



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE
MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL: UMA
VIOLAÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES?**

Ana Azevedo Pinto

Lisboa, setembro de 2019

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a Orientação do Doutor João Félix Pinto Nogueira

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE
MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL: UMA
VIOLAÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES?**

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Ana Filomena Silva de Azevedo Pinto

Aluna n.º 142718075

Sob a Orientação do Doutor João Félix Pinto Nogueira

Lisboa, setembro de 2019

AGRADECIMENTOS

Ao Doutor João Félix Nogueira, inigualável pela sua disponibilidade, profissionalismo, dedicação e exigência.

Aos meus professores de Mestrado e de Licenciatura, por todo o conhecimento que me transmitiram, não só a nível teórico, mas também prático.

Aos meus colegas de Mestrado, principalmente à Sofia e ao Miguel, por toda a ajuda, incentivo e discussões sobre Direito Fiscal.

Aos meus amigos, os de sempre, e os mais recentes, por terem compreendido tão bem este período de menor disponibilidade. Em especial, à Rita e à Diana.

Ao Manuel, a minha maior companhia, pelo apoio incondicional e por não ter duvidado de mim, nem por um segundo.

Aos meus quatro avós, pelo amor incondicional.

Aos meus pais, por me terem dado tudo o que estava ao seu alcance e por me fazerem acreditar que o céu é o limite. Ao meu pai, pelo enorme orgulho que sente por mim. À minha mãe, por nunca me deixar sentir só.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	10
1.1. UMA PRIMEIRA APROXIMAÇÃO AO TEMA	10
1.2. OBJETIVO E OBJETO DO ESTUDO.....	11
1.2.1. <i>Delimitação Positiva</i>	11
1.2.2. <i>Delimitação Negativa</i>	11
1.3. METODOLOGIA E MODO DE CITAR	12
1.4. SEQUÊNCIA	12
2. A DIRETIVA (EU) 2018/822 DO CONSELHO, DE 25 DE MAIO DE 2018	14
2.1. CONTEXTO.....	14
2.2. INCIDÊNCIA SUBJETIVA.....	15
2.2.1. <i>Intermediários</i>	15
2.2.2. <i>Contribuintes relevantes</i>	18
2.3. INCIDÊNCIA OBJETIVA.....	19
2.3.1. <i>Mecanismo</i>	20
2.3.2. <i>Transfronteiriço</i>	20
2.3.3. <i>Características-Chave</i>	21
2.4. ÂMBITO DE APLICAÇÃO TERRITORIAL.....	25
2.5. ÂMBITO DE APLICAÇÃO TEMPORAL	27
2.5.1. <i>Em Geral</i>	27
2.5.2. <i>Mecanismos Existentes</i>	28
2.6. PROCEDIMENTO APLICÁVEL ÀS TROCAS DE INFORMAÇÕES	29
2.7. VALOR DO SILÊNCIO	30
2.8. SANÇÕES.....	30
3. COMPATIBILIDADE DA DIRETIVA COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS	31
3.1. INTRODUÇÃO	31
3.2. DIREITO À SEGURANÇA E CERTEZA JURÍDICA	32
3.2.1. <i>Introdução</i>	32
3.2.2. <i>Retroatividade e Retrospectividade</i>	33
3.2.3. <i>Previsibilidade</i>	35
3.2.4. <i>Estabilidade e Consistência da Lei e Expectativas Legítimas</i>	36
3.3. DIREITO À CONFIDENCIALIDADE E AO SEGREDO	37
3.3.1. <i>Introdução</i>	37
3.3.2. <i>Direito à Defesa</i>	37
3.3.3. <i>Leque Variado de Intermediários</i>	39
3.4. DIREITO À NÃO-AUTOINCRIMINAÇÃO	40
3.4.1. <i>Introdução</i>	40
3.4.2. <i>Não Comunicação pelo Contribuinte</i>	42
3.4.3. <i>Não Comunicação pelo intermediário</i>	44

3.4.4. <i>Solução de Compromisso</i>	45
3.5. DIREITO À PRIVACIDADE	45
3.6. DIREITO DE PROPRIEDADE	48
3.7. UMA VIOLAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES?	49
4. IMPLEMENTAÇÃO DA DIRETIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	50
4.1. INTRODUÇÃO	50
4.2. REVOGAÇÃO DO O ATUAL REGIME DO DLCOE	51
4.3. OPÇÕES DO LEGISLADOR PORTUGUÊS	51
4.3.1. <i>Extensão do Regime a Mecanismos Puramente Internos</i>	52
4.3.2. <i>Características-Chave</i>	53
4.3.3. <i>Impostos Abrangidos</i>	54
4.3.4. <i>Mecanismos a Comunicar já Disponíveis</i>	55
4.3.5. <i>Relação com o Segredo Profissional</i>	55
4.3.6. <i>Pedido de Esclarecimento</i>	58
4.3.7. <i>Sanções</i>	58
4.3.8. <i>Regra de Minimis</i>	59
4.3.9. <i>Dispensa de Comunicação – Notificação e Prazo</i>	61
5. CONCLUSÕES	62
LISTA BIBLIOGRÁFICA	64
LISTA JURISPRUDENCIAL	74

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão ou Acórdãos
Al.	Alínea
Als.	Alíneas
PLDAC6	Proposta de lei que procede à transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2019 (DAC 6)
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AF	Administração Fiscal ou Administrações Fiscais
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Erosão da Base e Transferência de Lucros)
Cap.	Capítulo
CDFUE	Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
CE	Comissão Europeia
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
C.	Contra
CCN	Rede Comum de Comunicações
CDCC	Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, Lei 139/2015, de 7 de setembro
CDT	Convenção para evitar da dupla tributação
Cfr.	Confrontar
Cit.	Citado

Cp.	Capítulo
Cps.	Capítulos
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSS	Contribuições para a Segurança Social
DA	Direitos Aduaneiros
DAC	Diretiva 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE
DAC 6	Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar
DL	Decreto-lei
DLCOE	Decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro
DUE	Direito da União Europeia
EE	Estabelecimento Estável
e.g.	Por exemplo
EN	Estatuto do Notariado, DL 26/2004, de 4 de fevereiro
EM	Estado-Membro ou Estados-Membros
EOA	Estatuto da Ordem dos Advogados, Lei 145/2015, de 9 de setembro
EOE	Estatuto da Ordem dos Economistas, DL 174/98, de 27 de junho
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Lei 2/2013, de 10 de janeiro
EOSAE	Estatuto da Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução, Lei 154/2015, de 14 de setembro

IEC	Impostos Especiais de Consumo
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
N.os	Números
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OJ	Ordenamento jurídico
p.	Página ou páginas
Pr.	Preâmbulo
Proc.	Processo
RGICSF	Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, DL 298/92, de 31 de dezembro.
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias, Lei 15/2001, de 5 de junho
RGPD	Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE.
ss.	Seguintes
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE Tratado da União Europeia

UE União Europeia

Vd. Vide

Vol. Volume

§ Parágrafo

1. INTRODUÇÃO

1.1. UMA PRIMEIRA APROXIMAÇÃO AO TEMA

O reforço do mercado interno¹ exige uma luta contra a fraude e evasão fiscal. Uma das formas de o conseguir é através de soluções que melhorem a transparência fiscal².

Escândalos recentes, tais como o *LuxLeaks*, os *Panama Papers* e os *Paradise Papers*, são ilustrativos da grande dificuldade dos governos em aceder a informações relativas a esquemas de planeamento fiscal internacional³ e em reagir, com rapidez e eficiência, contra esses esquemas, mediante o recurso a regras anti-abuso ou promovendo alterações legislativas⁴.

Os intermediários têm vindo a ser cada vez mais criticados pelo seu papel na criação e promoção de esquemas de planeamento fiscal suscetíveis de conduzir à evasão e fraude fiscais⁵.

Nesse sentido, e mesmo antes de qualquer iniciativa da UE ou da OCDE, alguns países implementaram iniciativas com o intuito de aumentar a transparência fiscal no que respeita aos mecanismos implementados pelos contribuintes⁶. Nos termos dessas iniciativas, os contribuintes e os intermediários são obrigados a providenciar informações sobre a sua situação fiscal⁷. Entre nós, tal obrigação consta do DL 29/2008, de 25 de fevereiro.

Seguindo o exemplo desses países, a Ação 12 BEPS propôs a comunicação de determinados expedientes de planeamento fiscal, tendo em vista um objetivo tríplice: a

¹ Art. 26.º, n.º 1TFUE.

² CACHIA, Franklin, *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, 27 EC Tax Review 4 (2018), p. 206.

³ VOJE, Jasna, *EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements*, 57 European Taxation 5 (2017), p. 192.

⁴ OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 13.

⁵ CACHIA (2018), p. 206. As situações de fraude fiscal correspondem a situações de infrações fiscais e as situações de evasão fiscal a situações de elisão ou abuso fiscal, vd. DOURADO, Ana Paula (2018), *Lições de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, p. 266.

⁶ Tais como Portugal, Reino Unido, Irlanda, Estados Unidos, Canadá, África do Sul, Israel e Coreia do Sul.

⁷ OECD (2015), p. 13.

obtenção de informação antecipada sobre esquemas de planeamento fiscal; a identificação dos esquemas, utilizadores e intermediários; e a dissuasão do recurso a estes esquemas⁸.

A DAC 6⁹ – objeto de estudo da presente dissertação – é o veículo de implementação da Ação 12 do BEPS, em todos os EM. Conseguiu-o através de uma alteração à DAC.

1.2. OBJETIVO E OBJETO DO ESTUDO

1.2.1. DELIMITAÇÃO POSITIVA

A presente dissertação tem como objeto o regime introduzido pela diretiva. O objetivo desta tese é o do exame dos possíveis problemas jurídicos suscitados pela diretiva¹⁰, pretendendo-se aferir a compatibilidade da mesma com os direitos fundamentais dos contribuintes. Procuraremos ainda pronunciar-nos quanto à implementação da diretiva no OJ português.

1.2.2. DELIMITAÇÃO NEGATIVA

A presente dissertação não se referirá a quaisquer outras propostas para além da DAC 6. Por conseguinte, não analisaremos nem a Ação 12 do BEPS, nem o DLCOE.

Prescindiremos de um exame cuidado dos conceitos de fraude e evasão fiscal, apesar das referências aos mesmos.

⁸ FEINSCHREIBER, Robert & KENT, Margaret, *The OECD Challenges Aggressive Tax Planning: A Moving Target*, 79 *Tax Notes International* 12 (2015), p. 1038.

⁹ Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018.

¹⁰ Na presente dissertação, e na ausência de uma indicação em contrário, qualquer referência a diretiva deve-se considerar feita para a DAC 6 (ou, mais precisamente, para o regime jurídico da DAC, tal como alterado pela DAC 6).

Também não serão objeto de análise regimes similares, através dos quais os sujeitos passivos possam comunicar esquemas de planeamento fiscal às AF, tais como os *rulings, surveys e penalty reductions for early disclosure*.

Não realizaremos uma análise dos regimes dos impostos referidos ao longo deste estudo. Estes serão apenas referidos como estando, ou não, compreendidos no âmbito de aplicação da diretiva.

Apesar das relações com o objeto da tese, excluiremos do exame o RGPD e o RGIT.

Ao longo da dissertação, são enunciados regimes de segredo profissional em vigor no OJ português. Contudo, são expostos apenas para fins ilustrativos, não se pretendendo proceder a um estudo aprofundado dos mesmos.

1.3. METODOLOGIA E MODO DE CITAR

O estudo parte de um exame literal, histórico, sistemático e teleológico das disposições da diretiva. Foram ainda analisados outros elementos legislativos a nível internacional e europeu, como a proposta de diretiva e os relatórios da OCDE. Seguidamente, procedemos a uma cuidadosa revisão doutrinal e jurisprudencial.

As referências bibliográficas seguem as regras do *Guidelines to the IBFD Standard Citations and References*¹¹.

1.4. SEQUÊNCIA

No capítulo 2, e após uma breve contextualização, procederemos a uma análise detalhada do regime da diretiva, de modo a permitir uma mais fácil compreensão da revisão crítica que se fará nos capítulos seguintes.

¹¹ Disponíveis em <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Guidelines-IBFD-Standard-Citations-References.pdf>.

No capítulo 3, examinaremos a compatibilidade da diretiva com os direitos fundamentais do contribuinte, sinalizando os principais problemas que a mesma (e a sua implementação) poderão trazer.

No capítulo 4, discutiremos a transposição da diretiva no OJ português. Analisaremos o PLDAC6, e faremos sugestões para que a transposição da diretiva seja o mais concordante possível com o demais sistema tributário português (e o menos restritiva dos direitos fundamentais dos contribuintes).

Terminaremos, no capítulo 5, com as devidas conclusões.

2. A DIRETIVA (EU) 2018/822 DO CONSELHO, DE 25 DE MAIO DE 2018

2.1. CONTEXTO

A diretiva¹² surge num contexto em que os EM enfrentam problemas sérios de erosão das matérias coletáveis e de transferência de lucros. Com mecanismos de planeamento fiscal cada vez mais sofisticados e imprevisíveis¹³, torna-se difícil para os Estados assegurar a manutenção de sistemas tributários equitativos, nos quais pequenos e grandes sujeitos passivos contribuam efetivamente de acordo com a sua capacidade contributiva¹⁴.

Para fazer frente a tal problema e aumentar a transparência fiscal¹⁵, os Estados necessitam de ter acesso ao máximo de informação possível, de modo a delinear estratégias (nomeadamente legislativas) que lhes permitam reagir atempada e preventivamente a tais mecanismos de planeamento fiscal, evitando os efeitos nocivos dos mesmos para o bom funcionamento do mercado interno¹⁶.

De forma resumida, a comunicação obrigatória proposta pela diretiva incide sobre mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos. Presume-se existir um potencial de agressividade quando o aludido mecanismo contenha uma das características-chave previstas na diretiva¹⁷. A obrigação de comunicação recai sobre os intermediários (ainda que, em algumas circunstâncias, possa recair sobre os próprios contribuintes)¹⁸.

Seguidamente, descreveremos os traços mais significativos da diretiva.

¹² Adotada num curto período de 8 meses. Cfr. *LYNCH, Fionnuala, New EU Tax Disclosure Rules: Cause for Concern?*, 45 *Tax Planning International Review* 8 (2018), p. 2.

¹³ §2 pr. DAC 6.

¹⁴ Cfr. arts. 103.º e 104.º CRP.

¹⁵ PwC, *EU finance ministers agree on mandatory disclosure for intermediaries (DAC6)*, EU Direct Tax Newsalert, 13 de março de 2018.

¹⁶ §2 e §10 pr. DAC 6.

¹⁷ *Idem*, §9.

¹⁸ *Idem*, §8.

2.2. INCIDÊNCIA SUBJETIVA

2.2.1. INTERMEDIÁRIOS

Por regra geral, a obrigação de comunicação recai sobre os intermediários, sempre que estes i) tenham conhecimento; ii) estejam na posse; ou iii) tenham sob o seu controlo informações relativas a um mecanismo de planeamento¹⁹.

A diretiva define intermediário²⁰ como qualquer pessoa²¹ que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação, ou administre a aplicação, de um mecanismo transfronteiriço a comunicar²². Estes são os intermediários principais.

A esta definição soma-se toda a pessoa que, tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes, e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba, ou possa razoavelmente esperar-se que saiba, que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento, no que diz respeito aos serviços acima mencionados. Tratam-se dos intermediários secundários.

Para este segundo grupo de intermediários, a diretiva prevê um “teste de conhecimento”²³. Nestes casos, a pessoa tem o direito de contrapor provas de que não tinha conhecimento, ou não podia razoavelmente esperar-se que soubesse que estava a contribuir para a proliferação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar²⁴.

Ao classificar estes prestadores secundários igualmente como intermediários, pretendem-se evitar as situações em que algumas informações pudessem não chegar ao conhecimento das AF, devido ao facto de os intermediários principais terem

¹⁹ Art. 8.º-AB, n.º 1 DAC.

²⁰ Art. 3.º, n.º 21 DAC.

²¹ Singular ou coletiva, art. 3.º, n.º 11 DAC. Esta particularidade suscita a questão de saber se, perante um serviço prestado por uma sociedade de advogados, e.g., o intermediário será a sociedade ou os advogados enquanto pessoas singulares. Na nossa opinião, ter-se-á de determinar quem está diretamente envolvido na implementação do mecanismo. Vd. CLAPPERS, Tim & MAC-LEAN, Philip, *Tax Avoidance in the Spotlight: the EU Mandatory Disclosure Rules and Their Impact on Asset Managers and Private Equity*, 21 Derivatives & Financial Instruments 3 (2019), p. 2.

²² Veremos, *infra*, o que consubstancia um mecanismo deste tipo.

²³ PRATS, Francisco Alfredo García, *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*, AEDAF, Paper n.º 14 (2019), p. 111.

²⁴ Art. 3.º, n.º 21 DAC.

subcontratado outros profissionais²⁵. No entanto, como a diretiva não impõe qualquer tipo de dever de cuidado adicional a estes últimos²⁶, será relativamente fácil que apresentem provas de que o “teste de conhecimento” não se encontra preenchido, eximindo-os da obrigação de comunicar.

Não podemos deixar de salientar o elevado grau de discricionariedade atribuído às AF na aplicação deste teste, visto que não se encontram previstos quaisquer elementos objetivos. Adicionalmente, reparamos que existe uma indeterminação quanto ao momento em que o intermediário poderá ou deverá apresentar a prova do seu desconhecimento.

Por outro lado, uma definição tão ampla de intermediário faz com que um grande número de pessoas, de alguma forma envolvidas nos mecanismos, se subsuma ao âmbito de incidência subjetivo da diretiva, ainda que as mesmas não sejam profissionais da área da fiscalidade. A diretiva abarcará, *inter alia*, consultores, auditores, contabilistas, consultores financeiros, advogados (incluindo os advogados *in-house*²⁷), bancários, gestores de fundos de investimento, intermediários de seguros e sociedades *holding*²⁸.

Com o intuito de assegurar uma conexão lógica com o território da UE, o sujeito deve preencher, adicionalmente, uma das seguintes condições²⁹: i) ter residência fiscal num EM; ii) ter um EE num EM através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo; iii) estar constituído num EM ou ser regido pela legislação de um EM; ou iv) estar registado numa associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num EM³⁰.

A amplitude do conceito pode conduzir ao problema da multiplicidade de obrigados. Será normal que, na mesma operação, estejam envolvidos vários

²⁵ PRATS (2019), p. 112.

²⁶ Como mecanismos de prevenção ou de investigação das implicações da prestação dos seus serviços, *vd.* PRATS (2019), p. 112.

²⁷ Qualquer equipa *in-house* que tenha ligação à implementação do mecanismo poderá qualificar-se, RAJATHURAI, Brin & H. Gunson, *The new EU tax disclosure regimes: practical challenges*, Tax Journal, junho de 2018, p. 1.

²⁸ NORTON ROSE FULBRIGHT, DAC 6: new EU tax disclosure rules, Mandatory reporting of cross-border transactions for taxpayers and intermediaries, setembro de 2018, p. 6 e Clifford Chance, *Look Out – Why New EU Tax Reporting Requirements are Ahead*”, junho de 2018, p. 4.

²⁹ Art. 3.º n.º 21 DAC.

³⁰ Como a Ordem dos Advogados, e.g.

intermediários³¹ provenientes de diversas áreas³². A obrigação de comunicação recairá sobre todos os intermediários envolvidos, o que nos parece bastante oneroso.

A diretiva tenta ultrapassar esta situação excluindo da obrigação aqueles que consigam comprovar, nos termos do direito nacional, que as mesmas informações já foram apresentadas por outra pessoa³³.

Esta solução, na teoria, permitiria reduzir custos de cumprimento e custos administrativos (sobrecarga de informação redundante). Isto ainda que se pudessem reconhecer benefícios ao cruzamento das comunicações de vários intermediários, tais como a descoberta de informações não totalmente coincidentes, contraditórias ou falsas³⁴.

Contudo, a exigência da comprovação de que exatamente as mesmas informações foram apresentadas por outra pessoa, poderá tornar esta isenção inoperante³⁵. Para que esta se aplique, não basta que o mecanismo em que o intermediário participa já tenha sido comunicado por outro intermediário. Exige-se, adicionalmente, que o intermediário demonstre a similitude das informações comunicadas. Em nosso entender, tal acarreta uma dificuldade de prova desmesurada³⁶.

Para além disso, num mercado dinâmico, cada vez mais global e internacionalizado, parece-nos um ónus excessivo que cada intermediário tenha de estar familiarizado com as regras relativas à prova em cada um dos OJ com que tenha contacto, para perceber se beneficia desta exceção.

31 NORTON ROSE FULBRIGHT (2018), p. 6.

32 Veja-se o exemplo de uma reorganização empresarial, em que estão envolvidos advogados diversas áreas jurídicas, tais como a societária, laboral e fiscal. Vd. VANISTENDAEL, Frans, *The EU Directive on Aggressive Tax Planning: The Wrong Approach*, 92 Tax Notes International 10 (2018), p. 994.

33 Art. 8.º-AB, n.º 9 DAC.

34 No entanto, tal benefício não prevaleceria sobre o elevado custo que o exame de tais comunicações requereria às AF. Vd. LARKING, Barry, *European Union – No Pain, No Gain: Overkill in the EU's Mandatory Disclosure Rules*, 92 Tax Notes International 10 (2018), p. 5.

35 PRATS (2019), p. 114.

36 *Idem*. García Prats sugere que sejam criados códigos eletrónicos conexos com as informações comunicadas, de modo a que esta prova seja mais fácil para os intermediários e as AF.

2.2.2. CONTRIBUINTES RELEVANTES

Como referimos, a comunicação pode ter de ser efetuada pelo próprio contribuinte³⁷, nos casos em que: i) não exista um intermediário obrigado à comunicação; ou ii) o intermediário esteja sujeito a um dever de segredo legalmente protegido.

Na primeira hipótese, em boa verdade não seria exequível impor a obrigação de comunicação a mais ninguém para além do próprio contribuinte relevante, uma vez que ou não existe qualquer outra pessoa que o possa fazer³⁸, ou foi o próprio contribuinte a conceber e a implementar o mecanismo de planeamento fiscal³⁹.

Na segunda hipótese⁴⁰, para além da invocação do dever de sigilo, o intermediário deverá notificar, sem demora, os demais intermediários ou, na ausência dos mesmos, o próprio contribuinte⁴¹, sendo os notificados os novos obrigados a comunicar⁴². Nestes casos, e apesar de o mesmo não estar previsto na diretiva, consideramos que a única solução admissível à luz do DUE é que os novos obrigados apenas comuniquem as informações que sejam do seu conhecimento⁴³.

A propósito desta notificação, surgem muitas dúvidas. A primeira delas diz respeito ao conteúdo e forma da notificação, que não são especificados pela diretiva. Em segundo lugar, não é claro o prazo que o intermediário terá para proceder à notificação⁴⁴. Por último, poderão surgir dúvidas quanto à necessidade de notificar os demais intermediários, antes de notificar o próprio contribuinte⁴⁵.

Contudo, no nosso entender, a notificação dos demais intermediários é desprovida de conteúdo útil. Mesmo que não tivessem sido notificados, estes intermediários já estariam obrigados à comunicação⁴⁶. Posto isto, perante o incumprimento da obrigação

³⁷ §8 pr. DAC 6.

³⁸ E.g., quando o intermediário esteja estabelecido num Estado terceiro.

³⁹ E.g., quando o mecanismo transfronteiriço é desenvolvido internamente (desenvolvimento *in-house*).

⁴⁰ Sendo esta apenas uma faculdade conferida pela diretiva, podendo os EM optar por não a transpor para os seus OJ internos.

⁴¹ Art. 8.º-AB, n.º 5 e 6 DAC.

⁴² Os contribuintes relevantes apenas serão obrigados nos casos em que não exista outro intermediário obrigado à comunicação.

⁴³ No mesmo sentido, vd. PRATS (2019), p. 116. Os intermediários e contribuintes relevantes não têm obrigação de reunir informação que não seja do seu conhecimento.

⁴⁴ Pela interpretação da expressão “sem demora”.

⁴⁵ Tendo em conta a natureza subsidiária da obrigação do contribuinte, deverão ser primeiro notificados os outros intermediários. No mesmo sentido, vd. PRATS (2019), p. 119.

⁴⁶ Art. 8.º-AB, n.º 1 DAC.

de notificação dos outros intermediários, não advirão consequências negativas para a efetividade do regime.

Problema maior se levanta nas situações em que o intermediário não comunica ao contribuinte esta transferência do dever de comunicar. Na nossa opinião, a notificação do contribuinte é condição necessária para que este seja considerado obrigado⁴⁷. Como não lhe é exigido um qualquer dever de verificação do cumprimento das obrigações do intermediário que contrata, não se poderá exigir que o contribuinte cumpra uma obrigação que desconhece. Solução contrária violaria o princípio da segurança jurídica⁴⁸.

A diretiva faz um esforço de concretização da noção de contribuinte relevante⁴⁹. Este será todo aquele: i) a quem seja disponibilizado para implementação um mecanismo coberto; ii) que esteja preparado para aplicar um mecanismo coberto; ou iii) que tenha aplicado a primeira etapa de um tal mecanismo⁵⁰.

Nos casos de multiplicidade de contribuintes relevantes, apenas será obrigado à comunicação um deles, nomeadamente o que preencha, em primeiro lugar, uma das seguintes condições⁵¹: i) ter acordado com o intermediário o mecanismo; ou ii) ter administrado a aplicação do mesmo. Os contribuintes ficam isentos de comunicar quando comprovem, nos termos do direito nacional, que as mesmas informações já foram apresentadas. A este propósito, poder-se-á seguir exatamente o mesmo raciocínio crítico que *supra* formulámos para os casos de multiplicidade de intermediários.

2.3. INCIDÊNCIA OBJETIVA

A obrigação de comunicação incide apenas sobre mecanismos transfronteiriços⁵² que preenchem uma das características-chave. De seguida, analisaremos os conceitos de “mecanismo”, de “transfronteiriço” e a noção de “característica-chave”.

47 No mesmo sentido, vd. PRATS (2019), p. 117

48 Sobre este princípio, vd. cap. 3.2.

49 Não se exige que tenha uma conexão com a UE.

50 Art. 3.º, n.º 22 DAC.

51 Art. 8.º-AB, n.º 10 DAC.

52 Os mecanismos puramente internos estão fora do âmbito da diretiva.

2.3.1. MECANISMO

A diretiva não estabelece uma definição de “mecanismo”⁵³. Esta definição seria essencial para especificar que situações, atos, operações, transações, estratégias ou esquemas poderão ser objeto de comunicação⁵⁴. A CE já se pronunciou acerca desta omissão, tendo afirmado que a definição não foi prevista deliberadamente, por não ser viável fazê-lo. Esclareceu, ainda, que um mecanismo oralmente acordado poderá preencher o âmbito de incidências⁵⁵. Na nossa opinião, constituirá um mecanismo um qualquer plano de ação, seja contratualmente vinculativo ou não⁵⁶.

Para além disso, a análise das várias versões linguísticas permite-nos constatar uma discrepância em relação ao conceito utilizado nos vários EM⁵⁷. Aquando da transposição da diretiva para os seus OJ internos, os EM terão de concretizar o que abarcará o conceito utilizado. Tal definição unilateral poderá originar assimetrias, com efeitos nefastos para os objetivos do DUE.

2.3.2. TRANSFRONTEIRIÇO

Será transfronteiriço todo o mecanismo relativo a mais do que um EM, ou a um EM e a um país terceiros⁵⁸. Esta disposição levanta algumas dúvidas, uma vez que a diretiva não esclarece quais as condições que têm de se verificar para que um mecanismo se considere “relativo” a um certo território. Esta omissão gera um custo de cumprimento desrazoável para os intermediários e contribuintes, que terão de ser capazes de identificar esta relação, sem que estejam densificados quaisquer critérios. Na nossa opinião, a diretiva não esclarece se o mecanismo tem de estar efetivamente relacionado com o território, ou se se poderá tratar meramente de uma relação potencial⁵⁹.

53 Apenas esclarece que um mecanismo inclui também uma série de mecanismos, podendo ser constituído por mais do que um passo ou parte, cfr. art. 3.º, n.º 18 DAC.

54 PRATS (2019), p. 100.

55 PwC, *DAC6 – EC’s feedback on the questions raised by Member States*, EU Direct Tax Newsletter, 30 de outubro de 2018.

56 NORTON ROSE FULBRIGHT (2018), p. 7.

57 A título exemplificativo, na versão francesa, encontramos a expressão “*dispositif*”; na inglesa, a expressão “*arrangement*”; na espanhola, a expressão “*mecanismo*” e; na alemã, a expressão “*gestaltungen*”.

58 Art. 3.º, n.º 18 DAC.

59 Atendendo ao regime da diretiva, e ao mercado interno, consideramos que se uma relação potencial fosse bastante para originar a obrigação de comunicação, o âmbito objetivo da diretiva seria demasiado amplo.

Para que o mecanismo seja transfronteiriço, é ainda necessário que: i) nem todos os participantes sejam, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição; ii) um ou mais participantes sejam, para efeitos fiscais, simultaneamente residentes em mais do que uma jurisdição; iii) um ou mais dos participantes exerçam uma atividade noutra jurisdição através de um EE situado nessa jurisdição e o mecanismo constituir uma parte ou a totalidade da atividade desse EE; iv) um ou mais dos participantes exerçam uma atividade noutra jurisdição sem aí serem residentes para efeitos fiscais, nem aí criarem um EE; v) o mecanismo tenha um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo⁶⁰.

Como podemos concluir, não se exige que exista uma transação verdadeiramente transfronteiriça, sendo que uma transação doméstica poderá qualificar para o regime, desde que tenha consequências fiscais noutra EM⁶¹.

Neste contexto, surge, uma vez mais, um conceito não definido pela diretiva – o de participante num mecanismo. Perante tal indefinição, a delimitação do âmbito objetivo poderá levantar várias situações de incerteza e de incumprimento involuntário da obrigação.

2.3.3. CARACTERÍSTICAS-CHAVE

Apesar da grande preocupação em termos de BEPS ser criada pelos mecanismos abusivos e/ou agressivos, o regime da diretiva não se restringe aos mesmos⁶².

Ao invés de definir abusivo ou agressivo, a diretiva apresenta uma lista de elementos e de aspetos de operações⁶³, que podem constituir indícios de práticas de evasão fiscal⁶⁴, os quais denominou de características-chave (*Hallmarks*, na terminologia inglesa)⁶⁵. Deve ser comunicado um qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha pelo menos uma das características-chave do anexo IV⁶⁶.

⁶⁰ Art. 3.º, n.º 18 DAC.

⁶¹ NORTON ROSE FULBRIGHT (2018), p. 7.

⁶² VANISTENDAEL (2018), p. 995. Sendo que a obrigação de comunicação não tem como requisito que estejamos perante um ato ilícito, PRATS, p. 101.

⁶³ No anexo IV da DAC.

⁶⁴ Art. 3.º, n.º 20 DAC.

⁶⁵ §9 pr. DAC 6.

⁶⁶ Art. 3.º, n.º 19 DAC.

As características-chave podem ser genéricas ou específicas⁶⁷. Todas as características-chave genéricas, e a maioria das específicas⁶⁸, só revelam se, adicionalmente, satisfizerem o teste do benefício principal⁶⁹.

Numa interpretação literal da diretiva, poderia considerar-se que os mecanismos que consubstanciam a prática de uma fraude fiscal estariam excluídos do âmbito de incidência da diretiva⁷⁰. Esta é uma questão de máxima importância, devido ao elevado potencial de violação do direito à não autoincriminação⁷¹. Contudo, não podemos concordar com este entendimento, uma vez que a análise das características-chave permite evidenciar que algumas estão associadas a mecanismos de fraude fiscal⁷². Adicionalmente, o preâmbulo da diretiva refere-se especificamente a mecanismos suscetíveis de conduzir tanto à evasão como à fraude fiscal⁷³.

Nas secções seguintes, explicaremos melhor em que consiste o teste do benefício principal e enunciaremos as várias características-chave.

2.3.3.1. TESTE DO BENEFÍCIO PRINCIPAL

O teste do benefício principal considera-se satisfeito quando o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa possa razoavelmente esperar obter de um mecanismo, seja a obtenção de uma vantagem fiscal.

A aplicação deste teste mostra-se particularmente complexa⁷⁴. Isto porque o conceito de vantagem fiscal não está definido na diretiva. Sugere-se que seja feita uma comparação entre o imposto devido após a implementação do mecanismo, e o imposto que seria devido, nas mesmas circunstâncias, se o mecanismo não tivesse sido

⁶⁷ DODWELL, Bill, *Too Wide a Net*, Tax Adviser, Sutton (2018).

⁶⁸ Como as da Categoria B e algumas da Categoria C.

⁶⁹ Anexo IV da DAC, Parte I.

⁷⁰ Cfr. o entendimento de PRATS (2019), p. 104.

⁷¹ Cfr. analisaremos no cap. 3.3.

⁷² Como acontece com a generalidade das características-chave da categoria D.

⁷³ §4 pr. DAC 6.

⁷⁴ NORTON ROSE FULBRIGHT (2018), p. 8.

implementado⁷⁵. Apenas é consensual que não serão cobertas as vantagens relativas ao IVA, DA, IEC e CSS⁷⁶, uma vez que a diretiva não será aplicável a estes impostos⁷⁷.

Adicionalmente, a aplicação do teste do benefício principal é baseada numa mera estimativa, sendo a aferição dos benefícios fiscais feita com base numa mera projeção de resultados. Tendo em conta a incerteza associada a uma estimativa, será muito complicado mensurar as consequências fiscais que advirão do mecanismo⁷⁸. Para além disso, sendo o enquadramento fiscal um ponto essencial para qualquer decisão negocial, o teste será quase sempre preenchido⁷⁹.

2.3.3.2. CARACTERÍSTICAS-CHAVE GENÉRICAS

Na Categoria A encontramos as características-chave genéricas. Nesta categoria encontramos mecanismos: i) que contenham uma condição de confidencialidade⁸⁰; ii) em que o intermediário tenha direito a receber honorários, juros, remunerações para custos de financiamento e outros encargos, pelo mecanismo⁸¹; iii) ou que contenham documentos e/ou uma estrutura substancialmente normalizada, e que estejam disponíveis a mais do que um contribuinte relevante, sem precisarem de ser substancialmente adaptados para serem aplicados⁸².

2.3.3.3. CARACTERÍSTICAS-CHAVE ESPECÍFICAS

As características-chave específicas encontram-se nas Categorias B, C, D e E.

A Categoria B contempla características-chave específicas relacionadas com o teste do benefício principal e inclui mecanismos: i) em que se dê a aquisição artificial

⁷⁵ CLAPPERS, Tim & MAC-LEAN, Philip (2019), p.3.

⁷⁶ Allen & Overy, *DAC6 – Mandatory disclosure tax reporting, what does it mean for you*, 18 de julho de 2018, p. 3.

⁷⁷ Art. 2.º, n.º 2 DAC.

⁷⁸ PRATS, p. 100.

⁷⁹ VANISTENDAEL (2018), p. 996.

⁸⁰ Cfr. anexo IV, Parte II, A., n.º 1 DAC. Esta cláusula de confidencialidade está ligada a um segredo comercial, e não a um segredo profissional, cfr. CLAPPERS, Tim & MAC-LEAN, Philip (2019), p. 3.

⁸¹ Quando os honorários estejam associados à vantagem fiscal que derive da implementação do mecanismo. Cfr. anexo IV, Parte II, A, n.º 2 DAC.

⁸² Denominados de “mecanismos comercializáveis”. Cfr. art. 3.º, n.º 24 e anexo IV, parte II, A, n.º 3 DAC.

de perdas para reduzir os encargos fiscais⁸³; ii) que tenham por efeito converter rendimento em produtos⁸⁴ que são tributados a um nível mais baixo ou que são isentos de imposto; e iii) que incluam operações circulares que resultem num “carrossel” de fundos⁸⁵.

A Categoria C lista características-chave específicas relacionadas com as operações transfronteiriças e inclui mecanismos que envolvam a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas⁸⁶, sempre que se verifique uma das seguintes condições⁸⁷: i) o destinatário não seja residente para efeitos fiscais em nenhuma jurisdição fiscal; ii) embora o destinatário seja residente para efeitos fiscais numa jurisdição, essa jurisdição não aplique qualquer imposto sobre as sociedades, ou aplique-o a taxa zero ou quase zero⁸⁸, ou conste de uma lista de jurisdições de países terceiros que tenham sido avaliadas não cooperantes⁸⁹; iii) o pagamento beneficie de uma isenção total de imposto na jurisdição da residência do destinatário para efeitos fiscais; iv) o pagamento beneficie de um regime preferencial na jurisdição da residência do destinatário para efeitos fiscais.

Também deverão ser comunicados os mecanismos sempre que: i) sejam requeridas, em mais do que uma jurisdição, deduções sobre a mesma depreciação de um ativo⁹⁰; ii) seja requerida, em mais do que uma jurisdição, a eliminação ou atenuação da dupla tributação⁹¹; iii) incluam a transferência de ativos, e em que exista uma diferença

83 Através da aquisição de uma empresa deficitária, da cessação da atividade principal dessa empresa e da utilização das suas perdas para reduzir tais encargos, ou através da transferência dessas perdas para outra jurisdição ou da aceleração da utilização dessas perdas. Anexo IV, parte II, B, n.º 1 DAC.

84 Como capital, donativos ou outras categorias de rendimentos. Anexo IV, Parte II, B, n.º 2 DAC.

85 Através do envolvimento de entidades interpostas sem outra função comercial primária ou de operações que se compensem ou anulem mutuamente, ou que tenham características semelhantes. Anexo IV, parte II, B, n.º 3 DAC.

86 A definição de empresa associada consta do art. 3.º, n.º 23 DAC.

87 O surgimento da obrigação de comunicação nas condições ii), iii) e iv) encontra-se dependente da verificação do teste do benefício principal.

88 A CE sugeriu que uma taxa “quase zero” seja uma taxa nominal inferior a 1%, cfr. PwC (outubro de 2018).

89 Pelos EM coletivamente ou no âmbito da OCDE. Anexo IV, parte II, C, n.º 1 DAC.

90 Anexo IV, parte II, C, n.º 2 DAC. Esta característica-chave será preenchida quando um EE esteja situado num país onde, por via da aplicação de uma CDT, se aplique o método do crédito. Vd. KAESER, Christian, *DAC 6 Reporting Requirements Pose Numerous Compliance Problems*, *International Tax Review* (2018), p. 3.

91 Anexo IV, parte II, C., n.º 3 DAC.

material no montante tratado como pagável relativamente a esses ativos nas jurisdições envolvidas⁹².

A Categoria D contempla características-chave específicas relativas à troca automática de informações e aos beneficiários efetivos. Inclui mecanismos que possam ter o efeito de contornar⁹³ a obrigação de apresentação de informações estabelecida nos atos jurídicos que dão execução à legislação da UE, ou em qualquer acordo equivalente sobre a troca automática de informações relativas a contas financeiras, ou que tire proveito da ausência de legislação ou de acordos na matéria⁹⁴. Inclui ainda mecanismos que envolvam uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos⁹⁵.

A Categoria E consagra características-chave específicas relacionadas com preços de transferência. Inclui mecanismos que envolvam: i) a utilização de regras de salvaguarda unilaterais⁹⁶; ii) a transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar⁹⁷; e iii) uma transferência transfronteiriça, intra-grupo, de funções, riscos ou ativos⁹⁸.

2.4. ÂMBITO DE APLICAÇÃO TERRITORIAL

O cumprimento da obrigação de comunicação apenas tem de ser efetuado num EM. No entanto, existem situações em que o intermediário ou o contribuinte estão sujeitos à obrigação de comunicar perante autoridades de mais do que um EM.

⁹² Anexo IV, parte II, C, n.º 4 DAC.

⁹³ Com a expressão “contornar”, surge a dúvida de saber se existe a necessidade de verificação de um elemento subjetivo, de intencionalidade. No entanto, como a obrigação não se encontra dependente da verificação do teste do benefício principal, pensamos não ser essa a intenção do legislador. Vd. Ernest & Young, *The European Union’s Mandatory Regime – a roundtable discussion*, junho de 2018, p. 9.

⁹⁴ Esses mecanismos incluem, pelo menos, algum dos elementos previstos no anexo IV, parte 2, D., n.º 1 DAC.

⁹⁵ Recorrendo a pessoas, mecanismos ou estruturas legais com as características previstas no Anexo IV, parte 2, D., n.º 2 DAC.

⁹⁶ A diretiva não define o que são regras de salvaguarda unilaterais. Alguns autores entendem que são aquelas que não constem do Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência, vd. CLAPPERS, Tim & MAC-LEAN, Philip (2019), p. 4. É criticável que o legislador europeu não confie em algumas regras de simplificação elaboradas pelos legisladores nacionais, vd. VANISTENDAEL (2018), p. 995.

⁹⁷ Em que não existam elementos de comparação fiáveis ou que as projeções de fluxos de caixa futuros ou de rendimentos previstos sejam muito incertas. Anexo IV, parte 2, E., n.º 2 DAC.

⁹⁸ Se os resultados anuais do cedente, durante um período de três anos, forem inferiores a 50% dos EBIT anuais projetados se a transferência não tivesse acontecido. Anexo IV, parte 2, E., n.º 3 DAC.

Sempre que estivermos perante um intermediário com uma obrigação múltipla de comunicação⁹⁹, devem ser tidos em conta os seguintes critérios (elencados de modo hierárquico¹⁰⁰) na determinação do EM que será o recetor da informação: i) EM em que o intermediário seja residente para efeitos fiscais; ii) EM em que o intermediário tenha um EE através do qual sejam prestados serviços relacionados com o mecanismo; iii) EM em que o intermediário esteja constituído ou por cujas leis seja regido; iv) EM em que o intermediário esteja registado junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria.

A comunicação deverá ter lugar no EM em que primeiro for preenchida uma das supramencionadas condições.

Poderão existir situações em que o intermediário tenha EE em dois EM, e que ambos os EE prestem serviços relacionados com o mecanismo. E também, de modo muito frequente, poderão existir casos de intermediários registados junto de associações profissionais de vários EM. Na nossa opinião, nestas situações, o intermediário poderá comunicar apenas num dos EM, à sua escolha, desde que seguidamente apresente provas de que já cumpriu a sua obrigação no outro EM. O que acabará por redundar numa comunicação dupla.

Nos casos em que a obrigação recaia sobre o contribuinte relevante¹⁰¹, deverão ser tidos em conta os seguintes critérios: i) EM em que o contribuinte relevante seja residente para efeitos fiscais; ii) EM em que o contribuinte relevante tenha um EE que beneficie do mecanismo; iii) EM em que o contribuinte relevante receba rendimentos ou gere lucros (apesar de não ser residente para efeitos fiscais, nem ter um EE em nenhum EM).

Os contribuintes relevantes também poderão ter EE em dois EM que beneficiem do mecanismo¹⁰² ou poderão receber rendimentos ou gerar lucros em mais do que um EM. Também nesses casos, poderão só cumprir num dos EM, à sua escolha, desde que informando o outro EM.

⁹⁹ Art. 8.º-AB, n.º 3 DAC.

¹⁰⁰ NORTON ROSE FULBRIGHT (2018), p. 11.

¹⁰¹ Art. 8.º-AB, n.º 7 DAC.

¹⁰² Uma vez mais, encontramos um conceito indeterminado, visto que a diretiva não define o que poderá consubstanciar um benefício do mecanismo.

Tanto os intermediários¹⁰³, como os contribuintes relevantes¹⁰⁴ ficam isentos da apresentação de informações quando se puder comprovar, nos termos do direito nacional, que as mesmas informações já foram apresentadas noutra EM. Mais uma vez, salientamos a grande dificuldade que poderá advir para os intermediários e para os contribuintes, face à necessidade de conhecerem as legislações internas de vários EM, de modo a poderem comprovar que a obrigação já se encontra cumprida.

De forma a solucionar a dificuldade de ter de ser provado que as mesmas informações já foram apresentadas¹⁰⁵, poderiam ser estabelecidos mecanismos de cooperação administrativa¹⁰⁶, entre os vários EM, que permitissem a identificação dos mecanismos relativos ao contribuinte em causa que já foram comunicados¹⁰⁷. Os EM poderiam criar uma espécie de base de dados, da qual adviriam vantagens administrativas e uma redução dos custos de cumprimento.

2.5. ÂMBITO DE APLICAÇÃO TEMPORAL

2.5.1. EM GERAL

A diretiva foi publicada no Jornal Oficial da UE a 5 de junho de 2018 e entrou em vigor a 25 de junho do mesmo ano¹⁰⁸. Deve ser implementada até 31 de dezembro de 2019. As disposições serão aplicáveis pelos EM a partir de 1 de julho de 2020¹⁰⁹.

Os intermediários deverão comunicar as informações referentes aos mecanismos transfronteiriços a comunicar às autoridades competentes, no prazo de 30 dias, a contar do facto que ocorrer primeiro¹¹⁰: i) do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriço seja disponibilizado para ser aplicado¹¹¹; ii) do dia seguinte àquele em

¹⁰³ Art. 8.º-AB, n.º 4 DAC.

¹⁰⁴ Art. 8.º-AB, n.º 8 DAC.

¹⁰⁵ Tendo esta problemática sido explorada no cap. 2.2.2.

¹⁰⁶ OCDE (2019), *International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OCDE, Paris.

¹⁰⁷ Através de códigos informáticos associados a determinadas características dos mecanismos, e.g. Seguimos a sugestão adotada em PRATS (2019), p. 110 e 111.

¹⁰⁸ Art. 3.º DAC 6.

¹⁰⁹ Art. 2.º DAC 6.

¹¹⁰ Art. 8.º-AB, n.º 1 DAC.

¹¹¹ A diretiva não esclarece o que significa ser disponibilizado para aplicação. Bastará um memorando, uma chamada telefónica? Vd. NOUWEN, Martijn & EIJDEN, Arjo van, *The new transparency rules for intermediaries and companies lead to a complete chaos*, Kluwer International Tax Blog, julho de 2017, p. 2.

que o mecanismo transfronteiriço esteja pronto para ser aplicado; iii) do momento em que seja realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo transfronteiriço a comunicar.

Nos casos dos mecanismos comercializáveis¹¹² (ou seja, que possam ser implementados sem uma adaptação substancial ao caso concreto), existe uma obrigação periódica de comunicação. Os intermediários devem apresentar, de três em três meses, um relatório atualizado que inclua todas as novas informações¹¹³, que tenham surgido desde a apresentação do relatório anterior¹¹⁴.

O contribuinte relevante terá a obrigação de comunicar no prazo de 30 dias a contar do dia seguinte ao dia em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar (consoante o que ocorrer primeiro)¹¹⁵: i) seja disponibilizado para aplicação a esse contribuinte relevante; ii) esteja pronto para ser aplicado pelo contribuinte relevante; iii) seja realizado o primeiro passo da sua aplicação relativamente ao contribuinte relevante.

Na nossa opinião, o prazo de 30 dias é um prazo extremamente curto. Para além disso, o facto de a comunicação ter de ser efetuada numa fase tão precoce da implementação do mecanismo poderá ter efeitos perversos. Nesta fase, as informações serão, na maior parte das vezes, uma mera estimativa, e não se referirão às consequências efetivas da implementação. Por último, consideramos que são utilizados conceitos que carecem de concretização, podendo ameaçar o princípio da segurança jurídica¹¹⁶.

2.5.2. MECANISMOS EXISTENTES

Existe uma regra especial relativa aos mecanismos transfronteiriços cujo primeiro passo de aplicação tenha ocorrido entre a data de entrada em vigor da diretiva¹¹⁷, e a data de aplicação¹¹⁸. Os intermediários ou os contribuintes relevantes deverão comunicar as

¹¹² Art. 3.º, n.º 24 DAC.

¹¹³ Identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes, assim como dos EM com que estejam relacionados; data em que foi ou será realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo; identificação de qualquer outro EM suscetível de ser afetado pelo mecanismo.

¹¹⁴ Art. 8.º-AB, n.º 2 DAC.

¹¹⁵ Art. 8.º-AB, n.º 7 DAC.

¹¹⁶ Como é exemplo a “disponibilização para aplicação”.

¹¹⁷ 25 de junho de 2018.

¹¹⁸ 1 de julho de 2020.

informações até 31 de agosto de 2020¹¹⁹. Assim, em termos práticos, a diretiva afetará mecanismos cuja implementação teve lugar muito antes da data da sua aplicação¹²⁰.

Na nossa opinião, e dada a amplitude de vários conceitos da diretiva¹²¹ (a qual deixa uma elevada margem de conformação aos EM¹²²), esta obrigação gera um clima de incerteza e insegurança jurídica, podendo-se até discutir a sua eventual retroatividade¹²³.

2.6. PROCEDIMENTO APLICÁVEL ÀS TROCAS DE INFORMAÇÕES

A autoridade competente do EM onde a informação tenha sido apresentada comunica, por meio de uma troca automática, as informações às autoridades competentes de todos os outros EM¹²⁴. Estas trocas deverão ser efetuadas através da CCN¹²⁵.

Os elementos que as informações a comunicar pela autoridade competente de um EM devem conter são (se aplicável)¹²⁶: a identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes¹²⁷; ii) os pormenores das características-chave que tornem o mecanismo transfronteiriço num mecanismo a comunicar; iii) uma síntese do conteúdo do mecanismo a comunicar¹²⁸; iv) a data em que tenha sido ou se preveja que seja realizado o primeiro passo da sua aplicação; v) os pormenores das disposições nacionais que formem a sua base; vi) o seu valor¹²⁹; vii) a identificação do EM dos contribuintes relevantes e de qualquer outro EM suscetível de estar relacionado; viii) a identificação de qualquer outra pessoa num EM suscetível de ser afetada pelo mecanismo, indicando a que EM essa pessoa está ligada.

¹¹⁹ Art. 8.º-AB, n.º 12 DAC.

¹²⁰ Clifford Chance (2018), p. 1.

¹²¹ *Idem*.

¹²² LYNCH (2018), p. 2.

¹²³ Desenvolveremos esta problemática no cap. 3.2.2. da presente dissertação.

¹²⁴ Art. 8.º-AB, n.º 13 DAC.

¹²⁵ §12 pr. DAC 6.

¹²⁶ Art. 8.º-AB, n.º 14 DAC.

¹²⁷ Incluindo o nome, a data e o local de nascimento (no caso de pessoa singular), a residência para efeitos fiscais, o NIF e as pessoas que sejam consideradas como empresas associadas.

¹²⁸ Referência ao nome por que é vulgarmente conhecido e descrição em termos abstratos das principais atividades ou mecanismos empresariais.

¹²⁹ Na maioria dos casos, o valor será apenas uma estimativa.

A troca automática de informações terá lugar no prazo de um mês a contar do fim do trimestre em que as informações foram apresentadas, sendo que as primeiras terão de ser trocadas até 31 de outubro de 2020¹³⁰.

Não podemos deixar de considerar a discrepância entre o período de 30 dias que os intermediários ou contribuintes têm para comunicar¹³¹, e o facto de a troca de informações entre as AF apenas ser efetuada trimestralmente, reveladora de um tratamento desigual dos vários intervenientes neste regime¹³². De acordo com os objetivos da diretiva, nomeadamente o de obter informação antecipada, consideramos que as informações deveriam ser trocadas com maior frequência.

2.7. VALOR DO SILÊNCIO

O facto de a AF não reagir a um mecanismo transfronteiriço a comunicar não consubstancia uma aceitação da validade ou do tratamento fiscal do mesmo¹³³. Assim, não existe qualquer obrigação de a AF responder à comunicação, mesmo que tencione proibir o tipo de mecanismo transfronteiriço que motivou a comunicação¹³⁴.

2.8. SANÇÕES

Os EM deverão, aquando da transposição, estabelecer o regime de sanções aplicável¹³⁵. A diretiva confere uma grande liberdade de conformação aos EM neste aspeto, apenas exigindo que as sanções sejam efetivas, proporcionadas e dissuasivas¹³⁶.

¹³⁰ Art. 8.º-AB, n.º 18 DAC.

¹³¹ Vd. cap. 2.5.1.

¹³² PRATS (2019), p. 132.

¹³³ Art. 8.º-AB, n.º 15 DAC e §2 pr. DAC 6.

¹³⁴ VANISTENDAEL (2018), p. 995.

¹³⁵ Art. 25.º-A DAC.

¹³⁶ Cfr. §15 pr. DAC 6 e art. 25.º-A DAC. Proporemos soluções a este respeito no cap. 4.3.7. da dissertação.

3. COMPATIBILIDADE DA DIRETIVA COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, tem-se assistido a uma intensificação dos poderes das AF e a um aumento exponencial dos instrumentos ao seu dispor, no que diz respeito à luta contra a fraude e evasão fiscal¹³⁷. Encontrando-se o contribuinte numa situação vulnerável perante tais amplos poderes, seria expectável que a proteção dos seus direitos fundamentais fosse reforçada¹³⁸.

A troca automática de informações e as obrigações a si associadas devem refletir um equilíbrio entre os vários interesses em jogo – o direito de os EM exercerem a sua soberania tributária, aumentando a transparência fiscal e o direito dos contribuintes salvaguardarem os seus interesses fiscais¹³⁹.

Neste sentido, uma das questões a que urge responder é se, tal como enunciado no seu preâmbulo, a diretiva respeita os direitos fundamentais e os princípios reconhecidos pela CDFUE¹⁴⁰.

Devemos notar que, mesmo antes de uma qualquer positivação dos direitos fundamentais na CDFUE, o seu respeito já era apontado como parte integrante dos princípios gerais de direito, entendendo o TJUE que a salvaguarda dos mesmos, ainda que tivessem grande influência das leis internas dos EM, deveria ser assegurada pela UE¹⁴¹. Nos termos do TUE, os direitos fundamentais são parte integrante do DUE, tal como resultam da CDFUE, das Liberdades Fundamentais e das tradições constitucionais comuns aos EM¹⁴².

¹³⁷ DIEPVENS, Niels & DEBELVA, Filip, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure*, 24 *EC Tax Review* 4 (2015), p. 215.

¹³⁸ “(...) stronger powers for tax authorities to cooperate in cross-border scenarios worldwide should march hand-in-hand with a stronger protection of taxpayers' basic rights.”, cit PISTONE, Pasquale, *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, 6 *World Tax Journal* 1 (2014), p. 4.

¹³⁹ FLORA, Menita Giusy De, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, 45 *Intertax* 6/7 (2017), p. 447.

¹⁴⁰ §18 pr. DAC 6.

¹⁴¹ Cfr. TJUE, 17.12.1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, C-11/70, §4.

¹⁴² Art. 6.º, n.º 3 TUE.

Contudo, tais direitos não são absolutos, podendo ser introduzidas restrições que sejam necessárias e que correspondam a objetivos de interesse geral reconhecidos pela UE, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros¹⁴³.

Segundo a OCDE, são tidos como direitos fundamentais dos contribuintes: i) o direito à informação, audição e assistência; ii) o direito ao recurso; iii) o direito a não pagar mais do que o montante devido de imposto; iv) o direito à segurança e certeza jurídica; v) o direito à privacidade e; vi) o direito à confidencialidade e ao segredo¹⁴⁴.

Seguidamente, analisaremos a compatibilidade da diretiva com alguns dos supramencionados direitos fundamentais¹⁴⁵, assim como com o direito à não autoincriminação e com o direito de propriedade.

3.2. DIREITO À SEGURANÇA E CERTEZA JURÍDICA

3.2.1. INTRODUÇÃO

Segundo o Conselho da Europa, o direito à segurança e certeza jurídica compreende as seguintes dimensões: i) acessibilidade à legislação; ii) acessibilidade às decisões dos tribunais; iii) previsibilidade da lei; iv) estabilidade e consistência da lei; v) expectativas legítimas; vi) não-retroatividade; vii) princípios da *nullum crimen sine lege* e *nulla poena sine lege* e; viii) princípio do caso julgado¹⁴⁶. No âmbito da presente dissertação, analisaremos as dimensões iii), iv), v) e vi).

O princípio da segurança jurídica¹⁴⁷ exige que os cidadãos possam planear as ações tendo em conta a previsão do enquadramento jurídico que lhes corresponderá¹⁴⁸.

¹⁴³ Art. 52.º, n.º 1 CDFUE.

¹⁴⁴ OCDE (2003), *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, Centre of Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, OECD, Paris, p.3 e BAKER, Philip & PISTONE, Pasquale, *The 2018 OPTR General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*, IBFD (2019).

¹⁴⁵ Nomeadamente os iv), v) e vi).

¹⁴⁶ Council of Europe, Venice Commission, *The Rule of Law Checklist*, maio de 2016, p. 25-28.

¹⁴⁷ Art. 2.º CRP.

¹⁴⁸ Esta previsibilidade será uma proteção contra decisões arbitrárias do Estado. Vd. TRIDIMAS, Takis (2010), *The General Principles of EC Law*, Oxford EC Law Library, p. 163 e GRIBNAU, Hans, *Legal Certainty: A Matter of Principle*, Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series, N.º 12 (2014), p. 69.

Para isso, as regras de direito comunitário devem ser claras, precisas e previsíveis quanto aos seus efeitos¹⁴⁹, sendo esta exigência ainda mais intensa no âmbito tributário¹⁵⁰.

3.2.2. RETROATIVIDADE E RETROSPETIVIDADE

Por regra, as disposições de DUE apenas se devem referir a situações posteriores à sua entrada em vigor¹⁵¹. Como consequência, os efeitos dos atos da UE não poderão retroagir no tempo a uma data anterior à da sua publicação¹⁵². Contudo, o TJUE admite, em casos muito limitados, exceções: sempre que o interesse geral o exija, e na medida em que a confiança legítima dos interessados seja acautelada¹⁵³.

No direito interno português, a atribuição de eficácia retroativa à lei fiscal também é vista como uma solução excecional¹⁵⁴. Para determinar se esta eficácia é admissível, há que efetuar a uma ponderação de valores, apurando se a lesão ao princípio em causa se mostra necessária, adequada e proporcionada¹⁵⁵.

Para efeitos desta dissertação, importa proceder à distinção entre a retroatividade e a retrospectividade da lei fiscal. De forma muito simplificada, a retroatividade verifica-se quando uma lei dispõe sobre factos tributários passados¹⁵⁶. A retrospectividade refere-se aos casos em que a lei fiscal, embora dispondo sobre factos futuros, viola expectativas fundadas na lei passada¹⁵⁷. Em ambos os casos, trata-se de um problema de tutela de

¹⁴⁹ Cfr. TJUE, 18.11.2008, *Förster*, C-158/07, §67.

¹⁵⁰ “Este imperativo de segurança jurídica impõe-se com especial vigor quando se trata de regulamentação suscetível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos interessados que conheçam com exatidão o alcance das obrigações que lhes são impostas”, cfr. TJUE, 29.04.2004, *Sudholz*, C-17/01, §34. Vd. também TJUE, 15.12.1987, *Países Baixos/Comissão*, C-326/85, §24.

¹⁵¹ “(...) tendo em vista respeitar os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, as regras substantivas da União devem, em princípio, ser interpretadas no sentido de que apenas se referem a situações adquiridas posteriormente à sua entrada em vigor.”, cfr. TJUE 13.02.2019, *Human Operator*, C-434/17, §36. Vd. também TJUE, 24.09.2002, *Falck e Acciaierie di Bolzano/Comissão*, C-74/00 P e C-75/00 P, §119.

¹⁵² “(...) o princípio da segurança jurídica opõe-se, regra geral, a que os efeitos de um ato da União no tempo retroajam a uma data anterior à da sua publicação ou notificação (...)”, cfr. *Human Operator*, §36.

¹⁵³ Cfr. TJUE 26.04.2005, «*Goed Wonen*», C-376/02, §33 e *Human Operator*, §36.

¹⁵⁴ Art. 103.º CRP e art. 12.º LGT.

¹⁵⁵ VASQUES, Sérgio (2018), *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, p. 347 e DOURADO (2018), p. 164.

¹⁵⁶ Tanto aqueles que já se encontram completamente formados, como aqueles cuja formação ainda não se tenha verificado.

¹⁵⁷ VASQUES (2018), p. 349.

expectativas legítimas dos contribuintes. No entanto, a retroatividade é, por princípio proibida, ao contrário da retrospectividade que é, por princípio, admitida¹⁵⁸.

Na proposta que precedeu a diretiva¹⁵⁹, sugeriu-se que cada EM exigisse que os intermediários e os contribuintes apresentassem informações sobre mecanismos a implementar entre a data do acordo político e 31 de dezembro de 2018¹⁶⁰. Pretendia-se evitar que, entretanto, fossem implementados mecanismos com o intuito de evitar a obrigação de comunicação que estava eminente¹⁶¹.

Contudo, o texto da diretiva não seguiu inteiramente a suprarreferida proposta, tendo limitado a comunicação a mecanismos implementados após 25 de junho de 2018, data de entrada em vigor da diretiva. Desta forma, o efeito retroativo foi eliminado, uma vez que a diretiva só se aplica a mecanismos posteriores à sua entrada em vigor.

É certo que terão de ser comunicados mecanismos de planeamento fiscal implementados no hiato temporal entre a sua data de entrada em vigor e a data da sua transposição nas leis domésticas. No entanto, quando os intermediários ou contribuintes tiverem de comunicar¹⁶², as regras internas já serão conhecidas (ou seja, a diretiva já estará transposta). Assim, nos casos em que os EM se limitarem a seguir as disposições da diretiva na sua transposição, não existirão problemas de retrospectividade¹⁶³.

Em sentido contrário, nos casos em que os EM, aquando da transposição, forem para além do estabelecido na diretiva, estaremos perante uma situação de retrospectividade da lei interna, uma vez que as expectativas dos contribuintes, fundadas no disposto na diretiva e relativas às informações a comunicar, serão defraudadas.

Também verificamos que poderá existir uma situação de retrospectividade aquando da eventual aprovação de uma lei que tenha como objetivo colmatar uma lacuna explorada por um dos mecanismos transfronteiriços comunicados¹⁶⁴.

¹⁵⁸ *Idem*, p. 352 e 353.

¹⁵⁹ Proposta de Diretiva do Conselho COM (2017) 335 final, de 21 de junho de 2017.

¹⁶⁰ Art. 8.º-AAA, n.º 4 da Proposta 2017/335, já citada.

¹⁶¹ *Commission Staff Working Document, Impact Assessment, Accompanying the Document Proposal for a Council Directive, amending Directive 2011/16/EU*, p. 62 e 63.

¹⁶² A 31 de agosto de 2020.

¹⁶³ Em sentido contrário vd. RAJATHURAI (2018), p. 1 e 2.

¹⁶⁴ Situação esta que é agravada pelo facto de a AF não ter de reagir à comunicação.

3.2.3. PREVISIBILIDADE

A utilização de vários conceitos indeterminados¹⁶⁵, ao longo do texto da diretiva, poderá ser reveladora de uma lesão ao princípio em análise. Face à incerteza, os obrigados poderão adotar uma postura preventiva, comunicando mais do que o necessário, o que poderá ter como resultado um aumento da litigância nos tribunais¹⁶⁶.

Não podemos deixar de verificar que o cumprimento da obrigação acarretará elevados custos de organização para os contribuintes e intermediários. Os vários EM poderão tomar decisões de implementação com diferentes particularidades, sendo extremamente difícil, para os contribuintes e intermediários, revisitar todas os mecanismos potencialmente reportáveis num período de 2 anos¹⁶⁷, para reunir as informações solicitadas pelas AF. Arriscamo-nos a dizer que tal tarefa será impossível se os mesmos não estiverem munidos de um sistema de organização interna¹⁶⁸.

No nosso entendimento, tanto as características-chave específicas, como as genéricas, estão desenhadas de uma forma demasiado ampla¹⁶⁹, o que poderá criar uma enorme incerteza quanto aos mecanismos a comunicar. Mais ainda, diversas operações irrelevantes e bastante recorrentes no dia-a-dia empresarial, sem motivações fiscais associadas relevantes¹⁷⁰, terão de ser comunicadas¹⁷¹, sobrecarregando as AF com informações para além do que as que cabem no espírito da diretiva. Por exemplo, uma transferência de dinheiro, efetuada por um residente num EM, para um familiar residente num país com o qual não exista troca automática de informações, poderá preencher uma das características-chave da Categoria D¹⁷², e gerar a obrigação de comunicar.

Também a noção de contribuinte relevante¹⁷³ é esboçada de forma demasiadamente ampla e desproporcional. Isto poderá levar a que um significativo número de contribuintes sem qualquer literacia fiscal se vejam obrigados a fazer

¹⁶⁵ Cfr. fomos apontando ao longo do cap. 2.

¹⁶⁶ NOUWEN (2017), p. 1.

¹⁶⁷ De 24 de junho de 2018 a 1 de julho de 2020.

¹⁶⁸ Têm sido discutidas soluções digitais para os desafios impostos pela diretiva, vd. KAESER (2018), p. 3 e 4.

¹⁶⁹ PRATS (2019), p. 106 e 107.

¹⁷⁰ E.g., uma reestruturação societária sem motivações fiscais será abrangida porque a Categoria E se foca no EBIT, ao invés de se focar no imposto. Vd. *DLA Piper, EU adopts directive on mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes: key takeaways, Global Tax Alert, 22 de março de 2019, p. 3.*

¹⁷¹ Clifford Chance (2018), p. 2.

¹⁷² *Idem*, p. 3.

¹⁷³ Art. 3.º, n.º 22 DAC.

comunicações que se revestem de alguma complexidade, sob pena de, no caso de não o fazerem, sofrerem sanções.

3.2.4. ESTABILIDADE E CONSISTÊNCIA DA LEI E EXPECTATIVAS LEGÍTIMAS

O facto de a não reacção à comunicação não comportar a aceitação da validade do mecanismo¹⁷⁴, aliado ao facto de as relações jurídicas não serem estáticas, perpetua um clima de incerteza extremamente prejudicial. A qualquer momento, as AF poderão promover alterações legislativas que alterem por completo o enquadramento fiscal do mecanismo¹⁷⁵, ou até mesmo proibir o mecanismo em causa¹⁷⁶.

Alguns mecanismos de planeamento fiscal mais não são do que o aproveitamento de lacunas da lei¹⁷⁷, para a obtenção de vantagens fiscais. O planeamento fiscal encontra-se, portanto, dentro da esfera da legalidade¹⁷⁸, consubstanciando apenas um aproveitamento de uma vantagem prevista, ou não impedida, pelo legislador fiscal.

A diretiva força os particulares a um papel de autopolicimento das suas operações, alertando as AF sobre as lacunas existentes na lei. Um dos objetivos da diretiva é precisamente o de munir os EM com informações que lhes permitam colmatar lacunas da legislação fiscal¹⁷⁹, o que facilita alterações legislativas (eventualmente relâmpago) baseadas apenas na constatação de que determinado mecanismo permite uma poupança fiscal. Os contribuintes gerem as suas expectativas tendo em conta um enquadramento fiscal que, a qualquer momento, poderá ser alterado, por motivações de mera arrecadação de receita por parte das AF.

O direito à segurança jurídica tem como corolário a estabilidade e consistência da lei e a proteção das expectativas legítimas dos contribuintes¹⁸⁰. Apesar de se reconhecer

¹⁷⁴ Cap. 2.7.

¹⁷⁵ VANISTENDAEL (2018), p. 997.

¹⁷⁶ Com a noção de que a alteração só terá efeitos para o futuro.

¹⁷⁷ Existe uma linha muito ténue que separa uma lacuna de uma opção legislativa, mas, no nosso entendimento, essa linha não poderá ser apenas a perda de receita fiscal, uma vez que isso seria uma reversão do princípio da estabilidade e consistência da lei.

¹⁷⁸ Apesar de os mecanismos poderem violar o espírito da lei. Vd. ČIČIN-ŠAIN, Nevia, *New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer?*, 11 World Tax Journal 1 (2019), p. 4.

¹⁷⁹ §2 pr. DAC 6.

¹⁸⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 2003, p. 257.

que a lei tem de ser adaptável às mudanças das circunstâncias¹⁸¹, as suas alterações devem ser publicitadas e precedidas de discussão pública¹⁸², de modo a não violar as expectativas legítimas dos contribuintes¹⁸³.

No nosso entender, as alterações legislativas impulsionadas pela informação descoberta ao abrigo do regime da diretiva não respeitarão o princípio da segurança e da certeza jurídica, sempre que não cumpram os requisitos supramencionados. Caso cumpram, e apesar de ser questionável a intenção subjacente do regime da diretiva, o legislador estará apenas a fazer uso dos seus poderes constitucionalmente previstos.

3.3. DIREITO À CONFIDENCIALIDADE E AO SEGREDO

3.3.1. INTRODUÇÃO

O direito à defesa¹⁸⁴, direito reconhecido pelo DUE, viu os seus contornos serem desenvolvidos através da jurisprudência do TJUE¹⁸⁵. Este direito está intimamente relacionado com o direito de audição e de assistência¹⁸⁶. Contudo, nenhum destes direitos será protegido de forma plena sem que o direito à confidencialidade e ao segredo, que se trata de um direito fundamental à manutenção de relações jurídicas justas e equilibradas, esteja protegido¹⁸⁷. Nesta secção, centraremos as nossas atenções nesta última dimensão.

3.3.2. DIREITO À DEFESA

É condição necessária para o sucesso da assessoria jurídica que os indivíduos possam confiar nos profissionais que contratam¹⁸⁸. Tal direito não seria operante se, aquando da comunicação de informações sensíveis e pessoais aos profissionais

¹⁸¹ Sob pena de perder efetividade.

¹⁸² Council of Europe (2016), p. 26.

¹⁸³ É exemplo de uma situação de incerteza o que aconteceu em Portugal, com a lei que procedeu à implementação da ATAD 1 (Lei n.º 32/2019, de 3 de maio de 2019), tendo esta entrado em vigor um dia após a sua publicação em Diário da República.

¹⁸⁴ Art. 47.º CDFUE.

¹⁸⁵ TRIDIMAS, p. 370.

¹⁸⁶ OCDE (2003), p. 4.

¹⁸⁷ ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 8.

¹⁸⁸ Podemos encontrar raciocínios semelhantes em relação a profissões que em nada estão relacionadas com o contexto jurídico, como é o caso dos médicos.

contratados, com o intuito de obter o aconselhamento legal necessário, essas informações não se encontrassem legalmente protegidas.

A imposição da obrigação de comunicação sobre os intermediários não deixa de comprometer o direito à defesa dos contribuintes, uma vez que estes terão de revelar informações pessoais e confidenciais relativas aos seus clientes. Mais ainda, a imposição da obrigação de comunicação, em casos em que deveres de sigilo se encontram previstos, será suscetível de violar o segredo profissional¹⁸⁹. Nos casos em que o intermediário esteja sujeito a um dever de segredo legalmente protegido, a diretiva contempla que os EM possam prever que a obrigação passará a recair sobre o próprio contribuinte, ou sobre outro intermediário¹⁹⁰. No entanto, é apenas uma possibilidade¹⁹¹, e não uma obrigação.

Importa analisar as decisões proferidas pelo TJUE, para que se consiga perceber qual tem sido a sua posição relativamente ao sigilo profissional. Tratando-se de um tema de direitos fundamentais, importa também analisar as decisões do TEDH¹⁹².

Em *AM & S*¹⁹³, o TJUE decidiu que o sigilo profissional relativamente a comunicações escritas entre advogados e clientes apenas se aplicava a advogados independentes, e não a advogados *in-house*, pela sua relação de dependência em relação à entidade empregadora¹⁹⁴. Anos mais tarde, o TJUE reforçou a sua posição em *Azko Nobel*¹⁹⁵, afirmando que a dependência económica, e os laços estreitos com o empregador, não permitem que os advogados *in-house* gozem de uma independência profissional comparável à dos advogados independentes, apesar da sua eventual inscrição na Ordem dos Advogados¹⁹⁶.

Em *Ordre des barreaux francophones et germanophones*¹⁹⁷, o TJUE decidiu que as obrigações de informação e de colaboração só se aplicam aos advogados quando estes

¹⁸⁹ ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 9.

¹⁹⁰ Art. 8.º-AB, n.º 5 DAC.

¹⁹¹ *Idem*, “Cada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias” (sublinhado nosso).

¹⁹² O TEDH não é um tribunal da UE, apesar de ter sido criado pelo Conselho Europeu para garantir o respeito pelos direitos e liberdades consagrados na CEDH. A influência da jurisprudência do TEDH é significativa no DUE, uma vez que os direitos fundamentais garantidos na CEDH constituem princípios gerais de DUE.

¹⁹³ Cfr. TJUE, 18.05.1982, *AM & S*, C- 155/79.

¹⁹⁴ *Idem*, §27.

¹⁹⁵ Cfr. TJUE, 14.09.2010, *Akzo Nobe Chemicals and Akcros Chemicals*, C-550/07 P.

¹⁹⁶ *Idem*, §49 e 55.

¹⁹⁷ Cfr. TJUE, 26.06.2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophones e o.*, C-305/05.

prestam assistência em operações que não tenham conexão com um processo judicial. A partir do momento em que a assistência é solicitada para o exercício de uma missão de defesa ou representação em juízo, o advogado não terá de fazer a comunicação¹⁹⁸.

O TEDH, em *Michaud c. França*¹⁹⁹, considerou que a obrigação de comunicação de transações suspeitas efetuadas pelos clientes, imposta pelo governo francês aos advogados, apesar de violar o segredo profissional, era proporcional, pelo seu objetivo legítimo de prevenção de fraude fiscal. O TEDH analisou a compatibilidade da disposição francesa com o “direito ao respeito pela vida privada e familiar”²⁰⁰, e não com o “direito a um processo equitativo”²⁰¹, como até então tinha vindo a analisar. Esta viragem demonstra que a proteção do segredo profissional não exige que se esteja perante um processo judicial instaurado, por não ser meramente a decorrência de um direito a um processo equitativo, mas se situar na esfera do respeito pela vida privada e familiar²⁰². Assim, o segredo profissional deverá ser acautelado nas comunicações visadas pela diretiva, visto que, apesar de ainda não existir um processo instaurado, se está perante um vínculo contratual entre o intermediário e o contribuinte.

3.3.3. LEQUE VARIADO DE INTERMEDIÁRIOS

A diretiva abrange as mais variadas profissões, nomeadamente: advogados, advogados *in-house*, consultores, contabilistas, revisores oficiais de contas, auditores, bancários, gestores, economistas, notários e instituições financeiras²⁰³. Isto porque, ao contrário dos outros tipos de aconselhamento legal, o aconselhamento fiscal pode ser prestado por uma vasta gama de profissionais. Tais profissionais guiam-se por um grande número códigos profissionais de conduta e de ética nos diferentes EM, uma vez que os regimes de segredo profissional não se encontram unificados dentro da UE²⁰⁴.

A diretiva, à primeira vista, parece limitar a transferência do dever de comunicação do intermediário para o contribuinte aos casos em que se esteja perante um

¹⁹⁸ *Idem*, §35 e 36.

¹⁹⁹ Cfr. Ac. de 6 de dezembro de 2012, *Michaud c. France*, Proc. 12323/11.

²⁰⁰ Cfr. art. 8.º CEDH.

²⁰¹ Cfr. art. 6.º CEDH.

²⁰² ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 11.

²⁰³ VALENTE, Piergiorgio & I. Hayes, *Tax Intermediaries Disincentives: Discrimination on the Basis of Profession?*, Kluwer International Tax Blog, Wolters Kluwer, março de 2017, p.1.

²⁰⁴ ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 9.

segredo profissional legalmente previsto. Contudo, existem discrepâncias nas várias versões linguísticas da diretiva²⁰⁵, pelo que não é absolutamente claro se a possibilidade conferida pela diretiva se limita aos segredos profissionais legalmente previstos, ou se estão englobados outros tipos de sigilo profissional²⁰⁶.

Na nossa opinião, tendo em conta o texto da diretiva, não existe nenhuma razão para que um intermediário protegido por um dever de segredo legalmente previsto não o possa invocar com o intuito de transferir a obrigação de comunicação para o contribuinte²⁰⁷.

Em nosso entender, é precisamente a previsão desta transferência da obrigação de comunicação que compatibiliza o regime da diretiva com o direito à defesa. Protegendo-se o segredo profissional do intermediário, garante-se que a confiança entre os contribuinte e intermediários não seja ameaçada. No entanto, passando a obrigação de comunicação a recair sobre o contribuinte, surgem questões relativas à compatibilidade do regime da diretiva com o direito à não-autoincriminação, que analisaremos *infra*.

3.4. DIREITO À NÃO-AUTOINCRIMINAÇÃO

3.4.1. INTRODUÇÃO

Em alguns casos²⁰⁸, a obrigação de comunicação recai sobre o contribuinte relevante. Uma vez que as informações comunicadas podem ser utilizadas em processos pendentes que tenham sido instaurados na sequência de infrações à legislação fiscal, ou até mesmo como fundamento para a instauração de novos processos, e na medida em que

205 E.g., a versão alemã da DAC 6 refere-se a uma obrigação geral de segredo (“*aufgrund einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht*”), a francesa ao segredo profissional aplicável com base na lei nacional (“*secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre*”) e a dinamarquesa à confidencialidade da correspondência entre advogados e clientes ou um dever estatutário semelhante de confidencialidade (“*korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt*”).

206 ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 12. Um dos princípios do DUE é o multilinguismo, art. 41.º, n.º 4 CDFUE, pelo que nenhuma versão linguística prevalecerá sobre outra.

207 No mesmo sentido, ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 12.

208 Quando o intermediário esteja sujeito a um dever de sigilo legalmente protegido, quando não exista um intermediário ou quando o intermediário esteja estabelecido num Estado terceiro.

desses processos podem resultar sanções de natureza criminal²⁰⁹, há que ter em conta as regras que regem os direitos dos arguidos.

Existe uma tensão entre os princípios da investigação (*Untersuchungsprinzip*), o princípio da verdade material (*materielle Richtigkeit der Sachaufklärung*) e o direito à não autoincriminação²¹⁰.

O direito à não autoincriminação (em latim *nemo tenetur se ipsum accusare*) implica que ninguém pode ser obrigado a fornecer qualquer informação que o possa incriminar no âmbito de um processo criminal. Implica, ainda, que o não fornecimento da informação não possa acarretar um prejuízo jurídico ou uma presunção de culpabilidade²¹¹. Apesar de este direito não estar previsto especificamente na CEDH, entende-se que este consubstancia uma decorrência direta do “direito a um processo equitativo”²¹² e da “presunção de inocência e direitos de defesa”²¹³.

O TEDH tem entendido que o direito a não autoincriminar-se implica que o arguido não possa ser obrigado, nem deva ser condicionado a contribuir para a própria incriminação, tendo o direito a não ceder informações ou elementos que o desfavoreçam²¹⁴. Numa decisão mais recente²¹⁵, entendeu-se que obter informação do contribuinte e simultaneamente garantir o seu direito contra a autoincriminação implica que a informação não possa ser utilizada para sustentar a incriminação num processo judicial²¹⁶. Estes dois casos têm como denominador comum o facto de os envolvidos terem cometido um ato ilegal anteriormente à exigência da revelação de informação e de já existir um processo criminal instaurado.

No entanto, nem todas as obrigações de revelação de informações devem ser interpretadas como violadoras do direito à não autoincriminação. Assim, o TEDH tem

²⁰⁹ Art. 16.º, n.º 1 DAC.

²¹⁰ DOURADO, Ana Paula & DIAS, Augusto Silva, *Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*, Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD (2011), p. 134.

²¹¹ SILVA, Germano Marques da (2017), *Direito Processual Penal Português*, 2.ª Ed., Universidade Católica Editora, p. 76.

²¹² Art. 6.º CEDH.

²¹³ Art. 48.º CDFUE.

²¹⁴ Cfr. Ac. de 5 de abril de 2011, *H.B. c. Suíça*, Proc. 31827/96.

²¹⁵ Cfr. Ac. de 16 de junho de 2015, *Van Weerelt c. Países Baixos*, Proc. 784/14.

²¹⁶ VOJE (2017).

considerado²¹⁷ que, nos casos em que a recusa de comunicação constitua em si uma violação de um dever legal, sem que exista um processo judicial previamente instaurado, uma investigação preliminar, nem uma ameaça de sanção gravosa em relação a ilegalidade anteriormente cometida²¹⁸, a imposição da revelação de informações não será violadora do direito à não autoincriminação.

3.4.2. NÃO COMUNICAÇÃO PELO CONTRIBUINTE

A grande questão a responder é se o contribuinte poderá incumprir a obrigação de comunicação imposta pela diretiva, alegando que a comunicação acarreta uma violação do direito à não autoincriminação.

A OCDE considera que a informação requerida é informação a que a AF poderia ter acesso através de uma inspeção ou auditoria²¹⁹. Para além disso, as transações visadas não despoletariam a instauração de processos criminais na maioria dos EM, dado constituírem formas de planeamento fiscal, ao invés da fraude ou evasão fiscais²²⁰. O direito à não autoincriminação apenas poderia ser invocado no caso de informações relativas a processos criminais pendentes²²¹. Não existiria violação do direito *sub judice* sempre que a comunicação fosse exigida antes da implementação do mecanismo²²². A UE terá seguido a mesma orientação na diretiva.

Não contestamos que, muitas das vezes, a informação revelada pelo contribuinte corresponda a informação equivalente à que poderia ser obtida no âmbito de uma inspeção ou auditoria. No entanto, existem diferenças no que respeita ao despoletar do início do procedimento e, nos casos decorrentes da comunicação nos termos da diretiva, o procedimento é despoletado por um ato – forçado – do possível incriminado, sob pena

²¹⁷ Cfr. Ac. de 12 de julho de 2013, *Allen c. Reino Unido*, Proc. 25424/09.

²¹⁸ ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 16.

²¹⁹ Cfr. OECD (2015), p. 85. O documento a que nos referimos não se pronuncia especificamente sobre o regime da diretiva, mas as conclusões a que chega, pelo menos a este respeito, podem ser transpostas para aqui.

²²⁰ *Idem*.

²²¹ FEINSCHREIBER, Robert & KENT, Margaret (2015), p. 1039.

²²² *Idem*.

de ser sancionado, e sem ser informado de que poderá estar a despoletar um procedimento que culminará numa sanção de índole criminal²²³.

Na nossa opinião, a generalização proposta não é inteiramente correta. Em primeiro lugar, porque a diretiva não exclui casos de fraude ou evasão fiscais (e, de qualquer forma, a linha de divisão entre o planeamento legítimo, abusivo e fraudulento é, por vezes, muito ténue)²²⁴. Em segundo lugar porque um exame atento das características-chave parece indicar que a diretiva se propõe à comunicação expressa de mecanismos potencialmente abusivos e fraudulentos.

Concordamos com a OCDE no que diz respeito aos mecanismos ainda não implementados²²⁵. Neste caso, o contribuinte não poderá invocar o direito à não autoincriminação, uma vez que ainda não cometeu nenhuma infração fiscal suscetível de potenciais sanções criminais.

Segundo o *Engel criteria*²²⁶, e sem prejuízo de o *nemo tenetur* apenas poder ser aplicado em casos em que exista uma acusação em matéria penal, para aferir se existe esta acusação deve-se ter em conta a qualificação jurídica da infração no direito nacional, a natureza da infração e a natureza e intensidade ou gravidade da sanção aplicada.

Parece-nos, assim, que é essencial determinar o momento em que o processo criminal se inicia, visto que a partir desse momento o princípio em análise será aplicável. De acordo com o TEDH²²⁷, o processo inicia-se quando uma pessoa seja substancialmente afetada. Assim, se a informação for pedida meramente para fins fiscais, o *nemo tenetur* não será aplicável.

Os contribuintes, ao comunicarem, expõem-se às consequências de um eventual processo criminal, que nunca saberão se teve a sua origem na comunicação. E, posteriormente, já não poderão invocar este seu direito em plenitude, uma vez que já revelaram as informações anteriormente.

²²³ ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 13.

²²⁴ *Idem*.

²²⁵ Cfr. OECD (2015), p. 85.

²²⁶ Ac. de 8 de junho de 1976, Engel e o. c. Países Baixos, Proc. 5100/71.

²²⁷ Ac. de 10 de setembro de 2002, Allen c. Reino Unido, Proc. 76574/01.

Consideramos, assim, que em alguns casos em que o contribuinte procede à comunicação, este já está a ser substancialmente afetado, apesar de não existir um processo criminal pendente. De forma a salvaguardar a situação dos contribuintes, estes deverão ser informados, antes da comunicação, que as informações poderão ser utilizadas contra si em processos criminais futuros. Para esse efeito, tal deveria estar explicitado na lei. Se o contribuinte não for informado das consequências que poderão advir da sua cooperação, a única forma de respeitar o direito à não autoincriminação é que tais informações não possam ser utilizadas para efeitos de acusação em matéria penal²²⁸.

Outro ponto que merece a nossa atenção é saber se o contribuinte pode alegar a pendência de processo criminal existente contra outro contribuinte em situação análoga à sua²²⁹, para não comunicar, invocando o seu direito à não autoincriminação. Na nossa opinião, de forma a assegurar o direito à não autoincriminação na sua plenitude, esta possibilidade terá de ser conferida ao contribuinte²³⁰. Contudo, há que ter alguma cautela, uma vez que se este direito for estabelecido de forma ilimitada, poderão surgir situações em que os contribuintes aleguem similitudes em situações muito díspares.

3.4.3. NÃO COMUNICAÇÃO PELO INTERMEDIÁRIO

Questão distinta, mas de central importância, é se os próprios intermediários poderão incumprir a sua obrigação de comunicação imposta pela diretiva, alegando um direito à não autoincriminação. Nestes casos, o intermediário não é o beneficiário do mecanismo, mas acredita que lhe poderão advir consequências desfavoráveis por ter sido responsável pela assessoria referente à implementação do mesmo.

São vários os EM que consagraram regras sancionatórias especiais que incidem sobre os advogados, consultores e demais assessores fiscais, que sejam responsáveis pela conceção, comercialização ou implementação de mecanismos de planeamento fiscal abusivo²³¹.

Tendo em conta este enquadramento, parece-nos admissível que o próprio intermediário possa invocar o seu direito contra a não autoincriminação. Não seria

²²⁸ DOURADO (2011), p. 141.

²²⁹ Questão muito pertinente no âmbito dos mecanismos comercializáveis.

²³⁰ No mesmo sentido, vd. ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 17.

²³¹ *Idem*, p. 18.

aceitável, à luz do princípio da igualdade²³², que este não se pudesse fazer valer dos seus direitos enquanto cidadão comum, apenas pelo facto de exercer determinada profissão.

3.4.4. SOLUÇÃO DE COMPROMISSO

Na nossa opinião, os EM terão de implementar uma solução de equilíbrio entre a salvaguarda do direito à não autoincriminação e a eficácia do regime da diretiva. Se assim não for, correr-se-á o risco de violar um dos direitos fundamentais do DUE. Ou, inversamente, de criar uma situação em que os contribuintes incumpram a sua obrigação indevidamente, e aleguem este direito numa situação ulterior para o justificar.

Uma solução que poderia acautelar os direitos dos contribuintes seria se as informações comunicadas ao abrigo da diretiva não pudessem ser utilizadas em processos criminais. Reconhecemos que esta opção poderá ter o efeito perverso de dar azo a manipulações. Os contribuintes e intermediários, perante a consciência de que estão envolvidos num mecanismo que poderá motivar a aplicação de sanções criminais, poderão tomar a iniciativa de proceder à comunicação dessas informações, com a única intenção de evitar responsabilidade penal, e eventuais sanções, no futuro²³³. Contudo, após uma ponderação de interesses, e tendo em conta que o objetivo da diretiva não é punir os contribuintes infratores, mas reunir o máximo de informação, consideramos que esta é a solução mais adequada.

3.5. DIREITO À PRIVACIDADE

Todas as pessoas têm direito à proteção dos dados de carácter pessoal²³⁴ que lhes digam respeito²³⁵, bem como o direito ao respeito pela vida privada e familiar²³⁶. Este último apenas poderá ser restringido através de ingerência de uma autoridade pública por razões de: i) segurança nacional; ii) segurança pública; iii) bem-estar económico do país;

²³² Art. 20.º CDFUE.

²³³ ČIČIN-ŠAIN, Nevía (2019), p. 18.

²³⁴ São dados pessoais todas as informações relativas a qualquer pessoa singular identificada ou identificável, cfr. TJUE, 09.11.2010, *Volker und Markus Schecke and Eifert*, C-92/09 e C-93/09, §52.

²³⁵ Arts. 8.º CDFUE e 16.º TFUE.

²³⁶ Arts. 7.º CDFUE e 8.º CEDH.

iv) defesa da ordem e prevenção das infrações penais; v) proteção da saúde ou da moral; e vi) proteção dos direitos e liberdades de terceiros.

Segundo a jurisprudência do TEDH²³⁷, uma restrição deste direito apenas poderá ser justificada se estiver de acordo com a lei, e se for necessária e proporcionada²³⁸.

O RGPD consagra o regime relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais. Há que ter em conta que o direito à proteção dos dados pessoais não é absoluto, devendo ser efetuada uma ponderação entre a sua função na sociedade e a função de outros direitos fundamentais, em conformidade com o princípio da proporcionalidade²³⁹. As condições em que, segundo o RGPD²⁴⁰, a derrogação do direito à proteção de dados pessoais é aceitável, estão previstas de forma semelhante às previstas na CEDH.

No entanto, a proteção conferida pelo RGPD é limitada, uma vez que o Regulamento não abrange o tratamento dos dados pessoais relativos a pessoas coletivas²⁴¹. Assim, parece-nos sensato concluir que a proteção das pessoas singulares é mais eficaz do que a das pessoas coletivas, o que poderá resultar em consequências desfavoráveis e num tratamento desigual.

A diretiva²⁴² impõe que qualquer tratamento de dados pessoais efetuado no seu âmbito respeite a Diretiva 95/46/CE²⁴³ e o Regulamento (CE) n.º 45/2001²⁴⁴. Não podemos deixar de questionar a razão pela qual se fez referência à diretiva revogada pelo RGPD, estando o RGPD já em vigor aquando da publicação da diretiva objeto do nosso estudo.

De acordo com a jurisprudência do TJUE²⁴⁵, dados fiscais constituem dados pessoais. A obrigação de comunicação imposta consubstancia uma restrição ao direito à

²³⁷ Cfr. Ac. de 25 de fevereiro de 1993, *Funke c. France*, Proc. 10828/84.

²³⁸ VOJE (2017), p. 197.

²³⁹ §4 pr. RGPD.

²⁴⁰ Art. 23.º RGPD.

²⁴¹ §14 pr. RGPD.

²⁴² §17 pr. DAC 6.

²⁴³ Revogada pelo RGPD.

²⁴⁴ Revogado pelo Regulamento (UE) 2018/1725.

²⁴⁵ TJUE, 01.10.2015, *Bara e o.*, C-201/14, §29.

privacidade do contribuinte. Como este direito não é absoluto, importa aferir se tal ingerência reúne os requisitos para que seja considerada justificada.

Os intermediários são obrigados a revelar informações confidenciais dos clientes, e os contribuintes a revelar informações pessoais²⁴⁶, sob pena de enfrentarem sanções em caso de incumprimento da obrigação²⁴⁷. Tanto os intermediários, como os contribuintes, sofrem uma intrusão nas suas esferas pessoais e profissionais, que é agravada aquando da troca de informações com as AF de outros EM²⁴⁸.

No entanto, e nos termos da diretiva, as informações comunicadas entre os EM estão protegidas pela obrigação de segredo oficial, beneficiando da proteção concedida a informações da mesma natureza pela legislação interna do EM que as recebeu²⁴⁹.

Segundo o TJUE²⁵⁰, de forma a garantir o respeito pelo princípio da proporcionalidade, as derrogações à proteção dos dados pessoais e as restrições a esta devem operar na medida do necessário.

Na nossa opinião, estamos perante uma limitação proporcional e aceitável do direito à privacidade. Em primeiro lugar, porque existem vários mecanismos que salvaguardam este direito²⁵¹, sendo o regime de segredo oficial²⁵² o mais garantístico destes. Em segundo, porque é assegurado que certas informações não sejam comunicadas na CCN²⁵³. Por último, porque o direito não é absoluto e a prevenção do planeamento fiscal agressivo corresponde a uma razão válida para a restrição²⁵⁴.

²⁴⁶ Para encontrar o elenco de informações obrigatoriamente comunicadas, vd. art. 8.º-AB, n.º 14 da DAC. Tratam-se de informações pessoais, uma vez que levam à identificação do contribuinte, do intermediário envolvido e de pessoas associadas, vd. ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 20.

²⁴⁷ Art. 25.º-A DAC.

²⁴⁸ São excluídas desta troca entre os EM algumas informações, por razões de proteção do contribuinte e do intermediário. Nomeadamente, aquelas possam conduzir à divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial, ou informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública, cfr. arts. 8.º-AB, n.º 13 e 14, al. c) DAC.

²⁴⁹ Art. 16.º da DAC.

²⁵⁰ TJUE, 27.09.2017, Puškár, C-73/16, §112.

²⁵¹ ČIČIN-ŠAIN (2019), p. 23.

²⁵² Previsto no art. 23.º-A, n.º 2 DAC.

²⁵³ Art. 8.º-AB, n.º 14, al. c) da DAC.

²⁵⁴ FLORA (2017), p. 456 e 457.

Assim, parece-nos aceitável que o direito à privacidade seja comprimido pelas obrigações impostas pela diretiva, não existindo razões de inquietude quanto à compatibilidade destes.

3.6. DIREITO DE PROPRIEDADE

Todas as pessoas têm o direito de fruir da propriedade dos bens que tenham legalmente adquirido, sendo que ninguém pode ser privado da sua propriedade, exceto por razões de utilidade pública²⁵⁵. Tal direito encontra-se consagrado tanto na CDFUE²⁵⁶ como na CEDH²⁵⁷.

A obrigação de pagamento de impostos constitui uma compressão do direito de propriedade²⁵⁸, razão pela qual a previsão desta obrigação se encontra sujeita a um estrito controlo de legalidade. Segundo a OCDE, os contribuintes têm o direito a não pagar mais do que o montante correto de imposto²⁵⁹.

Neste seguimento, o planeamento fiscal torna-se uma ferramenta perfeitamente legítima e legal, que acautela o direito de propriedade dos contribuintes²⁶⁰. No entanto, perante uma proliferação dos mecanismos de planeamento fiscal agressivo, têm surgido discussões sobre a legitimidade de alguns destes mecanismos.

Para Vanistendael, a diretiva viola o princípio do “*no taxation without representation*”, uma vez que impede os contribuintes, tanto nas situações abusivas, como nas legítimas, de efetuar um adequado planeamento fiscal, com o objetivo de reduzir ao máximo o imposto a pagar²⁶¹. Isto porque o teste do benefício principal²⁶² é satisfeito sempre que a obtenção de uma vantagem fiscal seja o benefício principal ou um dos

²⁵⁵ TERRA, Ben & WATTEL, Peter (2018), *European Tax Law – Volume 1: General Topics and Direct Taxation*, 7.ª edição, Wolters Kluwer, p. 432.

²⁵⁶ Art. 17.º CDFUE.

²⁵⁷ Art. 1.º Protocolo adicional à Convenção de Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais.

²⁵⁸ VASQUES (2018), p. 340.

²⁵⁹ OCDE (2003), p.4.

²⁶⁰ *Idem*.

²⁶¹ VANISTENDAEL (2018), p. 996.

²⁶² Anexo IV da DAC, Parte I.

benefícios principais do contribuinte. Qualquer planeamento, quer no âmbito da esfera pessoal, quer no âmbito da esfera negocial, visa uma redução do imposto a pagar. Isto significará que o teste do benefício fiscal será, salvo raras exceções, sempre preenchido.

Contudo, não cremos que a diretiva viole o princípio supramencionado e o direito de propriedade. Esta apenas impõe uma obrigação de comunicação de mecanismos transfronteiriços, não impedindo a implementação dos mesmos. Assim, o contribuinte poderá estruturar os seus negócios, fazendo o seu planeamento fiscal nos trâmites normais. Indiretamente, as eventuais alterações legislativas que tenham na sua génese a descoberta da existência de lacunas jurídicas, poderão conduzir a que os contribuintes assistam a uma maior compressão do seu direito de propriedade. No entanto, estas consequências advirão de meras opções políticas, e não do regime em estudo.

3.7. UMA VIOLAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES?

Efetuada uma análise da compatibilidade do regime da diretiva com uma seleção de direitos fundamentais potencialmente ameaçados, cumpre-nos responder à pergunta colocada no início desta dissertação – a diretiva viola os direitos fundamentais dos contribuintes?

Em nosso entender, o regime da diretiva, na sua pureza, não os viola. No entanto, e dada a ampla margem de conformação conferida aos EM, será necessário ter bastante cautela, aquando da transposição da mesma para os OJ internos. Dependendo das opções tomadas pelos legisladores nacionais, os regimes internos poderão violar o DUE. Em casos de dúvida, caberá ao TJUE aferir, quando assim for pedido.

4. IMPLEMENTAÇÃO DA DIRETIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

4.1. INTRODUÇÃO

As diretivas vinculam os EM unicamente quanto aos resultados, dispondo estes de liberdade quanto à forma e aos meios para os alcançarem²⁶³. A transposição da diretiva deverá ser concluída até dia 31 de dezembro de 2019²⁶⁴, sendo essas disposições aplicáveis a partir de 1 de julho de 2020²⁶⁵.

O DUE exige que os EM, na transposição das diretivas, sigam uma interpretação das mesmas que permita assegurar o justo equilíbrio entre os direitos fundamentais da UE²⁶⁶. Conforme analisado anteriormente, dado o potencial de colisão da diretiva com alguns direitos fundamentais, esta questão assume central relevância.

O legislador português, aquando da transposição da diretiva, terá dificuldades acrescidas, tendo em conta a necessidade da sua compatibilização com o atual regime em vigor relativo à comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal, consagrado no DLCOE.

No dia 28 de maio de 2019, foi divulgado, para consulta pública, o anteprojeto de diploma referente à transposição da diretiva – PLDAC²⁶⁷.

Seguidamente, analisaremos a proposta de transposição de algumas disposições da diretiva. Centraremos a nossa atenção nas disposições que poderão originar maiores dificuldades, quer pela ampla margem de discricionariedade conferida pelo DUE, quer pelo elevado potencial de colisão com os direitos fundamentais dos contribuintes.

²⁶³ Art. 288.º TFUE.

²⁶⁴ Os EM têm a obrigação de transpor as diretivas dentro do prazo e de forma não deficiente, vd. TJUE, 19.01.1982, *Ursula Becker*, C-8/81. Perante o incumprimento desta obrigação, Portugal poderá ser responsabilizado, vd. TJUE, 05.03.1996, *Brasserie du Pêcheur*, C-46/93 e C-48/93.

²⁶⁵ Art. 2.º DAC 6.

²⁶⁶ TJUE, 29.01.2008, *Promusicae*, C-275/06.

²⁶⁷ Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Documents/Anteprojeto_DAC_6.pdf.

4.2. REVOGAÇÃO DO O ATUAL REGIME DO DLCOE

Em 2008, Portugal introduziu regras de comunicação obrigatória de informações sobre mecanismos de planeamento fiscal agressivo. Estas regras já existiam noutros países. Existem diferenças notórias entre o regime previsto na lei portuguesa e o novo regime da diretiva, nomeadamente quanto à incidência objetiva²⁶⁸ e à incidência subjetiva²⁶⁹.

Perante diferenças tão significativas, seria contrário ao princípio da igualdade defender a coexistência dos mesmos. O princípio da igualdade²⁷⁰, consagrado na CRP, prevê uma igualdade jurídico-formal, que abrange quaisquer direitos e deveres existentes no OJ português²⁷¹. De forma a salvaguardar o respeito por este princípio, concordamos com a opção adotada no PLDAC6, no que diz respeito à revogação expressa do DLCOE²⁷².

4.3. OPÇÕES DO LEGISLADOR PORTUGUÊS

Os EM, aquando da transposição da diretiva, poderão optar por um dos seguintes métodos²⁷³: i) limitar-se a implementar o que é exigido pela diretiva; ii) utilizar o pretexto da transposição da diretiva para estender as obrigações para além do exigido; ou iii) adotar outra alternativa, que consubstancie uma posição intermédia.

O legislador português, no PLDAC6, optou pela segunda opção. Tal é evidenciado pela extensão do regime da diretiva, nomeadamente, pelo englobamento de mecanismos puramente internos, pela previsão de características-chave adicionais e pela extensão do âmbito de algumas características.

²⁶⁸ O DLCOE não exige que os mecanismos comunicáveis tenham conexão internacional.

²⁶⁹ No DLOCE, nos casos em que exista dispensa da obrigação de comunicação pelo intermediário, a comunicação não competirá ao contribuinte.

²⁷⁰ Art. 13.º CRP.

²⁷¹ MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui (2017), *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. I, 2.ª edição revista, Universidade Católica Portuguesa, p. 164.

²⁷² Art. 21.º PLDAC6.

²⁷³ PRATS (2019), p. 93.

Estas diferenças em relação à diretiva poderão resultar em distorções no funcionamento do mercado do aconselhamento fiscal, ao tornar a comunicação em alguns EM mais favorável, criando o fenómeno de *intermediary shopping*.

Por motivos de limitação do espaço de que dispomos para esta dissertação, eliminámos a parte descritiva do regime do PLDAC6.

4.3.1. EXTENSÃO DO REGIME A MECANISMOS PURAMENTE INTERNOS

Apesar de o DUE não exigir aos EM que estes consagrem uma comunicação obrigatória de mecanismos sem conexão internacional, o legislador português escolheu fazê-lo²⁷⁴, tendo sido provavelmente influenciado pelo regime do DLCOE²⁷⁵.

A opção de extensão do âmbito objetivo, na nossa opinião, poderá ter consequências indesejáveis no OJ português. Em primeiro lugar, poderá ter um impacto negativo na eficiência administrativa²⁷⁶. Apesar de a comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal não ser uma novidade em Portugal, o escopo da diretiva tem um âmbito incontestavelmente mais alargado do que o DLCOE. Por isso, a AF terá de fazer um esforço acrescido de adaptação às novas exigências, visto que o fluxo de informações irá previsivelmente aumentar. Neste contexto, ir para além do exigido pelo DUE poderá ser demasiado ambicioso.

A par dos custos administrativos, esta opção também poderá tornar os custos de cumprimento mais onerosos para os obrigados, sem que com isso se consiga uma maior eficiência no cumprimento dos objetivos da diretiva²⁷⁷. Na nossa opinião, esta opção não respeita o princípio da proporcionalidade²⁷⁸.

Na teoria, a extensão da obrigação de comunicação a mecanismos puramente internos poderia eliminar as dificuldades conexas com a indeterminação de alguns conceitos da diretiva²⁷⁹. No entanto, na prática, as dificuldades manter-se-ão, uma vez

²⁷⁴ Nos casos em que estes se destinem, em função das suas características objetivas, a ser aplicados ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em território português. Cfr. art. 2.º, n.º 1, al. a) PLDAC6.

²⁷⁵ Que abrange mecanismos sem qualquer conexão internacional.

²⁷⁶ PRATS (2019), p. 93-95.

²⁷⁷ PRATS (2019), p. 95.

²⁷⁸ Ainda que tal opção não seja vedada pela diretiva. No mesmo sentido, vd. PRATS (2019), p. 96.

²⁷⁹ PRATS (2019), p. 95.

que será necessário efetuar uma distinção entre os dois tipos de mecanismos, porque apenas deverão ser comunicadas, por meio de uma troca automática, as informações que sejam relativas a mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços²⁸⁰. Caso contrário, a CCN seria sobrecarregada com informações sem utilidade para os outros EM²⁸¹. O legislador português, no PLDAC6²⁸², adotou uma solução que salvaguarda este potencial problema.

Outro aspeto que merece a maior atenção é o facto de, perante esta extensão, o TJUE ser competente, mesmo nos casos puramente internos, para se pronunciar sobre a interpretação do regime português. É jurisprudência assente do TJUE que, quando a legislação nacional utilize soluções de DUE, nas soluções que dê a situações puramente internas, existe um interesse manifesto²⁸³ da UE em garantir que os conceitos são interpretados de uma maneira uniforme, em qualquer condição em que sejam aplicáveis²⁸⁴.

4.3.2. CARACTERÍSTICAS-CHAVE

Quanto às características-chave das Categorias A²⁸⁵ e B²⁸⁶, o legislador português atuou para além do exigido na diretiva, prevendo a comunicação obrigatória de mecanismos não contemplados no regime da mesma.

Quanto às características-chave da Categoria C, a lista de jurisdições de países terceiros não cooperantes foi estendida²⁸⁷. Foi ainda reduzida a margem de incerteza no que diz respeito à definição de taxa quase zero, sendo esta uma taxa nominal inferior a 1% ou uma tributação efetiva igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido em Portugal²⁸⁸.

²⁸⁰ Art. 8.º-AB, n.º 13 e 14 DAC.

²⁸¹ Esta opção coaduna-se com o proposto no §10 pr. DAC 6.

²⁸² Art. 13.º PLDAC6.

²⁸³ Com esta intervenção do TJUE, pretendem-se evitar divergências de interpretação futuras.

²⁸⁴ Vd. TJUE, 17.07.1997, *Leur-Bloem*, C-28/95; TJUE, 15.01.2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00; e TJUE, 10.11.2011, *Foggia*, C-126/10, § 21.

²⁸⁵ Nomeadamente no art. 9.º, n.º 1, al. b) PLDAC6.

²⁸⁶ Nomeadamente no art. 9.º, n.º 2, als. b) e d) PLDAC6.

²⁸⁷ Art. 9.º, n.º 3, al. a), ii) PLDAC6 e Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro.

²⁸⁸ Art. 9.º, n.º 3, al. a), iii) PLDAC6.

Por último, quanto à Categoria E, o legislador português clarificou que apenas deverão ser comunicados os mecanismos que envolvam a utilização de regras de salvaguarda unilaterais não consagradas nas normas da OCDE²⁸⁹.

O legislador português definiu alguns conceitos indeterminados, que poderiam gerar bastante incerteza jurídica²⁹⁰. No entanto, continua a existir um grau de indeterminação relativamente a várias disposições do regime, o que poderá criar bastante litigância entre os contribuintes e a AF.

Quanto à previsão de características-chave adicionais, e à extensão de algumas das previstas na diretiva, parece-nos que o legislador tomou uma opção que poderá ter consequências negativas. Tendo em conta a possibilidade de *intermediaries shopping*, os intermediários que operem no mercado português poderão estar em desvantagem competitiva com os de outros mercados. Em situações transfronteiriças, será preferível contratar um intermediário que tenha de cumprir a obrigação de comunicação num EM que se tenha limitado a implementar o que é exigido pela diretiva.

Tendo em conta que o âmbito objetivo da diretiva já era dotado de grande amplitude, não nos parece que existisse esta necessidade de extensão do regime.

4.3.3. IMPOSTOS ABRANGIDOS

Relativamente aos impostos abrangidos pelo PLDAC⁶, quanto a mecanismos transfronteiriços, ou puramente internos, que se destinem a ser aplicados ou a produzir efeitos em Portugal, o legislador procedeu a uma extensão do âmbito da diretiva, estatutando que o IVA é um dos impostos abrangidos²⁹¹.

Visto que o DLOCE prevê que as vantagens relativas a este imposto tenham de ser comunicadas²⁹², parece-nos que o legislador não quis abdicar do acesso que tem vindo a ter a estas informações.

²⁸⁹ Art. 9.º, n.º 5, al. a) PLDAC⁶.

²⁹⁰ Como é exemplo a definição de taxa quase zero.

²⁹¹ Art. 4.º, al. a), iii) PLDAC⁶.

²⁹² Art. 2.º, n.º 2 DLOCE.

4.3.4. MECANISMOS A COMUNICAR JÁ DISPONÍVEIS

O legislador português seguiu inteiramente o regime da diretiva, no que diz respeito aos mecanismos transfronteiriços²⁹³. No entanto, quanto aos mecanismos puramente internos e aos que se destinem a ser aplicados ou a produzir efeitos em território português, o legislador previu que tenham de ser comunicados aqueles cujos primeiros passos de aplicação tenham ocorrido ou venham a ocorrer desde a data da publicação do diploma final²⁹⁴.

Verificamos que existe um tratamento desigual das situações transfronteiriças e domésticas, com a previsão de um horizonte temporal de mecanismos comunicáveis distinto para ambas as situações. No entanto, parece-nos existir uma justificação válida para esta ingerência ao princípio da igualdade. Face à impossibilidade de estatuir que apenas teriam de ser comunicados os mecanismos transfronteiriços implementados após a data da publicação do diploma final, uniformizando assim ambos os regimes, a única solução que respeitaria o princípio da não-retroatividade da lei fiscal seria a adotada pelo legislador português.

4.3.5. RELAÇÃO COM O SEGREDO PROFISSIONAL

A diretiva permite que cada EM tome as medidas necessárias para dispensar os intermediários da apresentação de informações, caso esta obrigação viole um dever de sigilo profissional legalmente protegido²⁹⁵. No entanto, na proposta em análise, o legislador português optou por não exercer essa possibilidade, tendo estatuído que o cumprimento das obrigações de comunicação prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os intermediários ou contribuintes estejam obrigados²⁹⁶. Com esta opção, foi totalmente retirado o sentido útil da possibilidade conferida pelo legislador europeu.

Vigoram em Portugal diferentes regimes de segredo profissional, com características díspares.

²⁹³ Art. 15.º, n.º 1, al. b) PLDAC6.

²⁹⁴ Que será até 30 de junho de 2020, art. 15.º, n.º 1, al. a) PLDAC6.

²⁹⁵ Art. 8.º-AB, n.º 5 DAC.

²⁹⁶ Art. 8.º, n.º 1 PLDAC6.

Nos termos do EOA, o advogado é obrigado a guardar segredo profissional²⁹⁷, relativamente a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções, ou da prestação dos seus serviços²⁹⁸.

Segundo o RGCISF, os membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições bancárias, assim como as pessoas que lhes prestem serviços, estão sujeitos a um dever de segredo profissional, que poderá cessar quando exista disposição legal que limite expressamente o dever de segredo²⁹⁹.

Segundo o EN, os notários devem guardar sigilo profissional sobre todos os factos e elementos cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções, sendo que os elementos cobertos pelo sigilo apenas poderão ser revelados nos termos previstos nas disposições legais³⁰⁰.

Segundo o EOROC, os revisores oficiais de contas devem respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais. No entanto, tal obrigação cede perante um dever legal de divulgação³⁰¹. Face à inexistência de uma ordem profissional de consultores e auditores, os mesmos regem-se, caso sejam simultaneamente revisores de contas, por este estatuto. Contudo, na maioria dos casos, as cláusulas de confidencialidade são estabelecidas perante cada cliente individual, contratualmente.

Segundo o CDCC, os contabilistas certificados estão obrigados ao sigilo profissional, sendo que esta obrigação cessará quando estes tenham sido de tal dispensados, por decisão judicial³⁰².

Segundo o EOSAE, os solicitadores estão obrigados a manter reserva sobre quaisquer matérias que lhes estejam confiadas. Só poderão revelar tais factos quando tal seja necessário para a defesa da dignidade, dos direitos e dos interesses próprios do solicitador, ou do cliente³⁰³.

²⁹⁷ Sendo de ressaltar que a obrigação de segredo existe independentemente de representação (judicial ou extrajudicial) e de remuneração.

²⁹⁸ Cfr. art. 92.º EOA.

²⁹⁹ Cfr. arts. 78.º e 79.º do RGCISF.

³⁰⁰ Cfr. art. 23.º EN.

³⁰¹ Cfr. art. 84.º EOROC.

³⁰² Cfr. art. 10.º CDCC.

³⁰³ Cfr. arts. 127.º e 141.º EOSAE.

Segundo o EOE, os economistas devem defender e fazer defender o seu sigilo profissional³⁰⁴.

A opção de o legislador português não prever, no PLDAC6, a possibilidade de dispensa da obrigação de comunicação tem sido muito criticada. A Ordem dos Advogados³⁰⁵ já demonstrou o seu descontentamento face a esta decisão. Na sua opinião, a obrigação declarativa sobrepõe-se ao sigilo profissional e “*coloca em causa o próprio Estado de Direito Democrático*”³⁰⁶.

Na nossa opinião, a escolha do legislador português constitui uma violação do direito de defesa dos contribuintes, e do direito ao segredo profissional dos advogados. O dever de guardar segredo profissional tem origem no princípio da confiança, no dever de lealdade do advogado, mas também na dignidade da advocacia e na sua função de interesse público³⁰⁷.

É verdade que, na maioria dos casos abrangidos pelo regime português, os advogados estarão numa fase preparatória do aconselhamento fiscal, e não numa fase litigiosa, em que tenham de representar os contribuintes em juízo. No entanto, consideramos que o direito de defesa dos contribuintes é violado, uma vez que laços essenciais de confiança entre estes e os seus representantes serão fortemente ameaçados.

Consideramos, ainda, que os regimes de segredo das outras profissões também deveriam ser salvaguardados, de forma a não criar distorções na livre concorrência no mercado do aconselhamento fiscal. Quanto aos auditores e consultores, na ausência de um segredo legalmente previsto, não estarão dispensados da comunicação, mesmo que o legislador português reverta a opção agora tomada, aquando da transposição.

Caso opte por prever a dispensa de comunicação, o legislador deverá esclarecer quais os deveres de sigilo profissional que se encontram protegidos ao abrigo do direito nacional, de forma a aumentar a segurança jurídica.

304 Cfr. art. 67.º EOE.

305 Em comunicado de 31 de maio de 2019, disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/comunicados/2019/comunicado-transposicao-da-directiva-ue-2018822/>.

306 *Idem*.

307 Cfr. STJ, 15.02.2018, P. 1130/14.7VLSB.L1.S1.

4.3.6. PEDIDO DE ESCLARECIMENTO

No PLDAC6, contrastando com o regime da diretiva, prevê-se a possibilidade de a AF notificar o intermediário ou o contribuinte obrigado, para que este, num prazo entre 10 a 20 dias, esclareça, aperfeiçoe ou complete as informações comunicadas³⁰⁸. No nosso entendimento, trata-se de uma solução bastante engenhosa adotada pelo legislador, que poderá prevenir bastante litigância nos tribunais. Ao invés de sancionar de imediato os responsáveis pela comunicação, por inexatidões ou omissões na informação comunicada, que muitas das vezes até poderão ser involuntárias³⁰⁹, é criada uma oportunidade de retificação da situação, que constituirá um reforço das garantias dos intermediários e contribuintes.

4.3.7. SANÇÕES

Os crimes tributários visam tutelar bens jurídicos com carácter patrimonial, excetuando algumas situações em que a tutela se dirige a funções alheias à tributação³¹⁰.

Em matéria de infrações tributárias, a lei subsidiariamente aplicável é o RGIT. Segundo o RGIT, as infrações tributárias dividem-se em crimes e contraordenações³¹¹. Tendo em conta a similitude do bem jurídico protegido na diretiva e no DLCOE – a transparência fiscal³¹², e que em ambos os casos está em causa um dever de colaboração e de cooperação, parece-nos que o incumprimento das disposições da diretiva consubstanciará, tal como o incumprimento das obrigações do DLCOE³¹³, uma contraordenação.

O legislador português seguiu esta opção³¹⁴. Às contraordenações serão aplicáveis as disposições do RGIT³¹⁵. Sendo o incumprimento do dever de comunicação uma infração tributária por omissão, esta considera-se praticada na data em que termine o

³⁰⁸ Art. 12.º, n.º 4 PLDAC6.

³⁰⁹ Tendo em conta a elevada complexidade do regime.

³¹⁰ Vd. SILVA, Germano Marques da (2018), *Direito Penal Tributário*, 2.ª Edição, Universidade Católica Editora, p. 32 e 33.

³¹¹ Vd. art. 2.º RGIT. Às contraordenações, são aplicáveis coimas, enquanto que aos crimes, são aplicáveis penas, cfr. PAIVA, Carlos (2017), *Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual*, 2.ª Edição, Almedina, p. 14.

³¹² Bem jurídico sem carácter patrimonial.

³¹³ Art. 17.º DLCOE.

³¹⁴ Art. 17.º PLDAC6.

³¹⁵ Art. 18.º PLDAC6.

prazo para o cumprimento da obrigação³¹⁶. Consideramos que a contraordenação tributária deverá ser punida a título de negligência³¹⁷. Contudo, reconhecemos que, pela natureza da obrigação, possa existir uma dificuldade acrescida em determinar quando a omissão será a este título.

Quanto aos limites mínimos e máximos das coimas previstas no anteprojeto, parece-nos que são aceitáveis³¹⁸ e que respeitam o exigido pela diretiva. Sugerimos que o valor da coima seja graduado em função de quatro fatores: i) do benefício económico que o agente retirou da prática da contraordenação; ii) de o agente se tratar de uma pessoa coletiva ou de uma pessoa singular; iii) de se tratar de uma omissão da comunicação ou de uma comunicação extemporânea e; iv) de se tratar de uma omissão dolosa ou de uma omissão negligente³¹⁹.

O pagamento da coima e o cumprimento da sanção acessória não poderão exonerar do cumprimento de qualquer das obrigações previstas na lei³²⁰. Perante outra opção do legislador, os objetivos da diretiva estariam em risco, uma vez que o contribuinte poderia preferir incorrer na sanção e proceder ao pagamento da coima, se isso o exonerasse da obrigação.

Por último, consideramos criticável o facto de o legislador português não ter incluído as sanções aplicáveis no corpo do RGIT. Na nossa opinião, todas as sanções tributárias deveriam estar previstas no RGIT, de modo a potenciar a articulação e coerência do sistema fiscal.

4.3.8. REGRA DE MINIMIS

Tanto o regime da diretiva, como o regime do PLDAC6, aplicam-se sem ter em conta os valores dos benefícios fiscais resultantes dos mecanismos. A previsão de uma regra *de minimis* foi equacionada³²¹, contudo a diretiva optou pela sua não inclusão.

³¹⁶ Cfr. art. 5.º RGIT.

³¹⁷ Cfr. art. 24.º RGIT.

³¹⁸ O legislador português respeitou os limites do art. 26.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 RGIT, aquando da redação do PLDAC6.

³¹⁹ Sendo alguns destes critérios sugeridos pelo art. 27.º RGIT.

³²⁰ Art. 19.º PLDAC6.

³²¹ OECD (2015), p. 38 e 39.

A previsão de uma regra *de minimis*³²² teria associadas várias vantagens. Em primeiro lugar, limitaria o âmbito de incidência objetiva e reduziria os riscos associados à postura de comunicação preventiva que os obrigados poderão adotar³²³. Adicionalmente, poderia atuar como um filtro de informações com pouca relevância, uma vez que apenas as transações que envolvessem maiores vantagens fiscais seriam comunicadas. Por fim, verificar-se-iam vantagens para os intermediários e contribuintes, que veriam os custos de cumprimento consideravelmente reduzidos.

Contudo, reconhecemos que poderia ter o efeito perverso de criar a ilusão de que a erosão da base, até um certo limiar de benefício fiscal, seria aceitável, sendo que nem sempre um reduzido benefício fiscal é indicador da falta de relevância da operação³²⁴. Também se poderia abrir possibilidades para a utilização da regra *de minimis* como uma ferramenta de planeamento fiscal. Por fim, criar-se-ia uma maior dificuldade administrativa no que diz respeito à aplicação do regime.

Não existe consenso quanto à bondade da introdução de uma regra *de minimis*³²⁵. Na nossa opinião, a previsão desta regra poderia ter mais desvantagens do que vantagens associadas. Para além disso, a sua implementação poderia comprometer fortemente o sucesso da obrigação de resultados imposta pelo DUE, visto que mecanismos transfronteiriços com relevância para outros EM poderiam não ser comunicados.

Consideramos que, tendo em conta as características-chave da diretiva, acaba por ser prevista uma regra *de minimis* de forma indireta. Salvo algumas exceções³²⁶, os mecanismos de valor reduzido acabam por não preencher as características-chave. Em relação a estas exceções, parece-nos que, na prática, terá de ser a própria AF a criar um *de minimis* interno administrativo. Assim, será possível analisar atempadamente as informações comunicadas, cumprindo os objetivos do DUE.

322 De forma a excluir mecanismos cujo valor de benefício fiscal não exceda um determinado montante, por se entender que os mesmos não têm um risco associado que justifique os custos de prevenção. Entende-se que a relação custo-benefício não é proporcional. Vd. PRATS (2019), p. 101.

323 Face ao risco de incumprirem as disposições do PLDAC6, comunicarem para além do devido.

324 E.g., poderá começar-se por testar um novo mecanismo fiscal numa “pequena escala”, e reproduzi-lo várias vezes.

325 A OCDE demonstrou a sua discordância, vd. OECD (2015), p. 39. Para autores como PRATS e para a CFE, a previsão de uma regra *de minimis* é essencial para assegurar o bom funcionamento do regime. Vd. PRATS (2019), p. 101 e Confederation Fiscale Europeenne (CFE) & Asia Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA), *Joint Opinion Statement FC 7/2015 and PAC 1/2015 on Mandatory Disclosure Rules (BEPS Action 12)*, abril de 2015, p. 4.

326 Principalmente no âmbito das Categorias D e E.

4.3.9. DISPENSA DE COMUNICAÇÃO – NOTIFICAÇÃO E PRAZO

O legislador português optou por não prever uma dispensa da obrigação de comunicação nos casos em que esta viole um dever de sigilo³²⁷. No entanto, como julgamos que tal opção deve ser revertida, há que ter em conta que o legislador português deve tomar as medidas necessárias para que, perante a invocação do sigilo profissional, os intermediários notifiquem outro intermediário ou o próprio contribuinte relevante das suas obrigações de comunicação³²⁸.

Neste sentido, sugerimos que se preveja que a dispensa do intermediário, e a consequente liberação de qualquer sanção pelo incumprimento, apenas tenha eficácia quando este comprovar que notificou outro intermediário ou o contribuinte. Para o efeito, deverá ser apresentada prova desta notificação. Tendo em conta a liberdade de prova, caberá ao juiz verificar se a comunicação foi suficiente. Em termos puros, a mera prova testemunhal seria suficiente. No entanto, tendo em conta o regime do PLDAC³²⁹, e privilegiando uma coerência de meios de prova, entendemos que deverá ser apresentada prova documental.

Na nossa opinião, o envio de comunicação por correio eletrónico seria suficiente para o cumprimento da obrigação do intermediário. No entanto, referimos que a carta registada com aviso de receção, forma de notificação privilegiada no OJ português³³⁰, acautelará de forma mais intensa os direitos do intermediário, dissipando os riscos de o contribuinte alegar que não foi informado.

Quanto ao prazo de 30 dias para a comunicação, julgamos que este apenas deverá começar a correr a partir do dia em que o contribuinte for notificado.

³²⁷ Vd. cap. 4.3.5.

³²⁸ Art. 8.º-AB, n.º 5 DAC 6.

³²⁹ Nos casos de obrigação múltipla de comunicação, o legislador exige que seja apresentada prova documental à AF de que as informações já foram comunicadas a outro EM, cfr. arts. 10.º, n.º 5 e 11.º, n.º 5 PLDAC6.

³³⁰ Art. 35.º CPPT.

5. CONCLUSÕES

- I. A DAC 6 surge num contexto em que os EM enfrentam grandes dificuldades no combate à fraude e evasão fiscal. Com o intuito de promover a transparência fiscal, a diretiva permite que os EM disponham de um conjunto mais alargado de informações sobre esquemas de planeamento fiscal, permitindo-lhes reagir atempada e preventivamente a esses esquemas.
- II. A obrigação de comunicação incide apenas sobre mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços, cujo potencial de agressividade esteja sinalizado pelo preenchimento de uma ou mais das características-chave previstas na diretiva.
- III. A obrigação recai sobre os intermediários ou, em algumas circunstâncias excecionais, sobre os contribuintes relevantes.
- IV. Em nosso entender, a troca automática de informações, e as obrigações a si associadas, devem refletir um equilíbrio entre os vários interesses em causa e respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes.
- V. Apesar de a diretiva não ter efeitos retroativos nem retrospectivos, entendemos que nos casos em que os EM, aquando da transposição, forem para além do estabelecido na diretiva, estaremos perante uma situação de retrospectividade da lei interna, uma vez que as expectativas dos contribuintes serão defraudadas.
- VI. As alterações legislativas impulsionadas pela informação descoberta ao abrigo do regime da diretiva não respeitarão o princípio da segurança e da certeza jurídica, sempre que não sejam publicitadas e precedidas de discussão pública.

- VII. O direito à defesa não será protegido de forma plena, sem que o direito à confidencialidade e ao segredo estejam salvaguardados. É condição necessária para o sucesso da assessoria jurídica que os clientes possam confiar nos profissionais que contratam.
- VIII. A diretiva potencia a criação de desigualdades de tratamento entre as várias profissões, sendo incerto quais poderão beneficiar da isenção conexa com o segredo profissional.
- IX. Os EM terão de implementar uma solução de equilíbrio entre a salvaguarda do direito à não autoincriminação e a eficácia do regime da diretiva.
- X. A obrigação de comunicação imposta consubstancia uma ingerência ao direito à privacidade. No entanto, estamos perante uma limitação proporcional e aceitável deste direito.
- XI. Não existe violação do direito de propriedade, uma vez que o regime da diretiva apenas impõe uma obrigação de comunicação, não implicando que os contribuintes não possam realizar o seu planeamento fiscal.
- XII. Em nosso entender, o regime da diretiva, na sua pureza, não viola os direitos fundamentais dos contribuintes. No entanto, dada a ampla margem de conformação conferida aos EM, será necessário ter bastante cautela aquando da transposição da diretiva.
- XIII. Caberá, assim, a cada EM tomar as opções necessárias para salvaguardar o respeito pelos princípios e direitos fundamentais do DUE.
- XIV. As opções deverão ser tomadas sem perder a perceção da importância central que um mecanismo como a comunicação obrigatória de esquemas de planeamento fiscal desempenha para o aumento da transparência fiscal, e para o combate contra a fraude e evasão fiscal.

LISTA BIBLIOGRÁFICA

MONOGRAFIAS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS

ANDRADE, Manuel da Costa, *Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário: ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional*, Boletim de Ciências Económicas, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Vol. LVII, Tomo I (2014)

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

BAKER, Philip, *The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes*, Intertax, 43 Kluwer Law International BV 1 (2015)

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

BLUM, Daniel W., *At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 2*, 59 European Taxation 6 (2019)

CACHIA, Franklin, *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, 27 EC Tax Review 4 (2018)

CANOTILHO, J.J. Gomes (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina

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

ČIČIN-ŠAIN, Nevia, *New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer?*, 11 World Tax Journal 1 (2019)

CALVO, D. Martín-Abril y, *Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes*, Contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos, Madrid, N.º 427 (2018)

CLAPPERS, Tim & MAC-LEAN, Philip, *Tax Avoidance in the Spotlight: the EU Mandatory Disclosure Rules and Their Impact on Asset Managers and Private Equity*, 21 Derivatives & Financial Instruments 3 (2019)

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

DOURADO, Ana Paula (2010), *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora

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

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

FEINSCHREIBER, Robert & KENT, Margaret, *The OECD Challenges Aggressive Tax Planning: A Moving Target*, 79 *Tax Notes International* 12 (2015)

FLORA, Menita Giusy De, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, 45 *Intertax* 6/7 (2017)

GRIBNAU, Hans, *Legal Certainty: A Matter of Principle*, Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series, N.º 12 (2014)

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

LYNCH, Fionnuala, *New EU Tax Disclosure Rules: Cause for Concern?*, 45 *Tax Planning International Review* 8 (2018)

MÁRQUEZ, Patricia Lampreave, *El Intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas*, *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, N.º 39 (2018)

MARTINS, Ana Maria Guerra (2012), *Manual de Direito da União Europeia*, Almedina

MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui (2017), *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. I, 2.^a edição revista, Universidade Católica Portuguesa

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

O'SHEA, Tom, *European Union – New EU Directive for Reporting Some Cross-Border Arrangements*, 91 *Tax Notes International* 9 (2018)

PAIS, Sofia Oliveira (2012), *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia*, Almedina

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

PAIVA, Carlos (2017), *Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual*, 2.^a Edição, Almedina

PISTONE, Pasquale, *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, 6 *World Tax Journal* 1 (2014)

PRATS, Francisco Alfredo García, *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*, AEDAF, Paper n.º 14 (2019)

SILVA, Germano Marques da (2017), *Direito Processual Penal Português*, 2.^a Edição, Universidade Católica Editora

SILVA, Germano Marques da (2018), *Direito Penal Tributário*, 2.^a Edição, Universidade Católica Editora

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, N.º 5, 3.^a Edição, Almedina (2010)

SOUSA, Jorge Lopes de Sousa & M. S. SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4.^a Edição, Áreas Editora (2010)

TERRA, Ben & WATTEL, Peter (2018), *European Tax Law – Volume 1: General Topics and Direct Taxation*, 7.^a edição, Wolters Kluwer

TRIDIMAS, Takis (2000), *The General Principles of EC Law*, Oxford EC Law Library, Oxford University Press

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

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

VOJE, Jasna, *EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements*, 57 European Taxation 5 (2017)

OUTROS DOCUMENTOS

Council of Europe, Venice Commission, *The Rule of Law Checklist*, maio de 2016

European Commission, *Tax Uncertainty: Economic Evidence & Policy Responses*, Taxation Papers, N.º 67, 2017

OECD (2003), *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, Centre of Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, OECD Publishing, Paris

OECD (2015), *BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules – Public Discussion Draft*, OECD Publishing, Paris, 11 de maio de 2015

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

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

DOCUMENTOS DISPONÍVEIS NA INTERNET

Allen & Overy, *DAC6 – Mandatory disclosure tax reporting, what does it mean for you*, 18 de julho de 2018, disponível em <https://www.aohub.com/aohub/publications/dac6-mandatory-disclosure-tax-reporting?nav=FRbANFucS95NMLRN47z%2BeeOgEFCt8EGQ71hKXzqW2Ec%3D&key=BcJlhLtdCv6/JTDZxvL23TQa3JHL2AIGr93BnQjo2SkGJpG9xDX7S2thDpAQsCconWHAwe6cJlrrH1E07STCrUKIYbf2%2B19>

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

Clifford Chance, *Look Out – Why New EU Tax Reporting Requirements are Ahead*, junho de 2018, disponível em https://www.cliffordchance.com/briefings/2018/06/look_out_why_neweutaxreportingrequirement.html

DLA Piper, *EU adopts directive on mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes: key takeaways*, Global Tax Alert, 22 de março de 2019, disponível em <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2018/03/eu-adopts-directive-on-mandatory-disclosure-of-aggressive-tax-planning-schemes-key-takeaways/>

DLA Piper, *Portuguese EU Mandatory Disclosure Rules draft legislation*, Global Tax Alert, 21 de junho de 2019, disponível em <https://www.dlapiper.com/en/netherlands/insights/publications/2019/06/global-tax-alert-portuguese-eu-mandatory-disclosure-rules-draft-legislation/>

DODWELL, Bill, *Too Wide a Net*, Tax Adviser Magazine, Sutton, junho de 2018, disponível em <https://www.taxadvisermagazine.com/article/too-wide-net>

Ernst & Young, *Council of the EU reaches an agreement on new mandatory transparency rules for intermediaries and taxpayers*, Global Tax Alert, março de 2018, disponível em <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--council-of-the-eu-reaches-an-agreement-on-new-mandatory-transparency-rules-for-intermediaries-and-taxpayers>

Ernst & Young, *EU publishes Directive on new mandatory transparency rules for intermediaries and taxpayers*, Global Tax Alert, junho de 2018, disponível em <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--eu-publishes-directive-on-new-mandatory-transparency-rules-for-intermediaries-and-taxpayers>

Ernst & Young, *The European Union's Mandatory Regime – a roundtable discussion*, junho de 2018, 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)

KAESER, Christian, *DAC 6 Reporting Requirements Pose Numerous Compliance Problems*, International Tax Review, dezembro de 2018, disponível em <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3841749/DAC-6-reporting-requirements-pose-numerous-compliance-problems.html?ArticleId=3841749>

KPMG, *EU Directive on administrative cooperation in the field of taxation – introduction of mandatory disclosure rules*, Tax Alert, junho de 2018, disponível em <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2018/05/pl-Tax-Alert-KPMG-2018-06->

05-EU-Directive-on-administrative-cooperation-in-the-field-of-taxation-introduction-of-mandatory-disclosure-rules.pdf

PATZNER, Andreas, *German draft bill implementing the EU Mandatory Disclosure Rules for certain Tax Arrangements (DAC 6)*, KPMG Fund News, janeiro de 2019, disponível em <http://www.kpmgfundnews.eu/germany/2019/01/german-draft-bill-implementing-the-eu-mandatory-disclosure-rules-for-certain-tax-arrangements-dac-6/>

PwC, *EU finance ministers agree on mandatory disclosure for intermediaries (DAC6)*, EU Direct Tax Newsalert, 13 de março de 2018, disponível em https://news.pwc.be/wp-content/uploads/2018/03/PwC-EUDTG-Newsalert-13-March-2018-ECOFIN-Councils-political-agreement_-on-mandatory-disclosure-rules-for-intermediaries-1.pdf

PwC, *DAC6 – EC’s feedback on the questions raised by Member States*, EU Direct Tax Newsalert, 30 de outubro de 2018, disponível em <https://news.pwc.be/dac6-ecs-feedback-on-the-questions-raised-by-member-states/>

Norton Rose Fulbright, *DAC 6: new EU tax disclosure rules, Mandatory reporting of cross-border transactions for taxpayers and intermediaries*, setembro de 2018, disponível em <https://www.nortonrosefulbright.com/en/knowledge/publications/0bd7dc5e/dac-6-new-eu-tax-disclosure-rules>

NOUWEN, Martijn & EIJDEN, Arjo van, *The new transparency rules for intermediaries and companies lead to a complete chaos*, Kluwer International Tax Blog, julho de 2017, disponível em <http://kluwertaxblog.com/2017/07/14/new-transparency-rules-intermediaries-companies-lead-complete-tax-chaos/>

RAJATHURAI, Brin & H. Gunson, *The new EU tax disclosure regimes: practical challenges*, Tax Journal, junho de 2018, disponível em <https://www.taxjournal.com/articles/new-eu-tax-disclosure-rules-practical-challenges-28062018>

VALENTE, Piergiorgio & HAYES, Ian, *Tax Intermediaries Disincentives: Discrimination on the Basis of Profession?*, Kluwer International Tax Blog, Wolters Kluwer, março de 2017, disponível em <http://kluwertaxblog.com/2017/03/06/tax-intermediaries-disincentives-discrimination-basis-profession/>

LISTA JURISPRUDENCIAL

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

Acórdão de 17 de dezembro de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70

Acórdão de 19 de janeiro de 1982, *Ursula Becker*, 8/81

Acórdão de 18 de maio de 1982, *AM & S*, 155/79

Acórdão de 15 de dezembro de 1987, *Países Baixos/Comissão*, 326/85

Acórdão de 5 de março de 1996, *Brasserie du Pêcheur*, C-46/93 e C-48/93

Acórdão de 17 de julho de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95

Acórdão de 15 de janeiro de 2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00

Acórdão de 24 de setembro de 2002, *Falck e Acciaierie di Bolzano/Comissão*, C-74/00 P e C-75/00 P

Acórdão de 29 de abril de 2004, *Sudholz*, C-17/01

Acórdão de 26 de abril de 2005, *Goed Wonen*, C-376/02

Acórdão de 26 de junho de 2007, *Ordre des barreaux francofones et germanophones e o.*, C-305/05.

Acórdão de 29 de janeiro de 2008, *Promusicae*, C-275/06

Acórdão de 18 de novembro de 2008, *Förster*, C-158/07

Acórdão de 14 de setembro de 2010, *Akzo Nobe Chemicals and Akros Chemicals*, C-550/07 P

Acórdão de 9 de novembro de 2010, *Volker und Markus Schecke and Eifert*, C-92/09 e C-93/09

Acórdão de 10 de novembro de 2011, *Foggia*, C-126/10

Acórdão de 1 de outubro de 2015, *Bara e o.*, C-201/14

Acórdão de 27 de setembro de 2017, *Puškár*, C-73/16

Acórdão de 13 de fevereiro de 2019, *Human Operator*, C-434/17

TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM

Acórdão de 8 de junho de 1976, *Engel e o. c. Países Baixos*, Processo 5100/71

Acórdão de 25 de fevereiro de 1993, *Funke c. France*, Processo 10828/84

Acórdão de 10 de setembro de 2002, *Allen c. Reino Unido*, Processo 76574/01

Acórdão de 5 de abril de 2011, *H.B. c. Suíça*, Processo 31827/96

Acórdão de 6 de dezembro de 2012, *Michaud c. France*, Processo 12323/11

Acórdão de 12 de julho de 2013, *Allen c. Reino Unido*, Processo 25424/09

Acórdão de 16 de junho de 2015, *Van Weerelt c. Países Baixos*, Processo 784/14

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Acórdão de 15 de fevereiro de 2018, P. 1130/14.7VLSB.L1.S1