

Universidade de Lisboa

Faculdade de Direito



Deveres de comunicação obrigatória de esquemas de planeamento fiscal abusivo: análise do regime português e inovações no panorama internacional

Marta Sofia Gonçalves

Mestrado em Direito e Prática Jurídica: especialidade em Direito Financeiro e Fiscal

Lisboa, Portugal

2019

Marta Sofia Gonçalves

“Deveres de comunicação obrigatória de esquemas de planeamento fiscal abusivo: análise do regime português e inovações no panorama internacional”

Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito Universidade de Lisboa, no âmbito da obtenção do grau de Mestre em Direito e Prática Jurídica: especialidade em Direito Financeiro e Fiscal, sob a orientação do Sr. Dr. Professor Gustavo Lopes Courinha.

Lisboa, Portugal

2019

Abstract

Nowadays, due to the configuration of the fiscal systems, it is considered a taxpayer right the adoption of licit behaviors that enable the obtention of fiscal savings. However, with globalization and the increase of competitiveness, we can verify that illicit behaviors that go against the spirit of the legal norms are now being adopted by taxpayers, through abusive tax planning mechanisms, which harm the integrity of the fiscal systems.

The present dissertation focuses its study on mandatory disclosure rules as a measure to obtain previous information about tax planning mechanisms, through cooperation between Promotors, taxpayers and Fiscal Administrations, to combat abusive tax planning. The cooperation duties provide Tax Administrations with information on abusive tax planning mechanisms, providing the necessary means to control or design new fiscal norms and have a deterrent effect against such mechanisms.

The Decree-Law n° 29/2008 of 25 February, active on the Portuguese jurisdiction for 10 years, establishes communication, information and explanation duties about abusive tax planning schemes, however the use of indeterminate legal concepts and the lack of revision of the diploma resulted in its failure.

In the European Union, through the Directive as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, was established the European mandatory disclosure rule, reinforcing the cooperation between Member States.

Although we conclude on the failure of the Portuguese regime, we can foresee that its weaknesses can be corrected by the transposition of the European norm, considering that the last one doesn't use indeterminate concepts, and subjects all Promotors acting in the European space to the same cooperation duties. With the necessary corrections inspired on the European norm, we believe that the Portuguese regime will contribute efficiently

in the combat of abusive tax planning, becoming a useful instrument to the Fiscal Administration.

Key-Words: Abusive Tax Planning, abusive tax planning mechanisms, mandatory disclosure rules, Decree Law N° 29/2008, mandatory automatic exchange of information

Resumo

A obtenção de poupança fiscal através de comportamentos lícitos assume-se como uma consequência da própria configuração dos sistemas fiscais, sendo um direito dos contribuintes. No entanto, com o fenómeno da globalização e o aumento da competitividade, verifica-se a adopção de comportamentos contrários ao espírito das normas legais, através de mecanismos de planeamento fiscal abusivo, prejudicando a integralidade dos sistemas fiscais.

A presente dissertação incide sobre o estudo dos deveres de comunicação obrigatória enquanto medidas de obtenção de informação prévia relativa a mecanismos de planeamento fiscal abusivo, através da cooperação entre Promotores, contribuintes e Administração Fiscal, como meio de combate ao planeamento fiscal abusivo. Os deveres de cooperação proporcionam informação relativa a mecanismos de planeamento fiscal abusivo, dotando a Administração Fiscal dos meios necessários ao controlo e definição de normas fiscais, tendo simultaneamente um propósito dissuasor quanto a estes mecanismos.

O Decreto-Lei nº29/2008 de 25 de Fevereiro, em vigor há 10 anos no ordenamento jurídico português, consagra deveres de comunicação, informação e esclarecimento de esquemas de planeamento fiscal abusivo. No entanto a utilização de conceitos indeterminados e a falta de revisão do diploma resultaram no insucesso do regime.

A nível Europeu, através da Directiva relativa à troca de informação automática obrigatória de mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal, consagrou-se o regime de comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal abusivo, reforçando a cooperação entre os Estados Membros.

Embora se conclua com o insucesso do regime português, prevê-se que com a transposição da norma europeia serão colmatadas as falhas que neste vigoram, dado que esta não recorre a conceitos indeterminados e sujeita todos os promotores que actuam no espaço europeu aos mesmo deveres. Assim, transpondo as correcções necessárias, prevê-se que o regime português contribuirá eficazmente no combate ao planeamento fiscal

abusivo dotando simultaneamente a Administração Fiscal e a União Europeia dos meios necessários.

Palavras-Chave: Planeamento Fiscal Abusivo, Mecanismos de Planeamento Fiscal Abusivo, Deveres de Comunicação Obrigatória, Decreto-Lei nº29/2008, Troca automática de informações obrigatória

Índice

Introdução.....	1
Parte I- Contextualização: O Planeamento Fiscal Abusivo.....	3
1-Conceito de Planeamento Fiscal vs Comportamentos Abusivos: Evasão Fiscal e Planeamento Fiscal Abusivo.....	3
2- Reacções ao Planeamento Fiscal Abusivo no ordenamento jurídico português	5
2.1- A cláusula Geral Anti-Abuso e medidas anti-abuso específicas	6
3- Planeamento Fiscal Abusivo no Contexto Internacional.....	8
3.1- Deveres de Comunicação obrigatória enquanto medidas de reacção ao Planeamento Fiscal Abusivo	10
Parte II- Regimes de Comunicação obrigatória Prévia no Contexto internacional.....	13
1-Regime dos Estados Unidos da América.....	13
2-Regime Britânico.....	16
Parte III- Análise do Regime Português de Comunicação Obrigatória de esquemas de Planeamento Fiscal Abusivo: O DL n°29/2008 de 25 de Fevereiro.....	20
1--Considerações Gerais do Regime: enquadramento, principais conceitos e objetivos	20
2-Ambito Subjectivo de aplicação: Destinatários e a concretização dos Deveres.....	22
2.1-Destinatários: conceito de Promotor.....	22
2.1.1- Pluralidade de Promotores	25
2.1.2- Transferência do dever de comunicação: Utilizadores como destinatários das Regras do Regime	26
2.2 Deveres consagrados no Regime.....	28
2.3- Regime Sancionatório e Obrigações da Administração Fiscal	32
3- Âmbito Objectivo de aplicação: impostos, vantagem fiscal e esquemas	39

3.1- Impostos abrangidos pelo Regime e o conceito de Vantagem Fiscal.....	39
3.1.1- Impostos	39
3.1.2- Conceito de Vantagem Fiscal e Planeamento fiscal	41
3.2- Esquemas de planeamento fiscal	45
3.2.1- Esquemas que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado	46
3.2.2- Esquemas que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta.....	49
3.2.3- Esquemas que envolvam operações financeiras ou sobre seguros susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário	51
3.2.4- Esquemas que implicam a utilização de Prejuízos Fiscais.....	53
3.2.5- Esquemas propostos com cláusula de exclusão ou de limitação de responsabilidade do Promotor	54
4- Algumas Reflexões críticas ao Regime	57
4.1- Relação com a Cláusula Geral Anti-Abuso	58
4.2- Restrição injustificada da Prestação de Serviços de Promotores Estrangeiros	59
4.3- Quantificação dos esquemas comunicados e utilidade do regime após uma década.....	61
Parte IV. A Directiva 2018/822 de 25 de Maio de 2018 da União Europeia no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.....	67
1- Contextualização: A Directiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e as suas sucessivas alterações.....	67
1.1 - A Directiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade	67
1.2 - A Directiva 2014/107/UE do Conselho de 9 de Dezembro de 2014, que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.....	70

1.3- Directiva (UE) 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015 que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade	73
1.4- Directiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade	75
1.5- Directiva (UE) 2016/2258 do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações antibrandeamento de capitais por parte das autoridades fiscais.....	78
2- Directiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar... 79	
2.1.-Contextualização: Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar ..	80
2.2- Análise da Mandatory disclosure rule europeia vs regime português	81
2.2.1- Mecanismos de Planeamento Fiscal Transfronteiras sujeitos a comunicação	83
2.2.2-Âmbito subjectivo e formalismo da comunicação	86
2.2.3- Cooperação entre os Estados Membros: troca automática obrigatória de informações	91
Conclusões Finais	93
Bibliografia Consultada.....	96

Introdução

O planeamento fiscal abusivo, entendido como a poupança fiscal obtida por intermédio de comportamentos contrários ao espírito da lei, tem vindo ao longo dos últimos anos a assumir proporções internacionais e novas configurações que dificultam a tarefa dos Estados relativa à protecção da integralidade dos seus sistemas fiscais.

São vários os malefícios resultantes da prática de mecanismos de planeamento fiscal abusivo, que se repercutem a 3 níveis distintos. A nível do Estado, a adopção de comportamentos que pretendam contornar o espírito da norma legal de modo a obter poupança fiscal não prevista por esta, causa avultadas perdas de receita tributária, colocando em causa a integralidade e a transparência do próprio sistema fiscal. Ao nível dos contribuintes, verifica-se que para compensar as perdas sentidas, estes são forçados a suportar uma fatia de impostos superior à que deveria ocorrer. Por último, a nível negocial verifica-se uma desvantagem competitiva entre as pequenas e médias empresas que não têm os mesmos recursos de planeamento que as empresas multinacionais.

Devido a estes malefícios, têm vindo a ser desenvolvidas, tanto a nível nacional, como internacional, medidas que se assumem como limites ao planeamento fiscal abusivo. Em 2013, a OCDE iniciou o Plano BEPS- Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, que através de 15 recomendações, estabelece as medidas a adoptar pelos Estados no combate ao planeamento fiscal abusivo.

Entre as recomendações da OCDE, encontra-se a Acção 12 relativa a deveres de comunicação obrigatória dirigidos aos promotores de mecanismos de planeamento fiscal abusivo, fundamentando-se em deveres de cooperação com as Autoridades Fiscais. As comunicações para serem eficazes devem ocorrer num espaço temporal atempado que permita o conhecimento prévio dos mecanismos de modo a que os Estados se possam precaver das melhores medidas de reacção.

A presente dissertação incide no estudo dos deveres de comunicação obrigatória, nomeadamente no Decreto Lei nº29/2008 de 25 de Fevereiro, que consagra no nosso

ordenamento jurídico deveres de cooperação entre os Promotores, contribuintes e a Administração Fiscal no combate ao planeamento fiscal abusivo.

O regime português é fortemente influenciado pelos regimes vigentes nos Estados Unidos e no Reino Unido, assumindo os mesmo objectivos: obtenção de informação atempada relativa a mecanismos de planeamento fiscal pela Administração Fiscal de modo a que esta possa tomar as medidas necessárias para se precaver e assume um objectivo de dissuasão, quanto à promoção e utilização de tais mecanismos.

No momento em que o regime português celebra 10 anos de vigência no ordenamento jurídico nacional, é instituído o regime europeu relativo à comunicação automática obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços, através da Directiva (EU) 2018/822 do Conselho de 25 de Maio de 2018. O regime europeu assume-se como uma norma de cooperação reforçada a nível da União, dado as insuficiências apresentadas pelos Estados no combate ao planeamento fiscal. Consagrando, assim uma abordagem única e coordenada entre todos os Estados Membros.

Iniciamos este estudo cientes das fragilidades que o regime nacional apresenta, nomeadamente quanto à utilização excessiva de conceitos indeterminados, e à sua falta de eficácia. No entanto, dado o carácter vinculativo da norma europeia, consideramos ser oportuno o confronto entre os 2 regimes de modo a concluir quanto a um possível rejuvenescimento do regime nacional através do regime europeu.

De modo conceptual, a presente dissertação encontra-se dividida em 4 partes. Primeiramente, na Parte I, é realizada uma análise do conceito de planeamento fiscal abusivo, traçando uma distinção face a planeamento fiscal e evasão fiscal, sendo feita referência aos limites consagrados no ordenamento nacional e a nível internacional. A Parte II, incide sobre o estudo dos regimes de comunicação obrigatória vigentes nos Estados Unidos e Reino Unido, dado o nível de sucesso que estes apresentam e por influenciarem as recomendações da OCDE, a nova Directiva Europeia e o próprio regime Português. A Parte III tem como foco a análise aprofundada do Decreto Lei nº29/2008, estudando o regime vigente no nosso ordenamento jurídico e a sua utilidade ao fim de uma década. Por último, na Parte IV, o estudo centra-se na nova Directiva Europeia, sendo feita uma análise do novo regime europeu e as suas implicações sobre o regime português.

Parte I- Contextualização: O Planeamento Fiscal Abusivo

Actualmente, é considerado legítimo o planeamento fiscal por parte dos contribuintes, não só a nível do ordenamento jurídico português, como no contexto internacional. Dado que o planeamento fiscal é motivado pela procura de uma poupança fiscal, figura esta que é transcendente a outros conceitos, nomeadamente planeamento fiscal abusivo e evasão tributária, sendo necessário fazer uma delimitação quanto ao conceito.

1-Conceito de Planeamento Fiscal vs Comportamentos Abusivos: Evasão Fiscal e Planeamento Fiscal Abusivo

No actual sistema fiscal, devido ao modo como este se encontra configurado, o planeamento fiscal, enquanto modo de gestão dos encargos tributários, acaba por se assumir como indispensável ao contribuinte, uma vez que é a este que compete interpretar e aplicar a lei para conseguir determinar e quantificar as obrigações tributárias a que está sujeito. Como refere Saldanha Sanches, o contribuinte só consegue gerir o risco fiscal associado às suas obrigações, se estiver munido de uma previsão atempada quanto à carga fiscal que estas vão determinar, sendo que as suas opções relativas a vias negociais, devido aos limites da neutralidade da lei fiscal¹, acarretam sempre consequências que variam consoante o carácter oneroso que apresentam.² Ou seja, são as própria limitações da neutralidade fiscal, que ocorrem por razões de prossecução de políticas parafiscais, que estão subjacentes ao planeamento fiscal, pois só com estas se verifica a obtenção de diferentes resultados fiscais que motivam as opções do contribuinte.³

¹ Encontra-se previsto no Artigo 81º alínea e) da Constituição da República Portuguesa, fundamentando-se no princípio da não ingerência do sistema fiscal na economia, isto é, incumbe ao Estado assegurar o bom funcionamento do mercado de modo a que se verifique uma equilibrada competitividade entre as empresas. NABAIS, José Casalta, (2010), *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, Coimbra P.160

² SANCHES, J.L Saldanha, As duas constituições- nos dez anos da cláusula Geral Anti-Abuso, in SANCHES, J.L Saldanha, CÂMARA, Francisco Sousa e GAMA, João Taborda (ORGZS.), (2009), *Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra P.39 e 40

³ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, (2015) Os Meios de Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo: A Actualidade e o Futuro, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico Criminais, Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, Coimbra P. 6 e 7 (Versão Electrónica Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34697/1/Os%20Meios%20de%20Combate%20ao%20Planeamento%20Fiscal%20Abusivo%20A%20Actualidade%20e%20o%20Futuro.pdf>)

Através do conhecimento prévio do risco fiscal que permite comparar as consequências que acarreta, o contribuinte consegue reduzir a sua carga fiscal, adoptando comportamentos que considere mais vantajosos para a sua situação.

A autonomia de escolha comportamental, pode, no entanto, fazer variar a classificação dos comportamentos adoptados consoante as consequências que estes implicam no sistema fiscal. Assim sendo, a redução da carga tributária pode ser obtida através de 3 tipos de comportamentos que irão implicar diferentes reações por parte da Administração Fiscal⁴. Em várias situações o legislador fiscal permite a ocorrência de uma poupança fiscal, através da concretização de normas negativas de tributação, sendo que se o contribuinte recorrer a estas, o seu comportamento é considerado como conforme ao sistema, dado que é o próprio legislador que os estatui (comportamento *intra leguem*). A redução do encargo fiscal é também passível de ser atingida através de comportamentos ilícitos, que atentam contra o estabelecido no sistema fiscal. (comportamento *contra leguem*) Por último, o contribuinte pode optar por adoptar comportamentos que lhe permitem contornar o espírito da lei, sendo externos à norma, conseguindo obter resultados que de outra forma não seriam atingidos (comportamentos *extra leguem*).

No primeiro grupo de situações estamos perante o planeamento fiscal que é aceite e tido como legítimo, visto que é um direito do contribuinte analisar o que será mais favorável para a sua situação tributária, optando por um regime que se lhe apresente como menos oneroso, permitido pela própria lei.

Os restantes grupos de comportamentos, assumem-se como ilegítimos, visto que a poupança fiscal obtida não pode ser considerada como razoável uma vez que resulta da violação dos princípios e normas do sistema fiscal ou pelo contorno ao espírito da lei.

Quando se verifica um comportamento expresso contrário à lei, o contribuinte viola um dever de cooperação, devendo ser alvo de sanção através do direito penal ou direito contraordenacional, concretizando-se a figura da evasão fiscal, ou fraude fiscal.⁵

⁴ SILVA, Amândio e CRAVO, Domingos, Planeamento fiscal-Conclusões da III Conferência Internacional de 2008, in SANTOS, António Carlos; LOBO, Carlos Baptista e PORTUGAL, Mário (ORGZS), (2014) *Colectânea de estudos de Contabilidade e Fiscalidade- 10 anos de GEOTOC-10 anos em memória do Prof.Sousa Franco*, OTOC Departamento de Comunicação e Imagem, Lisboa P.406

⁵ SALDANHA, J.L. Sanches, (2006), *Os Limites do Planeamento fiscal Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra P.21 e 22

Nas situações em que o contribuinte adopta comportamentos que lhe permitem contornar o espírito da lei, sem que se verifique uma violação expressa das normas legais, estamos perante a figura de elisão fiscal, que engloba o conceito de planeamento fiscal abusivo.⁶

Assim, o planeamento fiscal assume-se como a autonomia de escolha e gestão dos assuntos fiscais, sendo uma actividade legítima que é desenvolvida dentro dos limites do respeito pela letra e espírito da lei. Pelo contrário, o Planeamento Fiscal Abusivo, corresponde à adopção de comportamentos desviantes, i.e. comportamentos que embora não violem expressamente a lei resultam numa poupança fiscal que de outro modo não seria obtida, sendo, por isso, contrária ao pretendido pelo legislador não devendo ser tida em consideração.

O Planeamento fiscal abusivo, praticado especialmente por multinacionais, provoca impactos nefastos a 3 níveis: i) a nível Estadual, causa a perda de receitas tributárias necessárias ao financiamento dos Estados Fiscais, enfraquecendo a própria integridade do sistema fiscal, ii) a nível dos contribuintes, com a fuga aos impostos praticada pelos sujeitos que recorrem a comportamentos abusivos, os restantes sujeitos passivos são obrigados a suportar uma parcela maior das obrigações tributárias, para compensar a perda que os Estados sentem e iii) a nível negocial, as empresas de pequena e média dimensão ficam em situação de desvantagem competitiva face às multinacionais que conseguem reduzir a carga tributária a que estão sujeitas.⁷

2- Reacções ao Planeamento Fiscal Abusivo no ordenamento jurídico português

No âmbito do nosso ordenamento jurídico têm sido impostos limites ao planeamento fiscal abusivo devido aos efeitos nefastos que este acarreta no funcionamento do sistema, nomeadamente a perda de receita, e aumento dos custos administrativos relativos à fiscalização do funcionamento do sistema.

⁶ COURINHA, Gustavo Lopes, (2004), *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra P.15

⁷OCDE, (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, Paris P.8 (Versão Electrónica Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt.>)

De modo a garantir o respeito pelo correcto funcionamento do sistema, têm sido estabelecidos limites através de via legislativa, e via jurisdicional tendo os tribunais contribuído para a derrogação da Doutrina da Tipicidade Fechada.⁸

2.1- A cláusula Geral Anti-Abuso e medidas anti-abuso específicas

A Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA) foi introduzida no nosso ordenamento jurídico na década de 90⁹, constando actualmente no Artigo 38º número 2 da Lei Geral Tributária, funcionando como molde de aferição da regularidade dos comportamentos adoptados pelos contribuintes¹⁰ com vista a garantir o melhor funcionamento do sistema fiscal. A norma incide sobre todos os impostos e todos os contribuintes.

Enquanto limite ao planeamento fiscal abusivo, o que se pretende através da aplicação da CGAA é a desconsideração dos efeitos fiscais de negócios realizados através de meios artificiais e com abuso das formas jurídicas de modo a obter uma vantagem fiscal que de outro modo não ocorreria. Assume-se, portanto como uma “válvula de escape” do sistema fiscal, que permite o sancionamento de comportamentos *extra legem* dos contribuintes.¹¹

São 5 os elementos que compõem a CGAA¹²: i)Elemento Meio, que se reporta à identificação da via escolhida pelos contribuintes para a obtenção de poupança fiscal, ii)Elemento Resultado, que diz respeito ao objectivo que se pretende obter com o comportamento do contribuinte: o resultado almejado tem de se configurar na obtenção de uma vantagem fiscal, i.e obtenção de uma redução, eliminação ou deferimento da obrigação, sendo esta que moldura o comportamento do contribuinte, iii)Elemento Intelectual: tem de se verificar uma premeditação do contribuinte que pondera a utilidade da via escolhida face aos resultados obtidos, iv) Elemento Normativo, justificado pela Teoria da Fraude à Lei: tem de haver uma comprovação de que os actos são abusivos por permitirem a obtenção de resultados fiscais que não equivalem ao pretendido pelo

⁸ SANCHES, J.L Saldanha, As duas constituições- nos dez anos da cláusula Geral Anti-Abuso, Ob.Cit, P.40

⁹ Através da Lei nº 87-B/98 de 31 de Dezembro que aprovou o Orçamento de Estado

¹⁰ COURINHA, Gustavo, (2004), Ob.Cit P. 15

¹¹ MARQUES, Daniel Brás e CARNEIRO, Elsa Sá, (2015), Fiscalidade - O planeamento fiscal , os seus limites e o direito legítimo ao planeamento, in *Revista dos Revisores Oficiais de Contas* , Nº71, Outubro/Dezembro de 2015, Lisboa P.55 (Versão Electrónica Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>)

¹² COURINHA, Gustavo, (2004),Ob.Cit P.165 a 197

legislador e v) Elemento Sancionatório, após a verificação cumulativa dos anteriores elementos, o Legislador desconsidera os efeitos fiscais almejados, resultando na ineficácia legal destes e na reconstrução jurídica: devem ser repostos os efeitos pretendidos pela lei. Os elementos são de verificação cumulativa, visto que a aplicação da CGAA não deve bloquear o planeamento fiscal lícito dos contribuintes.¹³

Os elementos embora se configurem como autónomos, assumem carácter auxiliar entre si, visto que a sua identificação se encontra dependente entre eles.¹⁴

Para que ocorra a aplicação da CGAA é necessário que se verifiquem, além dos elementos da norma, 2 requisitos de aplicação: i) Tem de se estar perante um acto do contribuinte que tem como único objectivo a redução ou eliminação da sua carga fiscal e ii) a operação efectuada não se adequa à realização do resultado económico pretendido pelo legislador.¹⁵

Anteriormente à CGAA a Administração Fiscal não possuía os meios necessários ao combate ao Planeamento Fiscal Abusivo devido à vigência da doutrina da Tipicidade Fechada que exigia uma interpretação estrita à letra da lei, o que permitia a falta de restrições aos comportamentos abusivos dos contribuintes.¹⁶

Além da CGAA vigoram no nosso ordenamento jurídico normas específicas anti-abuso, que contrariamente à primeira se consideram casuísticas, i.e. referem-se a situações específicas e não à generalidade. Existem ao total 60 medidas anti-abuso no ordenamento jurídico português.¹⁷

A relação entre as normas anti-abuso específicas e a CGAA é norteada pelo Princípio da Especialidade, i.e. não se aplica a CGAA se estiver em causa uma norma anti-abuso específica, no entanto o que se verifica na prática é que nem sempre é fácil estabelecer o campo de aplicação das normas anti-abuso.

Assim, no caso de a CGAA e uma norma específica se apresentarem como concorrentes sobre a mesma situação fáctica, deve-se ter em conta se o âmbito de aplicação da CGAA

¹³MARQUES, Daniel Brás e CARNEIRO, Elsa Sá, (2015), Ob.Cit P.55

¹⁴LEIRÃO, Patrícia Meneses, (2012), *Cláusula Geral Anti-Abuso e o seu Procedimento de aplicação*, Vida Económica Editorial, SA, Porto P.103

¹⁵IDEM, P.115

¹⁶SANCHES, Saldanha J.L., , *As duas constituições- nos dez anos da cláusula Geral Anti-Abuso*, Ob.Cit P.147

¹⁷TEIXEIRA, Manuela, *Reestruturação de empresas e limites ao Planeamento fiscal abusivo- algumas notas*, in SANCHES, J.L Saldanha, CÂMARA, Francisco Sousa e GAMA, João Taborda (ORGZS.), (2009), *Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra P.247

é afastado pela norma anti-abuso específica devido à sua previsão, ou se pelo contrário a norma específica não contempla no seu escopo de forma expressa ou implícita uma situação em particular. Na segunda hipótese, tem de se ter em conta qual foi a intenção do legislador, visto que se este pretendeu deixar de fora uma situação não a considerando tributável, essa não deve ser sujeita à aplicação da CGAA dado que tal poria em causa a integridade do sistema fiscal.¹⁸ Portanto, em situação de concorrência, só se aplica a CGAA se a situação em causa não for abrangida pela previsão de uma norma anti-abuso, sem que haja exclusão dessa por parte do legislador.¹⁹

3- Planeamento Fiscal Abusivo no Contexto Internacional

No contexto internacional e europeu, o planeamento fiscal, enquanto meio de obtenção de poupança fiscal é considerado lícito, desde que cumpra o espírito da lei, que se verifica pela identificação de um critério empresarial objectivo, a nível do OCDE, e um critério de actividade económica genuína, a nível europeu. Pelo contrário, o planeamento fiscal abusivo é identificado como um comportamento negativo, que atenta contra a moralidade fiscal, por parte do contribuinte.²⁰

Reconhecendo o contexto transnacional que o planeamento fiscal abusivo adopta nos dias de hoje, devido ao fenómeno da globalização e liberdade de circulação, a nível europeu, tanto a OCDE como a União Europeia defendem medidas globais.

¹⁸ COURINHA, Gustavo , (2004), Ob.Cit P.107

¹⁹ IDEM, P.110

²⁰ DOURADO, Ana Paula , The Meaning of Aggressive Tax Planning and Avoidance in the European Union and the OECD: An Example of Legal Pluralism in International Tax Law, in ENGLISCH, Joachim, (2016), *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*, IBFD, Amsterdam P.256 e 257 (Versão Electrónica Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/01_WHO_WE_ARE/MEMBERS/Prof_Dra_Ana_Paula_Dourado/International_Tax_Law_new_challenges_to_and_from_Constitutional_and_legal_pluralism.pdf)

No âmbito da OCDE o Planeamento Fiscal Abusivo reporta-se às estratégias fiscais que exploram as disparidades entre os vários ordenamentos jurídicos de modo a obter a redução da carga tributária através da transferência artificial de lucros ou desaparecimento destes.

Planeamento Fiscal na União Europeia tem sido definido como o comportamento que permite tirar partido das lacunas do sistema fiscal ou das diferenças que se verificam entre 2 ou mais sistemas fiscais, de modo a obter uma redução da carga tributária que de outro modo não seria obtida, ou seja, adopção de um comportamento *extra legem*.

Ambos os conceitos vão de encontro ao conceito de planeamento fiscal que vigora no nosso ordenamento nacional, i.e. parte-se da adopção de comportamentos desviantes por parte dos contribuintes, mediante operações artificiais, que exploram as lacunas proporcionadas pelas disparidades verificadas no sistema fiscal e nos vários ordenamentos jurídicos.

Em 2013, por iniciativa da OCDE, foi definido, o Plano BEPS: Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, que definiu as regras gerais de combate ao planeamento fiscal abusivo internacional praticado por empresas multinacionais, que tirando partido das diferenças entre os vários ordenamentos jurídicos, conseguem reduzir a sua carga tributária, beneficiando de uma baixa ou nula tributação ou de uma dupla não tributação. Assim, as 15 acções propostas, na forma de recomendações, no âmbito do projecto BEPS, definem os parâmetros internacionais que devem ser verificados para um eficaz combate ao planeamento fiscal abusivo internacional, dado que as iniciativas multilaterais não se revelaram positivas.²¹

Devido ao facto de os Estados Membros da União Europeia também serem membros da OCDE, e à necessidade de coordenação entre as várias iniciativas, as iniciativas da União verificam-se em concordância com as propostas pela OCDE. Assim, em 2015, a Comissão Europeia definiu o Plano de acção contra o Planeamento Fiscal Abusivo, cometido pelas empresas multinacionais, que assenta em 5 domínios²²:

²¹OCDE, (2014), *Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, Ob.Cit P.13

²² COMISSÃO EUROPEIA, (2015), *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de acção prioritários*, COM(2015) 302 final P.8 a 16 (Versão Electrónica Disponível em: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF>)

- a) Matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), i.e. definição de uma base comum para o apuramento da matéria colectável das empresas com actividade na União Europeia,
- b) Assegurar a tributação efectiva no Local onde são gerados os lucros, de modo a evitar a exploração das divergências entre os vários sistemas fiscais com o objectivo de transferir lucros para estados terceiros com tributação mais baixa ou nula.
- c) Definição de medidas adicionais para melhorar o ambiente fiscal das empresas, para fomentar o crescimento económico das empresas respeitando os princípios do Mercado Único, limitando a concorrência fiscal sem restrições,
- d) Melhoria da Transparência Fiscal, através da adopção de medidas comuns às jurisdições não cooperantes de países terceiros,
- e) Definição de instrumentos da EU para a Coordenação, de modo a reforçar a coordenar os Estados Membros nas auditorias fiscais.

Em 2016 foi introduzido o Pacote Anti Elisão Fiscal, onde se insere a Directiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016²³, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, consagrando várias das acções propostas pelo Plano BEPS, a nível da União, garantindo a coordenação necessária a um eficaz combate ao Planeamento fiscal abusivo.

3.1- Deveres de Comunicação obrigatória enquanto medidas de reacção ao Planeamento Fiscal Abusivo

De modo a combater a proliferação do planeamento fiscal abusivo têm vindo a ser desenvolvidas medidas que o pretendem combater, através de uma obtenção atempada e prévia dos mecanismos, de modo a munir os Estados dos melhores meios de reacção.

²³ JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2016), L193, 59º Ano, 19 de Julho de 2016 P.1 (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>)

A obtenção de informação explícita e atempada permite aos Estados efectuar um melhor controlo do risco que os mecanismos de planeamento fiscal abusivo assumem, para que com base nessa informação sejam tomadas as medidas necessárias de cooperação entre os sujeitos passivos e a Administração Fiscal. Reconhece-se que a fiscalização tradicional por si própria não é eficaz visto que está sujeita a algumas limitações. Uma auditoria nem sempre consegue demonstrar, perante operações complexas que envolvam mais do que um ordenamento jurídico se o sujeito passivo recorreu a algum mecanismo de planeamento fiscal abusivo, dado que envolve o conhecimento de vários elementos que transcendem as Autoridades Fiscais nacionais. Nos casos em que se consegue identificar os mecanismos, verifica-se que decorre um espaço temporal demasiado alargado entre a elaboração do esquema, o momento em que este é posto em prática e o momento em que é identificado. Por último, através de uma auditoria tradicional não se consegue determinar se o mecanismo utilizado corresponde a um caso isolado ou a um processo estandardizado.²⁴

Entre as várias medidas que se verificam no panorama internacional que pretendem combater o planeamento fiscal abusivo através do aumento da transparência e cooperação nos sistemas fiscais, norteado pela criação de obrigações de informação dirigidas aos sujeitos passivos e consultores fiscais, figuram os deveres de comunicação obrigatória prévia.

Os deveres de comunicação obrigatória podem dirigir-se somente aos Promotores, i.e. indivíduos que elaboram, ou participam na elaboração de mecanismos de planeamento fiscal abusivo no exercício da sua actividade profissional, ou aos Promotores e contribuintes que pretendam beneficiar de tais mecanismos. Segundo estes deveres, sempre que os destinatários das normas estejam perante esquemas de planeamento fiscal abusivo ou transacções complexas que preencham determinados requisitos, têm o dever de os comunicar à Administração Fiscal respeitando determinados formalismos de prazo.²⁵

A Acção 12 do BEPS, relativa às declarações obrigatórias de transacções, esquemas ou estruturas de planeamento fiscal abusivo, assenta na definição de medidas que permitam

²⁴OECD,(2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing P.12 (Versão Electrónica Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>)

²⁵IDEM, P.13 e 14

o conhecimento atempado dos mecanismos, sujeitando os actores do planeamento fiscal, i.e. Promotores e/ou contribuintes utilizadores, a deveres de comunicação obrigatória prévia, visto que se reconheceu que o acesso atempado a informações relativa a estes mecanismos é uma das maiores dificuldades que os Estados enfrentam²⁶.

Os regimes de declaração obrigatória baseiam-se em 3 objectivos essenciais²⁷:

- a) Obtenção de informação relativa a mecanismos de planeamento fiscal abusivo para que os Estados consigam avaliar os impactos que estes irão assumir nos seus sistemas fiscais,
- b) Identificação atempada dos mecanismos e dos seus utilizadores,
- c) Deter a promoção e utilização dos mecanismos.

Para que estes regimes obtenham os efeitos pretendidos, é necessário que respeitem determinados princípios. Primeiramente, os regimes devem ser claros e de fácil compreensão para que não haja resistência por parte dos seus destinatários ou erros de comunicação.

Na elaboração dos regimes, as administrações fiscais devem ter em conta os custos que os deveres de comunicação implicam, sendo que estes devem ser proporcionais aos benefícios que se pretenda obter. Por último, os regimes devem ser dotados das características necessárias para uma efectiva identificação dos mecanismos de planeamento fiscal e a informação recolhida pelas administrações fiscais deve ser utilizada por estas para uma melhor construção de medidas anti-abuso

²⁶ OECD, (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report, in *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris P.13 (Versão Electrónica Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>.)

²⁷ IDEM, P.18

Parte II- Regimes de Comunicação obrigatória Prévia no Contexto internacional

Actualmente, são 8 os países que contêm regras de comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal: Estados Unidos da América, Canadá, África do Sul, Reino Unido, Irlanda, Portugal, Israel e Coreia do Sul. Neste ponto, iremos focar a análise no regime norte americano e o regime Britânico, dado que foram estes que influenciaram as recomendações da OCDE e nova Directiva da União Europeia relativa à troca de informações de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriço.

1-Regime dos Estados Unidos da América

A primeiras regras de comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal abusivo no EUA, foram introduzidas em 1984, tendo sido alvo de revisão em 2003 que estabeleceu as actuais “*Tax Shelter Regulations*”, que têm sofrido alterações ao longo dos anos²⁸. O regime consagra 2 objectivos: i) identificação de transacções abusivas pelas Autoridades Fiscais que devem ser estudadas por esta, e ii) efeito dissuasor sobre os contribuintes que recorrem a tais operações.

Nos anos 90, verificou-se que os *tax shelters*²⁹ entre as empresas e contribuintes com rendimentos elevados, se tornaram num produto de vasta comercialização por parte de advogados e consultores fiscais que aconselhavam os seus clientes para que estes

²⁸ AHLERS, Annette M. , JONES, Kristen B., (2004), The “Nuts and Bolts” of Complying with the Tax Shelter Regulations, in *CGD -Tax Update*, April 2004 Issue P.1 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.drinkerbiddle.com/-/media/files/insights/publications/2004/05/tax-update-the-nuts-and-bolts-of-complying-with-/tax-update-the-nuts-and-bolts-of-complying-with-the-tax-shelter-regulations.pdf>)

²⁹ “An abusive tax shelter is a tax strategy that produces amazing tax benefits that Congress never envisioned, but that seem to flow, at least on a strict constructionist reading, from the text of the Internal Revenue Code. At first glance, tax shelters resemble legitimate business deals that ought to receive the tax treatment claimed.” BLANK, Joshua D., (2008), Overcoming Over disclosure: Toward Tax Shelter Detection, in *UCLA Law Review*, Vol. 56, 2009 P.1635(Versão Electrónica Disponível em: <https://www.uclalawreview.org/pdf/56-6-1.pdf>)

obtivessem maiores níveis de poupança fiscal, através de transacções económicas sem substância económica.³⁰

O regime americano prevê 3 tipos de deveres com naturezas distintas. Primeiramente, submete os contribuintes e promotores que participem em transacções abusivas, a deveres de comunicação, sendo que os promotores que estejam sediados em paraísos fiscais têm obrigações de registo. Por último, o regime implica que seja elaborada uma lista onde figurem todas as entidades que definam e comercializem transacções potencialmente abusivas (*list maintenance obligations*).³¹

É configurada uma obrigação de reporte de mecanismos potencialmente abusivos a nível fiscal que se destina simultaneamente aos Promotores dos mecanismos- “*Material advisers*” e aos seus utilizadores, abrangendo todos os impostos de rendimento e impostos federais.

Estão sujeitas a obrigação de comunicação as transacções que revelem indícios de serem potenciais operações de planeamento fiscal. O legislador norte americano, optou por não definir um conceito de mecanismo de planeamento fiscal abusivo, determinando 5 categorias de transacções que considera como abusivas. Assim sendo, se alguma operação se inserir numa das seguintes categorias, é sujeita a dever de comunicação:

- a) **Transacções listadas pelo IRS**³² como abusivas, correspondendo às transacções designadas pelo IRS como “*tax avoidance*” sendo para esses efeitos publicadas no *Internal Revenue Bulletin*, incluindo todas as transacções substancialmente semelhantes.³³
- b) **Transacções sujeitas a cláusula de confidencialidade**, quanto a esta é necessário ter em conta que não basta a inclusão de uma cláusula de confidencialidade. Só é tida como operação reportável, a operação que além da cláusula de confidencialidade preencha 3 requisitos) o promotor limita a capacidade de divulgação do mecanismo do cliente utilizador, ii) associada à limitação tem de se verificar o pagamento de uma comissão ao Promotor de pelo

³⁰ SILVA, Fernando Castro e NEVES, Tiago Cassiano (2008), Planeamento Fiscal Abusivo: O caso português no contexto internacional, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, A. 1, Nº3, Coimbra P.122

³¹ AHLERS, Annette M. , JONES, Kristen B., (2004), Ob.Cit P.1

³² Administração Tributária dos Estados Unidos

³³SWARTZ, Linda Z., BERTRAND, Jean Marie, LLP,Cadwalader, (2015), *To Disclose or Not To Disclose: Tax Shelter, Penalties, And Circular 230 in 2015* , P. 6 e 7 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.cadwalader.com/uploads/books/d09bc22416d46ea1af862b33ebf77de8.pdf>)

menos 50,000 dólares e, por último, iii) a cláusula de confidencialidade tem de incidir sobre as estratégias fiscais que o Promotor comercializa.³⁴

- c) **Transacções com previsão de protecção contratual.** Refere-se às transacções sobre as quais o utilizador tem direito ao reembolso da comissão paga ao Promotor se não forem obtidos todos, ou parte, dos resultados fiscais planeados ou as operações cujo pagamento da comissão ao Promotor fica sujeito à obtenção de resultados.³⁵
- d) **Transacções que envolvam prejuízos fiscais,** nesta categoria inserem-se as operações que correspondam à Secção 165 do regime.
- e) **Transacções de interesse,** correspondem às transacções que determinam o mesmo resultado que as transacções listadas pelo *Irs* que, no entanto, não possui elementos necessários para as identificar, mas que acredita terem carácter potencialmente abusivo³⁶.

As comunicações a cargo do Promotor devem ser realizadas através do Formulário 8886, devendo ser efectuadas até ao término do mês que se segue ao encerramento do trimestre em que a operações se verificaram, tendo de ser preservada toda a recomendação relativa a esta.³⁷ Após a comunicação é associado a esta um número de identificação que deve ser facultado ao contribuinte para que este possa fazer a sua comunicação com todos os elementos necessários na declaração de rendimentos que apresenta. Aquando da comunicação deve ser descrita a estrutura da operação e os benefícios que se pretende obter de modo a que a Administração fiscal consiga identificar o esquema e as partes envolvidas.³⁸

Se uma operação que deva ser reportada, por se incluir na categoria de Transacções Listadas, não for comunicada, os promotores e utilizadores que estejam em incumprimento sofrem sanções económicas que podem ir até 100,000 dólares no caso de pessoas individuais e 200,000 dólares para entidades colectivas. Nas restantes categorias,

³⁴SWARTZ, Linda Z., BERTRAND, Jean Marie, LLP, Cadwalader, (2015), Ob.Cit P.9

³⁵ DEPARTMENT OF TREASURY INTERNACIONAL REVENUE SERVICE, (2017) , *Instructions for Form 8886 :Reportable Transaction Disclosure Statement For use with Form 8886 (Rev. March 2011) or later revision* P.2 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8886.pdf>)

³⁶ DEPARTMENT OF TREASURY INTERNACIONAL REVENUE SERVICE, (2009), Bulletin No. 2009-31, August 3, 2009 P.170 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb09-31.pdf>)

³⁷AHLERS, Annette M. , JONES, Kristen B. ,(2004), Ob.Cit P.2

³⁸ DEPARTMENT OF TREASURY INTERNACIONAL REVENUE SERVICE, (2017) ,Ob.Cit P.5

as multas podem ir até 10,000 dólares no caso de pessoas individuais e 50,000 dólares para entidades colectivas.³⁹

O regime foi considerado pelas autoridades fiscais dos Estados Unidos como satisfatório, atingindo os objectivos a que se propôs, dado que contribuiu para um aumento da divulgação de operações abusivas fomentando a cooperação com os contribuintes.⁴⁰

2-Regime Britânico

Em 2004, foi introduzido no Reino Unido, através do *Finance Act 2004- Part 7*⁴¹, o regime de deveres de comunicação obrigatória, denominado: *Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)*.

São dois os principais objectivos do regime, primeiramente o que se pretende é a obtenção atempada de informações relativas a esquemas de planeamento fiscal e de quem os utiliza⁴², de modo a dotar a Administração Britânica- HMRC de uma maior capacidade de reacção à ocorrência destes.

Numa fase inicial, somente se aplicava a operações relativas a rendimentos de trabalho e IVA, motivadas pela obtenção de uma vantagem fiscal, tendo vindo a ser alvo de sucessivas alterações que resultaram no alargamento do seu âmbito de aplicação.⁴³

³⁹ DEPARTMENT OF TREASURY INTERNACIONAL REVENUE SERVICE, (2017), Ob.Cit P.4

⁴⁰ SILVA, Fernando Castro e NEVES, Tiago Cassiano (2008), Ob.Cit P.127

⁴¹ Finance Act 2004, Disponível para consulta em https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/12/pdfs/ukpga_20040012_en.pdf

⁴²HMRC, (S/D) *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)* P.16 (Versão Electrónica Disponível em https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf)

⁴³ NEVES, Mariana, (2010), O Regime da Comunicação Prévia no Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo- Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito Universidade do Porto, Porto P.17 a 18 (Versão Electrónica Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/63897/2/Tese%20de%20Mestradoaps%20arguio.pdf>)

Actualmente, define 2 regimes diferentes de divulgação obrigatória: regime de divulgação obrigatória relativo ao IVA e regime de comunicação obrigatória relativo a Impostos Directos e Contribuições para a Segurança Social.⁴⁴

Contrariamente ao regime norte americano a obrigação de divulgação recai primariamente sobre o Promotor e somente em casos específicos se transfere para o contribuinte.

De acordo com a Secção 307 do Financial Act 2004, é considerado Promotor, a pessoa que no exercício de uma “actividade relevante”⁴⁵, é responsável pela elaboração, organização e implementação de um esquema de planeamento fiscal com o intuito de o comercializar ou participa na elaboração destes. No entanto, só relevam como promotores para efeito de aplicação do regime, os que falharem 3 testes: i) “*Benign Test*”: não se podem considerar como sujeitos à divulgação de esquemas, os Promotores que somente aconselhem no âmbito de uma general *compliance nature*, ii) “*Non Adviser Test*”, se o promotor responsável pela elaboração do esquema não o fizer no âmbito de aconselhamento fiscal fica excluído dos deveres impostos pelo regime , por último iii) “*Ignorance Test*”, não são identificados como promotores os sujeitos sobre os quais não se pode esperar que tenham os conhecimentos necessários acerca do esquema. Os que passarem os testes são considerados “*Scheme Designers*”⁴⁶.

O legislador inglês, optou por identificar as características - “*hallmarks*” que têm de ser verificadas para que se considere uma operação ou transacção fiscal sujeita a comunicação prévia, ao invés de definir um conceito de esquema de planeamento fiscal. Assim, um Promotor deve efectuar a comunicação prévia sempre que uma operação ou transacção fiscal se caracterize por: i) permitir ou se espera que permita uma obtenção de vantagem fiscal⁴⁷, ii) a obtenção fiscal tem de se assumir como o principal benefício ou um dos principais benefícios que se pretende, ou se espera, obter e iii) preenche uma das características previstas nos regulamentos⁴⁸, que são:

⁴⁴EUROPEAN COMISSION, (2017), *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD(2017) 236 final, P.100 (Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017SC0236&from=EN>)

⁴⁵ VIDE, Secção 307 ponto 2 do Finance Act 2004

⁴⁶ HMRC, (S/D) Ob.Cit P.21-23

⁴⁷ Deve ser interpretada nos termos da Secção 318 do Finance Act. Ou seja, vantagem fiscal deve ser entendida como o alívio, deferimento ou a fuga à obrigação fiscal.

⁴⁸ EUROPEAN COMISSION, (2017), Ob.Cit P.101 ; HMRC, (S/D) Ob.Cit P.33

- a) Transacção sujeita a uma cláusula de confidencialidade e inalcançável para concorrentes fiscais e a HMRC,
- b) Transacção que envolva produtos financeiros,
- c) Transacção que envolva produtos estandardizados,
- d) Transacção que envolva prejuízos fiscais,
- e) Transacção que envolva operações de leasing,
- f) Transacção que envolva rendimentos de trabalho,
- g) Transacção que envolva pagamento de remuneração ao consultor mediante benefício fiscal obtido.

A obrigação primária de divulgação, que recai sobre o Promotor, deve ser efectuada num prazo de 5 dias a contar do momento em que o mecanismo foi disponibilizado, para que a Administração tenha tempo suficiente para adoptar as medidas necessárias.⁴⁹

Ocorre transferência da obrigação para o cliente (obrigação secundária), nos casos em que o Promotor tem sede num Estado terceiro, o promotor é protegido por um dever de sigilo profissional ou não há intervenção de promotor (o contribuinte é o responsável pelo mecanismo).

São previstas sanções a aplicar nos casos de incumprimento sem qualquer causa razoável do dever de comunicação obrigatória. São aplicadas sanções quando i) não é realizada a comunicação do mecanismo, ii) embora haja comunicação, esta não respeita os elementos informativos necessários e ii) sanções impostas nos casos de incumprimento por parte do contribuinte. As duas primeiras categorias preveem a aplicação de uma multa inicial⁵⁰, sendo que se a transgressão se continuar a verificar é determinada uma pena máxima⁵¹. A sanções a aplicar aos contribuintes incumpridores podem até 5.000 libras, sendo que se posteriormente se verificarem novas situações de agravamento, a multa pode ir até às 10.000 libras.⁵²

Desde a entrada em vigor do regime, a administração britânica conseguiu, através do conhecimento adquirido pelas comunicações, encerrar um total de 925 em 2366

⁴⁹ GONÇALVES, Fábio Fraga, (2016), PROJETO BEPS E O PLANO DE AÇÃO Nº 12 O crescente aprimoramento do planeamento tributário em razão dos reflexos da globalização e seus desafios- Relatório Profissional para obtenção de grau de Mestre, Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa P.27 (Versão Electrónica Disponível em <http://hdl.handle.net/11144/3746>;)

⁵⁰ Pode ir até 600 libras por dia

⁵¹ Pode ser fixada até um milhão de libras

⁵²HMRC, (2004) *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes* (Disponível em <https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview>)

esquemas de planeamento fiscal abusivo (até 2013), sendo que conseguiu terminar um esquema em menos de uma semana, evitando perdas significativas a nível fiscal.⁵³ A administração britânica em 2009 declarou o regime como bem sucedido, tendo permitido que fossem tomadas 49 medidas anti abuso, evitando a perda de 12 biliões de libras.⁵⁴ cremos que o sucesso do regime se deve primordialmente aos sucessivos reforços legislativos que tem vindo a ser sujeito ao longo dos anos.

⁵³ OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris P.25 e 26 (Versão Electrónica Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>.)

⁵⁴ EUROPEAN COMMISSION, (2017), Ob.Cit P.102

Parte III- Análise do Regime Português de Comunicação Obrigatória de esquemas de Planeamento Fiscal Abusivo: O DL n°29/2008 de 25 de Fevereiro

Neste ponto será feita uma análise aprofundada do regime português, tendo em consideração os vários conceitos relevantes a este, nomeadamente: esquema de planeamento fiscal, vantagem fiscal, destinatários e deveres, para reflectir acerca da utilidade do regime no ordenamento jurídico português.

1--Considerações Gerais do Regime: enquadramento, principais conceitos e objetivos

O Regime das comunicações obrigatórias de mecanismos de planeamento fiscal abusivo, consagrado no Decreto-Lei em análise, baseia-se nas experiências internacionais⁵⁵, nomeadamente na inglesa, anteriormente analisadas.

Encontra-se positivado no Decreto Lei n.29/2008 de 25 de Fevereiro, sendo regulamentado pela Portaria n° 264-A/2008 de 14 de Maio de 2008. O regime das comunicações obrigatórias de mecanismos de planeamento fiscal, em análise, é também composto por orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal contidas no Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) de 27 de Maio de 2008- Despacho 14592/ 2008⁵⁶. O estudo do Regime focar-se-á, assim, na análise destes três diplomas.

O Decreto-Lei n° 29/2008 foi aprovado na sequência da autorização legislativa do artigo 98° da Lei n°53ª/2006 de 29 de Dezembro que aprovou o orçamento de estado para o ano de 2007.

⁵⁵ É o próprio preâmbulo do Decreto-Lei que o indica “ *Entre as medidas que têm vindo a ser desenvolvidas noutros sistemas jurídicos, designadamente nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, com vista a reforçar o combate à evasão fiscal...* ”.

⁵⁶ Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF): Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas (Decreto-lei n°. 29/2008, de 25 de Fevereiro, e Portaria n.º 364ª/2008, de 14 de Maio). Doravante será referido como Despacho do Gabinete do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF). (Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2344023444.pdf>)

Da leitura do preâmbulo retira-se que o regime se dirige ao Intermediários financeiros-Promotores, que no âmbito das suas funções propõem, promovem e comercializam esquemas de planeamento fiscal agressivo, tendo como objectivo combater os meios de planeamento fiscal resultantes do exercício da consultoria fiscal e fomentar uma maior cooperação entre estes e a Administração Fiscal. Este mesmo objectivo está também afirmado no Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) de 15 de Maio de 2008: “ *Considerando que o objectivo principal do regime instituído pelo Decreto-Lei nº29/2008, de 25 de Fevereiro, consiste em estabelecer a relação de cooperação no combate à fraude e à evasão fiscais entre os serviços competentes da DGCI e as entidades vinculadas ao cumprimento das obrigações de comunicação e informação previstas pelo diploma, designadamente as entidades que, no exercício da sua actividade, prestam serviços de apoio, acessória, aconselhamento ou consultoria no domínio tributário.*”

O regime assenta em 3 tipos de deveres que devem ser cumpridos pelos promotores, ou pelos utilizadores em casos excepcionais: i) dever de comunicação, ii) dever de informação e iii) dever de esclarecimento, sobre esquemas ou actuações que tenham como finalidade “*exclusiva ou predominante*” obter vantagens fiscais, para, assim, combater o planeamento fiscal abusivo.⁵⁷

De modo conceptual, tem-se que o âmbito objectivo de aplicação se reporta ao esquemas e actuações de planeamento fiscal relativos aos impostos referidos no Decreto-Lei, e o âmbito subjectivo de aplicação se refere às entidades vinculadas aos deveres consagrados no regime. Portanto, a aplicação do regime, e consequentemente os deveres de comunicação, informação e cooperação, exige que se verifiquem em simultâneo duas condições⁵⁸:

- i) Preenchimento do âmbito subjectivo de aplicação do diploma: tem de se estar perante uma entidade que seja reconhecida como tal pelo Regime;

⁵⁷VIDE, Artigo 1º do DL nº29/2008 de 25 de Fevereiro e Ponto 2 do Despacho do SEAF :” *Para o efeito, o Decreto-Lei nº29/2008, de 25 de Fevereiro estabelece a cargo das entidades descritas como promotores ou utilizadores nos artigos 5º e 10º, obrigações de comunicação informação e esclarecimento à Administração Fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal que possuam as características referidas no artigos 3º e 4º.*”

⁵⁸ VIDE, Ponto 4 do Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF)

- ii) Preenchimento do âmbito objectivo de aplicação do diploma: o esquema ou actuação a comunicar tem de se inserir nas hipóteses previstas e referir-se a pelo menos um dos impostos identificados no Diploma.

Por último, o regime assume um objectivo de promoção de interesse nacional quanto à relevância que a liquidação e cobrança das receitas tributárias assumem no desenvolvimento económico e social do Estado, assim de modo a proteger a base tributável é necessário que se obtenha um conhecimento prévio dos mecanismos que a possam por em causa, de modo a permitir ao Estado o desenvolvimento de meios de reacção eficazes. O planeamento fiscal abusivo por representar uma fuga ao cumprimento do pagamento de impostos, gera a destruição da integridade do sistema fiscal que consequentemente leva a que os custos administrativos relativos à fiscalização dos deveres dos contribuintes aumentem, daí que seja um interesse de todos que este fenómeno seja combatido. Assim sendo, o legislador com o DI 29/2008 pretendeu assumir uma posição neste sentido⁵⁹.

2-Ambito Subjectivo de aplicação: Destinatários e a concretização dos Deveres

2.1-Destinatários: conceito de Promotor

O Regime em apreço, enquanto medida de reacção ao Planeamento fiscal abusivo, destina-se essencialmente ao conhecimento atempado e ao estudo de mecanismos, denominados “*esquemas ou actuações*” que são propostos no âmbito da consultoria tributária⁶⁰, reconhecendo que é neste sector que se encontra o maior desenvolvimento de

⁵⁹ “Evidentemente, é fundamental que todos, particulares e empresas, na sua qualidade de contribuintes ou fora dela, tenham plena consciência e assumam na prática que representa um essencial dever de cidadania que cada um pague todos os impostos que são devidos nos termos da lei. Com a disciplina agora instituída dá-se igualmente mais um passo no sentido da plena radicação na comunidade nacional deste elementar princípio de justiça e solidariedade. “*VIDE*, Parte final do Preâmbulo do Decreto-Lei n 29/2008.

⁶⁰ “It is clear that the foreseen information duties aim at helping the tax administration (and courts) to control correct compliance with tax obligations and have a deterrent effect on tax avoidance and tax

esquemas nesse sentido,⁶¹tendo, assim, como principais destinatários os promotores que exerçam funções nesse âmbito, i.e. os consultores fiscais,⁶² denominados por Promotores.

O Diploma, no seu artigo 5º, define Promotor para efeitos de aplicação do regime, através da utilização de conceitos vastos, permitindo englobar um amplo leque.

O número 1 do artigo 5º estabelece quais os 2 critérios que permitem definir o conceito de promotor: i) entidades com ou sem personalidade jurídica, residentes ou estabelecidas em território nacional português, englobando portando também as sucursais de entidades; ii) que exerçam no âmbito da sua actividade económica, isto é profissão, a qualquer título- não precisa de ocorrer o elemento renumeração- serviços de apoio, aconselhamento, acessoria e aconselhamento face à situação tributária e cumprimento das obrigações tributárias quer de clientes quer de terceiros.

No número 2 do artigo 5º, o legislador estabelece uma lista de carácter exemplificativo⁶³, uma vez que recorre à expressão “*designadamente*”, do que considera como Promotor, para efeitos de sujeição aos deveres declarativos estabelecidos no diploma. Assim, o regime identifica como promotor as intuições de crédito e financeiras, os revisores de contas os advogados e solicitadores, os técnicos oficiais de contas e contabilistas.

As instituições de crédito e demais instituições financeiras são referenciadas na alínea a) do número 2 do artigo 5º. O conceito de instituições financeiras, de acordo com as orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal do Regime, deve ser entendido de modo amplo, englobando todas as entidades que se dedicam a actividades financeiras nos termos da Secção K-Actividades financeiras e de

evasion behavior in the aforementioned context of aggressive tax planning.” DOURADO, Ana Paula e DIAS, Augusto Silva, Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in light of Art.6(1) of the ECHR, in KOFER, G., MADURO, M., PISTONE, P. (ORGZS.),(2011) *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD Publications, Amsterdam P.144 (Versão Electrónica Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Europe_and_the_world_IBFD_2011.pdf)

⁶¹ “O exercício da consultoria no campo tributário tem, então, vindo a ser desenvolvido sem qualquer forma de regulação, não se encontrando muitas vezes sequer uma manifestação de preocupação com as fronteiras da actuação ilícita que podem estar a ser ultrapassadas (...). Muitos intervenientes neste sector de actividade concebem mesmo a sua missão (...) como a exploração sem limites (...), mesmo que em desconformidade com o plano e espírito legislativo “VIDE, Preâmbulo do Decreto Lei nº29/2008.

⁶² VIDE, Ponto 20 do Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), nomeadamente: “... Assim, o âmbito subjectivo de aplicação da disciplina instituída respeita basicamente aos consultores fiscais...”

⁶³ Carácter este que volta a ser reafirmado nas orientações interpretativas no Ponto 22 do Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, nomeadamente “O elenco das entidades que consta no nº2 do artigo 5º é meramente indicativo...”

seguros da classificação portuguesa de actividades económicas estabelecida no Decreto Lei nº381/2007 de 14 de Novembro⁶⁴.

O número 3 do artigo 5º, estabelece que os Promotores ficam obrigados aos deveres consagrados no regime, relativamente a esquemas nos quais tenham participado, não bastando apenas que tenham conhecimento acerca destes. O legislador consagra, portanto, um critério de actuação positiva⁶⁵ quanto à aferição dos esquemas, delimitando as situações em que deve ocorrer o dever de comunicação de modo a evitar situações desproporcionais contrárias ao próprio espírito do regime⁶⁶. A actuação positiva a partir do momento em que se verifique, já pode fazer gerar o dever de comunicação, não sendo relevante o grau de intensidade da participação.⁶⁷

Quanto aos advogados, solicitadores e revisores oficiais de contas é feita uma delimitação negativa relativa à actividade profissional destes de modo a tutelar as situações em que esta está sujeita a sigilo profissional⁶⁸. Assim, o artigo 6º do Diploma define as situações que não devem ser consideradas como passíveis de gerar obrigações de comunicação e informação.

O número 1 do artigo, reporta-se à actuação dos advogados e solicitadores relativa a esquemas no contexto de actos próprios do exercício da sua actividade, conforme o definido na Lei nº49/2004 de 24 de Agosto. Nos termos do artigo 1º número 5 da Lei nº49/2004, consideram-se actos próprios de advogados e solicitadores: o exercício do mandato forense e a consulta jurídica. Isto é, não devem ser obrigados a denunciar situações de esquemas de planeamento fiscal os advogados e solicitadores que tomem conhecimento ou aconselhem acerca destes, no contexto dos seus actos próprios, que à contrário senso não se subsumem na prática de consultoria fiscal⁶⁹.

⁶⁴ VIDE, Ponto 23 do Despacho do Gabinete do SEAF

⁶⁵ VIDE, Ponto 25 do Despacho do Gabinete do SEAF

⁶⁶ SOUSA, Carlos Cunha (2012), “O Planeamento fiscal abusivo. O Decreto Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo”, in *Working Papers TributariUM(2)*, Universidade do Minho, Minho P.5 e 6(Versão Electrónica Disponível em: http://tributarium.net/uploads/3/5/0/3/35036704/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf)

⁶⁷ VIDE, Ponto 25 do Despacho do Gabinete do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais

⁶⁸ PLMJ,(2007),Planeamento Fiscal Abusivo (Análise Perfunctória do Anteprojecto de Decreto-Lei), in *Informação Fiscal* nº24 (Versão Electrónica Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2007/Planeamento_Fiscal_Abusivo.pdf)

⁶⁹VIDE, Ponto 31 a 33 do Despacho do Gabinete do SEAF. A este propósito o Despacho oferece como exemplo de obrigatoriedade em comunicar, as situações em que os advogados “*por sua iniciativa e independentemente de qualquer relação específica com um cliente, procede à criação ou configuração de um esquema de planeamento fiscal para, posteriormente, o comunicar oferecer ou comercializar junto de outros promotores ou de clientes.*”.

O número 2 faz a mesma delimitação, baseada no critério do âmbito e funções próprias de interesse público de revisão de contas dos revisores oficiais de contas. A este propósito releva o artigo 41º do Regime Jurídico da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que estabelece os actos próprios dos revisores no exercício de funções de interesse público, que são a auditoria às contas e o exercício de outras funções que exijam, por lei, a intervenção autónoma e própria dos revisores acerca de certos factos patrimoniais de empresas e outras entidades⁷⁰. Assim, somente nos casos em que o revisor exerça funções de consultoria no âmbito das quais proponha esquemas de planeamento fiscal ou acompanhe a implementação destes, é que surge o dever de comunicar à Administração Fiscal.⁷¹

2.1.1- Pluralidade de Promotores

Dado que o critério da atuação positiva, como já foi por nós explicado, não depende de nenhum grau específico de participação, sendo irrelevante para o legislador a intensidade maior ou menor da participação ou colaboração no esquema, pode configurar-se a hipótese de se verificar uma pluralidade de promotores.

Nos termos do número 3 do artigo 5º do Diploma, que estabelece o critério da actuação positiva, e do número 1 do artigo 7º que estatui a obrigação de os Promotores comunicarem os esquemas de planeamento fiscal, qualquer um dos envolvidos tem de cumprir esse dever, dado que o elemento da actuação positiva é aferido de modo singular. Assim sendo, não basta que um dos promotores envolvidos realize a comunicação nos termos do artigo 7º do Diploma, para que os restantes fiquem exonerados desta obrigação⁷².

⁷⁰ VIDE Lei nº140/2015 de 7 de Setembro.

⁷¹VIDE, Ponto 34 do Despacho do Gabinete do SEAF

⁷² VIDE, Ponto 28 do Despacho do Gabinete do SEAF

Cabe, no entanto, ressaltar, que da mesma forma que é feita uma delimitação negativa face às actuações dos advogados e solicitadores, também nas situações de pluralidade de promotores, não relevando a natureza destes, o Legislador prevê uma excepção à regra de obrigatoriedade de comunicação, através da parte final do número 3 do artigo 7º. O número 3 dispensa do dever de comunicação os promotores que apenas prestaram acessoria no domínio da execução fáctica do esquema desde que estes consigam comprovar que o esquema em apreço já foi comunicado ao Director Geral dos Impostos⁷³. Têm de ser preenchidas duas condições em simultâneo⁷⁴:

- i) Ocorrer separação material e temporal das funções entre os promotores que participaram ou colaboraram no esquema de planeamento fiscal, só ficando abrangidos pela excepção os que apenas intervenham na fase de implementação do esquema (Promotores executantes), isto é que não tiverem qualquer intervenção na fase de proposta;
- ii) Os promotores executantes têm o ónus de obter dos proponentes a comprovação de que já foi realizada a comunicação nos termos do diploma.

Nos casos em que os promotores envolvidos não têm qualquer relação, por exemplo- o Proponente corresponde a um escritório de advogados distinto do escritório de solicitadores que executa o esquema (Promotor executante)- este último é abrangido pela obrigação de comunicar, tendo de o fazer indicando no Quadro 4-Tipo de intervenção do Promotor, na Declaração de Planeamento Fiscal(Modelo 5), que a sua intervenção foi feita no momento da implementação do esquema⁷⁵.

2.1.2- Transferência do dever de comunicação: Utilizadores como destinatários das Regras do Regime

Embora o Legislador reconheça como principais propulsores dos mecanismos de planeamento fiscal abusivo os Promotores que actuem dentro do âmbito do exercício de funções de consultoria fiscal, pois entende que são estes os que mais contribuem para a

⁷³ VIDE, Ponto 29 do Despacho do Gabinete do SEAF

⁷⁴ VIDE, Ponto 30 do Despacho do Gabinete do SEAF

⁷⁵ VIDE, Ponto 30 do Despacho Gabinete do SEAF e Portaria nº364-A/2008

elaboração e divulgação destes mecanismos, o Diploma também reconhece que em certas circunstâncias, mesmo sendo predominante o espírito abstrato que o caracteriza-conhecimento dos esquemas em si mesmo, os utilizadores destes esquemas também devem ser sujeitos aos deveres declarativos do Regime.

O artigo 10º, estabelece as situações e requisitos que têm de ser preenchidos para que a obrigação recaia, não sobre os Promotores- regra geral, mas sim sobre os utilizadores que dos mecanismos de planeamento fiscal beneficiam. Para que os utilizadores sejam sujeitos aos deveres de comunicação é necessário que se verifiquem condições de carácter subjectivo e objectivo.⁷⁶

O número 1 do artigo 10º estabelece as situações objectivas que geram o dever de comunicação nos utilizadores, independentemente da natureza que estes assumam, sendo a obrigação de comunicação transferida para estes. Assim, os utilizadores ficam obrigados a comunicar quando o esquema do qual beneficiaram ou pretendem beneficiar, não foi elaborado por qualquer promotor, isto é quando não se verifica uma atuação positiva por parte das entidades reconhecidas como promotores para efeitos do regime, ou quando tenha ocorrido participação de um promotor mas este não seja nem residente português nem tenha estabelecimento no território nacional, não cumprindo o requisito do número 1 do artigo 5º do Diploma. Neste contexto, estão inseridos os esquemas propostos, elaborados ou acompanhados nos termos do artigo 6º⁷⁷, isto é, por advogados, solicitadores e revisores de contas no âmbito dos seus actos próprios e respectivas funções de interesse público, que por força da delimitação negativa do regime não são tidos como actos de Promotores para efeitos do regime, o que faz com que não tenham sido objecto de intervenção por parte de um promotor, correspondendo à primeira parte do número 1 do artigo 10º⁷⁸.

As condições subjectivas, que se reportam à natureza dos utilizadores, encontram-se estatuídas no número 3 do artigo 10º. Assim, só podem ser sujeitos a deveres de comunicação as Pessoas Colectivas e entidades sem personalidade jurídica que

⁷⁶ VIDE, Ponto 36 do Despacho do Gabinete do SEAF

⁷⁷ A transferência da obrigação de comunicação nestes casos, vai de encontro ao estabelecido nas recomendações da OCDE relativas à Acção 12 do Plano BEPS. OECD, (2015), Ob.Cit P.34

⁷⁸ A este respeito, o Despacho do Gabinete do SEAF elaborou um exemplo esclarecedor :” *Um advogado procede ao aconselhamento de um seu cliente sobre um esquema de planeamento fiscal. Dado que o aconselhamento se insere no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, a intervenção do advogado não constitui actuação como promotor relevante para efeitos do cumprimento das obrigações de comunicação estabelecidas pelo Decreto Lei nº29/2008, pelo que incide sobre cliente, enquanto utilizador o dever de comunicar...*” Ponto 37, exemplo III.

beneficiem de um mecanismo de planeamento fiscal reconhecido no regime, sendo que as Pessoas Singulares só estão sujeitas a estes quando se trate de esquemas que envolvam a participação de entidade sujeita a regime fiscal privilegiado – offshore- (artigo 4º número 1 alínea a do Diploma) ou esquemas que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta (artigo 4º número 1 alínea b do Diploma).

O número 2 do artigo 10º, somente sujeita os utilizadores aos deveres de comunicação e informação, deixando de fora os deveres de esclarecimento. Verifica-se que há uma limitação dos deveres face aos dos promotores, que como mais à frente se verá estão sujeitos a todos os consagrados no regime, o que se justifica por razões de custos de cumprimento administrativos⁷⁹.

2.2 Deveres consagrados no Regime

Os deveres descritos no regime recaem sobre as entidades sujeitas a estes que são os consultores (Promotores), como regra, e os utilizadores somente nos casos descritos pelo regime no artigo 10º que apenas se reporta aos deveres de comunicação e informação. Encontram-se positivados de modo geral no artigo 1º do Decreto-lei, os 3 deveres “ *o presente decreto-lei estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributaria...*” e especificamente no Capítulo II do Regime “ Deveres”, nomeadamente nos artigos 7º, 8º e 9º.

O Dever de Comunicação tem a sua concretização no artigo 7º. O artigo no seu número 1 define que os Promotores estão obrigados a comunicar às autoridades fiscais- nomeadamente o Director Geral dos Impostos- esquemas e actuações de planeamento fiscal. A comunicação tem de ser efectuada no prazo de 20 dias que se começam a contar a partir do termo do mês em que o esquema ou a actuação tenham sido propostos pela primeira vez.⁸⁰ O número 3 do artigo 7º na sua primeira parte, subjuoga os promotores aos

⁷⁹VIDE, Ponto 39 do Despacho do Gabinete do SEAF.

⁸⁰ Artigo 7º número 2 do Decreto Lei nº29/2008 de 25 de Fevereiro.

deveres de comunicação, nos casos em que o esquema tenha sido proposto por outra entidade mas que se verifique que houve participação ou colaboração, da parte destes, na implementação dos esquemas. Nestes casos, os promotores têm de fazer a comunicação no mesmo prazo estabelecido no número 2 do artigo, 20 dias, que se começam a contar a partir do momento em que se verificou a ingerência por parte dos promotores, ou como a lei define a partir do momento em que começaram a acompanhar. A parte final do número 3, faz no entanto uma ressalva quanto a esta situação, nos casos em que o proponente inicial consiga comprovar que já efectuou a comunicação do mecanismo de planeamento fiscal, a primeira parte do número 3 não se aplica, não se verificando, assim, uma obrigação de comunicação por parte do Promotor que começou posteriormente a acompanhar o processo⁸¹, o que se justifica por uma questão de utilidade do regime. No entanto, o diploma não faz qualquer menção específica ao modo de prova da declaração, sendo que nos podemos questionar acerca da admissibilidade de prova: qualquer meio de prova é aceite nestas situações? O Despacho do SEAF esclarece que devido ao facto da Portaria 364-A/2008 prever a apresentação por via eletrónica da declaração que posteriormente gera automaticamente um recibo de entrega, valendo como comprovativo, só a cópia da declaração de planeamento fiscal e o seu comprovativo de apresentação valem como meio de prova⁸².

O artigo 8º reporta-se ao Dever de Informação, definindo os elementos que têm de ser verificados na declaração de comunicação que o promotor tem de realizar. O número 1 do artigo 8º estabelece um elenco das informações a comunicar, que são três. Primeiramente, tem de ser feita uma descrição em pormenor do mecanismo utilizado, sendo que este só se encontra verificado quando há indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações que se configuram num mecanismo de planeamento fiscal, tendo, também, de ser indicada a espécie e configuração da vantagem fiscal que se pretende obter.⁸³ O segundo elemento informativo que o diploma exige, é a indicação da base legal à qual a vantagem fiscal pretendida se afere, repercute ou respeita.⁸⁴ Por último, é exigido que seja feita a indicação do promotor, nomeadamente

⁸¹ “ Sempre que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto por outra entidade, o promotor que participe ou colabore na respectiva implementação deve comunicar o esquema (...), excepto quando o proponente lhe comprove ter efectuado a comunicação prevista no presente artigo.”. Artigo 7º nº3 do Decreto Lei nº29/2008

⁸² VIDE, Ponto 30 Despacho do Gabinete do Secretario de Estado Dos Assuntos Fiscais.

⁸³ VIDE, Artigo 8º número 1 alínea a) do Decreto Lei nº29/2008

⁸⁴ VIDE, Artigo 8º número 1 alínea b) do Decreto Lei nº29/2008

o nome/denominação, endereço e número de identificação fiscal.⁸⁵ No entanto, deste vasto elenco de elementos informativos, o legislador optou por não fazer integrar os que se reportam à identidade do utilizador, uma vez que os exclui no número 2 do artigo.⁸⁶

O facto de o legislador não exigir a identidade do utilizador como elemento informativo necessário para o dever de comunicação a cargo do promotor, demonstra que este tem um carácter abstrato⁸⁷, isto porque o principal objectivo do regime é o conhecimento de mecanismos de planeamento fiscal promovidos em si mesmo, para assim conseguir assegurar o correcto funcionamento do sistema fiscal, concretizando o objetivo de interesse nacional já referido. Como referem, Fernando Castro e Silva e Tiago Cassiano Neves, é através do conhecimento atempado que a administração fiscal consegue eficazmente controlar e reagir aos esquemas de planeamento fiscal abusivo e promover as melhores alterações legislativos nesse sentido.⁸⁸

Nos termos do artigo 10º, também os utilizadores, nas situações por nós já referidas, são sujeitos aos deveres de comunicação e informação dos artigos 7º e 8º. O número 2 do artigo 10º estabelece que nestes casos tem de ser indicado o nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do utilizador, e as informações contidas nas alíneas a) e b) do artigo 7º, isto é os elementos referentes ao esquema de planeamento fiscal e a indicação da base legal relativa à vantagem fiscal pretendida, sendo que nestes casos a comunicação já não é feita de modo abstrato uma vez que há indicação do beneficiário.

Por último, o artigo 9º do Regime, estabelece o dever de esclarecimento que ocorre por solicitação do Director Geral dos Impostos. Esta solicitação, como estabelece o número 1 do artigo, só se pode reportar “*apenas relativamente*” aos elementos informativos contidos na alínea a) do nº1 do artigo 8º (relativas ao esquema ou actuação de planeamento fiscal) e outros aspectos ou elementos do esquema ou actuação, podendo incluir o número de vezes que foi proposto e o número de clientes. O legislador, reafirma mais uma vez o carácter abstrato da comunicação uma vez que não podem ser solicitados

⁸⁵ VIDE, Artigo 8º número 1 aliena c) do Decreto Lei nº29/2008

⁸⁶ “*Não está compreendido no dever de comunicação (...) qualquer indicação nominativa ou identificativa dos clientes interessados...*”

⁸⁷ “*De qualquer modo, em atenção à sua novidade, a disciplina instituída é muito prudente, o que se manifesta logo no facto de se dirigir unicamente ao conhecimento pela administração fiscal dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal considerados em sim mesmos e de modo abstrato*” Preâmbulo do Decreto lei nº29/2008 de 25 de Fevereiro.

⁸⁸ SILVA, Fernando Castro e NEVES, Tiago Cassiano, (2008), Ob.Cit P.120

elementos informativos referentes aos clientes utilizadores. O principal objectivo, do esclarecimento, é determinar se o esquema ou actuação em apreço, se encontra estandardizado⁸⁹. Também este dever se encontra sujeito a um formalismo de prazo, sendo que deve ser realizado o esclarecimento num prazo de 30 dias após a sua solicitação⁹⁰.

O cumprimento destes deveres é regulado pela Portaria nº 492-A/2008 que entrou em vigor a 15 de Maio de 2008. A portaria aprovada nos termos do artigo 22º do Decreto Lei nº29/2008, estabelece que a comunicação deve ser feita através de Declaração obedecendo ao modelo estabelecido pela Portaria- Declaração de Planeamento Fiscal (DL nº29/2008, de 25/02) Modelo 5. A declaração que deve ser preenchida, está disponível no sítio do portal das finanças e é submetida via internet, sendo que o recibo de entrega constitui prova de entrega da declaração.

A dissuasão é um dos principais objectivos do Legislador ao estabelecer estas obrigações, pois verificando-se uma maior intervenção legislativa e divulgação dos esquemas numa base de dados pública, nos termos do artigo 14º do Diploma, sem identificação dos utilizadores, o que se pretende é demonstrar aos contribuintes o carácter maleficiente do planeamento fiscal abusivo e uma pronta reacção contra estes por parte da Administração fiscal.

A realização por parte do Promotores destes deveres, não depende da qualificação de um esquema como abusivo, uma vez que esta por depender de juízos subsequentes não pode ser feita num momento inicial. Assim sendo, os deveres são autónomos face à qualificação dos esquemas como abusivos⁹¹ pois são abstratos no momento da comunicação e compete ao Director Geral dos Impostos, nos termos do artigo 15º do Diploma “... para efeitos de prevenção da fraude e evasões fiscais, procede à divulgação publica, através da pagina eletrónica desta instituição na internet, do entendimento da Direcção Geral dos Impostos de que certo esquema ou actuação de planeamento fiscal, descrito em termos gerais e abstractos, é reputado abusivo...”.

Os três deveres estabelecidos no Regime e por nós acima analisados, têm carácter complementar face uns aos outros, i.e. o dever de informação ocorre para garantir que o

⁸⁹ NEVES, Mariana Rocha.(2010) O Regime da Comunicação Prévia no Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo, Ob.Cit P.25

⁹⁰ VIDE, Artigo 9º número 2.

⁹¹ VIDE, Ponto 13 do Despacho do Gabinete do SEAF, nomeadamente “ os esquemas de planeamento fiscal (...) devem ser objecto de comunicação, independentemente de serem considerados ou não como actos abusivos.”

dever de comunicação é validamente cumprido tendo relevância para o sistema fiscal, pois como já foi por nos anteriormente referido o principal objectivo do Regime é ficar a conhecer os vários mecanismos de planeamento fiscal e a melhor forma de os impedir, sendo que não se bastam comunicações inócuas. E o dever de Esclarecimento surge na sequência dos anteriores deveres. Assim sendo, podemos considerar, da mesma forma que Carlos Cunha Sousa, que se está perante um Dever de Cooperação dos Promotores face à Administração Fiscal, que se concretiza em duas dimensões: i) obrigação de comunicação e informação do esquemas utilizados nos modos estabelecidos pela lei e ii) obrigação de esclarecer a Administração Fiscal sobre questões que se coloquem face a estes, dentro dos limites do Diploma.⁹²

É estabelecida, assim, uma relação triangular de cooperação⁹³ através do Decreto-Lei nº29/2008, quanto à identificação e reacção a mecanismos de planeamento fiscal abusivo, dado que o diploma só consegue ser eficaz e útil se os Promotores, utilizadores e Administração fiscal cooperarem entre si, não se tratando de uma relação privada.

2.3- Regime Sancionatório e Obrigações da Administração Fiscal

O Regime não se basta com a estatuição dos deveres de comunicação, informação e esclarecimento, também são previstas sanções a aplicar no contexto de incumprimento. Assim, embora o principal matriz vectora do diploma seja de carácter preventivo e reactivo- pretende conhecer atempadamente os esquemas de planeamento fiscal de modo a conseguir originar uma melhor reacção legislativa, o legislador não abdicou do carácter sancionatório, o que a nosso ver é necessário para a concretização do objectivo do Diploma e demonstra que também existe um objectivo dissuasor⁹⁴.

⁹²SOUSA, Carlos Cunha de.(2012), Ob.Cit P.6

⁹³ DOURADO, Ana Paula e DIAS, Augusto Silva, Ob.Cit, P.147

⁹⁴No mesmo sentido : Adam Zalasinski , a propósito do estudo do Princípio da prevenção do Abuso Fiscal : " *Since the abuse involves formal observance of rules that nevertheless contradict their ratio legis, it may not always be detected immediately. It seems that, more often, the tax authorities will only discover abusive practices after examining the entire scope of the taxpayer's arrangement, over a longer period of time. Since the investigation of abuse is generally made a posteriori, it should preserve its reactive nature (as the abuse of subjective rights is usually invoked as a defence in judicial disputes, and similarly the tax*

O Capítulo IV- Ilícitos de mera ordenação social, do Decreto Lei nº29/2008 estabelece o regime sancionatório a aplicar nas situações de incumprimento.

O artigo 20º estabelece que é aplicado, de modo subsidiário, o Regime Geral das Infracções Tributárias⁹⁵. Assim sendo, as situações de incumprimento além de originarem a aplicação de coimas, nos termos do artigo 17º, também ficam sujeitas à aplicação de sanções acessórias nos termos do artigo 28º do Regime Geral das Infracções Tributárias.⁹⁶

São 3 as situações previstas no artigo 17º como passíveis de originar a aplicação de sanções, com natureza contraordenacional, designadamente a coima. O seu número 1, reporta-se às situações em que os Promotores, não comunicam um esquema de planeamento fiscal sujeito à disciplina do diploma, ou embora o comuniquem o façam sem respeitar o formalismo referente ao prazo estabelecido no artigo 7º. Nestas situações, a coima a aplicar depende da natureza da Pessoa que incumpriu: se for um Ente Coletivo é aplicada uma coima que varia entre 5000 euros a 1000000 euros, sendo o incumpridor uma Pessoa Singular a coima varia entre 1000 a 50000 euros.

O número 2 do artigo 17º, estatui a sanção a aplicar nas situações de incumprimento de esclarecimento estabelecido no artigo 9º do Diploma. O incumprimento abrange a recusa de esclarecimento e o esclarecimento fora do prazo de 30 dias estabelecido no número 2

abuse/tax avoidance is invoked by tax authorities in order to challenge the data disclosed in the light of the tax law interpretation of taxpayers).” ZALASINSKI, Adam, (2012), The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case, , in *European Taxation*.Vol. 52 Nº9 Journals IBFD. P.453 (Versão Electronica Disponível em: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/document/et_2012_09_e2_2) Ver também, com a mesma posição, SOUSA, Carlos Cunha de, (2012), Ob.Cit P. 10 e 11

⁹⁵ Lei nº15/2001 de 5 de Junho

⁹⁶ Artigo 28.º da Lei nº15/2001

Sanções acessórias

1 - São aplicáveis aos agentes das contra-ordenações tributárias graves as seguintes sanções acessórias:

- a) Perda de objectos pertencentes ao agente;
- b) Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;
- c) Suspensão de benefícios fiscais e franquias aduaneiras concedidos unilateralmente pela administração tributária ou inibição de os obter;
- d) Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos;
- e) Encerramento de estabelecimento ou de depósito;
- f) Cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;
- g) Publicação da decisão condenatória a expensas do agente da infracção.

2 - Os pressupostos da aplicação das sanções acessórias previstas no número anterior são os estabelecidos no regime geral do ilícito de mera ordenação social.

3 - A sanção acessória de suspensão de benefícios fiscais e franquias aduaneiras ou inibição de os obter tem a duração máxima de dois anos e só pode recair sobre incentivos fiscais que não sejam inerentes ao regime jurídico aplicável à coisa ou direito beneficiados.

4 - As mercadorias de importação e exportação proibida são sempre declaradas perdidas

do artigo 9º. Se for aplicada a Pessoa Singular, a coima varia entre 500 euros a 25000 euros, se o incumpridor for Ente colectivo a coima pode ir de 1000 euros a 50000 euros.

Por último, o número 3 estatui a coima a aplicar no contexto do incumpridor ser um utilizador, ou seja, reporta-se aos casos em que a obrigação de comunicação se transfere para o utilizador nos termos do artigo 10º. Neste âmbito, a coima a aplicar também depende da natureza da Pessoa incumpridora.⁹⁷

Analisando o regime sancionatório, podemos então concluir que este não é “vazio” e embora o principal objectivo do Diploma seja a prevenção de utilização de esquemas de planeamento fiscal, a existência de sanções enquanto resposta ao incumprimento dos deveres de cooperação previsto no diploma, é necessária à concretização do que é almejado pelo legislador.

No entanto, uma análise crítica permite identificar alguns pontos menos favoráveis quanto a este regime de sanções previsto, relativamente à proporcionalidade que este apresenta.

Como já foi anteriormente por nos descrito, é possível que se configurem situações de pluralidade de promotores, sendo irrelevante para o legislador o grau de intervenção que estes apresentem relativamente ao esquema para que se considere haver obrigação em comunicar. Não havendo o cumprimento da obrigação a que os vários promotores estão sujeitos, será justo e proporcional que um promotor que apenas tenha intervindo numa fase inicial do esquema, responda da mesma forma que o Promotor responsável pela aplicação deste?⁹⁸

Somos da opinião de que não há qualquer desproporcionalidade, quanto a este ponto, tendo em conta o objectivo mor do diploma e o que se pretende sancionar, i.e. o incumprimento da comunicação de obrigação. É, para efeitos do Decreto-Lei, considerado promotor, em conjunto com os outros requisitos por nós já apontados, a entidade que no *“exercício da sua actividade económica, preste a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, acessoria aconselhamento, consultoria...”*⁹⁹, sendo que o dever de comunicação nas situações de pluralidade de promotores se verifica individualmente: basta haver uma participação ou colaboração na implementação do

⁹⁷ No caso de Ente colectivo a Coima pode ir desde 500 euros a 80000 euros, tratando-se de Pessoa Singular varia desde 250 a 40000 euros.

⁹⁸ SILVA, Fernando Castro e NEVES, Tiago Cassiano, (2008),Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional, Ob.Cit. P. 148 e 149

⁹⁹ VIDE Artigo 5º número 1 do Decreto Lei n29/2008

esquema.¹⁰⁰ Seria contraditório por parte do regime, desconsiderar o grau de participação dos promotores para efeitos de surgimento do dever de comunicação, para posteriormente esse relevar para efeitos sancionatórios. Embora, o promotor que apenas tenha colaborado na preparação do esquema, não tenha a mesma relevância que o promotor que o põe em actuação(relativamente à conclusão do esquema), houve efectivamente uma contribuição da sua parte para o surgimento de um novo esquema de planeamento fiscal, que sendo reputado como abusivo ou agressivo nos termos do diploma , atenta contra o bom funcionamento do sistema fiscal. Ademais, a comunicação por ser feita via eletrónica, não acarreta esforços ou custos a cargo do Promotor que justifiquem o seu incumprimento. Assim sendo, num espírito de cooperação, que como já vimos assume uma relação triangular, um Promotor que tenha contribuído para o surgimento de um novo esquema no mundo fiscal, deve em prol de um bem geral cumprir o seu dever de comunicação- dever este que não implica grandes esforços, não o fazendo, deve responder da mesma forma que os outros Promotores que tenha efectivamente concluído o esquema.

Prevista no Decreto-lei, esta também uma obrigação de reacção da Administração Fiscal, designadamente o Director Geral dos Impostos, no disposto do Capítulo III do Diploma “Gestão”¹⁰¹.

Nos termos do artigo 13º do Diploma, compete ao Director Geral dos Impostos a recepção e tratamento das comunicações relativas a esquemas de planeamento fiscal sujeitas ao regime da comunicação obrigatória, promovendo os meios legislativos e políticos necessários relativos ao tratamento destes¹⁰².

O Director Geral dos Impostos tem ainda o dever de organizar uma base nacional de dados de esquemas de planeamento fiscal e proceder à divulgação pública do entendimento dado ao esquema, podendo ser abusivo implicando a sua requalificação ou determinar a aplicação de normas anti-abuso como a cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º número 2 da Lei Geral Tributária, ou outras normas específicas. Cabe ainda referir que embora a divulgação seja pública, uma vez que se baseia em objectivos de

¹⁰⁰ VIDE Artigo 7º número 3 do Decreto lei n29/2008

¹⁰¹ VIDE ponto 49 do Despacho do Gabinete do SEAF “ *Compete ao Senhor Director Geral dos Impostos estabelecer e ordenar todos os procedimentos necessários ao cumprimento das directrizes agora fixadas pelos serviços.*”

¹⁰² VIDE números 2 e 3 do artigo 13º do Decreto Lei n-29/2008

prevenção, nos termos do artigo 16º há uma salvaguarda ao direito à confidencialidade, dado que os elementos comunicados se encontram sujeitos ao dever de sigilo fiscal.¹⁰³

Como refere Marta Caldas, a reacção por parte da Administração Fiscal apresenta dois tipos de natureza distintos: reacção de natureza política e preventiva e uma reacção repressiva¹⁰⁴. A reacção politico-legislativa está patente no artigo 13º, reportando-se aos esquemas de planeamento fiscal agressivo, esquemas nos quais, embora a vantagem fiscal seja ponderante é possível identificar motivações económicas, não despoletando a aplicação de uma medida anti abuso¹⁰⁵. A prevenção patente nesta reacção, é a que mais vai de encontro ao espírito do diploma, uma vez que a melhor forma de combater situações de planeamento fiscal passa pelo conhecimento atempado dos instrumentos que a potenciam- neste caso: esquemas, permitindo ao legislador tomar as medidas necessárias, como novas propostas legislativas que consigam, no futuro, uma melhor estatuição quanto a esses¹⁰⁶, sem sobrecarregar o sistema fiscal com custos desnecessários.

O artigo 15º do Diploma , parte final, consubstancia-se numa reacção repressiva uma vez que nesta por já se estar perante esquemas abusivos, isto é sem qualquer motivação económica, é possível desconsiderar os efeitos fiscais que dos esquemas advenham , não só através da requalificação mas da aplicação de normas anti abuso como a Cláusula Geral Anti-Abuso, resultando numa tributação efectiva¹⁰⁷ do imposto devido ao qual o esquema se reporta.¹⁰⁸

A Administração fiscal, tem, portanto, uma obrigação de reacção à informação que obtém por intermédio dos deveres de cooperação. No entanto, embora possua uma natureza dual,

¹⁰³ Assim sendo, a divulgação não pode conter dados relativos a natureza pessoal e situação tributaria dos contribuintes, sendo que o sigilo fiscal pode cessar nos casos em que haja autorização por parte do contribuinte ou em situações expressamente previstas na lei. Vide artigo 64º , números 1 e 2 da Lei Geral Tributaria

¹⁰⁴ CALDAS, Marta Alexandra Mendes, (2015), O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?, in *Cadernos IDEFF*, nº18, Almedina, Coimbra P.133

¹⁰⁵ IDEM, P134

¹⁰⁶ “*Deduz-se do Decreto Lei que o objectivo subjacente a inclusão de regras de comunicação de operações de planeamento fiscal é o conhecimento(prévio ou atempado) da administração fiscal de esquemas de planeamento para que esta, os possa controlar e superar...*” SILVA, Fernando Castro e , NEVES, Tiago Cassiano (2008), Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional , in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, A.1, nº3 Almedina, Coimbra P.120

¹⁰⁷ No sentido contrário, na reacção preventiva nos termos do artigo 13º não se verifica uma efectiva tributação do imposto. O artigo 15º assume-se como uma sanção de carácter reconstitutivo “ *Assim, no caso do artigo 15º do Decreto Lei que remete para o nº 2 do artigo 38 da Lei Geral Tributaria, estar-se-á perante uma sanção reconstitutiva, que se traduz na “reconstituição da situação que existiria se não tivesse havido violação”...* ”CALDAS, Marta,(2015) Ob.Cit p.137

¹⁰⁸ IDEM, P.133 e 134

não é livre de críticas, isto porque o Decreto-Lei não configura nenhum dever de reposta, nem formalismo de prazo associado a este, quanto ao esquemas comunicados.¹⁰⁹ Como já foi por nós anteriormente analisado, a comunicação dos esquemas é abstrata, o que se pretende é o conhecimento do esquema em si mesmo, sendo que o juízo do esquema enquanto abusivo compete à Administração Fiscal, nos termos do artigo 15º do Diploma, o que pode originar dúvidas quanto à obrigação em comunicar.¹¹⁰ Realizada a comunicação, em casos de dúvida, visto não haver um dever de resposta por parte da Administração Fiscal, não se consegue classificar os esquemas como abusivos enquanto estes não forem reputados como tal. Quanto a esta questão, parte da doutrina entende que deveria ser aplicada nesta situação o regime da aceitação tácita, prevista no artigo 63º número 8 do CPPT, ou seja, decorrido um prazo a fixar, sem resposta dever-se-ia considerar o esquema como aceite, para que os contribuintes não fiquem sujeitos a incertezas quanto a utilização de determinados esquemas.¹¹¹

Correlacionada à natureza das obrigações da Administração Fiscal, enquanto resposta aos esquemas comunicados, pode ainda levantar-se uma questão pertinente relativa ao carácter sancionatório a aplicar em consequência do disposto no regime das comunicações prévias, aos promotores.

Como já foi acima apontado, a reação da Administração Fiscal, configura-se numa reacção, que tanto pode assumir carácter preventivo como repressivo, podendo implicar a realização de inspecções tributárias quanto à matéria subjacente aos esquemas¹¹². Uma inspecção tributária pode originar suspeitas que levem a questionar a aplicação de sanções criminais, sendo assim possível questionar se é possível identificar outra norma de responsabilidade a cargo dos promotores que possa gerar uma auto incriminação.

Como referem os Professores, Ana Paula Dourado e Silva Dias, o facto de a legislação fiscal portuguesa não distinguir com clareza suficiente competências relativas a auditorias fiscais e originárias de processos criminais, faz com que os deveres de cooperação dos

¹⁰⁹ “O nível de amabilidade fiscal para os potenciais “abusadores” ou promotores e utilizadores de planeamento fiscal agressivo vai mais longe ainda: após a comunicação, não há - pasme-se! - qualquer autorização processual ou decisão fiscal a tomar por parte da Autoridade Tributária! O DL limita-se a indicar que o DGI “recebe e trata todas as comunicações”,... ” GOMES, ANA, (2017), Fiscalidade agressiva e Fisco amável, in *Ordem dos Advogados*, (Versão Electrónica Disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/imprensa/2017/04/30/fiscalidade-agressiva-e-fisco-amavel/>)

¹¹⁰ Referimo-nos aos “casos fronteira”, que surgem no momento da aplicação dos filtros 3 e 4, que se reportam ao conceito de vantagem fiscal. Estes casos, serão analisados em detalhe no ponto 3.1.2

¹¹¹ SILVA, Fernando Castro e NEVES, Tiago Cassiano, (2008), Ob.Cit P.147 e 148

¹¹² VIDE, parte final do número 3 do artigo 13º e parte final do artigo 15º Decreto-Lei nº29/2008

promotores sejam compulsórios facilitando a imposição de uma sanção administrativa ou mesmo criminal, se forem detectados erros ou omissões relevantes nos documentos fiscais relativos aos esquemas. Assim sendo, como defendem os autores, o legislador devia prever uma separação mais nítida entre as fases de inspecção e processo penal, uma vez que o cumprimento dos deveres de cooperação pode originar uma auto incriminação¹¹³.

No entanto, uma análise do disposto no Artigo 12¹¹⁵ do Decreto Lei, referente à exclusão de responsabilidade, permite acautelar essa possibilidade. A parte final do artigo indica que não é gerada responsabilidade de qualquer natureza para os promotores e utilizadores no cumprimento das obrigações de comunicação, por outras palavras mesmo que o esquema seja reputado como abusivo e haja uma posterior inspecção tributária, as informações divulgadas aos abrigo dos deveres de comunicação do Diploma, não são susceptíveis de fazer nascer responsabilidade penal.¹¹⁶ Ademais, qualquer informação que resulte do cumprimento das obrigações de comunicação por parte dos promotores, que seja susceptível de originar um processo criminal, não pode ser transmitida pelo Estado Português, a outro através do cumprimento de convenções de cooperação mútua¹¹⁷.

¹¹³ DOURADO, Ana Paula e DIAS, Silva, Information Duties, Agressive tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in light of Art. 6(1) of ECHR, Ob.Cit P.147 a 149. No mesmo sentido, e apontando uma possível inconstitucionalidade, encontra-se a posição de Filipe Romão e António Castro Caldas , em especial nas situações em que as obrigações recaem sobre os Utilizadores, dado que nestas a sua identificação é um elemento informativo necessário que pode originar situações de auto incriminação se os esquemas envolverem infrações fiscais. ROMÃO, Filipe e CALDAS, António Castro, (2009), Regime Das Obrigações De Comunicação De Esquemas De Planeamento Fiscal Em Portugal, in *Actualidad Jurídica Uría Mendes (1578-956X)*, Issue 23, P.117 (Versão Electrónica Disponível em <https://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=6&sid=3cc96efd-b309-4f11-bd13-93dec2d01161%40pdc-v-sessmgr01>)

¹¹⁴ “Cooperation duties are in this case a disguise for the tax administration to obtain evidence from the taxpayers, and Art. 6(1) of the ECHR comes into play.” DOURADO, Ana Paula e DIAS, Silva, Ob.Cit p.149

¹¹⁵ *Artigo 12º Exclusão de responsabilidade*

“As informações prestadas no cumprimento dos deveres previsto neste decreto-lei não constituem violação de qualquer dever de confidencialidade, nem implicam para quem as preste responsabilidade de qualquer tipo.”

¹¹⁶ Em conformidade com as recomendações da OCDE relativas à Acção 12 do Plano BEPS OCDE, (2015), Ob.Cit P.85 A 86

¹¹⁷ DOURADO, Ana Paula e DIAS, Silva,(2011) Ob.Cit P.149

3- Âmbito Objectivo de aplicação: impostos, vantagem fiscal e esquemas

3.1- Impostos abrangidos pelo Regime e o conceito de Vantagem Fiscal

3.1.1- Impostos

No seu artigo 2º, o Decreto-Lei, estabelece o âmbito objectivo do regime, definindo que este se aplica a esquemas de planeamento fiscal que impliquem vantagens fiscais e se refiram a impostos de rendimento, sobre a despesa e sobre o património que sejam administrados pela Direcção Geral dos Impostos¹¹⁸.

O número 2, do artigo 2º, estabelece a lista dos impostos abrangidos pelo regime, que são:

- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS);
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC);
- Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
- Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT);
- Imposto de Selo (IS).

O conceito de vantagem fiscal é, assim, aferido somente quanto a estes impostos¹¹⁹, tendo o legislador estabelecido uma lista taxativa. Analisando o Relatório do Orçamento de Estado para 2018 e o Relatório do Orçamento de Estado para 2019, referente às receitas e despesas das Administrações Públicas, verifica-se que os Impostos Directos¹²⁰, tais

¹¹⁸ VIDE artigo 2º número 1 do Decreto-Lei nº29/2008

¹¹⁹ “Por outro lado, não ficam abrangidos pelas obrigações de informação todos os impostos e tributos do sistema fiscal português, mas **apenas** os impostos sobre...” Ponto 8 do Despacho do Gabinete do SEAF.

¹²⁰ O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) apresentam-se como tributos essenciais à arrecadação de receitas do Estado. Para um estudo mais aprofundado ver: SANTOS, António Carlos dos e MARTINS, António M. Ferreira (ORGS.), (2009), *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, competitividade eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública Secretária de Estado dos Assuntos

como o IRS e o IRC, e Indirectos, como o IVA, se apresentam no leque das fontes de receita mais relevantes¹²¹ a nível nacional, tendo especial importância na sustentabilidade das contas públicas. O IVA, além de assumir especial papel na arrecadação de receita¹²², apresenta-se vulnerável a esquemas de planeamento fiscal abusivo e fraude fiscal¹²³.

Contextualizando estes dados no objectivo principal do Decreto Lei nº29/2008, “*objectivos de promoção do interesse nacional em atenção ao papel fundamental que a liquidação e cobrança das receitas tributárias devidas nos termos de lei assume para o desenvolvimento económico e social*”¹²⁴, compreende-se a tipificação realizada pelo legislador, uma vez que devido à especial importância e vulnerabilidades que estes impostos assumem no sistema fiscal é sobre estes que devem incidir os deveres de colaboração estabelecidos no diploma enquanto meios de combate ao planeamento fiscal abusivo.

A identificação do imposto em causa, e a sua inserção no leque taxativo do número 2 do artigo 2º do Diploma, assume-se como o primeiro filtro a aplicar na determinação da sujeição de um esquema aos deveres de colaboração. Posto isto, nos casos de multiplicidade de impostos, basta que um destes seja abrangido pelo disposto no número dois do artigo 2º, sendo irrelevante o grau de relevo desse imposto no mecanismo de planeamento fiscal abusivo, para se aplicar o regime.¹²⁵

Fiscais, P.9 a 10 (Versão Electrónica disponível em https://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf)

¹²¹Quadro VI.1.1. Conta das Administrações Públicas em Contabilidade Pública- os Impostos Directos representaram em 2016 ,21047 milhões de euros da Receita e em 2017 21766 milhões de euros, a receita obtida através de impostos indirectos representou no ano de 2016 24668 milhões de euros e em 2017 25952 milhões. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (2017),*Relatório do Orçamento de Estado para 2018*, P. 197 a 200,(Versão Electrónica Disponível em: <https://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2018/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2018.pdf>) e MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (2018)*Relatório do Orçamento de Estado para 2019*,, P.215 a 217, (Versão Electrónica Disponível em : <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2019/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2019.pdf>)

¹²² Em 2018, o IVA, permitiu que o Estado Português arrecadasse 16.775,5 milhões de euros, montante este que quase iguala o valor arrecadado em conjunto do IRS e IRC, impostos directos, (19.425,1 milhões de euros).vide Quadro VI.1.4 Receita Fiscal. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (2018), Ob.Cit, P.218,

¹²³ SANTOS, António Carlos dos e MARTINS, António M. Ferreira (ORGS.), (2009), Ob.Cit P.44a 45

¹²⁴ VIDE, Preâmbulo do Decreto Lei nº29/2008 de 25 de Fevereiro

¹²⁵ VIDE, Ponto 10 do Despacho do Gabinete do SEAF

3.1.2- Conceito de Vantagem Fiscal e Planeamento fiscal

Após a aplicação do primeiro filtro, identificação de imposto reconhecido pelo diploma, o legislador estatui que tem de estar em causa uma vantagem fiscal, como se encontra estabelecido no artigo 2º número 1 primeira parte e artigo 3º alínea d). Isto é, não basta a inserção do imposto, sobre qual incide o mecanismo de planeamento fiscal abusivo, segundo o disposto do número 2 do artigo 2º, é necessário que esteja manifesta a obtenção de uma vantagem fiscal sobre o qual o mecanismo é instrumental, ou seja que sem este não seria obtida.

A alínea a) do artigo 3º do Diploma, define Planeamento Fiscal¹²⁶ como esquema ou actuação que determine, ou que pretenda determinar, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por parte do seu utilizador, sendo que para o legislador se está perante uma vantagem fiscal quando através do mecanismo em causa, i.e. o esquema, se consegue obter a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto, que de outro modo não ocorreria¹²⁷. Portanto, o segundo filtro a aplicar é a identificação de uma vantagem fiscal que sem a utilização de um esquema de planeamento fiscal não ocorreria.

No entanto, o legislador faz uma restrição quanto às situações que considera configurarem planeamento fiscal, recorrendo à expressão “*de modo exclusivo ou predominante*”, indicando que só relevam para efeitos de aplicação da disciplina do diploma os mecanismos que tenham como foco exclusivo ou principal a obtenção de uma vantagem, não sendo assim abrangidos os esquemas cuja configuração de vantagem fiscal é meramente acessória ou secundária.¹²⁸

Embora se esteja perante o âmbito objectivo de aplicação, o legislador atende ao intuito fiscal¹²⁹ que se encontra subjacente ao esquema, assumindo relevância um elemento

¹²⁶ Reporta-se a Planeamento Fiscal Abusivo- “*O mesmo decreto define e delinea o conceito de planeamento fiscal abusivo, apesar de se referir a este como planeamento fiscal.*” VIEIRA, Lauriana Rita Pires,(2014) Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas, Dissertação de Mestrado-Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico do Porto, Porto P.29 (Versão Electrónica Disponível em : http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf)

¹²⁷ VIDE Artigo 3º alínea d)

¹²⁸ LOUREIRO, Carlos e NEVES, Beja António, (2008), Breve Comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo, Ob.Cit P. 60

¹²⁹ AMORIM, Catarina Ferreira, (2006), Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial, in *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Janeiro-Março 2014, nº64,Lisboa P.46 (Versão Electrónica Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Fiscalidade.pdf>) ;

subjetivo, porque se apenas se atendesse ao elemento objectivo em si mesmo do segundo filtro, configuração de uma vantagem, os esquemas que se enquadrassem no primeiro e segundo filtro seriam sempre alvo de comunicação, o que geraria uma situação de “comunicações em massa”¹³⁰ que inutilizaria o regime, e não permitiria distinguir entre planeamento fiscal e planeamento fiscal abusivo. Configura-se, assim o terceiro filtro de aplicação do regime: obtenção de vantagem fiscal enquanto finalidade exclusiva ou predominante.

Compete agora definir o que deve ser entendido por finalidade exclusiva ou predominante, uma vez que esta é uma das maiores dificuldades, e pontos críticos, que advêm do Regime em análise. Neste ponto releva a natureza da finalidade do esquema acima de tudo, ou seja, deve ser feita uma distinção entre fins de natureza económica ou para fiscal e fins de natureza fiscal que podem ser obtidos através do mecanismo utilizado. Assim sendo se um determinado esquema for motivado por razões económicas ou financeiras, mesmo que secundariamente origine vantagens fiscais, como não preenche o requisito do terceiro filtro não se considera passível de sujeição ao Decreto Lei n 29/2008.

Para efeitos do Decreto-Lei, revela portanto a intenção de obtenção de uma vantagem fiscal que suplante qualquer motivação económica, e que seja concretizada através de operações de carácter artificial ou não artificial, tratando-se de uma definição com vasta amplitude.¹³¹ Esta amplitude, embora motivada por boas razões, gera sérias dificuldades ao nível de identificação de situações fácticas que devam ser abrangidas pelo regime, ou seja o que deve ser considerado como mecanismo de planeamento fiscal susceptível de vantagem fiscal e consequente aplicação do disposto no diploma.

Como referem Carlos Loureiro e António Beja Neves¹³², quanto aos casos em que há uma finalidade exclusiva, não são levantados problemas de identificação, uma vez que a

LOUREIRO, Carlos e NEVES, Beja António,(2008), Breve Comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo, Ob.Cit P.60, nomeadamente : “ *Compreende-se o propósito do legislador: apenas serão relevantes os esquemas ou actuações intencionalmente preparados, divulgados e implementados, que tem como principal razão de ser (ainda que não exclusiva) as questões fiscais.* ”

¹³⁰ NEVES, Mariana Rocha.(2010) O Regime Da Comunicação Prévia no Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo, Ob.Cit P.26 e 27

¹³¹ Referente a este ponto, Marta Caldas escreve que a amplitude do regime é justificada pela necessidade de compatibilização de conceitos a nível internacional de modo a permitir englobar não só o planeamento fiscal abusivo- que se caracteriza por esquemas artificiais no qual não existem motivações económicas, fomentando-se exclusivamente no intuito de ganho fiscal (isto é, vantagem fiscal)- e simultaneamente planeamento fiscal agressivo- que surge num contexto de motivação económica, sem recorrer a operações artificiais, mas que no entanto essa é suplantada por vantagens fiscais. CALDAS, Marta Alexandra Mendes, (2015), Ob.Cit P.95

¹³² LOUREIRO, Carlos e NEVES, Beja António,(2008), Ob.Cit P.61

obtenção de vantagem fiscal está latente, no entanto é mais complexo o tratamento dos esquemas onde a motivação fiscal é predominante, ou seja quando é possível identificar uma motivação económica sendo que essa é secundarizada pelos intuito de ganho fiscal por parte do contribuinte.

Um bom exemplo de esquema motivado predominantemente por razões fiscais, que se configura como um caso fronteira, são as operações de reestruturação de empresas, cujo regime esta sujeito a neutralidade fiscal. Perante uma operação desta natureza, as empresas embora partam de objectivos de natureza económica, podem considerar posteriormente a possibilidade de ganhos fiscais¹³³, neste contexto fica a cargo da interpretação dos agentes a identificação da predominância da vantagem fiscal obtida, o que pode originar a comunicação de esquemas de planeamento fiscal que não se assumem como agressivos ou abusivos nos termos do diploma¹³⁴¹³⁵.

O artigo 86^{o136} da Constituição da República Portuguesa, consagra a Liberdade Fundamental de Gestão das Empresas Privadas, sendo que o seu número 2 estabelece que o Estado só se pode imiscuir nos assuntos de gestão das empresas em casos expressamente previstos. Exercendo esta liberdade, as empresas gerem a sua actividade empresarial tanto a nível económico como a nível fiscal, pois como já foi por nós anteriormente estabelecido o planeamento fiscal, desde que não abusivo, é uma liberdade fundamental dos contribuintes. É a este nível que se podem apresentar críticas de contenda constitucional face ao Decreto-Lei, pois não deve ser aceite que haja um condicionamento da gestão das empresas através de um dever de auto denúncia de

¹³³ SOUSA, Carlos Cunha de , (2012), Ob.Cit, P.8 e 9

¹³⁴ LOUREIRO, Carlos e NEVES, Beja António,(2008), Ob.Cit P.61 e 62

¹³⁵ Mariana Neves, também alerta para um efeito danoso que pode originar da discricionariedade e amplitude do conceito: “... por uma lado, em determinados promotores poderá provocar um excesso de zelo, o que os conduzirá à comunicação prévia de todas as situações dúbias e tendo como consequência comunicações massivas, por outro lado, noutros promotores poderá ser encontrado aqui um expediente, para sempre que questionados pela Administração Fiscal, argumentarem o caracter indeterminado do conceito..”. A autora alerta para a possibilidade de os destinatários das normas se desculparem com a indeterminação da expressão, para não cumprirem os deveres de comunicação a que estão sujeitos, falsificando a aplicação dos filtros do Diploma. NEVES, Mariana Rocha, (2012), Ob.Cit P.28 e 29

¹³⁶ Artigo 86.º da Constituição da República Portuguesa:

Empresas privadas

1. O Estado incentiva a atividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respetivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam atividades de interesse económico geral.
2. O Estado só pode intervir na gestão de empresas privadas a título transitório, nos casos expressamente previstos na lei e, em regra, mediante prévia decisão judicial.
3. A lei pode definir sectores básicos nos quais seja vedada a atividade às empresas privadas e a outras entidades da mesma natureza.

esquemas independentemente dos efeitos fiscais que daí possam advir, podendo assim configurar-se como ingerência por parte do Estado na gestão das empresas¹³⁷.

António Fernandes de Oliveira, defende que nestes casos fronteira, posição com a qual concordamos, onde surgem dúvidas quanto à ponderação da vantagem fiscal, os promotores e os utilizadores podem considerar que não se aplica a disciplina estatuída pelo Decreto-Lei, não originando, portanto, uma obrigação de comunicação nem a aplicação da respectiva sanção por situações de incumprimento. Dada a vasta amplitude, possibilitada pela utilização de um conceito indeterminado, o ónus de determinação não cabe aos destinatários, assim provada a razoabilidade de dúvida face à comunicação, deve ser reconhecida como legítima essa decisão, competindo ao legislador esse esclarecimento.¹³⁸

Atendendo, à dificuldade em determinar vantagem fiscal relevante, em 2009, foi emitido um novo Despacho pelo Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais¹³⁹, que permitiu esclarecer as situações sujeitas a comunicação obrigatória, que são:

- i) Casos em que um esquema possa se aproveitado por um número indeterminado de utilizadores;
- ii) Destinando-se a um utilizador específico, a vantagem fiscal é indeterminada ou superior a 100 000 euros.

¹³⁷ “ Taking the aforementioned regime in account, it may, on the one hand, be problematic from the viewpoint of the constitutional freedom to private activity and entrepreneurship that the legislator can go as far to require that promoters or taxpayers report schemes and actions that are legal (i.e, compatible with the tax law and taking advantage of genuine legal gaps) and part of legitimate tax planning, as opposed to abusive tax planning.” DOURADO, Ana Paula e DIAS, Augusto Silva, (2011), Ob.Cit P.145; SILVA, Fernando Castro e Neves, Tiago Cassiano,(2008), Planeamento Fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional, Ob.Cit P.135 e 136

¹³⁸ OLIVEIRA, António Fernandes de (2009), *A legitimidade do planeamento fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Coimbra P.183 e 184

¹³⁹ Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nº 11873/2009 de 25 de Fevereiro (Disponível em : <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/2245181/details/maximized?serie=II&search=Pesquisar&ano=2009&perPage=100&types=DR%2Fen%2Fen%2Fen&dreId=755172>)

3.2- Esquemas de planeamento fiscal

Analizados os conceitos de Promotor, Utilizador, vantagem fiscal e planeamento fiscal, compete agora definir “esquema de planeamento fiscal” nos termos do Decreto-Lei n°29/2008.

O artigo 4º do Diploma, estabelece quais os esquemas que se encontram sujeitos às obrigações de comunicação. A identificação das situações fácticas que originam deveres de comunicação assume-se como o último filtro a aplicar. Somente os esquemas que se reportam a uma das situações descritas no artigo estão sujeitos as obrigações de cooperação, estamos portanto perante uma lista que embora taxativa¹⁴⁰ permite ter em conta um vasto conjunto de esquemas, sendo poucos os que não se consideram abrangidos pelo Regime¹⁴¹.

No disposto do artigo 3º, entende-se como *esquema* “qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção”. São 5 as situações fácticas¹⁴² que ditam os esquemas sujeitos ao regime de comunicação prévia¹⁴³:

- i) Esquemas que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado;
- ii) Esquemas que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- iii) Esquemas que envolvam operações financeiras ou sobre seguros susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento;
- iv) Esquemas que implicam a utilização de prejuízos fiscais;

¹⁴⁰ VIDE, Ponto 14 do Despacho do Gabinete do SEAF “ *As situações previstas no artigo 4º do Decreto Lei n-29/2008 são taxativas.* ”

¹⁴¹ NABAIS, Paulo,(2008)Ainda o Planeamento Fiscal Abusivo, in *Work from PLMJ Foundation*, N°10/2008 (Versão Electrónica Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2008/Marco/Ainda_o_Planeamento_Fiscal_Abusivo.pdf)

¹⁴² VIDE artigo 4º número 1 do Decreto lei 29/2008

¹⁴³ Embora se trate de uma lista que permite abranger varias situações, esta estava prevista ser mais abrangente nos projectos iniciais do Diploma. “ *The scope of the disclosure obligations was slightly narrowed in comparison with the first drafts of the decree-law that where known, but will still encompass a wide range of reportable transactions.* ” CÂMARA, Francisco de Sousa da, SANTIAGO, Bruno e FERNANDES, José Almeida, (2008), Portugal Enacts New Disclosure Obligations to Fight Abusive Tax Planning, in *Worldwide Tax Daily*, WTD 40-7, P.2 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.mlgs.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/441.pdf>)

- v) Esquemas que embora não se insiram nas anteriores situações, sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação de responsabilidade do Promotor¹⁴⁴.

3.2.1- Esquemas que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado

A alínea a), do número 1 do artigo 4º do Diploma, reporta-se aos esquemas onde se verifica um envolvimento de uma entidade sujeita a regime fiscal privilegiado, revelando para estas situações conceitos de direito fiscal internacional¹⁴⁵, sendo que para efeitos do disposto do artigo se considera ser entidade sujeita a regime fiscal privilegiado:

- Entidade estrangeira cuja residência esteja fixada em Estado reconhecido como Paraíso Fiscal, através de Portaria do Ministro das Finanças¹⁴⁶ ;

- Entidade estrangeira, que no seu país de residência não é tributada em imposto sobre rendimento análogo ao IRC ou IRS;

- Entidade Estrangeira, que embora seja tributada em sede de imposto de rendimento, essa tributação apresenta-se como igual ou inferior a 60% do imposto que seria cobrado em território nacional.

Respeitando as normas de direito internacional fiscal, em Portugal só se podem tributar não residentes, quer estes sejam pessoas singulares ou colectivas, se os rendimentos forem obtidos em território nacional¹⁴⁷, ou se possuírem estabelecimento estável em Portugal,

¹⁴⁴ VIDE artigo 4º número 2 do Decreto Lei 29/2008

¹⁴⁵ O direito internacional fiscal permite determinar qual o Estado que deve tributar rendimentos quando se configura numa situação a presença de mais de um Estado, evitando, assim, situações de dupla tributação. Assim sendo, releva a identificação dos elementos de conexão que permitem a tributação a um determinado Estado. Nos casos previstos no artigo 4º número 1 alínea a) releva o Princípio da residência, enquanto elemento de conexão. Para um estudo mais aprofundado da importância do Princípio da Residência ver: XAVIER, Alberto, (2009), *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição actualizada, reimpressão, Edições Almedina SA. Coimbra P. 226 a 231 e 280 a 291.

¹⁴⁶ Portaria nº 292/2001 de 8 de Novembro, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada . Entre os Estados Membros da União Europeia, Portugal é o Estado que elaborou a lista de paraísos fiscais mais vasta. FERREIRA, Rogério M. Fernandes, SOUSA, Jorge Lopes e SILVA, Soraia João, (2017), Paraísos Fiscais: A Actualização da Lista Negra e a Nova Metodologia, *in Sociedade de Advogados, RL Rogério Fernandes Ferreira e Associados*, Nº05/17 P.02 (Versão Electrónica Disponível em https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2017/3_-_Marco/Para_sos_Fiscais_A_Actualiza_o_Da_Lista_Negra_E_A_Nova_Metodologia_vf.pdf)

¹⁴⁷ VIDE Artigo 13º número 1 do CIRS e 3º numero 1 alínea d do CIRC

sendo que nessa situação são equiparados a residentes, relevando ,portanto, o Princípio da Territorialidade.

O conceito de Paraíso fiscal, assume especial importância para a identificação das situações fácticas que compõem o elenco do artigo em análise. Segundo a OCDE¹⁴⁸, são 4 os factores que nos permitem identificar um Paraíso Fiscal: i) inexistência de tributação ou tributação baixa, ii) não realização de troca de informações¹⁴⁹, iii) Falta de transparência (quanto ao regime legal e administrativo aplicável), e iv) Ausência de actividades económicas substanciais. Devido a estes 4 factores, os paraísos fiscais tornam-se atractivos em termos de investimento estrangeiro, permitindo reduzir a carga tributária dos contribuintes.

Assim sendo, reconduzem-se, por exemplo, a esta categoria situações como a aquisição por sociedade com sede em Portugal de uma sociedade com sede em São Marino¹⁵⁰, sendo para essa transferida uma marca de titularidade da sociedade residente em Portugal, ficando essa a pagar direitos pela utilização da marca. Os rendimentos da sociedade em São Marino, sociedade não residente , são tributados de forma mais vantajosa do que seriam em Portugal, e considerando que não só a sociedade fica a pagar direitos de utilização pela marca à sociedade portuguesa, e que essa pode deduzir os gastos da prestação de serviços realizada pela não residente, configura-se um situação fiscal mais favorável: a sociedade portuguesa ao transferir os lucros para a sociedade em São Marino consegue que estes sejam reduzido em Portugal, diminuindo a tributação a que estaria sujeita em território nacional.¹⁵¹

Em 2016 foi detectado pela Inspeção tributária um esquema que recorre a detenção de uma sociedade localizada em regime fiscal privilegiado.¹⁵² Nos anos de 2013 e 2014,

¹⁴⁸ OECD, (2009), *COUNTERING OFFSHORE TAX EVASION: Some Questions and Answers on the Project*, P.11 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf>)

¹⁴⁹ *The well-known tropical tax havens offer exchange no or little information with other countries about their rich 'residents'. On the contrary, they promise rich people confidentiality with regard to the capital that they have parked in the tax haven in question.*” OXFAM NOVIB, (2016), *The Netherlands: a tax haven Continuing its contribution to the corporate tax race to the bottom*, P.8 (Versão Electrónica Disponível em https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf)

¹⁵⁰VIDE, N°67 da Portaria 292/2001 de 8 de Novembro

¹⁵¹ Exemplo descrito no Ponto 15 do Despacho do Gabinete do SEAF e por SOUSA, Carlos Cunha, Ob.Cit p.11

¹⁵² GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2017), *Relatório sobre o combate a fraude e evasão fiscais e aduaneiras-2016*, Anexo III P.201. (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=97ee2d71-68aa-495f-aba8-7bc68a88a524>) Também em 2017 foi detectado o mesmo esquema, com as mesmas configurações, mas referente aos anos de 2013 e 2015, ver GABINETE DO SECRETARIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2018), *Relatório sobre o combate a fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2017* , Anexo III P.188

uma sociedade residente em território nacional, e por isso sujeita ao regime geral de tributação, detém de forma indirecta, através de uma sociedade não residente, uma participação superior a 10% numa sociedade localizada em regime fiscal privilegiado. Por a participação ser superior a 10 %, a sociedade portuguesa, tem direito a 100% dos direitos de voto na sociedade em regime fiscal privilegiado.

A sociedade em regime fiscal privilegiado, obtém e acumula lucros que não são sujeitos a tributação, e que por não serem distribuídos não são tidos em conta para efeitos de determinação do lucro tributável da sociedade portuguesa. No entanto, o artigo 66º do CIRC, que se refere à imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, determina que esses rendimentos são imputáveis à sociedade portuguesa, fazendo parte da base tributável dessa, isto porque se verifica um participação superior a 25% dos direitos de voto por parte da sociedade portuguesa, não relevando para o legislador o facto de a participação ser indirecta.¹⁵³ A utilização deste esquema é susceptível de criar correcções ao lucro tributável da sociedade, no valor de 18 Milhões de euros.¹⁵⁴

No contexto de a Entidade não residente, não ter sede em Paraíso Fiscal, importa verificar se estamos perante a transferência de parte dos lucros, através da transferência de uma marca de titularidade da sociedade, para um Estado cuja tributação ou não ocorra ou seja inferior. Estando perante Estados da União Europeia, a situação de não tributação não ocorre, o que se pode verificar é a diminuta tributação. Neste segundo grupo, configura-se o mesmo exemplo, mas ao invés de a sociedade não residente ter sede em São marino tem sede na Irlanda, cuja tributação é inferior à que se verificaria em Portugal.

Nestes esquemas, o que importa em suma verificar é a presença de uma entidade residente em paraíso fiscal identificado na Portaria 292/2001, ou de entidade residente em Estado cuja tributação de impostos de rendimentos não seja realizada ou seja igual ou inferior a 60% da tributação realizada em Portugal.

e 189 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=a2893ee2-ada7-4c16-9dc5-4c38eea47c8e>)

¹⁵³ VIDE Artigo 66º número 1 do CIRC

¹⁵⁴ GABINETE DO SECRETARIO DE ESTADO DOS ASSUNSTOS FISCAIS, (2016), OBC.CIT P201

Os esquemas que implicam a participação de entidade estrangeira sujeita a regime fiscal privilegiado, correspondem aos esquemas que mais implicam comunicação e divulgação ao abrigo do Decreto lei.¹⁵⁵

3.2.2- Esquemas que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta

O segundo grupo de situações previstas pelo legislador, passíveis de configurar um esquema de planeamento fiscal sujeito ao regime de obrigações de comunicação prévia, reporta-se as situações onde figuram entidades total ou parcialmente isentas de tributação, que se encontra positivado na alínea b do número 1 do artigo 4º.

O regime de Isenção fiscal e a sua positivação é o que mais releva nas situações do artigo em análise. A Isenção fiscal ocorre quando, *“a lei subtrai à tributação, através de previsão normativa de um facto impeditivo, situações e sujeitos que, de outro modo estariam abrangidos pelo âmbito da norma de incidência do imposto.”*¹⁵⁶

Trata-se de um benefício fiscal, que permite ao contribuinte usufruir de uma excepção à tributação, motivada por razões parafiscais como a prossecução de objectivos sociais e económicos¹⁵⁷. A maioria dos benefícios fiscais encontra-se prevista no Estatuto dos benefícios fiscais, mas também há estatuição destes noutros diplomas, nomeadamente o CIRC¹⁵⁸, CIRS e CIVA¹⁵⁹.

¹⁵⁵ VIEIRA, Lauriana Rita Pires, (2014), Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de alguns Esquemas, Ob.Cit, P.41

¹⁵⁶ MORAIS, Rui Duarte,(2009), *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Reimpressão, Edições Almedina SA, Coimbra P.53

¹⁵⁷ VIDE Artigo 2º número 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais

¹⁵⁸VIDE: Capítulo II da Secção I do CIRC, nomeadamente os artigos 9º a 14º. No Código, são previstas dois tipos de isenções: isenções automáticas e isenções dependentes de reconhecimento. Para um estudo mais aprofundado acerca da classificação das isenções previstas no CIRC, ver: MARTINS, Helena Pegado, O Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vaco Branco (Coordenadores), (2014), *Lições de Fiscalidade*, 3º Edição, Almedina, Coimbra P. 266 a 268.

¹⁵⁹ VIDE: Artigo 53º do CIVA

Por se tratar de um benefício fiscal, que permite a redução ou total isenção da tributação, as isenções podem facilmente ser motivo para determinada operação, sendo, portanto propício a planeamento fiscal, inclusive abusivo.

Quanto a este grupo de situações, as orientações interpretativas, referem como exemplo¹⁶⁰ as situações de constituição ou aquisição de sociedade que beneficie de isenção quanto a rendimentos obtidos fora de território nacional, para a qual são canalizadas prestações suplementares utilizadas para o financiamento de empresa do mesmo grupo no estrangeiro, o que permite a requalificação de juros sujeitos a imposto em dividendos dedutíveis na determinação do lucro tributável¹⁶¹.

Um caso real que se consubstanciou num esquema divulgado pela Administração Fiscal, reporta a utilização Sociedade Gestora de Participações Sociais como veículo para a integração de activos de uma sociedade residente em território português¹⁶², tendo sido implementado no ano de 2008.

Através deste esquema uma sociedade com residência num Estado Membro da União Europeia alienou à Sociedade Mãe, residente em território nacional, a participação detida em sociedade residente, ao valor de mercado, fazendo com que a distribuição dos lucros gerados pela mais valia passassem a beneficiar do disposto no artigo 51º do CIRC¹⁶³,

¹⁶⁰ Ponto 16. Do Despacho do Gabinete do SEAF

¹⁶¹ O exemplo não é isento de críticas por parte da doutrina. Fernando Silva e Tiago Neves, demonstram que o exemplo se direcciona para estruturas baseadas na utilização de sociedades financeiras, sendo que a utilização destas estruturas assenta em razões não fiscais e estas, são, por norma, tributadas sobre uma margem do arm's length spread. Se as sociedades financeiras forem tributadas sobre o spread, não se pode falar numa verdadeira isenção, não se podendo aplicar a alínea b) do artigo 4 do Decreto lei. SILVA, Fernando Castro, (2008) Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional, Ob.Cit P.143

¹⁶² Esquema D1 divulgado ao abrigo do Artigo 15º do Decreto Lei 29/2008

¹⁶³ Artigo 51.º

Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos

1 - Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direcção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) O sujeito passivo detenha direta ou direta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;
- b) A participação referida no número anterior tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição ou, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período;
- c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;
- d) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto referido no artigo 7.º, de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º;
- e) A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou

usufruindo de dedução dos lucros. Isto é, os lucros gerados pela Sociedade não residente não concorrem para a determinação do lucro tributável, e dado que a alienação foi motivada por razões fiscais, e não de interesse económico, verifica-se uma utilização abusiva do regime previsto no artigo 51º do CIRC.¹⁶⁴

3.2.3- Esquemas que envolvam operações financeiras ou sobre seguros susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário

O terceiro grupo de esquemas previstos pelo legislador, reporta-se às situações que envolvam operações financeiras susceptíveis de originar uma requalificação do rendimento do contribuinte, e encontra-se previsto na alínea c) do número 1 do artigo 4º do Diploma.

Relativamente a estas, o despacho do Gabinete do Secretário de Estado e Assuntos Fiscais, exemplifica uma situação fática possível de originar um esquema ao abrigo do disposto no artigo em análise, nomeadamente a locação financeira, utilização de instrumentos financeiros híbridos e derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros,¹⁶⁵.

A requalificação do rendimento, pode ocorrer através da utilização de instrumentos financeiros híbridos, isto é, instrumentos cujos efeitos económicos dependem da sua qualificação jurídica, que pode variar consoante as jurisdições em causa, originando numa

região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

¹⁶⁴ Para uma análise mais aprofundada do esquema, ver VIEIRA, Lauriana Rita Pires, (2014), *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de alguns Esquemas*, Ob.Cit , P42 e 43

¹⁶⁵ “Pode -se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a situação de utilização de sociedade (do mesmo grupo) estabelecida ou domiciliada no território «Z» (fora da União Europeia) para facturar serviços financeiros isentos de IVA, mas que conferem direito à dedução, de modo a aumentar a percentagem de dedução do imposto (pro rata) da entidade financeira no território nacional “Ponto 17 do Despacho do Gabinete do SEAF

disparidade de tratamento fiscal¹⁶⁶, facilmente aproveitada pelas entidades para benefício próprio.¹⁶⁷

Num contrato de locação financeira internacional de activos, onde intervenham duas jurisdições diferentes, pode originar-se uma alteração do beneficiário, uma vez que estas determinam o proprietário com base nas suas próprias normas. Isto é, por exemplo, segundo as normas fiscais do Estado X, pode ser considerado como proprietário do bem o Locador, e simultaneamente no Estado Y ser considerado que a propriedade pertence ao locatário, o que resulta numa depreciação do activo locado tanto para o locador como para o locatário.¹⁶⁸

Os instrumentos financeiros derivados, como *swaps*, são susceptíveis também de fazer ocorrer uma alteração de beneficiário, no entanto a sua utilização dirige-se à transferência do risco da transacção principal. Posto isto, se os instrumentos financeiros derivados forem meramente acessórios da operação principal e não contribuírem para a criação de vantagem fiscal nos termos do Decreto Lei, não se deve considerar haver obrigação de comunicação.¹⁶⁹

¹⁶⁶ “Hybrid mismatch arrangements exploit differences in the tax treatment of an entity or instrument under the laws of two or more tax jurisdictions to achieve double non-taxation, including long-term deferral. These types of arrangements are widespread and result in a substantial erosion of the taxable bases of the countries concerned. They have an overall negative impact on competition, efficiency, transparency and fairness” OECD, (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Executive Summaries 2015 Final Reports*, P.9 (Versão Online Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>)

¹⁶⁷ “Actualmente las entidades financieras y corporaciones utilizan los instrumentos híbridos financieros de forma masiva dada sus ventajas fiscales y la flexibilidad en términos de clasificación entre la deuda y el capital que ofrecen.” ALGARIN, Yahaira de la Rosa e ALVAREZ, Marta Ivette Vélez, (S/D) Revista nº 153. Instrumentos híbridos financieros, in *El Fisco* (Versão Eletrónica Disponível em <http://elfisco.com/articulos/revista-no-153-instrumentos-hibridos-financieros>)

¹⁶⁸ SILVA, Fernando Castro, (2008) Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional, Ob.Cit P.143 a 144

¹⁶⁹ Posição defendida por Fernando Silva e Tiago Neves. IDEM, P.145

3.2.4- Esquemas que implicam a utilização de Prejuízos Fiscais

A utilização de prejuízos fiscais em esquemas de planeamento fiscal despoleta a aplicação da disciplina do diploma, tendo previsão na alínea d) do número 1 do artigo 4 do Diploma.

A norma reporta-se às operações cujo objectivo passa primordialmente pela acumulação de prejuízos fiscais de forma a resultar numa diminuição do imposto devido.¹⁷⁰

Em 2009 foi divulgado um esquema de doação que se reporta à utilização abusiva do regime de prejuízos fiscais.¹⁷¹ Numa Sociedade por quotas, os sócios realizaram uma doação de um bem imóvel tendo como beneficiária a própria sociedade, ao valor de mercado, sendo que este já era utilizado no âmbito da sua actividade. Através do esquema, foi simultaneamente evitada a tributação da mais valia positiva, gerada pela entrada do imóvel na esfera da sociedade, devido à ocorrência de prejuízos fiscais no período de reporte e surgiram várias vantagens fiscais que não se obteriam sem recorrer ao regime dos prejuízos fiscais. As depreciações ao imóvel ficaram sujeitas ao valor de aquisição e por este ter entrado no património da empresa por doação foi evitada a sujeição ao IMT. Por sua vez, os sócios também conseguiram evitar o apuramento da mais valia em sede de tributação pelo imposto de rendimento das pessoas singulares¹⁷².

Outro exemplo, de esquema de planeamento fiscal que recorre à utilização indevida de prejuízos fiscais, ocorreu nos anos de 2006 a 2008, com efeitos nos anos subsequentes, tendo sido identificado pela inspecção tributária em 2016¹⁷³.

Neste esquema, uma sociedade recorreu a uma operação de titularização de créditos futuros, sendo que os fundos obtidos através da operação foram utilizados para o financiamento de outra sociedade pertencente ao mesmo grupo de empresas. As

¹⁷⁰ Quanto às situações enquadráveis nesta categoria é fornecido um exemplo nas orientações interpretativas ao Diploma n29/2008 : *“Pode considerar-se enquadrada nesta categoria, por exemplo, a realização, por sociedade sujeita a tributação em Portugal, de operação de titularização de créditos futuros com imputação das receitas dessa operação aos resultados do exercício em que foi efectuada, para garantir a utilização parcial ou total de prejuízos fiscais cuja possibilidade de reporte caducaria nesse exercício.”* Ponto 18. Do Despacho do Gabinete do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais

¹⁷¹ Esquema D13 divulgado ao abrigo do Artigo 15º do Decreto Lei nº29/2008

¹⁷² Para uma melhor compreensão, ver o esquema realizado por Laurinda Viera, VIEIRA, Laurina,(2014) Ob.Cit, P.65

¹⁷³ GABINETE DO SECRETARIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2017),*Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais 2016*, Anexo III- Esquemas de Planeamento Fiscal Detectados pela Inspeção Tributária Ob.Cit P.196 e 197

obrigações emitidas pelo veículo de titularização foram subscritas por uma outra sociedade do grupo. Imputando as receitas da titularização ao período em que foi efectuada, a sociedade conseguiu aproveitar a dedutibilidade de prejuízos fiscais, que de outra forma caducariam. Ademais, nos anos seguintes, a sociedade considerou estarem excluídos do lucro tributável, os rendimentos geradores de créditos, uma vez que considerou que a tributação tinha ocorrido no ano em que a operação se realizou.

Através destas operações, resultou uma correcção de 20 Milhões de euros no lucro tributável da sociedade no ano de 2016, e foi desrespeitado o disposto no artigo 18º do CIRC.¹⁷⁴ Verifica-se, assim, uma utilização abusiva do mecanismo dos prejuízos fiscais, sendo que o esquema vai de encontro ao exemplo descrito no Despacho do Gabinete do Secretário de Estado e Assuntos Fiscais.

3.2.5- Esquemas propostos com cláusula de exclusão ou de limitação de responsabilidade do Promotor

Os esquemas que prevejam cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade do promotor são objecto de obrigação de comunicação nos termos do número 2 do artigo 4º do Decreto-Lei.

A previsão da norma permite sujeitar a comunicação, todos os esquemas, independentemente do tipo fiscal assumido por estes, que ao serem propostos sejam acompanhados por cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade.¹⁷⁵ Isto é, basta que seja considerado esquema nos termos do artigo 3º alínea b) e que se verifiquem os

¹⁷⁴ “No entanto, ainda que se considerasse que a operação controvertida seria abrangida por tal regime, o seu n.º 1 do artigo 2.º deve ser interpretado no sentido de que, no caso da cessão de créditos futuros, a diferença entre o valor da cessão e o seu valor contabilístico apenas deve concorrer para o lucro tributável no período em que os créditos se constituam e sejam transferidos pelo cedente para o cessionário, em conformidade com o previsto no artigo 18.º do Código do IRC.” GABINETE DO SECRETARIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2017), Ob.Cit. P.197

¹⁷⁵ VIDE, Ponto 19 do Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

filtros anteriormente analisados, não tendo de assumir nenhuma das configurações previstas na lista taxativa do numero 1 do artigo 4º.¹⁷⁶

No anteprojecto do Decreto-Lei, além das cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade, estava também prevista a integração de cláusulas de confidencialidade enquanto *factis species* da previsão normativa ao regime da comunicação obrigatória¹⁷⁷, no entanto com a publicação final do Diploma esta foi retirada, o que levanta algumas questões.

No exercício da actividade da consultoria fiscal, é prática usual, a inclusão de cláusulas relativas à responsabilidade dos consultores, que ocorrem na generalidade da sua actividade e não quanto a esquemas específicos.¹⁷⁸ O exercício da consultoria fiscal acarreta inúmeras consequências derivadas do risco associado à própria actividade, sendo que os consultores fiscais, isto é os promotores, devido aos dispostos legais não conseguem limitar a sua responsabilidade profissional, pessoal e ilimitada.¹⁷⁹¹⁸⁰ Assim sendo, não podemos deixar de considerar que há uma certa desproporcionalidade quanto à previsão da norma, uma vez que na maioria dos casos a previsão destas cláusulas é meramente genérica. Entendemos, portanto, da mesma forma que Carlos Loureiro e António Neves, que a norma deve ser interpretada num sentido estrito¹⁸¹, ou seja só

¹⁷⁶ Temos baseado a análise do regime das comunicações obrigatórias de mecanismos de planeamento fiscal na verificação de filtros, assim para determinar se um esquema se enquadra no numero 2 do artigo 4º é necessário que se verifique um conjunto de situações fácticas. Primeiramente, o esquema tem de se reportar a um ou mais impostos referidos no artigo 2º do Diploma (1º filtro). Verificado o primeiro filtro, é necessário determinar se o esquema tem como objectivo a obtenção de uma vantagem fiscal nos termos do artigo 3º alínea d (2º filtro). A vantagem fiscal, por sua vez tem de se constituir como uma finalidade exclusiva ou predominante nos termos do artigo 3º alínea a) (3º filtro). Por último, o esquema tem de ser acompanhado por uma cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade em benefício do promotor (último filtro). Corresponde ao quadro apresentado nas orientações interpretativas: Ponto 11 do Despacho do Gabinete do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais

¹⁷⁷ LOUREIRO, Carlos e NEVES, António Beja, (2008), Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo, Ob.Cit P.163

¹⁷⁸ IDEM, P.65 ; OLIVEIRA, António Fernandes de ,(2009), A Legitimidade do Planeamento Fiscal: As Cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse, Ob.Cit P.185

¹⁷⁹ A propósito da temática da responsabilidade dos Revisores oficiais de contas, Tiago Carreiro descreve que esta tem vindo a aumentar o seu escopo, sendo que os ROC não estão actualmente apenas sujeitos a uma responsabilidade disciplinar, nomeadamente: “*Se, tradicionalmente, o Revisor Oficial de Contas respondia, quase exclusivamente, perante a Ordem, ao nível disciplinar, e perante a empresa com a qual celebrava contrato de prestação de serviços, ao nível da responsabilidade civil contratual (por oposição à delitual), no presente, assistimos a um alargamento das entidades que buscam a responsabilização dos Revisores por danos que lhes terão sido causados...*” CARREIRO, Tiago, (2003), *O novo regime fiscal das SGPS, Franco Caiado Guerreiro e Associados* P.58 (Versão Electrónica Disponível em :vLex <http://app.vlex.com/#WW/sources/2110>)

¹⁸⁰ NEVES, Mariana, (2010) Ob.Cit, P.35

¹⁸¹ Com posição contrária, assume-se Carlos Sousa :” *Esta crítica centra-se na desigualdade ou injustiça das circunstâncias referidas, e aponta como solução a restrição desta condição, apenas aos casos em que as cláusulas de exclusão de responsabilidade respeitam em especial ao esquema e não às clausulas gerais.*

devem ser consideradas como geradoras de deveres de comunicação, as cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade específicas, isto é as que são formuladas tendo em conta a proposição de determinado esquema, estando por isso só a este associadas, devem, assim, ser excluídas as cláusulas gerais que pretendam regular unicamente a relação entre promotor e cliente.¹⁸²

Nos sistemas anglo-saxónicos, nomeadamente Reino Unido e Estados Unidos da América, nos quais o legislador se inspirou, as cláusulas de confidencialidade geram obrigações de comunicação obrigatória prévia. Da presença destas cláusulas em contratos, resulta uma restrição, isto é determinam que certas informações não possam ser divulgadas, podendo facilmente assumir-se como indícios de esquemas de planeamento fiscal abusivo, que os contribuintes queiram ver ocultos.¹⁸³ No entanto, como vimos aquando da análise do regime americano, este não se basta com a previsão de confidencialidade é necessário que se preencham 3 requisitos adicionais, que não são previstos no regime nacional quanto às cláusulas de limitação de responsabilidade.

Dada a natureza que assumem, e pelo facto de estarem incluídas nos regimes nos quais o Diploma se inspirou, faria sentido que o Decreto também fizesse previsão quanto a estas. No entanto, no exercício da advocacia, as cláusulas de confidencialidade, não são uma opção, mas sim um dever legal, os advogados na relação com os seus clientes estão sujeitos ao dever legal de confidencialidade, que se assume como um “dever de ofício” e princípio.

Assim, como entende António Oliveira, se estas cláusulas fossem incluídas na redação da norma, sempre que estivesse em causa um esquema, cujo Promotor fosse um advogado, esta não se poderia aplicar, dado que as cláusulas de confidencialidade existentes no exercício da advocacia contrariamente às cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade na consultoria fiscal, não são uma opção, mas um dever.¹⁸⁴

No entanto, esta crítica não nos merece concordância na medida em que nos parece que uma restrição desta natureza teria como efeito directo a adopção por parte dos promotores dessas cláusulas gerais em detrimento das especiais, esvaziando dessa forma a aplicabilidade da norma.” SOUSA, Carlos Cunha de, Ob.Cit (2012) P.9 e 10

¹⁸² LOUREIRO, Carlos e NVES, António Beja, (2008), Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo, Ob.Cit P.64 “ *De facto, entendemos que o objectivo do legislador,(...) poderia ser apenas o da comunicação de esquemas ou actuações que sejam acompanhados de cláusulas específicas de restrição de responsabilidade (...), não se pretendendo abranger realidades que estão cobertas por cláusulas gerais que regulam a relação entre o cliente e o promotor.*”

¹⁸³ NEVES, Mariana (2010) Ob.Cit P. 33

¹⁸⁴ OLIVEIRA, António Fernandes de , (2009), Ob.Cit P.185e186

Posto isto, embora numa fase inicial nos tenha parecido confusa a não integração das cláusulas de confidencialidade na redação da norma, tendo em conta a natureza que estas assumem no exercício da advocacia, e dada a previsão do artigo 6º do Diploma que permite acautelar as situações de sigilo profissional no exercício da actividade jurídica, faz todo o sentido que estas tenham sido excluídas na publicação final do Diploma. No entanto, somos da opinião que para evitar situações desproporcionais, o regime nacional deveria consagrar requisitos adicionais, à semelhança do regime americano, aquando da verificação de uma cláusula de limitação e responsabilidade, o que permitiria a inserção das cláusulas de confidencialidade sem levantar problemas de sigilo profissional.

4-Algumas Reflexões críticas ao Regime

Neste ponto procuraremos, fazer algumas reflexões críticas quanto ao regime, pese embora anteriormente já tenhamos tido oportunidade nesse sentido. Serão tidas em conta as vantagens introduzidas no sistema fiscal português e os pontos críticos que suscita a sua aplicação, de modo a concluir quanto à eficácia e utilidade do regime das obrigações de comunicação de mecanismos de planeamento fiscal abusivo no ordenamento jurídico.

4.1- Relação com a Cláusula Geral Anti-Abuso

Como vimos anteriormente, a Cláusula Geral Anti-Abuso, prevista no Artigo 38º número 2 da Lei Geral tributária, assume-se como a via legislativa no combate ao planeamento fiscal abusivo, sendo que o nosso ordenamento jurídico prevê medidas anti-abuso específicas.

O regime de comunicação obrigatória vigente no nosso ordenamento jurídico, à semelhança dos restantes regimes que vigoram no contexto internacional, tem como principal objectivo o conhecimento atempado de mecanismos de planeamento fiscal de modo a que a Administração se possa munir do melhor meio de reacção para que esses possam ser obstaculizados.

Como vimos, a conduta dos utilizadores e dos promotores enquanto autores no fenómeno do planeamento fiscal abusivo não é sancionada pelo Decreto-Lei, o que se sanciona, é o incumprimento dos deveres de cooperação a que estão sujeitos. Ademais, as informações divulgadas ao abrigo do dever de comunicação, quer este recaia sobre o promotor ou sobre o contribuinte, não podem ser utilizadas pela Administração contra os indivíduos que facultaram, visto o artigo 12º excluir qualquer tipo de responsabilidade adicional.

O Regime da comunicação obrigatória ao não fazer referência a actos de negócios jurídicos artificiais enquanto indício de averiguação do comportamento do contribuinte, como prevê a Cláusula Geral Anti-Abuso, demonstra que o legislador não procurou articular os 2 regimes.¹⁸⁵

Assim, atendendo ao objectivo primordial do regime, ao seu regime sancionatório e ao facto de o legislador não ter procurado articular a redacção com a CGAA, consideramos que o Regime de Comunicação Obrigatória não se assume como uma medida anti-abuso, assumindo-se, sim, como um mecanismo de conhecimento prévio e atempado que permite configurar novas medidas anti-abuso ou reformular as já existentes no sentido de

¹⁸⁵ SANCHES, J. L. Saldanha, As duas constituições nos dez anos da cláusula geral anti-abuso, Ob.Cit P.45

melhor se adaptarem aos mecanismos descobertos no âmbito da comunicação de esquemas.¹⁸⁶

Não se colocam por isso questões de sobreposição do regime em análise com o regime da cláusula geral anti-abuso, sendo que ambos os regimes actuam em momentos distintos, o Decreto-Lei actua numa fase prévia de identificação e estudos dos mecanismos, sendo que a Cláusula Geral Anti-Abuso actua numa fase posterior, isto se o mecanismo for reputado abusivo.¹⁸⁷

O principal contributo do Regime é a possibilidade de resposta mais eficaz à capacidade de adaptação que os contribuintes demonstram a medidas anti-abuso, visto que o conhecimento atempado e um estudo aprofundado dos novos mecanismos habilita a Administração dos recursos necessários à avaliação das medidas anti-abuso em vigor, nomeadamente a Cláusula Geral Anti-Abuso, verificando se estas têm capacidade para resistir a novas inovações abusivas por parte do contribuinte. No entanto, contrariamente ao que se verifica no ordenamento jurídico britânico, não há qualquer indicação de que a Administração Fiscal Portuguesa tenha tomado novas iniciativas legislativas com base nos esquemas que lhe foram comunicados ao abrigo do regime.

4.2- Restrição injustificada da Livre Prestação de Serviços de Promotores Estrangeiros

O regime português, estabelece um dever primário de obrigação de comunicação em relação ao Promotor, sendo que, como vimos, este dever pode ser transferido para o contribuinte utilizador, nas situações previstas no artigo 10º número 1. Em resultado da transferência do dever de comunicação para o utilizador, corre uma modificação no elenco dos elementos informativos que a comunicação deve referir: A obrigação ao abrigo do Promotor não contém a revelação da identidade dos utilizadores, no entanto quando a

¹⁸⁶ VIDE, Artigo 15º número parte final (é o próprio legislador que assim o indica) No mesmo sentido: GRAÇA, Steve Alex Esteves, (2010), O Dever de Comunicar Esquemas de Planeamento Fiscal Agressivo pelo/s utilizador/es: Auto-Incriminação?, Dissertação de Mestrado Profissionalizante em Direito Jurídico-Financeiro, Faculdade de Direito Universidade de Lisboa, Lisboa P.54 e 55

¹⁸⁷ GRAÇA, Steve Alex Esteves,(2010), Ob.Cit. P.55

obrigação recai sobre os utilizadores, estes estão obrigados a identificar-se perante a Administração Fiscal.

Uma das situações passíveis de transferir a obrigação de comunicação para o utilizador, ocorre quando o consultor fiscal não apresentanexo de ligação ao ordenamento jurídico português, i.e. trata-se de um consultor estrangeiro que não tem sede nem Estabelecimento Estável em Portugal. Assim, nestes casos o utilizador tem o dever de realizar a comunicação, que ao abrigo do 10º número 2 obriga à sua identificação, sendo que a administração terá conhecimento do esquema e de quem o utilizou.

A necessidade de identificação por parte do utilizador, que decorre de casos em que o promotor é estrangeiro, pode colocar questões de discriminação, visto que um utilizador, tendo em conta que o regime não sanciona o comportamento de recorrer a esquemas, terá preferência em adquirir um esquema elaborado por um promotor residente em território nacional, uma vez que sabe que o dever de comunicação recai sobre o Promotor e que esse não implica a divulgação da sua identidade. O regime acaba por estabelecer uma desvantagem competitiva quanto aos promotores estrangeiros.¹⁸⁸

No caso de os Promotores serem residentes nalgum Estado Membro da União Europeia, como indica Nuno da Pena, o Regime acaba por se assumir como um restrição à Liberdade de Prestação de Serviços¹⁸⁹ que não pode ser aceite, dado que assume um carácter discriminatório, atendendo contra o disposto no artigo 56º do TFUE que nem sequer se justifica pelo Princípio Comunitário do Abuso de Direito.¹⁹⁰

¹⁸⁸ TEIXEIRA, Manuela Duro, Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal- Algumas Notas, (2009) Ob.Cit P.276 e 277

¹⁸⁹ VIDE, Artigo 56º a 62º do Tratado de Funcionamento da União Europeia

¹⁹⁰ PENA, Nuno Ricardo, (2008) Regime da Comunicação de Esquemas de Planeamento Fiscal: Conformidade ao Direito Comunitário, Relatório Final de Direito Fiscal Internacional Europeu no Mestrado em Ciências Jurídico-Empresariais, Faculdade de Direito Universidade de Lisboa, Lisboa P.13 a 16

4.3- Quantificação dos esquemas comunicados e utilidade do regime após uma década

Desde a entrada em vigor do Diploma, somente foram divulgados 13 esquemas pela Administração Fiscal ao abrigo da Divulgação prevista no seu artigo 15º.

Em 2008 foram comunicados 22 esquemas¹⁹¹, 59 em 2009 e apenas 6 no ano de 2010¹⁹², sendo que foi no ano de 2010 que se realizaram as últimas comunicações.¹⁹³

Não obstante a falta de comunicações a partir de 2010, é possível verificar que a Inspeção Tributária tem ao longo dos anos identificado e corrigido situações de esquemas de planeamento fiscal abusivo.

No ano de 2011, foram identificados e corrigidos 7 esquemas, que se reportavam a operações relacionadas, com: i) Operação de titularização de créditos futuros ii) Parqueamento de operações financeiras iii) Remuneração de prestação de serviços através de indemnização no âmbito de contrato de seguro: iv) *Treaty shopping* v) Operações intragrupo vi) Alienação de Marcas vs Pagamento de Royalties e vii) Dedução de dividendos não incluídos na base tributável.¹⁹⁴

Em 2012, a Inspeção Tributária, identificou 4 operações de esquemas de planeamento fiscal, nomeadamente: i) Operação de titularização de créditos futuros, ii) Parqueamento de operações financeiras, iii) *Treaty shopping* e iv) Constituição de empresa veículo em território com taxa de imposto inferior à portuguesa¹⁹⁵.

¹⁹¹ Dos 22 esquemas comunicados no ano de 2008, 19 diziam respeito ao Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e 3 ao imposto de selo. MAGALHÃES, Bruno Miguel Gonçalves,(2013)O Planeamento fiscal e o sistema fiscal português, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão-Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa P.14 (Versão eletrónica disponível em <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/11241/1/DM-BMGM-2013.pdf>)

¹⁹² VASQUES, Sérgio, (2015), *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra P.372

¹⁹³ GOMES, ANA,(2017), Ob.Cit

¹⁹⁴GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2012), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras – 2011*, Anexo III Esquemas de Planeamento Fiscal detectados pela Inspeção Tributária. P121. (Versão Electrónica Disponível em http://www.parlamento.pt/documents/xiileg/julho_2012/relatoriocombateivasaofiscal_2011.pdf)

¹⁹⁵ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2013), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras – 2012*, Anexo3 Esquemas de Planeamento Fiscal detectados pela Inspeção Tributária. P.113 (Versão Electrónica Disponível em: <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e554e50526b46514c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764e6a45794e6a67335a6a4d745a446b314d4330>

Quanto ao ano de 2013, somente foram detectados 2 esquemas, relacionados com as seguintes operações: i) Criação de uma sociedade instrumental para a captação de fundos no mercado internacional e ii) Utilização abusiva de prejuízos fiscais.¹⁹⁶

Relativamente ao ano de 2014, à semelhança do ano anterior, somente foram detectadas e corrigidas 2 operações de esquemas de planeamento fiscal: i) operação de titularização de créditos futuros e ii) Utilização de sociedade instrumental para a realização de operações de financiamento intragrupo.¹⁹⁷

A inspecção tributária, no ano de 2015, quanto a esquemas de planeamento fiscal abusivo, identificou a situação fiscal de 4 operações relacionadas com: i) - Operação de titularização de créditos futuros, ii) Utilização de sociedade instrumental para a realização de operações de financiamento intragrupo, iii) Utilização de sociedade para parqueamento jurídico de intangíveis e iv) Utilização sociedade localizada em regime fiscal privilegiado.¹⁹⁸

Houve um aumento dos esquemas detectados pela inspecção tributária no ano de 2016, tendo no total sido identificados 8 esquemas que se reportavam às seguintes operações : i) Operação de titularização de créditos futuros ,ii) Utilização de sociedade instrumental para a realização de operações de financiamento intra-grupo, iii) Perda no resultado da partilha, resultante de liquidação de sociedade participada, iii) Utilização de sociedade para parqueamento jurídico de intangíveis, v) Utilização de sociedade localizada em regime fiscal privilegiado, vi) Utilização de sociedade instrumental para o parqueamento de participada sujeita a regime fiscal privilegiado tendo em vista beneficiar do mecanismo

[304f47497a4c574a694d7a55744d4468694d324530596d453059575a694c6e426b5a673d3d&fich=612687f3-d950-48b3-bb35-08b3a4ba4afb.pdf&Inline=true](http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e554e50526b46514c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764e546b304d4441314d7a63744e44526a4e5330305954426c4c5467304f544974596a466d4e544d784e7a4e6c4f4449794c6e426b5a673d3d&fich=612687f3-d950-48b3-bb35-08b3a4ba4afb.pdf&Inline=true))

¹⁹⁶ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2014), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras-2013*, Anexo 4 Esquemas de Planeamento Fiscal detectados pela Inspeção Tributária. P.127 (Versão Electrónica Disponível em <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e554e50526b46514c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764e546b304d4441314d7a63744e44526a4e5330305954426c4c5467304f544974596a466d4e544d784e7a4e6c4f4449794c6e426b5a673d3d&fich=59400537-44c5-4a0e-8492-b1f53173e822.pdf&Inline=true>)

¹⁹⁷ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2015), *Relatório sobre o combate a fraude e evasão fiscais aduaneira-2014* ,Anexo 4 P.101 (<http://www.peprobe.com/pe-content/uploads/2015/07/20150701-mf-rel-fraude-evasao-fiscal-2014.pdf>)

¹⁹⁸ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2016), *Relatório sobre o combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras/ 2015*, Anexo 4 P.178 a 184 (Versão Electrónica Disponível em: https://blogs.sapo.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2016/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GSEAF.pdf)

da dupla tributação económica de lucros distribuídos , vii) Reestruturação de modelo de negócio e viii) Eliminação da dupla tributação económica de lucro distribuídos.¹⁹⁹

O Relatório de combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras de 2017, publicado em 2018, indica que a inspecção detectou 6 esquemas: i) Utilização de sociedade localizada em regime fiscal privilegiado, ii) Reestruturação de modelo de negócio, iii) Operações de financiamento intragrupo , iv) Operação de titularização de créditos futuros ,v)Cisão seguida de alienação da sociedade beneficiária e vi)Menos-valia fiscal resultante da alienação de partes de capital.²⁰⁰

Quanto ao ano de 2018, visto ainda não ter sido publicado o Relatório de Combate à Fraude e evasões Fiscais, não dispomos de dados que nos permitam fazer uma análise quantitativa quanto aos esquemas identificados pela Inspeção Tributária.

Portanto, numa década de vigência do diploma, somente foram publicados 13 esquemas, as últimas comunicações ao abrigo do regime de comunicações obrigatórias reportam-se a 2010 e o número mais elevado de esquemas de planeamento fiscal abusivo detectados pela Inspeção Tributária, ocorreu em 2016, sendo que foi de 8 esquemas. Dado o carácter inovador do Regime e tempo que se encontra em vigor, não podemos deixar de considerar estar perante um número bastante “modesto”.

Uma questão que não conseguimos deixar de reparar, reporta-se ao facto de o Diploma prever uma revisão legal após 3 anos da sua entrada em vigor, de modo a serem introduzidas alterações que se considerem necessárias à prossecução dos seus objectivos²⁰¹, que não ocorreu nem na data estabelecida nem posteriormente pese embora este já vigore no ordenamento jurídico há uma década.

No ano de 2011, no mês de Março, data em que devia ter ocorrido a revisão do Decreto-Lei, chegou a ser apresentado pelo Bloco de Esquerda o Projecto de Lei nº588/XI/2^a²⁰².

¹⁹⁹ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E ASSUNTOS FISCAIS, (2017),*Relatório sobre o combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras / 2016*, Anexo 4 P.196 a 205(Versão Electrónica Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=97ee2d71-68aa-495f-aba8-7bc68a88a524>)

²⁰⁰ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E ASSUNTOS FISCAIS, (2018),*Relatório sobre o combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras / 2017*, Anexo 4 P.188 a 196 (Versão Electrónica Disponível em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=a2893ee2-ada7-4c16-9dc5-4c38eea47c8e>)

²⁰¹ VIDE, Artigo 23º do Decreto Lei nº29/2008

²⁰² PROJECTO DE LEI N.º 588/XI/2.ª ALTERA O DECRETO-LEI 29/2008, ALARGANDO O CRITÉRIO DE DEFINIÇÃO DE ESQUEMA DE PLANEAMENTO FISCAL (Versão Electrónica Disponível em: <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7>

sistema fiscal, é que se verificou um cumprimento das obrigações de comunicação dos esquemas por parte dos Promotores e utilizadores, dever este que facilmente foi “esquecido” a partir de 2010²⁰⁷. A própria Administração fiscal, também contribuiu para o insucesso do Diploma, dado que em 10 anos de vigência do regime das comunicações obrigatórias, somente divulgou 13 esquemas, todos no mesmo ano. Este facto pode ser justificado por uma incapacidade desta em responder aos novos deveres, porque o cumprimento do regime implica custos administrativos.

Embora não se possa falar em sucesso do regime quanto à sua utilização, da entrada em vigor deste resultaram vantagens para o sistema fiscal português. O Diploma contribuiu para o reforço no combate ao planeamento fiscal abusivo praticado no âmbito da consultoria fiscal, objectivo a que se propôs, no sentido de estabelecer limites quanto a esta tomando efeitos dissuasores. O facto de um esquema ser reputado como abusivo pela Administração Fiscal, faz com que os consultores fiscais deixem de o promover de modo ilimitado e que o contribuinte, nomeadamente as empresas, deixe de o procurar.²⁰⁸

Creemos que o insucesso se deveu, não só as razões já apontadas, mas devido a algumas incongruências que o regime levanta. Logo na fase inicial do Diploma, Saldanha Sanches previu que o regime teria fraca aplicação, dado a utilização de conceitos demasiado vastos e abrangentes, nomeadamente quanto ao planeamento fiscal, que implicaria um elenco de deveres informativos demasiado vasto.²⁰⁹ Como vimos, na análise dos conceitos de promotor, vantagem fiscal e planeamento fiscal, (devido à indeterminação dos conceitos) estes podem implicar, como previu Saldanha Sanches, um elenco demasiado vasto que força os contribuintes e os promotores a um esforço de descodificação, o que, nas palavras de Xavier de Basto, coloca problemas de segurança jurídica.²¹⁰

No regime Britânico, no qual se inspirou o diploma, foram obtidos resultados bastante satisfatórios, o que se justifica não só pelas sucessivas revisões a que foi sujeito e pela

lawyers), or the tax planning scheme is developed in-house. “ EUROPEAN COMMISSION, (2017), *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD(2017) 236 final, P.12(Versão Electrónica Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52017SC0236>)

²⁰⁷ GOMES, Ana , (2017) Fiscalidade Agressiva e Fisco Amável, Ob.Cit

²⁰⁸ NEVES, Mariana,(2010) Ob.Cit P.37 A 39

²⁰⁹ SANCHES, Saldanha J.L, As 2 Constituições- nos 10 anos da Cláusula Geral Anti-Abuso, Ob.Cit, P.42-44

²¹⁰ SILVA, Amândio e CRAVO, Domingos, Planeamento Fiscal-Conclusões da III Conferência Internacional , Ob.Cit, P.497

adopção de medidas legislativas tomadas com base nos conhecimentos obtidos (aspectos estes que não se verificaram em Portugal) , como pela próprio contexto em que se insere. No Reino Unido, e na generalidade dos países anglo saxónicos, verifica-se uma maior proximidade entre a Administração Fiscal e os sujeitos passivos o que permite uma maior cooperação entre estes, contrariamente ao que sucede no nosso ordenamento jurídico.²¹¹

Resta-nos esperar que com a entrada em vigor da nova Directiva Europeia, relativa à troca automática de informações obrigatória de mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal abusivo, o regime português tome um novo ânimo, e corrija os aspectos negativos que apresenta.

²¹¹ LOUREIRO, Carlos e NEVES, António Beja , Breve Comentário ao Recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo, Ob.Cit P.67

Parte IV. A Directiva 2018/822 de 25 de Maio de 2018 da União Europeia no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar

Analisada a importância da divulgação de esquemas de comunicação obrigatória antecipada, e o seu sucesso em várias jurisdições, e o modo como se concretizou em Portugal, compete agora analisar a nova Directiva Europeia que pretende estabelecer a “*mandatory disclosure rule for tax advisers*” na União Europeia, regime este que já vigora em Portugal, Reino Unido e Irlanda.

Assim, neste ponto iremos focar-nos nas características da nova Directiva, nomeadamente o que irá implicar e procuraremos fazer um confronto com o actual regime português.

1-Contextualização: A Directiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade ²¹²e as suas sucessivas alterações

1.1 - A Directiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

Atendendo aos efeitos da globalização, nomeadamente o aumento do número de transacções transfronteiriças e a internacionalização dos instrumentos fiscais que causam dificuldades na determinação das receitas fiscais dos Estados Membros, e prejudicam o bom funcionamento dos seus sistemas fiscais, devido aos mecanismos de planeamento fiscal abusivo e evasão fiscal, a Comissão das Comunidades Europeias, apresentou a 2

²¹² Disponível na íntegra em : EUR-LEX- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX:32011L0016>

de Fevereiro de 2009 uma proposta relativa à instituição de cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade entre os Estados Membros. O que se propôs, foi o reforço da cooperação entre os Estados, através de uma nova Directiva que instituísse uma verdadeira cooperação administrativa, dado que se reconheceu a incapacidade de a nível nacional e a nível europeu, face aos instrumentos da altura, se apresentar respostas efectivas.²¹³

A Directiva 2011/16/EU do Conselho²¹⁴, que entrou em vigor a 11 de Março de 2011, revogou a Directiva 77/799/CEE do Conselho de 19 de Novembro de 1977 relativa à assistência mútua das Autoridades competentes dos Estados Membros no domínio dos impostos directos e impostos sobre prémios de seguros, visto que a segunda revelava insuficiências no combate à evasão e elisão fiscal. Em 2004, a Comissão das Comunidades Europeias, emitiu uma comunicação relativa às práticas abusivas cometidas pelas sociedades no domínio financeiro e o modo como estas devem ser prevenidas, após o rescaldo dos casos da Enron e da Parmalat, que revelaram a utilização excessiva de mecanismos de evasão e planeamento fiscal abusivo pelas sociedades, nomeadamente *offshore* e operações financeiras complexas.²¹⁵ Determinou que são 4 as linhas de defesa contra práticas irregulares de empresas no domínio fiscal e financeiro: *i*) controlo interno da empresa, *ii*) controlo dos auditores, *iii*) supervisão e controlo e *iv*) aplicação da lei.²¹⁶ A supervisão e controlo devem ser efectuadas pelas autoridades de supervisão dos Estados Membros, que o caso Parmalat demonstrou ser insuficiente, tendo a Comissão proposto um reforço da cooperação entre as várias entidades de supervisão no âmbito da Directiva 77/799/CEE.

Em 2006, voltaram a ser apontadas insuficiências à Directiva relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados Membros no domínio dos impostos directos e impostos sobre seguros, através da comunicação das comunidades europeias relativa à

²¹³ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, (2009), *Proposta de Directiva do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*, COM/2009/0029 final - CNS 2009/0004 , P2. (Versão Electrónica Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52009PC0029>)

²¹⁴ Doravante designada por DAC1

²¹⁵ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, (2004), *Comunicação da comissão ao conselho e ao Parlamento Europeu para prevenir e combater as praticas abusivas nos domínios financeiro e das sociedades*, COM(2004)611 final (Versão Electrónica Disponível em : <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2004/PT/1-2004-611-PT-F1-1.Pdf>)

²¹⁶ IDEM, P.2 e 3

necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada contra a fraude fiscal.²¹⁷ Nesta, reconhecendo os malefícios da evasão fiscal, e a competência dos Estados Membros quanto ao funcionamento dos sistemas fiscais, a Comissão volta a frisar que só através da cooperação entre os Estados se pode garantir um bom funcionamento dos sistemas fiscais e tutela dos interesses a União, concluindo que a Directiva 77/99/CEE carecia de ser dotada de novos instrumentos mais eficazes, dado que se demonstrava insuficiente.²¹⁸

As insuficiências da Directiva 77/799/CEE, eram, em suma, essencialmente causadas pela globalização e pela Liberdade de Circulação que na década de 70 não era tão significativa face ao novo milénio, sendo que esta desconformidade com a realidade obrigava a recorrer a outros instrumentos, o que gerava incertezas.²¹⁹

Assim, a DAC1 permitiu, em 2011, fundamentar a cooperação entre os Estados através da troca de informações, sendo que ao contrário da Directiva 77/799/CEE , também abrangia a tributação indirecta, excepto IVA ,impostos especiais de consumo e contribuições obrigatórias para a Segurança Social²²⁰.

A troca de informações pode assumir-se como: *i*) troca a pedido, artigos 3º número 8, e 5º a 7º *ii*) troca automática obrigatória, artigos 3º número 9 e 8º e *iii*) troca espontânea de informações, artigos 3º número 10, 9º e 10º.

As obrigações dos Estados face às trocas de informações são regidas pelos limites estabelecidos no artigo 17º do Diploma, que impõe como limites o esgotamento das fontes internas do Autoridade Requerente²²¹, isto é a Autoridade requerida²²² só tem de comunicar informações se tiverem sido esgotadas as fontes internas no Estado original, o Estado Membro requerido não é obrigado a proceder a inquéritos ou comunicar informações se estas infringirem a sua legislação nacional, a obrigação também pode ser escusada pelo Estado requerido se o Estado requerente não tiver condições de prestar

²¹⁷ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, (2006). *Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal*, COM(2006) 254 final P.4 (Versão Electrónica Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:PT:PDF>)

²¹⁸ “*Em contrapartida, de um ponto de vista prático, a Directiva 77/799/CEE não é tão eficaz como seria de desejar, sobretudo pelo facto de se recorrer insuficientemente ao dispositivo criado.*”, IDEM, P.4

²¹⁹ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, (2009). *Proposta de Directiva do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*, Ob.Cit P.3

²²⁰ VIDE Artigo 2º, número 1 e 2 da DAC1

²²¹ VIDE Artigo 3º número 5 da DAC1

²²² VIDE Artigo 3º número 6 da DAC1

informações análogas, e por último, a troca de informações pode ser recusada se conduzir à divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou se atentar contra a ordem pública. Outra exceção é prevista no número 3 do Artigo 18.º, o Estado Requerido, não tem de efectuar a comunicação relativa a informações se estas disserem respeito a períodos de tributação anteriores a 1 de Janeiro de 2011 e se a sua transmissão pudesse ser rejeitada nos termos do artigo 8º número 1 da Directiva 777/99/CE sendo solicitada antes da entrada em vigência da DAC1. Não obstante, como dita o número 5 do artigo 17º o Estado Requerido tem sempre de informar os motivos que obstem à troca de informações.

A DAC1 foi transposta para o ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei nº 61/2013 de 10 de Maio, que estabeleceu como Autoridade Competente²²³ o Ministro das Finanças, o Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e os seus representantes autorizados, nos termos do seu artigo 4º número 1.

1.2 - A Directiva 2014/107/UE do Conselho de 9 de Dezembro de 2014, que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade²²⁴

A 9 de Dezembro de 2014 foi adoptada a Directiva 2014/107/EU do Conselho²²⁵ que introduziu a Norma Comum de Comunicação Europeia (NCC) de informações sobre contas no estrangeiro, aplicando-se às informações de períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2016.

O instrumento da troca de informações automática, estava já previsto no artigo 8º da DAC1, determinando que a partir de 2015, os Estados-Membros passavam a ter a

²²³ VIDE Artigo 3º número 1 da DAC1

²²⁴ JORNAL OFICIAL DA UNIAO EUROPEIA, (2014), L359, 57ºAno, 16 de Dezembro de 2014 P.1 (Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32014L0107>)

²²⁵ Doravante DAC2

obrigação de proceder à troca automática de informações em função da disponibilidade em relação a cinco categorias de rendimento e património: i) rendimentos do trabalho, ii) honorários de administradores, iii) produtos de seguros de vida não abrangidos por outras diretivas, iv) pensões e v) propriedade e rendimento de bens imóveis.²²⁶

O Plano de acção apresentado pela Comissão para reforçar a luta contra a fraude e evasões fiscais, apresentado em Dezembro de 2012²²⁷, reforçou novamente a cooperação entre os Estados, através da troca de informações, como uma necessidade para o combate à fraude e evasão fiscais devido ao carácter transfronteiriço que estas assumiram²²⁸, propondo que a troca automática de informações, prevista no artigo 8º da DAC1, se estabelecesse como a norma europeia e internacional de transparência e troca de informações.²²⁹ No mesmo sentido, se pronunciou o Conselho ECOFIN, apoiando o desenvolvimento do reforço da troca de informações automática, a nível nacional, Europeu e Mundial, através da cooperação com a OCDE²³⁰. Também os Estados Membros demonstraram vontade em reforçar os seus esforços, tomado a iniciativa de assinar acordos com entidades terceiras, nomeadamente os Estados Unidos da América, nesse sentido, designados por *Foreign Account Tax Compliance Act*.²³¹

²²⁶ VIDE Artigo 8º número 1 da DAC1

²²⁷ COMISSÃO EUROPEIA, (2012), *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Plano de acção para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais*, COM(2012) 722 final (Versão Electrónica Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf)

²²⁸ “A fraude e a evasão fiscais têm uma dimensão transfronteiras significativa.” IDEM, P.3

²²⁹ “A Comissão continuará a promover ativamente a troca automática de informações como a futura norma europeia e internacional de transparência e troca de informações em matéria fiscal.” IDEM, P.10

²³⁰ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, (2013), *Conclusões do Conselho sobre a fraude fiscal e a evasão fiscais de 14 de maio de 2013*, (doc. 9549/13 – FISC 94 – ECOFIN 353), P.2. (Versão Electrónica Disponível em <https://docplayer.com.br/17378714-Conclusoes-do-conselho-sobre-a-fraude-e-a-evasao-fiscais-adocao.html>)

²³¹ Os Estados Unidos da América assinaram acordos bilaterais relativos à troca automática de informações de modo a aplicar a *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) com vários Estados, tendo sido aprovado a 18 de Março de 2010 com a finalidade de combater a fraude e evasões fiscais, cometidas por residentes em território americano, que recorrem a entidades financeiras estrangeiras, nomeadamente *offshores*. As entidades financeiras estrangeiras obrigam-se perante o fisco americano (IRS), a: i) obter informações relativas aos seus clientes de modo a verificar se o titular é residente nos Estados Unidos da América, ii) seguir processos de revisão e auditoria estabelecidos pela FATCA, iii) transmitir anualmente as informações relativas a contas de titulares residentes nos EUA (nome, saldo, rendimentos obtidos e outras) e iv) obter uma autorização expressa de cedência de dados por parte dos titulares, sendo que se tal não for possível, por o titular recusar, devem encerrar as contas. HAEUSSLER, Carlos Durán, (2012), *Nuevo acuerdo entre España y Estados Unidos para la implementación de la FACTA*, in *Actualidad Jurídica Uría Mendez* (1578-956X), Issue33 P122-123 (Versão Electrónica Disponível em <https://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=58f4d1ab-c798-4014-b401-ec005dfac193%40sessionmgr4010>)

A DAC2, reconhecendo a importância da troca automática de informações, alargou o seu escopo de aplicação, resultando numa alteração, entre outros, do Artigo 8º da DAC1. Assim, os Estados Membros ficam obrigados a recolher informações relativas a contas de titulares não residentes, e posteriormente transmitir aos Estados de Residência, nomeadamente: dividendos, mais valias, outros rendimentos provenientes de activos detidos numa conta financeira, incluindo pagamentos de resgate e saldos de contas.²³² Sendo, que sempre que o titular for uma estrutura intermediária, as instituições financeiras têm de analisar e identificar os seus beneficiários efectivos.

A Norma Comum de Comunicação Europeia é similar à FATCA e à Norma Mundial Única desenvolvida pela OCDE (*Common Reporting Standard- CRS*), aprovada a 15 de Julho de 2014 e que estabelece o “limite mínimo” de informação a ser transmitida, sendo que as jurisdições podem definir transmitir informações além do previsto²³³.

A DAC2, foi transposta para o nosso ordenamento jurídico, através do Decreto-Lei nº 64/2016 de 11 de Outubro, que definiu as novas regras sobre o regime de acesso e troca automática de informações financeiras a nível fiscal, estabelecendo obrigações das instituições financeiras relativas a identificação de contas e comunicação à Autoridade Tributária.

²³² PWC, (2015), New Regulations on Exchange of tax information, Tax alert, Issue 2 (Versão Electrónica Disponível em https://www.pwc.com/ee/en/insights/assets/maksuteave/pwc_maksuteade_nr2_veebruar2015_eng.pdf)

²³³ OECD, (2017), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second Edition, OECD Publishing, Paris P.10 (Versão Electrónica Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264267992-en>)

1.3- Directiva (UE) 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade²³⁴

A Directiva (EU) 2015/2376 do Conselho²³⁵, entrou em vigor a 18 de Dezembro de 2015, e focando-se no fenómeno do planeamento fiscal agressivo e os acordos fiscais prévios que o facilitam, reforça novamente o conceito de cooperação entre os Estados Membros através da troca automática de informações em matéria de acordos prévios fiscais transfronteiras e acordos de preços de transferência.

Como revela a proposta de alteração à DAC2 da Comissão, a ocorrência de estruturas de cariz fiscal, como os acordos fiscais prévios transfronteiras e os preços de transferência, que possam originar um nível de tributação reduzido dos rendimentos das empresas no Estado que os propõem, provocam subsequentemente uma diminuição do valor a tributar noutros Estados envolvidos, causando uma erosão da sua base tributável.²³⁶

O Grupo do Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, no ano de 2012, tinha já analisado e identificado quais os acordos fiscais prévios que deveriam ficar sujeitos a obrigação de troca espontânea de informações tendo sugerido a definição de um Modelo de Instruções a seguir pelos estados Membros.²³⁷

Embora a troca espontânea de informações relativa a acordos fiscais já estivesse prevista na anterior DAC, sendo que os Estados Membros podiam requerer as informações nos casos em que a Autoridade Competente de um Estado tivesse razões para presumir que

²³⁴ JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2015), L332 ,58º ANO, 18 de Dezembro de 2015 P1. (Disponível em :<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015L2376>)

²³⁵ Doravante DAC3

²³⁶ COMISSÃO EUROPEIA, (2015), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*, COM(2015) 135 final , P.2 (Versão Electrónica Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015PC0135&from=EN>)

²³⁷ COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, (2012) ,*Code of Conduct (Business Taxation) Report to the Council*, (10903/12 FISC 77), P.6 (Versão Electrónica Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015PC0135&from=EN>)

poderia haver uma perda de receitas noutro Estado Membro²³⁸, o facto de os Estados disporem de Poder Discricionário para decidir quais os Estados Membros que deveriam ser informados, colocava em causa a eficiência deste mecanismo.²³⁹

Tendo em conta o conteúdo da proposta da Comissão e a sugestão do Grupo do Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, a DAC3 estabeleceu o “Requisito Específico” para a troca automática de informações relativa a acordos fiscais prévios transfronteiras e preços de transferência, de modo a que essas obrigações se tornassem vinculativas, ficando sujeitas à troca automática obrigatória. Estabeleceu-se que os Estados Membros, têm a obrigação de comunicar a todos os outros Estados Membros informações relativas a acordos fiscais prévios transfronteiras que elaborem, e no caso de se reportar a acordos já existentes se esses forem alvo de modificação, a comunicação também tem de ser efectuada. A Directiva rege-se pelo Princípio de que são os outros Estados Membros que *“estão em melhor posição para avaliar o impacto potencial e a pertinência desses acordos e não o Estado-Membro que estabelece o acordo.”*²⁴⁰

A DAC3 aditou novos pontos ao Artigo 3º, de modo a definir com exactidão quais as operações que devem ser entendidas como “Decisão Fiscal Prévia Fronteiriça” e “Acordo Prévio sobre Preços de Transferência”. Assim, o novo ponto 14 do Artigo 3º, estabelece que são Decisões Fiscais Prévias Fronteiriças, os acordos, comunicações, outros instrumentos ou acções com efeitos similares, nomeadamente as emitidas, alteradas ou renovadas no âmbito de uma auditoria fiscal, que preenchem as 5 condições previstas nas suas alíneas.²⁴¹O ponto 14 deve ser conjugado com o Ponto 16 que define operação transfronteiriça.

²³⁸ VIDE, Artigo 9º número 1 alínea d)

²³⁹ VIDE, Ponto 4 do Preâmbulo da DAC3

²⁴⁰ COMISSÃO EUROPEIA, (2015), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*, Ob.Cit, P.3

²⁴¹ O Artigo 3º ponto 14 estabelece que tem de se verificar as seguintes condições: a) Seja emitida, alterada ou renovada pelo Governo ou pela administração fiscal de um Estado-Membro, ou pelas subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome, independentemente de ser ou não efetivamente utilizada, b) Seja emitida, alterada ou renovada em relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, e possa ser invocada por essa pessoa ou esse grupo de pessoas, c) Diga respeito à interpretação ou à aplicação de uma disposição legal ou administrativa relativa à administração ou aplicação das leis nacionais em matéria tributária do Estado-Membro ou das subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais, d) Se refira a uma operação transfronteiriça ou à questão de saber se as atividades exercidas por uma pessoa noutra jurisdição criam ou não um estabelecimento estável, e e) Seja tomada previamente às operações ou às atividades noutra jurisdição suscetíveis de criar um estabelecimento estável, ou antes da apresentação de uma declaração fiscal relativa ao período em que a operação ou série de operações ou as atividades se realizaram.

O ponto 15 introduzido à redação do Artigo 3º, define que para efeitos da Directiva, Acordo Prévio sobre Preços de Transferência, corresponde ao acordo, comunicação ou outros instrumentos ou acções com efeitos similares que preencham as 3 condições previstas nas suas alíneas, que são: a) A emissão, alteração ou renovação tem estar a cargo do Governo ou pela administração fiscal de um ou mais Estados- -Membros, incluindo qualquer das suas subdivisões territoriais ou administrativas, nomeadamente as autoridades locais, ou em seu nome, independentemente de ser ou não efetivamente utilizado, b) Tem de ser estabelecida relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, podendo ser invocado por essa pessoa ou grupo de pessoas, e por último c) Tem de determinar previamente às operações transfronteiriças entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados para a determinação dos preços de transferência dessas operações ou determine a imputação de lucros a um estabelecimento estável.

Ao abrigo da DAC 3, as Entidades Competentes dos Estados Membros ficaram também obrigadas a comunicar aos outros Estados Membros, todos os acordos fiscais que tenham sido emitidos, alterados ou renovados 5 anos antes da publicação da Directiva, que ainda estivessem validos a 1 de janeiro de 2014.²⁴²

1.4- Directiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade²⁴³

A Directiva (EU) 2016/881 do Conselho²⁴⁴, entrou em vigor a 3 de Junho de 2016, e introduziu a troca automática de informações obrigatória sobre as declarações por país das empresas multinacionais entre as autoridades fiscais, visto que estas têm mais

²⁴² VIDE, Ponto 10 do Preâmbulo e Artigo 8ºA número 2 DAC3

²⁴³ JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2016) L146, 59º Ano, 3 de Junho de 2016 P.8 (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32016L0881>)

²⁴⁴ Doravante DAC4

possibilidades em recorrer a mecanismos de planeamento fiscal abusivo quando comparadas às empresas nacionais, o que afecta a concorrência não só ao nível das empresas como entre os Estados Membros.²⁴⁵

O reforço da troca automática de informações obrigatória entre os Estados, ao fomentar o nível de transparência fiscal, permite que os Estados Membros possam tomar as medidas necessárias para evitar mecanismos de planeamento fiscal abusivo utilizados pelas empresas multinacionais e simultaneamente contribui com um efeito dissuasor face à adopção destes mecanismos pelas empresas²⁴⁶.

A DAC4 permitiu concretizar ao nível da união europeia a Acção 13 do BEPS²⁴⁷ que define as normas para a prestação de informações das empresas relativas à declaração por país (*Transfer pricing Documentation and Country by Country Reporting*), acompanhando assim as inovações no panorama internacional e visando uniformidade no cumprimento da execução da acção pelos Estados Membros, visto que um cumprimento unilateral causaria conflitos entre as políticas nacionais o que prejudicaria o Mercado Interno , permitindo assim a promoção de uma concorrência leal entre os vários operadores comerciais e a protecção dos interesses da própria União.²⁴⁸

Para efeitos da DAC4, entende-se por Grupo de Empresas Multinacional, ” *um Grupo que inclua duas ou mais empresas com residência fiscal em jurisdições diferentes, ou que inclua uma empresa residente para efeitos fiscais numa jurisdição e sujeita a imposto noutra jurisdição relativamente à atividade exercida através de um estabelecimento estável, e que não seja um Grupo de empresas multinacionais excluído.*”²⁴⁹ De modo a reduzir os encargos administrativos associados ao cumprimento da Directiva, são excluídos os grupos de empresa multinacionais que apresentem um total de rendimentos

²⁴⁵ Ponto 2 do Preâmbulo da DAC4

²⁴⁶ COMISSÃO EUROPEIA, (2016), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*, COM(2016) 25 final P.2 e 3 (Versão Electrónica Disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:89937d6d-c5a8-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0022.02/DOC_1&format=PDF)

²⁴⁷ Para um estudo mais aprofundado da Acção 13 do BEPS ver: OECD,(2015),*Transfer Pricing Documentation and Country- by -Country Reporting, Action 13 -2015 Final Report*, in *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris (Versão Electrónica Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>)

²⁴⁸ COMISSÃO EUROPEIA, (2016),*Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*, Ob.Cit P. 4 e 5

²⁴⁹ Anexo III Regras de apresentação aplicáveis aos grupos de empresas multinacionais, Secção 1 ponto 3 da DAC4

consolidados inferior a 750 000 000 euros, ou valor local equivalente, a Janeiro de 2015.²⁵⁰

Com a DAC4, foi introduzido o artigo 8º AA, que define que cada Estado Membro é responsável por implementar a nível doméstico as medidas necessárias que permitam exigir à sociedade mãe final de um grupo de empresas residente a nível fiscal no seu território a apresentação de uma declaração por país relativa ao seu exercício fiscal de relato no prazo de 12 meses, sendo que a Autoridade Fiscal que recebe a declaração tem de a transmitir de forma automática no prazo de 15 meses²⁵¹ a contar do último dia de exercício fiscal do grupo que emitiu a declaração. O número 3 define quais as informações que devem constar nas declarações por país.

O regime sancionatório a aplicar, em caso de incumprimento, fica a cargo dos Estados Membros como dita o disposto no novo artigo 25ºA e o Ponto 9 do Preâmbulo da DAC4.

A transposição para o ordenamento jurídico português ocorreu com a Lei nº98/2017 de 24 de Agosto, que regula a troca automática de informações obrigatória relativa a decisões fiscais prévias transfronteiriças e a acordos prévios sobre preços de transferência no domínio da fiscalidade, transpondo as Diretivas (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, e (UE) 2016/881, do Conselho, de 25 de maio de 2016.

²⁵⁰ VIDE, Anexo III Regras de apresentação aplicáveis aos grupos de empresas multinacionais, Secção 1 ponto 4 e Ponto 7 do Preâmbulo da DAC4

²⁵¹ VIDE Artigo 8ºAA número 4 DAC4

1.5- Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações antibranqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais²⁵²

A Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho²⁵³, entrou em vigor a 6 de Dezembro de 2016, e introduziu a obrigação de os Estados Membros preverem por lei o acesso das autoridades fiscais aos procedimentos de diligência a aplicar pelas instituições financeiras na identificação dos seus clientes.

Com a DAC2, foi introduzida a cláusula para a troca de informações sobre contas financeiras, garantindo que as informações de titulares não residentes são comunicadas aos seus estados de residência, sendo que no caso de estruturas intermediárias as autoridades têm ainda a obrigação de identificar os beneficiários efectivos com base nas informações “ABC”- Informações Antibranqueamento de Capitais. O acesso a estas informações deve ser realizado nos termos da Directiva 2015/849 do Parlamento e do Conselho de 15 de Maio de 2015²⁵⁴.

Reconhecendo que somente um acesso sistemático às informações “ABC”, por parte das Administrações Fiscais, proporcionaria uma verdadeira eficácia na luta contra o branqueamento de capitais, a Comissão Europeia, propôs que fossem realizadas alterações à Directiva 2015/489, através da Directiva relativa à cooperação administrativa, de modo a permitir que os Estados Membros tivessem acesso a tais informações que se assumiam como relevantes na luta contra a elisão e evasão fiscal.²⁵⁵

²⁵² JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2016), L342, 59º Ano, 16 de Dezembro de 2016, P.1 (Disponível na íntegra em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32016L2258>)

²⁵³ Doravante DAC5

²⁵⁴ Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e que revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão- JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2015), L141, 58ºAno, 5 de Junho de 2015 P.73 (Disponível na íntegra em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.L.2015.141.01.0073.01.POR&toc=OJ:L:2015:141:TOC>)

²⁵⁵ COMISSÃO EUROPEIA, (2016), *Proposta de Directiva do conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações antibranqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais*, COM(2016) 452 finalP.3 (Versão Electrónica Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0452&from=EN>)

Com a DAC5, foi introduzido no artigo 22º , o número 1.-A, que estabeleceu a obrigatoriedade de os Estados Membros preverem por lei “*acesso das autoridades fiscais aos mecanismos, procedimentos, documentos e informações referidos nos artigos 13.o, 30.o, 31.o e 40.o da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho.*”, de modo a fomentar a cooperação administrativa entre Estados Membros e um acesso mais eficaz às informações “ABC”.

A Lei nº83/2017 de 18 de Agosto, que estabelece as medidas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, transpôs parcialmente as Directiva 2015/849 e a DAC5 para o Ordenamento Jurídico português.

A Directiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, pode ser consultada com todas as alterações que lhe foram introduzidas com as DAC acima estudadas, no sítio da internet Europa, tendo sido disponibilizada a 1 de Janeiro de 2018²⁵⁶

2- Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar²⁵⁷

A Directiva (EU) 2018/822 do Conselho, entrou em vigor no dia 25 de Junho de 2018, e concretizou a nível europeu, o regime das comunicações obrigatórias de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços, sujeito a troca automática entre os Estados Membros, em nome da cooperação Administrativa, criando assim a “*European Mandatory Disclosure Rule*“, fortemente inspirada pela Acção 12 do Plano BEPS.

Como já foi por nós analisado, o regime de comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal abusivo já vigora no nosso ordenamento jurídico, sendo assim

²⁵⁶ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:02011L0016-20180101>

²⁵⁷ JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2018), L139, Ano, 5 de Junho de 2018 P.1 (Disponível na íntegra em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>)

pertinente analisar o regime europeu comparativamente ao português, verificando as similaridades entre ambos e possíveis novas alterações ao regime nacional.

2.1.-Contextualização: Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar²⁵⁸

Em 2017, atendendo às dificuldades causadas pela evolução de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiras, quanto à protecção das matérias tributáveis dos Estados Membros, a Comissão apresentou uma proposta de alteração da Directiva 2011/16 da União Europeia, com o objectivo de aumentar a transparência a nível fiscal e garantir uma Mercado Único mais equitativo.²⁵⁹ Partiu-se da premissa que somente através de um acesso mais facilitado e atempado a informações de mecanismos de planeamento fiscal, os Estados membros conseguem tomar as medidas necessárias e ao mesmo tempo dissuadir os intermediários financeiros que promovem e comercializam este tipo de esquemas.²⁶⁰

Reconhecendo a importância das medidas propostas pela acção 12 do BEPS, o Conselho da União Europeia, solicitou, em 2016, que fossem tomadas acções no sentido de as implementar no âmbito europeu de modo a introduzir os desincentivos necessários à proposição e comercialização de esquemas de planeamento fiscal por intermediários

²⁵⁸ COMISSÃO EUROPEIA, (2017), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismo transfronteiras a comunicar*, COM(2017) 335 final (Versão Electrónica Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:638f0a5d-568f-11e7-a5ca-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF)

²⁵⁹ IDEM, P.1

²⁶⁰ “A obrigação de declaração no âmbito de um regime de comunicação obrigatória aumentará a pressão sobre os intermediários para que se abstenham de conceber, comercializar e aplicar mecanismos de planeamento fiscal agressivo. Do mesmo modo, os contribuintes serão menos tentados a criar ou utilizar esses mecanismos se souberem que estes devem ser declarados ao abrigo de um regime de comunicação obrigatória.” IDEM, P.10

financeiros²⁶¹. Na sequência das conclusões do conselho europeu, a Comissão europeia, focando-se no papel exercido pelos intermediários financeiros no caso “*panamá pappers*”, concluiu que as normas europeias relativas ao planeamento fiscal abusivo, deviam ser reforçadas através de normas cujos destinatários sejam os proponentes de mecanismos, devido ao carácter transfronteiriço que assumem, sendo que uma abordagem unificada a nível europeu acabaria por se assumir como mais eficaz²⁶².

Com base nas conclusões do Conselho Europeu e recomendações da Comissão, a proposta de Directiva estabeleceu o dever de comunicação dos intermediários às entidades fiscais nacionais, quanto aos mecanismos de planeamento fiscal potencialmente abusivos com os quais estejam envolvidos no âmbito do seu exercício profissional, se estes assumirem carácter transfronteiriço, isto é que envolvam mais do que um Estado Membro ou um Estado Membro e um Estado Terceiro. Na sequência desta comunicação, surge o dever de troca automática de informações obrigatória entre os Estados Membros, no âmbito da cooperação administrativa.

2.2- Análise da *Mandatory disclosure* rule europeia vs regime português

Baseando-se na proposta anteriormente analisada, a Directiva que estabelece a *Mandatory Disclosure Rule* europeia, define à semelhança do Regime Português, um dever de comunicação de esquemas de planeamento fiscal transfronteiras por parte dos intermediários financeiros à Administração Fiscal, sendo que por sua vez os Estados membros ficam obrigados a partilhar entre si tais informações, com base na troca

²⁶¹ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, (2016), *Comunicação da Comissão sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva e Recomendação da Comissão relativa à aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais - Conclusões do Conselho (25 de maio de 2016)*, FISC 85 ECOFIN 502, P.4 (Versão Electrónica Disponível em: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9452-2016-INIT/pt/pdf>)

²⁶²EUROPEAN COMMISSION, (2016), *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance*, COM(2016) 451 final , P.7 e 8(<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-451-EN-F1-1.PDF>) ; COMISSÃO EUROPEIA, (2017), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismo transfronteiras a comunicar*, Ob.Cit P. 6 e 7

obrigatória de informações automática. Ambos os regimes, português e europeu, baseiam-se num carácter de prevenção (partem da premissa de que um conhecimento atempado permite uma melhor reacção por parte dos Estados e que a regulação da actividade dos intermediários financeiros permite um efeito dissuasor na adopção de esquemas abusivos) e cooperação, sendo que o regime europeu permite uma cooperação reforçada, dado que não se basta com a comunicação a nível nacional. Assim, com o regime português tem-se uma relação de cooperação triangular, entre os intermediários financeiros, os utilizadores e a Administração Fiscal, e no regime europeu, a cooperação, com base na comunicação, atinge uma estrutura quadrangular²⁶³.

A Directiva , entrou em vigor a 25 de Junho de 2018, tendo que ser transposta para os ordenamentos jurídicos dos Estados Membros até ao término de 2019, sendo que a obrigação de comunicação, a cargo dos intermediários, se começa a verificar a partir de 1 de Julho de 2020²⁶⁴, tendo de ser reportada a nível interno, às administrações fiscais dos Estados, até 31 de Agosto, para que a informação possa ser trocada a nível europeu até 31 de Outubro de 2020²⁶⁵.

Como vimos, aquando da análise do regime português, somente os impostos referenciados pelo legislador relevam para a disciplina imposta, sendo que há uma prevalência dos impostos directos, nomeadamente o IRS e o IRC, e alguns impostos indirectos como o IVA e o Imposto de Selo. A DAC6, também se aplica aos impostos de tributação directa, mas exclui do seu escopo de aplicação o IVA, diferenciando-se do regime português. As contribuições à segurança social são excluídas em ambos os regimes²⁶⁶.

²⁶³ “The Commission proposal is based on the principle of dialogue between the taxpayer and the tax authority, and on the principle of sincere cooperation between them at single-market level.” COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, (2018) *Opinion of the European Economic and Social Committee on the Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, 2017/0138 (CNS) P.6 (Versão Electrónica Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_5631_2018_INIT&from=EN)

²⁶⁴ Importa referir que é previsto um efeito retroactivo quanto aos esquemas que se tenham iniciado entre 25 de junho de 2018 e 1 de Julho de 2020

²⁶⁵ VIDE, Artigo 2º Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018

²⁶⁶ “ (...) income tax, corporate tax, capital gains tax, registration duties, local taxes, real estate taxes, and wealth or inheritance taxes are all within the scope; however, indirect taxes such as VAT, customs and excise duties are not. Also social security contributions and fees for certificates, etc. and dues of a contractual nature are excluded.” EY, (2018), *The European Union’s Mandatory Disclosure Regime A roundtable discussion June 2018* P.6 (Versão Electrónica Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion/\\$FILE/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion/$FILE/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion.pdf)) ; “The prospect for covering all taxes would not seem justified as the exchange of information on VAT, customs duties,

Alguns conceitos do regime europeu carecem de uma análise mais detalhada, assim nos próximos pontos iram ser analisados os conceitos de: Mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços sujeitos a comunicação, âmbito subjectivo e formalismo de comunicação, e cooperação entre os estados membros: troca automática de informações obrigatória.

2.2.1- Mecanismos de Planeamento Fiscal Transfronteiriços sujeitos a comunicação

Por razões de proporcionalidade e utilidade da Directiva, somente ficam sujeitos à obrigação de comunicação os mecanismos de planeamento fiscal transfronteiras, isto é, os mecanismos que envolvam mais do que um Estado Membro ou um Estado Membro e um Estado Terceiro, que apresentem pelo menos um dos seguintes requisitos²⁶⁷:

- i) Nem todos os participantes são residentes, a nível fiscal, na mesma jurisdição, implicando que haja pelo menos 2 jurisdições distintas envolvidas;
- ii) Um ou mais dos participantes no mecanismo usufrui, para efeitos fiscais, de dupla residência;
- iii) Um ou mais dos participantes exerce atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitui uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável;

excise duties, as well as on social security contributions, is already covered by other legislative instruments on administrative cooperation, which specifically focus on these types of taxes.” EUROPEAN COMMISSION, (2017), COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements., Ob.Cit P.37

²⁶⁷ VIDE, Artigo 3º Ponto 18 da Directiva relativa à cooperação administrativa

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 ²⁶⁸;

v) O mecanismo assume relevância na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo.

À semelhança do regime português, são aplicados “filtros” para a identificação dos esquemas a reportar. Assim, a Directiva estabelece que somente os mecanismos que apresentam indícios de um potencial risco de evasão fiscal, ficam sujeitos à disciplina do diploma. É necessário que sejam elencados no Anexo IV da Directiva preenchendo pelo menos uma das características-chave. ²⁶⁹

O regime europeu, contrariamente ao regime português, não estabelece uma definição de mecanismo de planeamento fiscal, optando por identificar as características típicas de operações abusivas, devido à constante metamorfose que estes vão assumindo em reacção às medidas anti abuso adoptadas pelos Estados Membros. ²⁷⁰

Tendo em conta o sucesso dos regimes vigentes nos Estados Unidos e Reino Unido, que também não definem um conceito de mecanismo de planeamento fiscal, optando por identificar operações ou transacções que apresentem determinadas características ou se insiram em categorias definidas, a escolha europeia apresenta-se como a mais acertada. Pelo contrário, como vimos uma das principais causas de insucesso do regime português deve-se à tentativa de definição de esquemas e planeamento fiscal abusivo por intermédio de conceitos indeterminados. Aquando da transposição da Directiva para o ordenamento jurídico português, este será um dos aspectos negativos do regime nacional que será colmatado.

²⁶⁸ Este requisito é considerado como demasiado vasto podendo implicar que certas actividades sejam incluídas no âmbito da Directiva “*This last one is extremely wide in scope. It could actually mean that if a sale of goods is considered an activity, or traveling to an EU country for business purposes is considered an activity, that such activities are a cross-border arrangement and may be caught as a reportable arrangement if one of the hallmarks is met*” EY,(2018) *The European Union’s Mandatory Disclosure Regime A roundtable discussion June 2018*, Ob.Cit P.7

²⁶⁹ VIDE, Artigo 3º Ponto 19 e 20 Directiva

²⁷⁰; COMISSÃO EUROPEIA, (2017), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunica*, Ob.Cit P.13 e 14

À semelhança do regime português, a obrigação de comunicação não depende da caracterização do mecanismo como abusivo, o que releva é o risco que apresenta para os sistemas fiscais, ou seja, a verificação das características chave.²⁷¹

Quanto às características-chave, a Directiva prevê 3 categorias distintas: i) características genéricas sujeitas ao teste do benefício principal, ii) características-chave específicas sujeitas ao teste do benefício principal e iii) características-chave específicas. Isto é, algumas das características para serem tidas em conta para classificarem um mecanismo como potencialmente abusivo, carecem de ser sujeitas a um “*gateway test*”, nomeadamente o Teste do benefício fiscal: a obtenção de uma vantagem fiscal tem de se assumir como o benefício principal que se pretende obter através da realização do esquema ou um dos benefícios principais. Assemelha-se ao filtro 3 e 4 do regime português: só se tem em conta os esquemas cuja motivação seja a obtenção exclusiva ou predominante duma vantagem fiscal.

As características-chave genéricas, correspondem às características que podem facilmente ser identificadas como tal sem acarretarem esforços adicionais de cooperação, tanto pelos intermediários como pelos contribuintes, tendo um carácter suficientemente vasto para capturar a maioria dos mecanismos potencialmente abusivos²⁷². São elencadas na Parte II, do Anexo IV, correspondendo à categoria A, estando entre estas os mecanismos sujeitos a cláusulas de confidencialidade, que como já vimos não fazem parte do elenco português.

Na parte II da dissertação, aquando da análise dos esquemas que contenham cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade, concluímos que o regime português beneficiaria com a introdução de requisitos adicionais, à semelhança do regime vigente nos Estados Unidos, para aferir a comunicabilidade de um esquema que contenha cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade. Foi esta a opção da União Europeia, ou seja, não basta a verificação de uma cláusula de confidencialidade, é necessário que esta limite a capacidade de divulgação do mecanismo em si mesmo, ficando excluídas cláusulas genéricas. Esta opção quando transposta para o regime

²⁷¹ “...the disclosure regime seeks to identify potentially aggressive tax planning schemes and does not judge whether a scheme under disclosure is actually abusive or aggressive.” EUROPEAN COMMISSION, (2017), COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, Ob.Cit P.38

²⁷² IDEM, P.49 e 50

nacional irá resolver as críticas relativas quanto à desproporcionalidade do regime relativamente aos esquemas que contenham cláusulas de limitação ou exclusão de responsabilidade.

As características-chave específicas sujeitas ao teste do benefício fiscal, são elencadas na categoria B e categoria C ponto 1 alínea b) subalínea i) e alíneas c) e d), incluindo as operações de prejuízos fiscais²⁷³, também previstas no artigo 4º alínea d) do regime nacional.

Por último, as características-chave específicas dizem respeito a esquemas personalizados que têm em conta as condições pessoais do beneficiário, acarretando por isso, um esforço maior de cooperação²⁷⁴. São previstas 3 categorias que despoletam por si próprias a obrigação de comunicação: C. Características-chave específicas relacionadas com as operações transfronteiriças, D. Características-chave específicas relativas à troca automática de informações e aos beneficiários efetivos e E. Características-chave específicas relativas a preços de transferência.

2.2.2-Âmbito subjectivo e formalismo da comunicação

O regime europeu, de forma similar ao regime português, determina que a obrigação de comunicação recai em primeiro lugar sobre os intermediários financeiros, prevendo a sua transferência para o contribuinte relevante²⁷⁵, em casos específicos.

A nova Directiva, aditou ao artigo 3º o ponto 21 que define **intermediário** para efeitos do dever de comunicação. À semelhança do regime português, é previsto um elenco vasto de modo a permitir albergar todos os intermediários financeiros e impostos, assim, todas as empresas ou profissionais que realizem ou promovam mecanismos de planeamento

²⁷³ VIDE, Anexo IV, Parte II B número 1

²⁷⁴ EUROPEAN COMMISSION, (2017), Ob.Cit P.50

²⁷⁵ Refere-se a “ *qualquer pessoa a quem é disponibilizado para aplicação um mecanismo transfronteiriço a comunicar, ou que esteja preparada para aplicar um mecanismo transfronteiriço a comunicar ou que tenha aplicado a primeira etapa de um tal mecanismo;*” Artigo 3º, ponto 22

fiscal abusivo transfronteiras que preencham as características-chave da Directiva, ficam sujeitos ao dever de comunicação.²⁷⁶

Os intermediários têm de preencher pelo menos uma das condições adicionais previstas na Directiva, a ver: i) têm de ser residentes fiscais num Estado Membro, ou ii) possuir um Estabelecimento Estável num Estado Membro, através do qual prestem os serviços relacionados ao mecanismo a reportar, iii) estarem constituídos num Estado Membro ou serem regidos pela legislação de um Estado Membro ou iv) estarem registados numa associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado Membro. O que se pretende é que haja um nexo de ligação à União Europeia, através da presença fiscal num Estado Membro²⁷⁷, de modo que se essa não se verificar a obrigação não ocorre.

Situações de pluralidade de intermediários também se podem verificar ao abrigo da nova Directiva, do mesmo modo que são previstas na legislação portuguesa. Nestas, nos termos do numero 9 do artigo 8º-AB, à semelhança do artigo 7º número 3 do Decreto-Lei 29/2008, todos os intermediários sobre os quais se verifique um envolvimento no mecanismo, isto é o elemento de participação activa, têm o dever de comunicar excepto se conseguirem comprovar que a comunicação já foi efectuada por outro intermediário, que como já foi anteriormente por nós analisado ocorre com a apresentação da cópia de declaração do esquema de planeamento fiscal ao abrigo da portaria 264-A/2008 de 14 de Maio de 2008.

Um aspecto interessante que pode ocorrer ao abrigo da Directiva são as situações em que um intermediário fica sujeito a um dever múltiplo de comunicação face a mais do que um Estado Membro, devido ao carácter transfronteiriço que o mecanismo apresenta, nestes também é prevista dispensa do dever se houver comprovação de que as informações já foram apresentadas noutra Estado Membro, nos termos do numero 9 do artigo 8º-AB.

²⁷⁶ “The Directive has the widest possible scope, covering all intermediaries and all types of direct taxes (income, corporate, capital gains, inheritance, etc.).” EUROPEAN COMMISSION, (2017), *Fact Sheet Questions and Answers on new tax transparency rules for intermediaries* (Versão Electrónica Disponível em : http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-1677_en.htm)

²⁷⁷ “For an intermediary to have a reporting obligation, they must also have nexus to the EU.” EY, (2018), *OB.CIT P.11* ; “The term ‘intermediaries’ refers to any natural or legal person who is sufficiently linked to an EU Member State” EUROPEAN COMMISSION, (2017), *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, Ob.Cit , P.32

A obrigação de comunicação é transferida para os **contribuintes relevantes** em 3 situações: não se verifica elo de ligação entre o intermediário e um Estado Membro ou embora haja um elo de ligação, a actividade do intermediário é protegida por um dever de sigilo profissional reconhecido pela legislação nacional não sendo possível realizar uma notificação para outro intermediário²⁷⁸, ou não se verifica intervenção por parte de um intermediário.

O regime português prevê que a transferência da obrigação para os contribuintes depende de condições adicionais: tem de se tratar de uma pessoa coletiva ou entidade sem personalidade jurídica ou no caso de se tratar de pessoas singulares, tem de estar em causa um esquema que implique a participação de uma entidade sujeita a regime fiscal privilegiado ou a participação de um entidade isenta²⁷⁹. Pelo contrário, a norma europeia, visto não estabelecer condições adicionais prevê um escopo mais vasto, não relevando a natureza do contribuinte relevante nem o tipo de mecanismo.

Nos casos em que a obrigação recai sobre o contribuinte por o intermediário ser protegido por sigilo profissional, este é notificado pelos intermediários, assim, pese embora os intermediários não tenham de comunicar têm o dever de identificar os mecanismos e registar a nível interno que foi efectuada a notificação ao contribuinte.²⁸⁰

À semelhança dos intermediários, os contribuintes relevantes podem ficar sujeitos a obrigações de prestar informação em vários Estados, nestas situações, o dever fica concretizado com a apresentação às autoridades competentes de um dos Estados Membros, com o qual haja maior elo de ligação, assim nos termos do número 7 a obrigação fica concretizada com a comunicação :i) ao Estado Membro no qual o contribuinte é residente fiscal, ou ii) Estado Membro no qual o contribuinte possui estabelecimento estável que beneficie do mecanismo, ou iii) Estado Membro no qual o contribuinte recebe ou gera lucros apesar de não ser residente fiscal nem possuir estabelecimento estável, ou iv) Estado Membro no qual o contribuinte exerce uma actividade sem ter presença fiscal. Se resultar uma obrigação múltipla de apresentar comunicações a vários Estados, nos termos do número 8 a dispensa de comunicar a mais

²⁷⁸ VIDE, Artigo 8º-AB números 5 e 6

²⁷⁹ VIDE, Artigo 10º número 3 Decreto-Lei 20/2008

²⁸⁰ EY, (2018), OB.CIT P.12

de que um Estado Membro fica sujeita à comprovação de que a informação já foi comunicada num dos Estados elencados no número 7.

Por sua vez, o número 10, refere-se às situações de pluralidade de contribuintes relevantes, isto é, quando há mais do que um beneficiário. Neste contexto, só um dos contribuintes deve efectuar a comunicação, recaindo sobre o contribuinte que acordou um mecanismo a aplicar com um intermediário (que não seja tido em conta para efeitos da Directiva) ou o contribuinte que administrou o mecanismo. O contribuinte pode ficar dispensado de comunicar se conseguir comprovar que as informações já foram comunicadas por outro contribuinte relevante.²⁸¹

O número 14 do Artigo 8º-AB, elenca os **elementos informativos** que a comunicação deve respeitar, estabelecendo assim o que equivale ao dever de informação consagrado no artigo 8º do regime português. A comunicação à semelhança do regime nacional deve conter os elementos necessários à identificação do mecanismo de planeamento fiscal, nomeadamente a descrição das características-chave, uma síntese do conteúdo do mecanismo e das principais atividades empresariais, a data de realização do primeiro passo de aplicação e o valor do mecanismo (correspondem ao elementos exigidos na alínea a do numero 1 do artigo 8º do Decreto lei português), identificação do Estado Membro dos contribuintes relevantes e de qualquer outro suscetível de estar relacionado com o mecanismo (correspondendo à alínea b do 8º numero 1 do regime nacional) e identificação dos intermediários da mesmo modo que a previsão nacional estatui²⁸². Contrariamente ao regime português²⁸³, a Directiva exige a identificação dos contribuintes relevantes e de qualquer outra pessoa num Estado Membro suscetível de ser afectada pelo esquema, não se bastando com o conhecimento do esquema em si mesmo²⁸⁴.

Atendendo ao carácter preventivo do regime, as comunicações dos intermediários e dos contribuintes relevantes devem ser efectuadas respeitando um **formalismo de prazo**.

²⁸¹ VIDE, Parte final do número 10 do Artigo 8º AB

²⁸² VIDE, Artigo 8º número 1 alínea a) do Decreto-Lei nº29/2008

²⁸³ Vide, Artigo 8º número 2 do Decreto lei nº29/2008. No regime nacional, a identificação do contribuinte só ocorre nos termos do artigo 10º número 2.

²⁸⁴ O que se justifica pelo facto de se reconhecer que os contribuintes relevantes têm um papel tao relevante quanto os intermediários na existência de mecanismos de planeamento fiscal abusivo, sendo necessário que a obrigação também recaia sobre os primeiros de modo a conseguir albergar todas as situações possíveis. EUROPEAN COMMISSION, (2017), *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, Ob.Cit P.36 e 37

Assim, os intermediários e os contribuintes relevantes devem comunicar às entidades competentes num prazo de 30 dias a contar do dia seguinte²⁸⁵ ao que o mecanismo foi disponibilizado para ser aplicado²⁸⁶, ou ficou pronto a ser utilizado ou foi realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo, consoante o que se verificar primeiro.

No regime português, como vimos a comunicação fica sujeita a um prazo de 20 dias, que se começa a contar no término do mês em que o esquema foi proposto ou começou a ser acompanhado, no caso de a obrigação recair sobre um intermediário, sendo que quanto aos contribuintes utilizadores a comunicação deve ser realizada até ao fim do mês seguinte ao da adopção do esquema²⁸⁷. O regime nacional prevê assim um espaço temporal que se pode assumir como superior ou inferior ao europeu. Dado o carácter vinculativo que as Directivas assumem enquanto actos legislativos da União²⁸⁸, este será um dos aspectos que terá de ser reformulado no Decreto-Lei 29/2008, visto que o instrumento europeu prevê a obrigação dos Estados tomarem as medidas necessárias para exigir o cumprimento da comunicação num prazo de 20 dias.

A Proposta de Directiva previa um formalismo de 5 dias, demonstrando a influência do Regime Britânico. No entanto, embora se trata de um período temporal mais reduzido que proporciona um conhecimento mais atempado, a maioria dos Estados Membros da União Europeia não têm a mesma realidade que o Reino Unido, como tal a exigência de 5 dias acabaria por se assumir como desfasada face ao contexto da maioria dos Estados, daí que se tenha preterido essa opção.

²⁸⁵ VIDE, ARTIGO 8º-AB número 1 Directiva e número 7 primeiro parágrafo

²⁸⁶ A expressão “*disponibilizado para ser aplicado*” demonstra influência do regime britânico de comunicações obrigatórias que também utiliza a expressão “*made available*”, devendo por isso ser interpretada como o momento em que todos os elementos necessários para a aplicação do esquema estão concluídos e tal informação já foi transmitida ao cliente para que esse possa começar a beneficiar. YT, (2018), Ob.Cit P.13

²⁸⁷ VIDE, Artigo 7º número 1 e 3 e Artigo 10º número1 Decreto-lei 29/2008

²⁸⁸ CRAIG, Paul e BÚRCA, Gráinne, (2003), *EU Law Text, Cases, and Materials*, 3º Edition, Oxford University Press, New York P.114 e 115

2.2.3- Cooperação entre os Estados Membros: troca automática de informações obrigatória

A *Mandatory Disclosure Rule* Europeia, fomenta a cooperação entre os Estados Membros, através da troca de informações relativas a mecanismos de planeamento fiscal ao abrigo do mecanismo de troca automática de informações obrigatória. Assim sendo, a conjugação dos regimes nacional e europeu permite uma cooperação em dois níveis: cooperação a nível nacional, que como vimos assume uma relação triangular, e uma cooperação a nível europeu entre os Estados Membros. A cooperação, assume, portanto, no final uma relação quadrangular: intermediários, contribuintes, Estados Membros (Administração fiscal) e União Europeia cooperam entre si.

Os Estados Membros após receberem as comunicações dos intermediários e contribuintes relevantes, têm o dever de as comunicar através da troca automática de informações, para todos os outros Estados, nos termos do número 14 do Artigo 8º-AB da Directiva, por via electrónica através da Rede CCN- Plataforma Comum baseada na rede de Comunicações da União Europeia.²⁸⁹ De modo a garantir o bom funcionamento da Directiva, a Comissão europeia terá acesso às informações disponibilizadas²⁹⁰, com excepção aos elementos relativos à identificação dos intermediários, contribuintes relevantes e outras pessoas suscetíveis de ser afectadas, e à síntese do conteúdo do mecanismo transfronteiriço.²⁹¹

A troca de informações entre os Estados também se encontra sujeita a um formalismo de prazo. Deve realizar-se no prazo de um mês a contar da data de fim do trimestre em que as informações foram apresentadas, sendo que as primeiras informações devem ser comunicadas até dia 31 de Outubro de 2020.²⁹²

Através da troca de informações entre os Estados-Membros, o que se pretende é que estes consigam detectar atempadamente situações potenciais de risco de modo a colmatar possíveis lacunas que estejam a ser utilizadas, fomentar a supervisão e cooperação no

²⁸⁹ VIDE, Artigo 21º e 3º número 13 da Directiva

²⁹⁰ COMISSÃO EUROPEIA, (2017), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismo transfronteiras a comunicar*, P.12

²⁹¹ VIDE, Artigo 8º-AB número 17

²⁹² VIDE, Artigo 8º-AB número 18

âmbito fiscal e dissuadir os intermediários financeiros e contribuintes quanto a mecanismos de planeamento fiscal abusivo.²⁹³

No regime português, a Administração fiscal também tem deveres de reação às comunicações efectuadas pelos destinatários do Decreto-Lei, que, como já vimos, podem assumir uma natureza repressiva ou preventiva. A Administração Fiscal após a recepção das informações tem o dever de elaborar estudos que podem implicar a proposição de novas medidas legislativas que se apresentem como necessárias face aos esquemas que lhe são comunicados.²⁹⁴ Da mesma forma, a Directiva determina que os Estados Membros devem de 2 em 2 anos , a partir de 1 de Julho de 2020, avaliar, conjuntamente com a Comissão, a pertinência das características chave estabelecidas no Anexo IV da Directiva, que pode motivar propostas legislativas, de modo a garantir que estas acompanham a evolução dos vários mecanismos de planeamento fiscal.

Por oposição ao regime português, que nada estabelece quanto a um dever formal de resposta, a Directiva Europeia estatui que se a Administração fiscal não reagir a um mecanismo transfronteiriço sujeito a comunicação, tal não implica a aceitação da validade fiscal deste. Isto é, os intermediários e contribuintes têm de continuar a agir com cautela face aos mecanismos, visto que o regime europeu não configura uma “*advance rulling*”.²⁹⁵ Ou seja, contrariamente ao regime português que deixa em aberto a possibilidade de o esquema ser ou não reputado como abusivo, o que pode levar a incertezas quanto à sua utilização, o regime europeu estabelece que a falta de pronúncia por parte da Administração fiscal não leva à aceitação do mecanismo como válido, o que faz gerar cautela entre os intermediários e contribuintes, indo de encontro ao objectivo de prevenção da Directiva.

²⁹³ HALPRIN, Paul, REINOUD, Heico , BEVERS, Jurjen and VELDHUIJZEN, Marnix, (2018), TAX ALERT: MANDATORY DISCLOSURE RULES IN EUROPE (Versão Electrónica Disponível em http://app.vlex.com/#WW/search/*/MANDATORY+DISCLOSURE+RULES/WW/vid/729850253)

²⁹⁴ VIDE, Artigo 13º número 2 Decreto-Lei nº29/2008

²⁹⁵ EY, (2018), Ob.Cit P.14

Conclusões Finais

O Planeamento Fiscal, enquanto gestão das consequências fiscais por parte dos contribuintes, assume-se hoje como um comportamento lícito desde que não viole a letra e espírito da norma legal. No entanto, com o fenómeno da globalização e a estatuição das liberdades fundamentais ao nível da União Europeia, tem-se vindo a verificar um aumento das habilidades fiscais por parte dos contribuintes, principalmente por parte das empresas multinacionais, que por vezes adoptam comportamentos contrários ao espírito das normas, consubstanciando-se na prática do Planeamento Fiscal Abusivo.

Os Regimes de comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal, enquanto medidas de reacção aos comportamentos desviantes dos contribuintes, têm-se apresentado como eficazes na generalidade dos Estados que os preveem, nomeadamente nos Estados Unidos e Reino Unido, daí que estes tenham servido de inspiração às recomendações da OCDE e à nova Directiva da União Europeia, no que refere às comunicações obrigatórias de mecanismos de planeamento fiscal.

O Decreto-Lei nº 29/2008, que vigora no ordenamento jurídico nacional há uma década, embora se tenha inspirado no Regime Britânico não atingiu o mesmo nível de sucesso que o segundo.

Primeiramente, como vimos, o Decreto-lei nº29/2008, assume-se no nosso ordenamento jurídico como um mecanismo de conhecimento atempado e prévio de mecanismos de planeamento fiscal abusivo que deve ser aproveitado pela Administração Fiscal na elaboração ou aferição de medidas anti-abuso, nomeadamente a cláusula Geral Anti-Abuso, como estabelecem os artigos 13º e 15º do Diploma. No entanto, volvida uma década de vigência do diploma, o que se verifica é que a informação recolhida através das comunicações do promotores e contribuintes não tem sido utilizada, dado que não foi elaborada ou alterada nenhuma medida anti-abuso no ordenamento jurídico, como se verificou no Reino Unido.

Embora o Decreto-Lei estabeleça deveres de reacção por parte da Administração, não estabelece qualquer dever formal de resposta às comunicações, o que é suscetível de criar

dúvidas quanto à comunicabilidade de determinados esquemas que como vimos pode resultar em comunicações em massa ou não comunicação de esquemas justificada pela razoabilidade da dúvida. No Reino Unido ocorreram situações em que a própria administração contactou os promotores no sentido de os esclarecer quanto à comunicabilidade de um esquema, aspecto este que não se verificou em Portugal.

Por outro lado, como foi também analisado no capítulo II da dissertação, os regimes vigentes nos Estados Unidos e no Reino Unido desde a sua entrada em vigor têm sido alvo de sucessivas revisões que permitem uma adaptação desses às novas realidades. Em Portugal, embora o Diploma tenha previsto uma revisão ao fim de 3 anos essa não se verificou, sendo que desde a entrada em vigor do regime este nunca foi revisto, o que a nosso ver demonstra desinteresse por parte da Administração o que contribui em grande parte no insucesso do diploma.

A utilização de conceitos indeterminados ao longo do diploma, nomeadamente na definição de planeamento fiscal e vantagem fiscal, tal como previu Saldanha Sanches, é também um dos principais factores de insucesso do regime nacional, dado que a descodificação destas fica ao cargo dos seus destinatários.

Por último, poder-se-ia considerar que a falta de comunicações a partir de 2010 se verifica por um amadurecimento do norma no sistema fiscal, no entanto quando comparado o número de comunicações efectuado a nível nacional com as comunicações efectuadas ao abrigo do sistema britânico o que se verifica é que este é demasiado baixo, o que demonstra um desinteresse por parte dos próprios destinatários no cumprimento do regime.

Com a nova Directiva da União Europeia relativa à comunicação de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços consagrou-se o regime de comunicação obrigatória europeu, tendo em conta as Recomendações do Plano BEPS da OCDE, através de uma norma vinculativa, permitindo uma abordagem de cooperação entre os vários Estados.

A consagração de um regime europeu permite colmatar as dificuldades sentidas no combate ao planeamento fiscal abusivo causadas pelas diferenças de tratamento sentidas nos diversos ordenamentos jurídicos, visto que actualmente só 3 Estados Membros consagram, com regras diferentes, deveres de comunicação.

O regime europeu em relação com o regime nacional permite fomentar os deveres de cooperação, sendo que estes deixam de assumir uma relação triangular, passando a uma relação quadrangular, i.e num primeiro nível promotores, contribuintes e Administração cooperam entre si no combate ao planeamento fiscal abusivo, sendo que esta cooperação é reforçada a nível europeu através da troca automática de informações obrigatória entre os Estados. Consubstanciando-se, assim, um regime que permite simultaneamente uma abordagem nacional e europeia mais eficaz.

A Directiva, contrariamente ao Decreto-Lei nº29/2008 não estabelece um conceito de planeamento fiscal abusivo, optando por sujeitar determinados mecanismos transfronteiras, ie que envolvam mais do que um Estado Membro ou um Estado Membro e um Estado Terceiro, que preencham as características indicadas no Anexo IV da Directiva, a deveres de comunicação.

A opção europeia quando transposta para o ordenamento jurídico nacional irá permitir colmatar as críticas anteriormente apresentadas relacionadas com a utilização de conceitos indeterminados vagos, nomeadamente o conceito de esquema de planeamento fiscal abusivo e vantagem fiscal.

A sujeição ao regime europeu parte de um nexo de ligação à União Europeia, i.e basta que um Promotor tenha presença fiscal na União para que este fique sujeito ao regime de comunicação obrigatória. Assim, a restrição injustificada à livre prestação de serviços que ocorre no actual regime português, deixará de ser verificada, dado que todos os promotores que actuem no espaço europeu ficarão sujeitos aos mesmos deveres.

O facto de a Directiva prever que a não pronúncia da Administração relativamente a um esquema comunicado não implica uma aceitação do esquema como lícito, colmata uma das falhas do regime nacional relativa ao facto de não ser estabelecido qualquer dever formal de resposta, que como vimos pode resultar numa não comunicação.

Concluimos esta dissertação com a esperança de que a nova Directiva europeia permita rejuvenescer o actual regime português, colmatando as falhas que actualmente apresenta, para que este possa concretizar os seus objectivos a nível nacional, dado que este enquanto mecanismo de conhecimento atempado de mecanismos de planeamento fiscal permitirá auxiliar o Estado Português na salvaguarda da matéria tributária que tão necessária é ao desenvolvimento nacional financeiro.

Bibliografia Consultada

- AHLERS, Annette M. , JONES, Kristen B., (2004), The “Nuts and Bolts” of Complying with the Tax Shelter Regulations, in *CGD -Tax Update*, April 2004 Issue (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.drinkerbiddle.com/-/media/files/insights/publications/2004/05/tax-update-the-nuts-and-bolts-of-complying-with- /tax-update-the-nuts-and-bolts-of-complying-with-the-tax-shelter-regulations.pdf>)
- ALGARIN, Yahaira de la Rosa e ALVAREZ, Marta Ivette Vélez,(S/D) Revista nº 153. Instrumentos híbridos financeiros, in *El Fisco* (Versão Electrónica Disponível em <http://elfisco.com/articulos/revista-no-153-instrumentos-hibridos-financieros>)
- ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, (2015) Os Meios de Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo: A Actualidade e o Futuro, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico Criminais, Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, Coimbra (Versão Electrónica Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34697/1/Os%20Meios%20de%20Combate%20ao%20Planeamento%20Fiscal%20Abusivo%20A%20Actualidade%20e%20o%20Futuro.pdf>)
- AMORIM, Catarina Ferreira, (2006), Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial, in *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Janeiro-Março 2014, nº64,Lisboa (Versão Electrónica Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Fiscalidade.pdf>)
- BLANK, Joshua D., (2008), Overcoming Overdisclosure: Toward Tax Shelter Detection, in *UCLA Law Review*, Vol. 56, 2009 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.uclalawreview.org/pdf/56-6-1.pdf>)
- .CALDAS, Marta Alexandra Mendes, (2015), O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?, in *Cadernos IDEFF*, nº18, Almedina, Coimbra

- CARREIRO, Tiago, (2003), *O novo regime fiscal das SGPS*, Franco Caiado Guerreiro e Associados (Versão Electrónica Disponível em :vLex <http://app.vlex.com/#WW/sources/2110>)
- CÂMARA, Francisco de Sousa da, SANTIAGO, Bruno e FERNANDES, José Almeida, (2008), Portugal Enacts New Disclosure Obligations to Fight Abusive Tax Planning, in *Worldwide Tax Daily*, WTD 40-7,(Versão Electrónica Disponível em: <https://www.mlgs.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/441.pdf>)
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, (2004), *Comunicação da comissão ao conselho e ao Parlamento Europeu para prevenir e combater as praticas abusivas nos domínios financeiro e das sociedades*, COM(2004)611 final (Versão Electrónica Disponível em : <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2004/PT/1-2004-611-PT-F1-1.Pdf>)
- COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, (2006), *Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Economico e Social Europeu sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal*, COM(2006) 254 final (Versão Electrónica Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:PT:PDF>)
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, (2009), *Proposta de Directiva do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*, COM/2009/0029 final - CNS 2009/0004 ,(Versão Electrónica Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52009PC0029>)
- COMISSÃO EUROPEIA, (2012), *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Plano de acção para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais*, COM(2012) 722 final (Versão Electrónica Disponível em

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf

)

- COMISSÃO EUROPEIA, (2015), *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários*, COM(2015) 302 final (Versão Electrónica Disponível em: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF>)
- COMISSÃO EUROPEIA, (2015), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*, COM(2015) 135 final , (Versão Electrónica Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015PC0135&from=EN>)
- COMISSÃO EUROPEIA, (2016), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*, COM(2016) 25 final (Versão Electrónica Disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:89937d6d-c5a8-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0022.02/DOC_1&format=PDF)
- COMISSÃO EUROPEIA, (2016), *Proposta de Directiva do conselho que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações antibranqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais*, COM(2016) 452 final (Versão Electrónica Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0452&from=EN>)
- COMISSÃO EUROPEIA, (2017), *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismo transfronteiras*

- a comunicar*, COM(2017) 335 final (Versão Electrónica Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:638f0a5d-568f-11e7-a5ca-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF)
- CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, (2013), *Conclusões do Conselho sobre a fraude fiscal e a evasão fiscais de 14 de maio de 2013*, (doc. 9549/13 – FISC 94 – ECOFIN 353) (Versão Electrónica Disponível em <https://docplayer.com.br/17378714-Conclusoes-do-conselho-sobre-a-fraude-e-a-evasao-fiscais-adocao.html>)
 - CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, (2016), *Comunicação da Comissão sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva e Recomendação da Comissão relativa à aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais - Conclusões do Conselho (25 de maio de 2016)*, FISC 85 ECOFIN 502, (Versão Electrónica Disponível em: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9452-2016-INIT/pt/pdf>)
 - COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, (2012) ,*Code of Conduct (Business Taxation) Report to the Council*, (10903/12 FISC 77), (Versão Electrónica Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015PC0135&from=EN>)
 - COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, (2018) *Opinion of the European Economic and Social Committee on the Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, 2017/0138 (CNS) (Versão Electrónica Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_5631_2018_INIT&from=EN)
 - COURINHA, Gustavo Lopes, (2004), *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra

- CRAIG, Paul e BÚRCA, Gráinne, (2003), *EU Law Text, Cases, and Materials*, 3^o Edition, Oxford University Press, New York
- DEPARTMENT OF TRASURY INTERNACIONAL REVENUE SERVICE, (2009), Bulletin No. 2009-31,, August 3, 2009 (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb09-31.pdf>)
- DEPARTMENT OF TREASURY INTERNACIONAL REVENUE SERVICE, (2017) , *Instructions for Form 8886 :Reportable Transaction Disclosure Statement For use with Form 8886 (Rev. March 2011) or later revision* (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8886.pdf>)
- Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF): Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas (Decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, e Portaria n.º 364^a/2008, de 14 de Maio). (Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2344023444.pdf>)
- Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 11873/2009 de 25 de Fevereiro (Disponível em : <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/2245181/details/maximized?serie=II&search=Pesquisar&ano=2009&pageNumber=100&types=DR%2Fen%2Fen%2Fen&dreId=755172>)
- DOURADO, Ana Paula e DIAS, Augusto Silva ,Information Duties, Agressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in light of Art.6(1) of the ECHR, in_KOFLER, G., MADURO, M., PISTONE, P. (ORGZS.), (2011) *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD Publications, Amsterdam (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos APD/Europe and the world IBFD 2011.pdf>)

- DOURADO, Ana Paula , The Meaning of Agressive Tax Planning and Avoidance in the European Union and the OECD: An Example of Legal Pluralism in Internation Tax Law, in ENGLISCH, Joachim, (2016), *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*, IBFD, Amsterdam (Versão Electrónica Disponível em:[https://www.cideeff.pt/xms/files/01_WHO_WE_ARE/MEMBERS/Prof_Dra_Ana_Paula_Dourado/International Tax Law new challenges to and from Constitutional and legal pluralism.pdf](https://www.cideeff.pt/xms/files/01_WHO_WE_ARE/MEMBERS/Prof_Dra_Ana_Paula_Dourado/International_Tax_Law_new_challenges_to_and_from_Constitutional_and_legal_pluralism.pdf))
- EUROPEAN COMISSION, (2016), *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance*, COM(2016) 451 final , (Disponível em: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-451-EN-F1-1.PDF>)
- EUROPEAN COMISSION, (2017), *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD(2017) 236 final, (Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017SC0236&from=EN>)
- EUROPEAN COMISSION, (2017), *Fact Sheet Questions and Answers on new tax transparency rules for intermediaries* (Versão Electrónica Disponível em :[http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-17-1677 en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-1677_en.htm))
- EY, (2018), *The European Union 's Mandatory Disclosure Regime A roundtable discussion June 2018* (Versão Electronica Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion/\\$FILE/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion/$FILE/ey-europes-mandatory-disclosure-regime-a-roundtable-discussion.pdf))

- FERREIRA, Rogério M. Fernandes, SOUSA, Jorge Lopes e SILVA, Soraia João, (2017), Paraísos Fiscais: A Actualização da Lista Negra e a Nova Metodologia, *in Sociedade de Advogados, RL Rogério Fernandes Ferreira e Associados*, Nº05/17 , P.02 (Versão Electrónica Disponível em https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2017/3_-_Marco/Para_sos_Fiscais_A_Actualiza_o_Da_Lista_Negra_E_A_Nova_Metodologia_vf.pdf)
- GRAÇA, Steve Alex Esteves, (2010), *O Dever de Comunicar Esquemas de Planeamento Fiscal Agressivo pelo/s utilizador/es: Auto-Incriminação?*, Dissertação de Mestrado Profissionalizante em Direito Jurídico-Financeiro, Faculdade de Direito Universidade de Lisboa, Lisboa
- GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2012), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras – 2011*,. (Versão Electrónica Disponível em http://www.parlamento.pt/documents/xiileg/julho_2012/relatoriocombateivasaofiscal_2011.pdf)
- GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, (2013), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras – 2012* (Versão Electrónica Disponível em <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e554e50526b46514c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764e6a45794e6a67335a6a4d745a446b314d4330304f47497a4c574a694d7a55744d4468694d324530596d453059575a694c6e426b5a673d3d&fich=612687f3-d950-48b3-bb35-08b3a4ba4afb.pdf&Inline=true>)
- GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS,(2014), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras-*

2013(Versão Electrónica Disponível em [- GABINETE DO SECRETARIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, \(2015\), *Relatório sobre o combate a fraude e evasão fiscais aduaneira-2014*\(<http://www.peprobe.com/pe-content/uploads/2015/07/20150701-mf-rel-fraude-evasao-fiscal-2014.pdf>\)
- GABINETE DO SECRETARIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, \(2016\),*Relatório sobre o combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras/ 2015*, \(Versão Electrónica Disponível em:\[https://blogs.sapo.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2016/Relatorio de Combate a Fraude e Evasao Fiscal 2015 GSE AF.pdf\]\(https://blogs.sapo.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2016/Relatorio%20de%20Combate%20a%20Fraude%20e%20Evasao%20Fiscal%202015%20GSE%20AF.pdf\) \)
- GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, \(2017\),*Relatório sobre o combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras / 2016*, \(Versão Electrónica Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=97ee2d71-68aa-495f-aba8-7bc68a88a524> \)
- GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, \(2018\), *Relatório sobre o combate a fraude e evasão fiscais e aduaneira 2017*\(Versão Electrónica Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=a2893ee2-ada7-4c16-9dc5-4c38eea47c8e>\)
- GOMES, ANA, \(2017\), *Fiscalidade agressiva e Fisco amável, in Ordem dos Advogados*, \(Versão Electrónica Disponível em](http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e554e50526b46514c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764e546b304d4441314d7a63744e44526a4e5330305954426c4c5467304f544974596a466d4e544d784e7a4e6c4f4449794c6e426b5a673d3d&fich=59400537-44c5-4a0e-8492-b1f53173e822.pdf&Inline=true)</p></div><div data-bbox=)

<https://portal.oa.pt/comunicacao/imprensa/2017/04/30/fiscalidade-agressiva-e-fisco-amavel/>)

- GONÇALVES, Fábio Fraga, (2016), PROJETO BEPS E O PLANO DE AÇÃO Nº 12 O crescente aprimoramento do planeamento tributário em razão dos reflexos da globalização e seus desafios- Relatório Profissional para obtenção de grau de Mestre, Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa
- HALPRIN, Paul, REINOUD, Heico , BEVERS, Jurjen and VELDHUIJZEN, Marnix, (2018), *TAX ALERT: MANDATORY DISCLOSURE RULES IN EUROPE* (Versão Electrónica Disponível em http://app.vlex.com/#WW/search/*/MANDATORY+DISCLOSURE+RULES/WW/vid/729850253)
- HAEUSSLER, Carlos Durán, (2012), Nuevo acuerdo entre España y Estados Unidos para la implementación de la FACTA, in *Actualidad Jurídica Uría Mendez* (1578-956X), Issue33 (Versão Electrónica Disponível em <https://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=58f4d1ab-c798-4014-b401-ec005dfac193%40sessionmgr4010>)
- HMRC, (S/D) *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)*, (Versão Electrónica Disponível em https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf)
- HMRC, (2004) *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes* (Disponível em <https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview>)
- JORNAL OFICIAL DA UNIAO EUROPEIA, (2014), L359, 57ºAno, 16 de Dezembro de 2014 (Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32014L0107>)

- JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2015), *L141*, 58ºAno, 5 de Junho de 2015 (Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2015.141.01.0073.01.POR&toc=OJ:L:2015:141:TOC)
- JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2015), *L332* ,58º ANO, 18 de Dezembro de 2015 (Disponível em :<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015L2376>)
- JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2016) *L146*, 59º Ano, 3 de Junho de 2016(Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32016L0881>)
- JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2016), *L193*, 59º Ano, 19 de Julho de 2016 (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>)
- JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2016), *L342*, 59º Ano , 16 de Dezembro de 2016 (Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32016L2258>)
- JORNAL OFICIAL DA UNIÃO EUROPEIA, (2018), *L139*, Ano, 5 de Junho de 2018 (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>)
- LEIRÃO, Patrícia Meneses, (2012), *Cláusula Geral Anti-Abuso e o seu Procedimento de aplicação*, Vida Económica Editorial, SA, Porto
- LOUREIRO, Carlos e NEVES, Beja António,(2008), Breve Comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* Ano 1, nº2 ,Coimbra

- MAGALHÃES, Bruno Miguel Gonçalves,(2013) O Planeamento fiscal e o sistema fiscal português, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão-Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa P.14 (Versão eletrónica disponível em <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/11241/1/DM-BMGM-2013.pdf>)
- MARQUES, Daniel Brás e CARNEIRO, Elsa Sá, (2015), Fiscalidade - O planeamento fiscal , os seus limites e o direito legítimo ao planeamento, in Revista dos Revisores Oficiais de Contas , N°71, Outubro/Dezembro de 2015, Lisboa (Versão Electrónica Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>)
- MARTINS, Helena Pegado, O Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vaco Branco (Coordenadores), (2014), *Lições de Fiscalidade*, 3º Edição , Almedina, Coimbra
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (2017), *Relatório do Orçamento de Estado para 2018*, (Disponível em: <https://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2018/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2018.pdf>)
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, (2018) *Relatório do Orçamento de Estado para 2019*, (Disponível em : <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2019/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2019.pdf>)
- MORAIS, Rui Duarte,(2009), *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Reimpressão, Edições Almedina SA, Coimbra
- Nabais, José Casalta, (2010), *Direito Fiscal*, 5º Edição, Almedina , Coimbra

- NABAIS, Paulo,(2008) Ainda o Planeamento Fiscal Abusivo, in *Work from PLMJ Foundation*, N°10/2008 (Versão Electrónica Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2008/Marco/Ainda_o_Planeamento_Fiscal_Abusivo.pdf)
- NEVES, Mariana, (2010), O Regime da Comunicação Prévia no Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo- Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito Universidade do Porto, Porto P.17 a 18 (Versão Electrónica Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/63897/2/Tese%20de%20Mestradoaps%20arguido.pdf>)
- PENA, Nuno ricardo, (2008) Regime da Comunicação de Esquemas de Planeamento Fiscal: Conformidade ao Direito Comunitário, Relatório Final de Direito Fiscal Internacional Europeu no Mestrado em Ciências Jurídico-Empresariais, Faculdade de Direito Universidade de Lisboa, Lisboa
- PROJECTO DE LEI N.º 588/XI/2.ª ALTERA O DECRETO-LEI 29/2008, ALARGANDO O CRITÉRIO DE DEFINIÇÃO DE ESQUEMA DE PLANEAMENTO FISCAL (Versão Electrónica Disponível em: <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456b76644756346447397a4c334271624455344f4331595353356b62324d3d&fich=pjl588-XI.doc&Inline=true>)
- OECD, (2009), *COUNTERING OFFSHORE TAX EVASION: Some Questions and Answers on the Project*, (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf>)
- OECD,(2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing, Paris (Versão Electrónica Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>)

- OCDE, (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, Paris (Versão Electrónica Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>)
- OECD, (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report, in *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris (Versão Electrónica Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>)
- OECD,(2015),Transfer Pricing Documentation and Country- by -Country Reporting, Action 13 -2015 Final Report,in *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris (Versão Electrónica Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>)
- OECD, (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Executive Summaries 2015 Final Reports*(Versão Online Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>)
- OECD, (2017), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second Edition, OECD Publishing, Paris(Versão Electrónica Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264267992-en>)
- OLIVEIRA, António Fernandes de (2009), *A legitimidade do planeamento fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Coimbra
- OXFAM NOVIB, (2016),*The Netherlands: a tax haven Continuing its contribution to the corporate tax race to the bottom*, P.8 (Versão Electrónica Disponível em https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf)

- PLMJ,(2007),Planeamento Fiscal Abusivo (Análise Perfunctória do Anteprojecto de Decreto-Lei), in *Informação Fiscal* nº24 (Versão Eletrónica Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2007/Planeamento_Fiscal_Abusivo.pdf)
- PWC, (2015),New Regulations on Exchange of tax information, Tax alert, Issue 2 (Versão Electronica Disponível em https://www.pwc.com/ee/en/insights/assets/maksuteave/pwc_maksuteade_nr2_v_eebruar2015_eng.pdf)
- SANCHES, J.L Saldanha, As duas constituições- nos dez anos da cláusula Geral Anti-Abuso, in SANCHES, J.L Saldanha, CÂMARA, Francisco Sousa e GAMA, João Taborda (ORGZS.), (2009), *Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra
- SALDANHA, J.L. Sanches, (2006),*Os Limites do Planeamento fiscal Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra
- SANTOS, António Carlos dos e MARTINS, António M. Ferreira (ORGS.), (2009), *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, competitividade eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais, (Versão Electrónica disponível em https://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf)
- SILVA, Amândio e CRAVO, Domingos, Planeamento fiscal-Conclusões da III Conferência Internacional de 2008, in SANTOS, António Carlos; LOBO, Carlos Baptista e PORTUGAL, Mário (ORGZS), (2014) *Colectânea de estudos de Contabilidade e Fiscalidade- 10 anos de GEOTOC-10 anos em memória do Prof.Sousa Franco*, OTOC Departamento de Comunicação e Imagem, Lisboa
- SOUSA, Carlos Cunha (2012), “O Planeamento fiscal abusivo. O Decreto Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo”, in

- Working Papers TributariUM(2)*, Universidade do Minho, Minho (Versão Electrónica Disponível em: http://tributarium.net/uploads/3/5/0/3/35036704/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf)
- SWARTZ, Linda Z., BERTRAND, Jean Marie, LLP, Cadwalader, (2015), *To Disclose or Not To Disclose: Tax Shelter, Penalties, And Circular 230 in 2015* , (Versão Electrónica Disponível em: <https://www.cadwalader.com/uploads/books/d09bc22416d46ea1af862b33ebf77de8.pdf>)
 - TEIXEIRA, Manuela, Reestruturação de empresas e limites ao Planeamento fiscal abusivo- algumas notas, in SANCHES, J.L Saldanha, CÂMARA, Francisco Sousa e GAMA, João Taborda (ORGZS.), (2009), *Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra
 - VASQUES, Sérgio, (2015), *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra
 - VIEIRA, Lauriana Rita Pires,(2014) *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*, Dissertação de Mestrado- Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico do Porto, Porto (Versão Electrónica Disponível em : http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf)
 - XAVIER, Alberto, (2009), *Direito Tributário Internacional*, 2º edição actualizada, reimpressão, Edições Almedina SA, Coimbra
 - ZALASINSKI, Adam, (2012), *The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case*, , in *European Taxation*.Vol. 52 N°9 Journals IBFD. (Versão Electrónica Disponível em: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/document/et_2012_09_e2_2)