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, jan/2021, [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Regime\\_Comunicacao\\_Mecanismos\\_internos\\_transfronteiricos/Comunicacao\\_de\\_Mecanismos/Documents/Lei\\_26\\_2020\\_Orientacoes\\_Gerais\\_Guidelines.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Regime_Comunicacao_Mecanismos_internos_transfronteiricos/Comunicacao_de_Mecanismos/Documents/Lei_26_2020_Orientacoes_Gerais_Guidelines.pdf);

BARROSO Nuno, et al., Desafios Tributários, set/2015, <http://recursos.bertrand.pt/recurso?&id=10868912>;

CCR LEGAL, Dac 6 Transposição para o ordenamento jurídico português, 24/jul/2020, <http://ccrlegal.pt/legal-flash/mail/flash046pt.html>;

CLIFFORD CHANCE, LOOK OUT – *Why New Eu Tax Reporting Requirements Are Ahead!*, jun/2018, <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2018/06/look-out-why-new-eu-tax-reporting-requirements-are-ahead.pdf>;

COMISSÃO EUROPEIA/ COM (2012) 722 final, Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, 06/dez/2012, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2012\\_722\\_pt.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf);

COMISSÃO EUROPEIA/COM (2012) 351 final, sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros, 27/jun/2012, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=EN>;

COMISSÃO EUROPEIA, Ficha Temática do Semestre Europeu – Reduzir o planeamento fiscal agressivo, nov/2017, [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester-thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_pt.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_pt.pdf);

Confederation Fiscale Europeenne (CFE) & Asia Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA), Joint Opinion Statement FC 7/2015 and PAC 1/2015 on *Mandatory Disclosure Rules* (BEPS Action 12), abr/2015, <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/12/CFE-and-AOTCA-Opinion-Statement-FC-7-2015-on-Mandatory-Disclosure-Rules-BEPS-Action-12.pdf>;

CONSELHO EUROPEU, Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho De 25 De Maio De 2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>;

DELLOITE, *DAC 6/MDR Radar, Operational Tax News*, 25/nov/2020, <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/dac6-mdr-radar.html>;

EUROPEAN COMISSION - Questions and Answers on new tax transparency rules for intermediaries, 21/jun/2017 [https://www.eerstekamer.nl/bijlage/20170623/questions\\_and\\_answers\\_on\\_new\\_tax\\_2/document3/f=/vkfbjvi5h5si.pdf](https://www.eerstekamer.nl/bijlage/20170623/questions_and_answers_on_new_tax_2/document3/f=/vkfbjvi5h5si.pdf);

ESPANHA, João, *DAC6 à portuguesa - o Fisco com o freio nos dentes*, 10/ago/2020, <https://observador.pt/opiniao/dac6-a-portuguesa-o-fisco-com-o-freio-nos-dentes/>;

GARCIA, Nuno de Oliveira, *DAC 6: Lei n.º 26/2020, entre o encargo de comunicação e o dever da violação do sigilo*, 13/nov/2020, <https://eco.sapo.pt/opiniao/dac-6-lei-n-o-26-2020-entre-o-encargo-de-comunicacao-e-o-dever-da-violacao-do-sigilo/>;

GARRIGUES, *DAC 6: Regulations completing transposition of the directive in Spain have been published*, abr/2021, [https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/dac\\_6\\_regulations\\_completing\\_transposition\\_of\\_the\\_directive\\_in\\_spain\\_have\\_been\\_published.pdf](https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/dac_6_regulations_completing_transposition_of_the_directive_in_spain_have_been_published.pdf);

INTERTRUSGROUP, *DAC6: EU States – and intermediaries – race to meet cross-border tax transparency deadline*, 27/abr/2020, <https://www.intertrustgroup.com/insights/dac6-eu-states-and-intermediaries-race-to-meet-cross-border-tax-transparency-deadline/>;

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL, Direito fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE, out/2019, <http://recursos.bertrand.pt/recurso?&id=10868912>;

LOURENÇO, S. e MEIRA, A., DAC 6 – O Paradoxo Entre o Sigilo e a Obrigação de Comunicação, 16/set/2020, <https://www.caiadoguerreiro.com/pt-pt/publicacoes/o-paradoxo-entre-o-sigilo-e-a-obrigacao-de-comunicacao/>;

MATIAS, M. e SOARES, J., DAC 6: somos todos denunciantes?, 11/fev/2020, <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/dac-6-somos-todos-denunciantes>;

NORTON ROSE FULRIGHT, *DAC 6: how the new EU tax reporting requirements may affect insurers*, dez/ 2018, <https://www.nortonrosefulbright.com/en/knowledge/publications/e3935d85/dac-6-how-the-new-eu-tax-reporting-requirements-may-affect-insurers>;

-----, *DAC 6: EU tax disclosure rules, Mandatory reporting of cross-border transactions for taxpayers and intermediaries*, fev/2021, [https://www.nortonrosefulbright.com/-/media/files/nrf/nrfweb/knowledge-pdfs/24838\\_emea\\_brochure\\_dac-6-eu-tax-disclosure-brochure-update---update-to-9804-v3.pdf?la=en-de&revision=](https://www.nortonrosefulbright.com/-/media/files/nrf/nrfweb/knowledge-pdfs/24838_emea_brochure_dac-6-eu-tax-disclosure-brochure-update---update-to-9804-v3.pdf?la=en-de&revision=);

-----, *DAC 6: new EU tax disclosure rules, Mandatory reporting of cross-border transactions for taxpayers and intermediaries*, 25/jun/2018, <https://www.nortonrosefulbright.com/-/media/files/nrf/nrfweb/knowledge-pdfs/dac-6-new-eu-tax-disclosure-rules.pdf?la=en&revision=20e59a62-fcba-4a86-ae4d-4f394622b4b2>;

O Conselho Geral da Ordem dos Advogados, Transposição da Directiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (DAC 6) Violação do Sigilo Profissional, 31/mai/2019, <https://portal.oa.pt/comunicacao/comunicados/2019/comunicado-transposicao-da-directiva-ue-2018822/>;

OECD, *BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules – Public Discussion Draft*, OECD Publishing, Paris, 11/mai/2015, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\\_9789264241442-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1);

-----, *International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing, 27/jun/2019, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/international-exchange-framework-for-mandatory-disclosure-rules-on-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structure.pdf>;

-----, *Global Forum Transparency and Exchange of information for tax purposes*, s.d., <http://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/about/>;

-----, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 05/out/2015, <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>;

-----, *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World 10th Anniversary Report*, s.d., <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>;

SANTIGAGO, Bruno, *Sociedades multidisciplinares, segredo profissional e transparência fiscal*, 2/dez/2020, <https://eco.sapo.pt/opiniao/sociedades-multidisciplinares-segredo-profissional-e-transparencia-fiscal/>;

SILVA, Fernando Castro, *Transposição da DAC 6: o retrato de uma delação fiscal obrigatória*, 9/nov/2020, <https://eco.sapo.pt/opiniao/transposicao-da-dac-6-o-retrato-de-uma-delacao-fiscal-obrigatoria/?fbclid=IwAR2V1fTEKZ-ySWFLn5wHQ6UW63ke9DMRLP9jZa2PsijlupbPDXFIArbWFHo>

KPMG, *Mandatory Disclosure Rules, DAC6 transposition in Italy – legislation approved and Ministerial Decree published; further guidance expected*, dez/2020,

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/01/mdr-factsheet-italy-december-2020.pdf>;

-----, *Mandatory Disclosure Rules, Estonia enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-estonia-january-2020.pdf>;

-----, *Mandatory Disclosure Rules, Finland enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-finland-january-2020.pdf>;

-----, *Mandatory Disclosure Rules, Germany enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-germany-january-2020.pdf>;

-----, *Mandatory Disclosure Rules, Implementation of mandatory disclosure rules in Poland*, out/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/10/mdr-factsheet-poland-october-2020.pdf>;

-----, *Mandatory Disclosure Rules, Ireland enacts DAC6 transposition bill*, jan/2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-factsheet-ireland-january-2020.pdf>;

### **III. Jurisprudência**

#### **TEDH**

Acórdão do Tribunal Europeu Dos Direitos do Homem de 3 de maio de 2001, Proc. no. 31827/96, J.B. v. Switzerland

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 16 de junho de 2015, Proc. no. 784/14, Van Weerelt v. The Netherlands

## **TJUE**

Acórdão do TJUE, de 10 de novembro de 2011, C-126/10, Foggia.

Acórdão do TJUE de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke GmbH e Haupt-zollamt Hamburg-Jonas, C- 110/99.

Acórdão do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, C- 255/02.

Acórdão do TJUE de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commisioners of Inland Revenue, C- 196/04.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2008, dell'Economia e delle Finanze, anteriormente Ministero delle Finanze contra Part Service Srl, sociedade em liquidação, anteriormente Italservice Srl, Processo C-425/06Ministero.

Acórdão do TJUE de 10 de novembro de 2011, Foggia- Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A. v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proc: no 126/10.

## **TC**

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. nº 594/11.5TAPDL.L1-5, de 17/04/2012

## **Tribunal da Relação**

Ac. nº 298/2019 do Tribunal Constitucional, n.º Processo n.º 1043/17