



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A SEXTA ALTERAÇÃO À DIRETIVA DE
TROCA DE INFORMAÇÕES:**

**A Comunicação Obrigatória de Esquemas de
Planeamento Fiscal e o seu Impacto nos Direitos
Fundamentais**

Carlos José de Aguiar Moniz Afonso

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Dissertação de Mestrado em Direito na Área de Direito Fiscal

Sob a orientação do Doutor João Félix Pinto Nogueira

A SEXTA ALTERAÇÃO À DIRETIVA DE TROCA DE INFORMAÇÕES:

A Comunicação Obrigatória de Esquemas de Planeamento Fiscal e o seu Impacto nos Direitos Fundamentais

Carlos José de Aguiar Moniz Afonso

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

Agradecimentos

Ao Doutor João Nogueira, por ter acreditado em mim, pelo essencial suporte e críticas, pela disponibilidade e motivação constantes.

À minha família, pelo amor incondicional, por todo o apoio e pelo exemplo que são para mim.

À Inês, por ser a pessoa fantástica que é, por estar comigo no melhor e no pior e por fazer parte da minha felicidade.

Ao Fernando Duarte, por ser referência e por todos os conselhos.

Aos meus amigos, por tornarem a vida melhor e lhe darem mais sentido.

À Faculdade Católica Portuguesa, por me ter feito evoluir.

A Coimbra, que será sempre a minha Casa.

RESUMO

A nossa dissertação versa sobre a sexta alteração à Diretiva de Troca de Informações. Tal alteração tem na sua base a Ação 12 do BEPS, através da qual a OCDE propõe um novo paradigma de relacionamento entre administrações fiscais e contribuintes marcado por uma grande transparência.

Após um exame do respetivo regime, a dissertação centrar-se-á na análise do impacto do mesmo nos direitos fundamentais das pessoas obrigadas à comunicação, nomeadamente no que concerne à certeza jurídica, ao direito ao aconselhamento jurídico e ao direito à não autoincriminação. Em nossa opinião, e do ponto de vista de um juízo de concordância prática, o fim da tutela do sistema fiscal deverá prevalecer diante pontuais e ultrapassáveis défices de certeza jurídica. Deve também preponderar sobre o dever de sigilo profissional, exceto quando tal obste ao direito de defesa. Terá necessariamente de ceder perante o direito à não autoincriminação, já que a sua proteção deve ser absoluta.

Por fim, a dissertação concluirá com uma análise do anteprojeto que visa transpor a Diretiva, propondo ao legislador português algumas medidas a adotar aquando da sua implementação.

Palavras-chave: *Mandatory Disclosure Rules*; Ação 12 do BEPS; União Europeia; Troca de Informações; Certeza Jurídica; Direito ao Aconselhamento Jurídico; Não Autoincriminação.

ABSTRACT

Our thesis discusses the sixth amendment to the Administrative Cooperation Directive. Such amendment is based on BEPS Action 12, in which the OECD proposes a new relationship model between tax administrations and taxpayers characterized by increased transparency.

After reviewing the regime, the dissertation will be focused on the admendment's impact on the fundamental rights of the people obliged to mandatory disclosure rules, in particular, in what concerns to legal certainty, the right to legal advice and the privilege against self-incrimination. In our view, and based on a balancing exercise, the safeguard of the tax systems should prevail over ocasional deficits of legal certanty. It should also prevail over professional secrecy, except in what concerns the right to defense. It shall necessarily be adjusted in what concerns the need to fulfil the right not to self-incriminate oneself, since its protection must be comprehensive.

We conclude with an analysis of the preliminary draft that intends to transpose the Directive, proposing a number of measures to be taken by the portuguese lawmaker.

Keywords: *Mandatory Disclosure Rules; BEPS Action 12; European Union; Information Exchange; Legal Certainty; Right to Legal Advice; Privilege Against Self-Incrimination.*

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	9
1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1. Contextualização.....	11
1.2. Objeto.....	12
1.2.1. Delimitação positiva.....	12
1.2.2. Delimitação negativa	12
1.3. Metodologia e bibliografia.....	12
1.4. Sequência	13
2. O REGIME DA DIRETIVA	14
2.1. <i>Rationale</i>	14
2.2. O regime	14
2.2.1. Âmbito de aplicação objetivo	14
2.2.1.1. As categorias	15
2.2.1.2. O teste do benefício principal.....	16
2.2.2. Âmbito de aplicação subjetivo	18
2.2.3. Âmbito de aplicação territorial.....	19
2.2.4. Âmbito de aplicação temporal.....	20
2.2.5. Consequências do incumprimento.....	21
3. IMPACTO NOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS OBRIGADOS À COMUNICAÇÃO	22
3.1. Introdução	22
3.2. Direito à certeza jurídica	22
3.2.1. Défices em termos de certeza jurídica.....	23
3.2.1.1. A ausência de uma definição de planeamento fiscal agressivo.....	23
3.2.1.2. A opção por definições amplas e conceitos indeterminados.....	23
3.2.2. O teste do benefício principal.....	25

3.2.3.	A alegada retroatividade	25
3.2.4.	Apreciação	27
3.3.	O direito ao aconselhamento jurídico	27
3.3.1.	A existência de um dever de sigilo profissional	28
3.3.2.	A ausência de harmonização	30
3.3.3.	Apreciação	30
3.4.	Direito à não autoincriminação	31
3.4.1.	Entre o planeamento fiscal agressivo e a evasão fiscal	31
3.4.2.	A proteção da CEDH e do TEDH	32
3.4.3.	Intermediários e o <i>nemo tenetur</i>	34
3.4.4.	As soluções propostas para a colisão	35
3.4.5.	Apreciação	36
3.5.	Conclusões intermédias	36
4.	RECOMENDAÇÕES AO LEGISLADOR PORTUGUÊS	38
4.1.	Uma transposição de máximos	38
4.2.	O dever de sigilo profissional	40
4.3.	A divulgação pública de esquemas considerados “agressivos”	41
4.4.	Disposições transitórias	42
4.5.	O regime sancionatório	43
5.	CONCLUSÕES	45
	BIBLIOGRAFIA	48
I.	Livros e artigos científicos	48
II.	Documentos eletrónicos e outros	53
III.	Jurisprudência	56

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

§	Parágrafo
Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
Al.	Alínea
Art.	Artigo
AT	Administração Tributária e Aduaneira
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Erosão da Base e Transferência de Lucros)
CDCC	Código Deontológico dos Contabilistas Certificados
CE	Comissão Europeia
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
Cfr.	Conforme
CRP	Constituição da República Portuguesa
CRS	<i>Common Reporting Standard</i> (Padrão Comum de Relatório)
DAC	<i>Directive on Administrative Cooperation</i> (Diretiva troca de informações)
DAE	Diretiva antielisão
DL	Decreto-lei
DUE	Direito da União Europeia
EM	Estado Membro
EN	Estatuto do Notariado
EOA	Estatuto da Ordem dos Advogados
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EOSAE	Estatuto da Ordem dos Solicitadores e Agentes de Execução
FACTA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i> (Lei relativa à comunicação de contas estrangeiras)
G20	Grupo dos 20
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MDR	<i>Mandatory Disclosure Rules</i>

	(Regras de comunicação obrigatória de informações)
no.	número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
op. cit	<i>opus citatum</i> (da obra citada)
p.	página
pp.	páginas
Proc.	Processo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
segs.	seguintes
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UCP – CRP	Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto
UE	União Europeia
V.d.	Vide
V.g.	<i>Verbi Gratia</i> (Por exemplo)
Vol.	Volume

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

A crise financeira de 2008, aliada à divulgação pública de esquemas de planeamento fiscal agressivo com o recurso a paraísos fiscais por parte das empresas multinacionais, conduziram a uma mudança de paradigma no seio do Direito Fiscal Internacional.

A OCDE (a pedido do G20) desenvolveu um conjunto alargado de iniciativas destinadas a fazer face à erosão da base tributável e à transferência dos lucros (*BEPS*), com o propósito de restaurar coerência, transparência e substância no sistema fiscal internacional¹. Emerge uma cooperação internacional sem precedentes, em que se pretende que o bilateralismo dê lugar ao multilateralismo².

Introduziu-se uma verdadeira mudança de paradigma no que diz respeito ao relacionamento entre as administrações fiscais e os contribuintes. Antes, caminhava-se no sentido de um estreitamento de tais relações através da criação de um ambiente em que aqueles últimos iriam voluntariamente cumprir e cooperar com as primeiras (*Cooperative Compliance Programmes*), numa lógica de reciprocidade³. Todavia, o *BEPS* privilegiou a adoção de regras de comunicação obrigatória de informações relativas a esquemas fiscais (*Mandatory Disclosure Rules*)⁴. Propõe-se, assim, um novo patamar de exigência no que respeita à observância de deveres de cooperação por parte de contribuintes e intermediários, afetando sem precedentes a relação entre ambos e a atividade profissional destes últimos.

As recomendações do *BEPS* 12 foram positivadas pela União Europeia, através da sexta alteração à Diretiva de Troca de Informações⁵. Tal Diretiva deve ser implementada pelos diversos EMs até 31 de dezembro de 2019⁶.

¹ Cfr. OCDE (2013), “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, *OECD Publishing*, p. 5.

² Vd. P. PISTONE, “*Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*”, *World Tax Journal*, 2014. AVI YONAH R. S. & XU H., “*Evaluating BEPS*”, *Erasmus Law Review*, Vol 10, nº1, 2017.

³ Vd. OCDE, (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, *OECD Publishing*. OCDE (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, *OECD Publishing*.

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

⁵ 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. Na ausência de indicação em contrário, qualquer referência a “Diretiva” deve considerar-se feita para esta Diretiva.

⁶ Cfr. art. 8º-AB/12 da Diretiva.

1.2. Objeto

1.2.1. Delimitação positiva

Esta tese centra-se na sexta alteração à Diretiva troca de informações, já citada.

A dissertação visa, através de um exame cuidado do regime da Diretiva, avaliar criticamente o impacto da mesma nos direitos fundamentais dos obrigados tributários.

Por último, analisaremos o anteprojeto do diploma que visa transpor a Diretiva, propondo ao legislador português algumas medidas que poderia adotar aquando da sua implementação.

1.2.2. Delimitação negativa

O nosso estudo será focado na Diretiva, pelo que não indagaremos sobre quaisquer outras iniciativas, mesmo que prossigam objetivos similares, tanto ao nível internacional (v.g. tratados *FATCA*, *CRS*, etc, ...), como europeu (nomeadamente as anteriores alterações à *DAC*). Pela mesma razão, não examinaremos os vários regimes internos de comunicação obrigatória, inclusive o português.

Não iremos analisar as diversas iniciativas do *BEPS Action Plan*, (ainda que faremos, sempre que necessário, breves referências à Ação 12).

Faremos uma seleção dos direitos fundamentais mais relevantes para efeitos da Diretiva. Excluiremos vários direitos, como o direito à livre iniciativa económica, porquanto, apesar da obrigação de comunicação poder tornar menos atrativa a implementação de determinados esquemas transfronteiriços, tal ingerência é justificada por razões válidas de interesse geral reconhecidas pela União. Do mesmo modo, não se parecem colocar problemas ao nível do direito à privacidade e à proteção de dados, já que tais interferências se situam em consonância com as exceções e restrições providenciadas pelas várias fontes primárias e secundárias de Direito Europeu e pela jurisprudência relevante.

1.3. Metodologia e bibliografia

O trabalho partiu de um exame cuidado das disposições da Diretiva, o qual foi complementado com uma análise doutrinal e jurisprudencial, bem como com uma revisão cuidada dos documentos relevantes de várias organizações internacionais e entidades.

Na redação seguimos o manual de estilo da UCP – CRP.

1.4. Sequência

No capítulo seguinte, procederemos a uma análise detalhada do regime previsto na Diretiva.

No capítulo 3, problematizaremos as possíveis implicações da medida para os direitos fundamentais dos obrigados à comunicação.

No capítulo 4, procuraremos analisar o anteprojeto do diploma que visa a transposição da Diretiva e tecer algumas recomendações que o legislador português poderá ter em consideração aquando da transposição da iniciativa.

Terminaremos com as devidas conclusões.

2. O REGIME DA DIRETIVA

2.1. *Rationale*

A Diretiva implementa pela primeira vez, no espaço europeu, um sistema comum de regras de comunicação obrigatória de informações relativas a mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal. De acordo com o mesmo regime, tais informações são trocadas obrigatória e automaticamente entre as autoridades fiscais dos EMs, através da rede comum de comunicações (CCN)⁷.

Esta medida visa um reforço do mercado interno⁸ através de uma deteção atempada de esquemas fiscais potencialmente agressivos⁹, permitindo aos EM uma mais rápida reação contra os mesmos. Tem ainda um notório efeito dissuasor, procurando que intermediários e usuários diminuam ou prescindam da adoção de tais construções jurídicas¹⁰.

2.2. O regime

2.2.1. Âmbito de aplicação objetivo

A obrigação de comunicação existe quando um esquema de planeamento fiscal preencher pelo menos uma das características-chave descritas no Anexo 4 da Diretiva¹¹. Tal obrigação apenas surgirá quando as características-chave da categoria A, da categoria B e da categoria C, ponto 1, alínea b), subalínea i), e alíneas c) e d) satisfaçam

⁷ Cfr. os pontos 11 e 12 do preâmbulo da Diretiva.

⁸ De acordo com a Comissão, este é "...atualmente minado pelo uso de esquemas potencialmente agressivos, uma vez que estes dão origem a distorções de mercado e resultam numa carência de justiça" (tradução nossa). "Comission staff working document impact assessment accompanying the document proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, SWD/2017/0236 final - 2017/0138 (CNS)", p. 32. Vd. também BLUM, D. W. & LANGER A., "At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law: Part 1", *European Taxation*, Vol 59, no. 6 (2019), p. 287.

⁹ Cfr. o ponto 2 do preâmbulo da Diretiva.

¹⁰ Para mais desenvolvimentos sobre os objetivos visados, CALDERÓN CARRERO, J. M., "El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las "EU tax disclosure rules y sus implicaciones", *Quincena fiscal*, no. 10 (2018), p. 41.

¹¹ Cfr. pontos 19 e 20 do art. 3º da Diretiva.

cumulativamente o “teste do benefício principal”¹². As restantes características-chave prescindem da verificação do referido teste para dar lugar ao surgimento da obrigação.

Relativamente aos impostos abrangidos, é de notar que a Diretiva apenas abarca os impostos diretos¹³.

2.2.1.1. As categorias

A Diretiva prevê cinco categorias de características-chave, através das quais é possível determinar quais os esquemas que deverão ser comunicados às administrações tributárias.

Na categoria A estão definidas características-chave genéricas¹⁴, compreendendo i) a estipulação contratual de uma cláusula de confidencialidade, ii) a inclusão de taxas prémio/taxas de contingência e iii) a utilização de mecanismos standardizados.

A categoria B diz respeito a características-chave específicas, nomeadamente, i) a utilização de perdas para a redução de encargos fiscais, ii) a conversão de rendimentos e iii) as operações circulares que resultem num “carrossel” de fundos (*round-tripping*) sem substância económica.

A categoria C, refere-se a características-chave específicas relacionadas com operações transfronteiriças que envolvam a dedutibilidade de pagamentos entre duas empresas relacionadas quando o recebimento esteja sujeito i) a uma taxa de zero ou quase zero, ii) a uma isenção total de imposto ou iii) a um regime preferencial.

Dentro da categoria C, são também listadas operações suscetíveis de desencadear a obrigação de comunicar sem a observância do teste do benefício principal: i) o pagamento feito a uma empresa associada que não é residente para efeitos fiscais em nenhuma jurisdição fiscal ou ii) residente em jurisdição não cooperante, iii) a existência de deduções sobre a mesma depreciação de um ativo em mais do que uma jurisdição, iv) a eliminação ou atenuação da dupla tributação em mais do que uma jurisdição e v) a transferência de ativos com uma diferença material no montante reconhecido pelas jurisdições envolvidas na operação.

¹² Cfr. o anexo 4 da Diretiva.

¹³ Cfr. art. 2º da Diretiva.

¹⁴ Sobre a diferença entre estas e as características-chave específicas vd. *BEPS Action 12*, §91.

A categoria D indica características-chave específicas relativas a mecanismos que visem i) evitar a obrigação de comunicação de informações relativas a contas financeiras ou ii) impedir a identificação do beneficiário efetivo.

Por último, a categoria E refere-se a características-chave específicas relativas a preços-transferência, designadamente, a mecanismos que envolvam i) a utilização de regras de salvaguarda unilaterais, ii) a transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar e iii) as reestruturações intra-grupo das quais resulte uma redução superior a 50% dos resultados anuais projetados antes de juros e impostos (EBIT).

Pelo exposto, parece-nos que as características-chave geralmente apontam para situações que envolvem esquemas elaborados que são, tendencialmente, adquiridos por operadores com avultados recursos económicos, pelo que a obrigação de comunicação deverá recair, essencialmente, sobre as grandes empresas multinacionais¹⁵.

2.2.1.2. O teste do benefício principal

O teste será satisfeito “... se for possível determinar que a obtenção de uma vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo”¹⁶.

A avaliação exigida é diferente da pressuposta pelo “teste do propósito principal” presente na regra geral antiabuso constante da DAE¹⁷, porquanto aqui apenas se pretende confrontar o valor da vantagem fiscal esperada com quaisquer outros benefícios comerciais suscetíveis de advir do mecanismo¹⁸.

¹⁵ “*Small companies and individuals (unless particularly wealthy) would not normally have the resources to seek out sophisticated tax advice. So, by effect, it can be assumed that the reporting obligation would mostly affect – where there is a shift in the liability – big corporate taxpayers or very wealthy individuals.*” CACHIA F., “*Tax transparency for intermediaries: the mandatory disclosure rules and its EU impact*”, *EC tax review*, Vol. 27, no. 4 (2018), pp. 212 e 213.

¹⁶ Cfr. Anexo 4 da Diretiva.

¹⁷ Art. 6º da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno. Para desenvolvimentos, BÁEZ MORENO, A., “*A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dzodzi line of cases*”, *British Tax Review*, no. 1 (2016), pp. 143-151. DE BROE, L. & BECKERS, D., “*The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive : an analysis against the wider perspective of the European Court of Justice's case law on abuse of EU law*”, *EC Tax Review*, Vol. 26, no. 3 (2017), pp. 133-144.

¹⁸ Diferentemente, o “teste do propósito principal” só será satisfeito se o propósito ou um dos propósitos principais da operação foi o de obter uma vantagem ilegítima, contrária ao sistema jurídico, tratando-se de

A nosso ver, o t3pico mais controvertido prende-se com o facto de o teste apenas ter de ser satisfeito relativamente a mecanismos que se enquadrem em apenas algumas das “caracter3sticas-chave”¹⁹. Por3m, 3 necess3rio ter em considera3o que, nos casos em que a obriga3o de comunica3o prescinde do teste, os mecanismos em causa ou envolvem t3cnicas conhecidas de eros3o da base tribut3vel e transfer3ncia de lucros²⁰, ou est3o associados 3 falta de transpar3ncia²¹. J3 no que respeita 3s opera33es relativas a pre3os de transfer3ncia²², est3 sobretudo em causa a necessidade de verificar se as condi33es de mercado foram cumpridas, pelo que o interesse dos EMs em ter conhecimento de tais esquemas vai para al3m dos casos em que os contribuintes conseguem a obten3o de vantagens fiscais. Assim, parecem existir raz3es suficientes para que, nas situa33es supramencionadas, se prescinda do teste, porquanto estas j3 indiciam um consider3vel risco de planeamento fiscal potencialmente agressivo.

Portanto, 3 poss3vel concluir que o teste funciona como um filtro, uma cl3usula limitadora da obriga3o de comunicar, que atua naquelas situa33es em que as caracter3sticas-chave n3o indiciam um consider3vel risco de planeamento fiscal potencialmente agressivo.

Uma vez que 3 suposto as carater3sticas-chave serem revistas periodicamente²³, dever3 ser dada fulcral aten3o 3 decis3o entre sujeit3-las ou n3o a tal limiar.

Realce-se ainda que tal teste 3 contr3rio 3s recomenda33es da OCDE²⁴, segundo as quais poder3 ser de dif3cil aplica3o num contexto transfronteiri3o, o que se poder3 refletir numa redu3o do n3mero de comunica33es. N3o sufragamos tal entendimento, posto que, nas transa33es internacionais, 3 comum o fator fiscal ter um enorme peso nas decis33es de planeamento dos operadores econ3micos, podendo facilmente constituir um dos principais benef3cios a esperar do mecanismo.

um ju3zo bem mais exigente. Aqui a avalia3o ir3 apenas incidir na vantagem (benef3cio) potencialmente criado pelo mecanismo e n3o na averigua3o da inten3o subjacente ao mesmo.

¹⁹ *A contrario*, tal parece indicar que ter3o de ser comunicadas opera33es que n3o corresponder3o a manobras de planeamento fiscal. “*Therefore, in some circumstances purely commercial non-tax driven arrangements may be inside the scope of disclosure*”. BROWN, V.; GRACIA, E. & GARDNER, N., “*EU reporting rules on cross-border tax planning*”, *Global Tax Insight*, no. 4 (setembro 2018), p. 4.

²⁰ Como 3 o caso dos n3s 1/a, 1/b/ii, 2,3 e 4 da cat. C do Anexo 4.

²¹ Cat. D do Anexo 4.

²² Cat. E do Anexo 4.

²³ Cfr. art. 27/2 da Diretiva, ao abrigo do art. 290/1 do TFUE.

²⁴ Cfr. *BEPS Action 12*, §229.

Por essa razão, este limiar pode não ser suficiente para uma correta seleção dos mecanismos a reportar num contexto transfronteiriço. Será, então, necessário questionar se não teria sido pertinente a introdução cumulativa de um limite quantitativo (o chamado *de-minimis filter*), apenas surgindo a obrigação de comunicar nos casos em que o valor do mecanismo ou da vantagem fiscal dele resultante ultrapasse uma dada soma monetária²⁵. Tal opção excluiria do âmbito de aplicação transações consideradas insignificantes, reduzindo os custos de cumprimento e aumentando potencialmente a utilidade da informação recolhida. Porém, temos de reconhecer que tal limiar poderia ter inconvenientes²⁶, tais como uma acrescida complexidade criada e a eventualidade de o expediente ser utilizado como um meio fácil de circundar a obrigação de comunicação.

2.2.2. Âmbito de aplicação subjetivo

A Diretiva segue um *promoter-based approach*, impondo primariamente a obrigação de comunicação aos intermediários²⁷.

A definição de intermediário é propositadamente ampla²⁸, de modo a cobrir a qualquer pessoa ou entidade que preste aconselhamento jurídico-fiscal.

Dada tal amplitude, o legislador decidiu incluir regras destinadas a evitar a comunicação duplicada de informação. Por um lado, havendo o surgimento de múltiplas obrigações perante autoridades competentes de mais de um EM, a informação apenas deverá ser apresentada num deles, de acordo com vários critérios hierárquicos²⁹. Por outro

²⁵ As recomendações da *Confédération Fiscale Européenne (CFE)* vão no sentido da utilização simultânea de ambos os limiares. Vd. *Joint Opinion Statement FC 7/2015*, p.4 (<http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/12/CFE-and-AOTCA-Opinion-Statement-FC-7-2015-on-Mandatory-Disclosure-Rules-BEPS-Action-12.pdf>). No mesmo sentido, CASTRO DE LUNA, M. J. “*La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/EU*”, *Quincena Fiscal*, no. 7 (2019), p. 113.

²⁶ Pormenorizadamente, vd. *BEPS Action 12*, §89-90.

²⁷ Art. 8º-AB/1.

²⁸ O ponto 21 aditado ao art. 3º define intermediário como “qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar”. Também estará abrangida pela noção “qualquer pessoa que (...) saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar”.

²⁹ As informações deverão ser comunicadas no EM em que o intermediário i) é residente para efeitos fiscais; ii) tenha um estabelecimento estável através do qual preste os serviços relacionados com o mecanismo; iii) está constituído ou por cujas leis é regido; ou iv) está registado junto de uma associação profissional relacionada com a prestação serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria; conforme o que se verificar primeiro (cfr. art. 8º-AB/3/4).

lado, sempre que exista uma multiplicidade de intermediários, todos terão de comunicar, sendo que o cumprimento por um exonera da obrigação todos os demais se estes fizerem prova de tal cumprimento³⁰. Nesta segunda situação, lamentavelmente, não foram previstos quaisquer critérios para determinar quem está primariamente obrigado a comunicar, o que poderá dar origem a múltiplas e desnecessárias comunicações sobre um mesmo esquema e a maiores custos de cumprimento e de administração³¹.

A obrigação de comunicação pode ainda recair sobre o “contribuinte relevante”. Tal verificar-se-á quando o mecanismo seja criado *in house* ou quando não exista um intermediário à luz dos requisitos previstos na Diretiva³². Também se verificará quando o intermediário esteja vinculado a um dever de sigilo profissional legalmente protegido que o desonere da obrigação, caso em que terá obrigatoriamente de comunicar a sua escusa ao contribuinte relevante³³. Relativamente às comunicações por parte do contribuinte, é de salutar a previsão de critérios hierárquicos para os casos em que este esteja sujeito à obrigação de apresentar informações sobre um mesmo mecanismo perante as autoridades de mais de um Estado-Membro³⁴, bem como para aqueles em que haja mais do que um contribuinte relevante³⁵.

Havendo a troca automática de informações, basta a comunicação por uma única entidade e num único EM para que todos tenham acesso. Posto isso, o regime deveria estar configurado de modo a reduzir ao máximo a multiplicidade de comunicações, o que nem sempre se verifica.

2.2.3. Âmbito de aplicação territorial

Apenas deverão ser reportadas informações respeitantes a mecanismos transfronteiriços, ou seja, relativas a mais do que um EM ou a um EM e a um país

³⁰ Cfr. art. 8º-AB/9.

³¹ Dado que será difícil para um intermediário saber e fazer prova que outro intermediário procedeu à comunicação, na dúvida, aquele irá optar por comunicar o esquema. Tal poderá levar, inclusive, à comunicação de informações contraditórias, o que dificultará o trabalho das administrações fiscais.

³² Por exemplo, quando o intermediário não tenha presença na UE.

³³ Art.8º-AB/5/6 da Diretiva. *BEPS Action 12*, § 76.

³⁴ Assim, deverá proceder à comunicação no EM em que i) é residente para efeitos fiscais; ii) tem um estabelecimento estável que beneficie do mecanismo; iii) recebe rendimentos ou gera lucros; ou iv) exerce uma atividade; conforme o que se verificar primeiro. (cfr. art. 8º-AB/7).

³⁵ Deverá comunicar o contribuinte relevante que i) acordou com o intermediário o mecanismo transfronteiriço a comunicar; ou, subsidiariamente, ii) o que administra a aplicação do mecanismo. Ademais, ficarão isentos de apresentar as informações se conseguirem comprovar que as mesmas informações já foram apresentadas por outro contribuinte relevante (cfr. art. 8º-AB/10).

terceiro³⁶. Uma vez que o grosso das situações de planeamento fiscal mais sofisticado implicam a interação entre jurisdições, esta solução parece-nos proporcional.

Quando a obrigação recair sobre o intermediário, este apenas terá de comunicar quando existir umnexo entre este e a UE³⁷.

2.2.4. Âmbito de aplicação temporal

Caso a implementação seja feita atempadamente, a partir de 1 de julho de 2020, tanto intermediários como contribuintes relevantes terão a obrigação de comunicar os mecanismos abrangidos no prazo de 30 dias³⁸ a contar i) do dia seguinte àquele em que o mecanismo é disponibilizado para ser aplicado ou ii) esteja pronto para ser aplicado ou iii) tenha sido realizado o primeiro passo da sua aplicação, consoante o que acontecer primeiro³⁹.

Os intermediários serão também obrigados a apresentar informações no prazo de 30 dias a contar do dia seguinte àquele em terão prestado ajuda, assistência ou aconselhamento a um dos mecanismos abrangidos. No caso dos mecanismos comercializáveis, o intermediário terá de apresentar um relatório quadrimestral, providenciando informações sobre os respetivos usuários⁴⁰.

Terão também de ser comunicados até 31 de agosto de 2020 os mecanismos cujo primeiro passo da sua aplicação tenha lugar entre a data de entrada em vigor (25/06/2018) e a data de aplicação (01/07/2020) da Diretiva⁴¹.

³⁶ V.g., quando os participantes no mecanismo não sejam todos residentes numa mesma jurisdição ou exerçam uma atividade noutra jurisdição. Vd. todas as condições adicionais no ponto 18 do art. 3º.

³⁷ Devendo para isso estar preenchida pelo menos uma das condições adicionais previstas no terceiro par. do ponto 21 do art. 3º.

³⁸ Pois “(...) quanto mais cedo for a comunicação, mais rapidamente poderão as administrações fiscais agir contra o esquema. Isto pode majorar os efeitos dissuasivos (...)” (tradução nossa). *BEPS Action 12*, p. 49.

³⁹ Relativamente ao segundo critério, parece-nos ser difícil determinar qual o momento exato em que o esquema se pode considerar “pronto para ser aplicado”. Além disso, a Diretiva parece ter ido mais longe do que as recomendações da OCDE, no sentido de que, caso a obrigação recaia sobre o contribuinte, o momento relevante deverá ser o da implementação; ao passo que se tal obrigação recair sobre o intermediário, o momento relevante deverá ser o da disponibilidade do esquema, devendo o período temporal para a comunicação ser mais curto. *BEPS Action 12*, p. 52.

⁴⁰ Art. 8º-AB/1/2.

⁴¹ Art. 8º-AB/12.

A inclusão do regime no seio da DAC visa, precisamente, que se proceda à troca das informações⁴² recolhidas entre as administrações fiscais dos EMs⁴³. Estas devem levá-la a cabo no prazo de um mês a contar do fim do trimestre em que a sua comunicação ocorreu. A primeira troca de informações terá lugar até 31 de outubro de 2020⁴⁴.

2.2.5. Consequências do incumprimento

Relativamente ao regime de sanções aplicável ao incumprimento, é dada uma margem de conformação aos EMs para estabelecerem o regime aplicável, apenas se exigindo que as mesmas sejam efetivas, proporcionadas e tenham efeitos dissuasivos sobre contribuintes e intermediários⁴⁵.

⁴² Relativamente às informações a reportar, estas foram estabelecidas no “Regulamento de Execução (UE) 2019/532 da Comissão de 28 de março de 2019 que altera o Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 no que respeita aos formulários normalizados, incluindo o regime linguístico, para a troca automática de informações obrigatória sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar”. Tais elementos deverão ser os enumerados no art. 8º-AB, nº14, aos quais a CE acrescentou a necessidade de especificação do número de referência associado ao mecanismo.

⁴³ A nova alteração ao art. 21º vem estabelecer que a troca automática terá lugar através de um “diretório central seguro”, ao qual as autoridades competentes de todos os EMs terão acesso.

⁴⁴ Art. 8º-AB/18.

⁴⁵ Art. 25º-A. Tal opção poderá revelar-se problemática. Tendo em conta os diferentes regimes e tradições legais nacionais, é de esperar que, para um mesmo incumprimento, as sanções possam ser consideravelmente diferentes.

3. IMPACTO NOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS OBRIGADOS À COMUNICAÇÃO

3.1. Introdução

A Diretiva contém alguns traços controversos, tais como o recurso a “características-chave”, a definições amplas, ao teste do benefício principal e uma aplicação de natureza alegadamente retroativa. Para além disso, as obrigações exigidas aos intermediários parecem constituir *prima facie* um constrangimento aos deveres de confidencialidade entre estes e os contribuintes. Da mesma forma, suscitam-se questões relativas ao respeito da proibição da autoincriminação.

No presente capítulo examinaremos, em detalhe, o impacto da Diretiva nesses direitos fundamentais.

3.2. Direito à certeza jurídica

Trata-se de uma exigência fundamental⁴⁶ decorrente do princípio do Estado de Direito, sendo um princípio geral de DUE⁴⁷ já por várias vezes densificado pelo TJUE⁴⁸. É ainda reconhecido nos ordenamentos jurídicos internos dos vários EMs⁴⁹.

⁴⁶ Segundo a qual “(...) aqueles que se encontrem sujeitos à lei devem conhecer o que ela é, de modo a poderem planear as suas ações em conformidade (...)”, adquirindo particular importância no direito económico, uma vez que “(...) a vida económica e comercial é baseada no planeamento antecipado (...)” (tradução nossa). TRIDIMAS, T., “*The General Principles of EU Law*”, 2ª Edição, Oxford University Press (2007), p. 242. Vd. ainda a “*Rule of Law Checklist, Adopted by the Venice Commission at its 106th Plenary Session (Venice, 11-12 March 2016)*”, pp. 25 e segs.

⁴⁷ Cfr. TERRA B., & WATTEL, P., “*European Tax Law*”, 7ª Edição, Kluwer Law International (2018), parte 1, cap. 4. HOFMANN, H., “*Chapter 8: General Principles of EU Law and EU Administrative Law*”, em Barnard C., Peers S. [et al.], “*European Union Law*”, 2ª Edição Revista, Oxford University Press (2017), pp. 210 e segs.

⁴⁸ De acordo com o TJUE, as regras jurídicas devem ser claras e precisas, em particular quando prevejam consequências negativas para os indivíduos e empresas. Assim, deve ser assegurada a previsibilidade das situações e relações legais sindicadas pela lei europeia, de modo a que os indivíduos possam determinar quais os seus direitos e obrigações e agirem em conformidade. Cfr. Acs. do TJUE, 1 de 15 de fevereiro de 1996, C-63/93, *Duff*, §20; de 13 de fevereiro de 1996, C-143/93, *Van Es*, §27; de 7 de junho de 2007, C-178/05, *Commission/Greece*, §33; de 5 de julho de 2012, C-318/10, *SIAT*, §58-59; de 3 de outubro de 2013, C-282/12, *Itelcar*, §44.

⁴⁹ Entre nós, a segurança jurídica na relação jurídica tributária é um imperativo do Estado de Direito e uma condição essencial ao normal funcionamento da economia, adquirindo especial relevância no direito fiscal. Cfr. SALDANHA SANCHES, J., “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª Edição, Coimbra Editora (2002), p. 75. XAVIER, A., “*Manual de Direito Fiscal I*”, Faculdade de Direito de Lisboa (1981), pp. 190-192.

3.2.1. Défices em termos de certeza jurídica

3.2.1.1. A ausência de uma definição de planeamento fiscal agressivo

O legislador europeu optou por não concretizar o conceito de planeamento fiscal potencialmente agressivo como intermédio da determinação do âmbito objetivo da obrigação de comunicar.

Tal pode dever-se, por um lado, à dificuldade de encontrar um consenso sobre tal definição⁵⁰. Por outro lado, entendeu-se que o recurso às “características-chave” seria mais eficaz por ser mais ajustável às alterações da parte dos operadores económicos e às contramedidas defensivas adotadas pelas administrações fiscais⁵¹.

Em nossa opinião, as “caraterísticas chave”, consistem, no fundo, numa objetivação daquilo que o legislador entende como planeamento fiscal potencialmente agressivo para efeitos da Diretiva⁵². Com efeito, acreditamos que a subsunção de esquemas a uma definição geral seria mais propensa à subjetividade e à insegurança⁵³, pelo que esta opção é suscetível de trazer mais certeza jurídica (reforçando a proteção dos direitos dos contribuintes, a este nível).

3.2.1.2. A opção por definições amplas e conceitos indeterminados

Estando longe de ser uma opção inédita, também a determinação do âmbito de aplicação da Diretiva está fortemente marcada pelo recurso a definições amplas e a conceitos jurídicos indeterminados.

⁵⁰ Sendo que já começa a haver uma consonância doutrinal sobre o conceito de planeamento fiscal agressivo, vd. PANTAVIGNA, P., “*Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How the EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*”, *World Tax Journal*, Vol. 9, no. 1 (2017), p. 94. DOURADO, A.P., “*Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS Actions 2 and 6*”, *Intertax*, Vol. 43, no. 1 (2015), pp. 42 e segs.

⁵¹ Cfr. Preâmbulo 9 da Diretiva.

⁵² “(...) tratar de definir el concepto de «planificación fiscal potencialmente agresiva» resulta realmente complejo, (...) De esta dificultad es plenamente consciente la Directiva y de ahí que renuncie a efectuar una mínima definición (...). A partir de aquí, la Directiva apuesta por un método que trata de ser lo más objetivo posible (...)”. MARTÍN-ABRÍL Y CALVO, D., “*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*, no. 427 (2018), p. 84.

⁵³ E, conseqüentemente, ao conflito entre as administrações fiscais e os obrigados à declaração.

Por exemplo, o esquema tem de ser “relativo” a mais do que um EM ou a este e a um país terceiro, existindo ainda a necessidade de preenchimento de uma de cinco condições adicionais para que se efetive essa componente transfronteiriça⁵⁴. Parece-nos que a expressão “relativo” motiva a dúvida e traz sérios problemas de indeterminabilidade. Porém, as condições adicionais, porque vêm concretizá-la, têm o mérito de providenciar ao intérprete uma maior certeza acerca dos mecanismos abrangidos. No entanto, tal clareza é parcialmente posta em causa se atendermos à última das condições enunciadas⁵⁵, que se afasta do *rationale* subjacente às restantes⁵⁶.

A descrição das características-chave não nos parece demasiado vaga. Aliás, em determinados casos, é de notar algum cuidado com a explicitação da conjuntura associada a determinado elemento caracterizador⁵⁷. Daí apenas entendermos que as mesmas estão definidas de uma maneira bastante ampla de modo a abarcarem uma extensa multiplicidade de operações que o legislador achou pertinente chegarem ao conhecimento das autoridades fiscais⁵⁸.

No que diz respeito ao âmbito de aplicação subjetiva, notámos que a definição de intermediário era bastante ampla⁵⁹. Não obstante, a lei dá a possibilidade de que seja feita prova de que determinada entidade não teve qualquer envolvimento no esquema. Em nosso entender, é esta possibilidade de ser feita prova em contrário que torna o regime admissível e desprovido de uma inaceitável arbitrariedade.

Pelo exposto, não consideramos que o recurso a conceitos amplos e indeterminados coloque em causa o princípio da segurança e certeza jurídicas, pelo menos com uma intensidade que permita uma sindicância por parte do TJUE.

⁵⁴ Vd. supra 2.2.3.

⁵⁵ A alínea e) do n.º 18 do art. 3.º prevê a condição de o mecanismo ter “(...) um possível impacto na troca de informações ou na identificação do beneficiário efetivo”. Note-se que na proposta da Comissão de 2017 requeria-se que o mecanismo tivesse um impacto fiscal em pelo menos duas jurisdições (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0335>, p. 21).

⁵⁶ A exigência de se ter de examinar um “possível impacto” irá providenciar às autoridades fiscais uma enorme margem discricionária. Ademais, já existem características-chave específicas relativas à falta de transparência (categoria D), pelo que não vemos esta inclusão como necessária.

⁵⁷ V.g., nos casos em que um mecanismo envolva a dedutibilidade de pagamentos efetuados entre duas ou mais empresas associadas, ou em que possa ter o efeito de circundar a obrigação de apresentação de informações relativas a contas financeiras, houve a preocupação de previsão das circunstâncias específicas em que haverá a obrigação de comunicação.

⁵⁸ “*The various hallmarks in the EU Directive are often criticised as being too undetermined – but they are not. They are simply set in an extremely wide fashion covering a vast variety of transactions (...)*”. HAINES, A., “*DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems*”, *International Tax Review*” (12 de dezembro de 2018), par. 19.

⁵⁹ Vd. supra 2.2.2.

3.2.2. O teste do benefício principal

Constituindo um requisito adicional a que algumas das “caraterísticas-chave” têm obrigatoriamente de atender, a sua inclusão gera alguma controvérsia.

A avaliação exigida pelo teste envolve algum grau de subjetividade, já que pretende não só abranger os casos em que é obtida uma vantagem fiscal, como aqueles em que se pode “razoavelmente esperar” que a mesma é obtida.

O facto de não existir uma definição daquilo que pode ser considerado uma vantagem fiscal para efeitos da Diretiva poderá suscitar alguns problemas de interpretação da expressão. A este respeito, defendemos que a mesma deve ser interpretada de modo amplo⁶⁰, sob pena de os objetivos da iniciativa e o efeito útil do teste saírem frustrados⁶¹. Ademais, a interpretação restritiva apenas teria de ter lugar se estivéssemos no âmbito de uma norma fiscal substantiva. Não obstante, pensamos que será prudente da parte das autoridades fiscais apenas considerarem o teste como satisfeito quando for de esperar que um mínimo de vantagens fiscais advenha do mecanismo.

No nosso entender, o teste está apenas conformado de modo a que, perante cada caso concreto, seja possível aos aplicadores do regime terem uma essencial margem de apreciação sobre os mecanismos a comunicar. Isto porquanto nos parece ser especialmente complexo e difícil prever, em abstrato, para cada tipo de mecanismo, a porção ideal de benefícios fiscais suscetível de levar à sua comunicação.

3.2.3. A alegada retroatividade

⁶⁰ Por exemplo, uma interpretação semelhante à levada a cabo pelo legislador português no art. 3º al. d) do DI 29/2008, ao considerar como vantagem fiscal “(...) a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação”.

⁶¹ Um entendimento contrário ao do *EFAMA*, segundo o qual “*Where an arrangement is simply taking advantage of a relief or exemption prescribed by the law of the country in which the taxpayer resides in the manner intended then such an outcome would/should not be regarded as the main benefit of an arrangement.*” Cfr. “*Comments regarding Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending ‘Directive 2011/16/EU (...)’*”, p.10 (<https://www.efama.org/Publications/Public/Tax%20in%20general/DAC6.pdf>).

De acordo com a Diretiva, os mecanismos cujo primeiro passo da sua aplicação tenha lugar entre a data de entrada em vigor e a sua data de aplicação terão de ser comunicados até 31 de agosto de 2020⁶².

Para alguns autores esta opção é problemática. Por um lado, por a considerarem retroativa. Por outro lado, visto que a Diretiva se aplica a atos que têm lugar antes da entrada em vigor das leis nacionais que a transpõem, levando a que se estejam a implementar mecanismos cuja subsunção ao regime da Diretiva pode ser incerta⁶³.

No nosso entendimento, não se colocam quaisquer problemas de retroatividade, porquanto a Diretiva não se vai aplicar a esquemas que tenham sido postos em prática antes da sua entrada em vigor, apenas afetando situações constituídas a partir desse momento⁶⁴. Relativamente ao segundo argumento, partindo do pressuposto que a publicação e respetiva entrada em vigor das disposições nacionais ocorrerão no limite do prazo para a transposição, os intermediários e contribuintes terão um período de sensivelmente oito meses⁶⁵ para identificarem (com certeza) os esquemas sujeitos a comunicação, prepararem e entregarem a respetiva informação. No nosso entender, tal período temporal é perfeitamente razoável para o efeito.

Esta particularidade do regime leva autores a desaconselharem a aplicação de sanções por incumprimentos que tenham lugar entre a entrada em vigor e a aplicação da Diretiva⁶⁶. Não podemos concordar, dado que vemos a opção legislativa adotada com legítima e conforme ao princípio da certeza jurídica e, sem sanções, dificilmente existirá uma verdadeira obrigação e o respetivo cumprimento.

⁶² Vd, supra 2.2.4.

⁶³ “Such a retroactive application from June 25 2018 is very much comparable to a direct application from day 1 – but a direct applicability is a legal effect reserved for regulations and not available to directives”. HAINES, A. op. cit., par. 14. “(...) los posibles afectados deberían conocer los términos concretos de la transposición (...) En definitiva, esta «retroactividad» de la Directiva conllevará importantes problemas, algunos, de imposible solución”. MARTÍN-ABRÍL Y CALVO, D., op. cit., p. 109. “How can advisers and intermediaries fulfil their reporting obligations under DAC 6 when it has not yet been implemented into U.K. domestic law and its parameters are uncertain?”. LYNCH, F., “DAC 6- new EU tax disclosure rules cause for concern”, *Tax Planning International Review*, Vol 45, n. 8 (2018), par. 9.

⁶⁴ Partilhando essa visão, ČIČIN-ŠAIN, N., “New mandatory disclosure rules for tax intermediaries and taxpayers in the European Union: another “bite” into the rights of the taxpayer?”, *World Tax Journal*, Vol. 11, no. 1, *IBFD* (2019), p. 82.

⁶⁵ De 31 de dezembro de 2019 a 31 de agosto de 2020.

⁶⁶ Nesse sentido, GARCÍA PRATS F., “La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6), *Paper AEDAF n°14, Asociación Española de Asesores Fiscales* (2019), p. 68.

3.2.4. Apreciação

Na nossa perspetiva, é inegável que a Diretiva dá aso a alguns défices em termos de certeza jurídica⁶⁷. Ainda assim, entendemos que o equilíbrio entre precisão e flexibilidade que deve estar subjacente a qualquer normativo⁶⁸ não foi extravasado de modo manifestamente desproporcional ou inaceitável. Ou seja, apesar de se verificarem certas carências de determinabilidade, foram cumpridas as exigências mínimas de certeza jurídica⁶⁹.

As indeterminações são suscetíveis de serem reduzidas aquando da transposição. Por um lado, tal pode gerar assimetrias suscetíveis de dar lugar a um “*intermediary shopping*” e a problemas concorrenciais⁷⁰. No entanto, a não redução das indeterminações acarretará custos de cumprimento mais elevados e dificultará o processamento da informação por parte das autoridades tributárias.

É também necessário ter presente que as dúvidas iniciais, como em qualquer outro diploma legal com idêntica indeterminação, serão progressivamente preenchidas com os essenciais contributos da doutrina e da jurisprudência europeia, que levarão a uma diminuição da insegurança jurídica.

3.3. O direito ao aconselhamento jurídico

As obrigações exigidas aos intermediários parecem constituir *prima facie* um constrangimento à confidencialidade entre estes e os contribuintes. Isto porque o direito

⁶⁷ Ao ponto de alguns autores o considerarem violador do princípio da certeza jurídica, tecendo duras críticas ao regime. Vd. VANISTENDAEL, F., “The EU Directive on aggressive tax planning the wrong approach”, *Tax Notes International*, Vol. 92, no. 10 (2018), pp. 994-995. DODWELL, B., “Too wide a net”, *Tax Adviser*, (junho 2018), p. 17. LARKING, B., “No pain, no gain : overkill in the EU's mandatory disclosure rules”, *Tax Notes International*, Vol. 92, no. 1 (2018), pp. 25-29.

⁶⁸ Uma norma legal tem de oferecer, por um lado, um mínimo de precisão, suficiente para permitir a previsibilidade, e, por outro lado, de um ponto de vista de justiça, tem de ser suficientemente flexível para deixar espaço às especificidades do caso concreto e para a sua vigência no futuro. Cfr. PEETERS, B., “European supervision on the use of vague and undetermined concepts in tax laws”, *EC Tax Review*, Vol. 22, no. 3 (2013), p. 112. Para mais desenvolvimentos vide, entre nós, SALDANHA SANCHES, J., “Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora (2006), pp. 36-41.

⁶⁹ Entendemos que não está em causa uma norma que, pela sua natureza, obvia “(...) de forma intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva aqueles mínimos de certeza e segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar (...)”. MORAIS, R., “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, 1ª Edição, Almedina (2012), p.31.

⁷⁰ Cfr. OFFERMANN, R., “Symposium on mandatory disclosure”, *European Taxation*, Vol. 58, no. 5 (2018), p. 219.

ao aconselhamento jurídico pressupõe uma relação de sigilo⁷¹ que a comunicação obrigatória poderá colocar em causa.

Existe algum receio que o regime possa dissuadir os contribuintes de pedir aconselhamento jurídico e os intermediários de o prestar, já que tal poderá conduzir à divulgação do esquema⁷². Não concordamos, porquanto a (in)existência de um intermediário é indiferente para o surgimento da obrigação⁷³. Pelo contrário, julgamos que a complexidade acrescida e a existência de sanções levarão a um aumento da procura de serviços de consultadoria por parte dos contribuintes que até agora eventualmente decidiram implementar mecanismos de planeamento fiscal sem qualquer aconselhamento.⁷⁴

3.3.1. A existência de um dever de sigilo profissional

A Diretiva veio prever que, existindo um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional dos EMs, estes têm margem de conformação para tomarem as medidas necessárias a fim de dispensar os intermediários da apresentação de informações, devendo, nesses casos, ser o contribuinte a reportar⁷⁵.

A jurisprudência dos Tribunais Europeus tem sido bastante restritiva no que toca à invocação do privilégio profissional em circunstâncias análogas⁷⁶, sendo essa invocação

⁷¹ Para mais desenvolvimentos, BAKER, P., "Legal professional privilege and tax avoidance disclosure", *Tax Adviser* (janeiro 2005), pp. 11-12. Vd. também "Observatory on the protection of taxpayers' rights: 2015-2017 general report on the protection of taxpayers' rights : National reports for the Observatory for the protection of taxpayers' rights, April 2018", pp. 37-38 (https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/OPTR_General-Report.pdf).

⁷² Nesse sentido, BAKER, P., "The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes", *Intertax*, Vol. 43, no. 1 (2015), p. 90. DE HARO, A., "Chapter 10: BEPS Action 12: The Lack of Certainty and the Infringement of Taxpayers' Rights", em Pistone P. & Weber D., "The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study", IBFD (2018), secção 10.2.2.1.

⁷³ Não existindo um intermediário terão de ser os próprios contribuintes a divulgar o esquema.

⁷⁴ Já na perspectiva das grandes consultoras, a preparação e comunicação da informação vai representar um aumento da oferta de serviços e uma oportunidade de negócio. Veja-se o caso do Reino Unido em que a implementação das regras de comunicação obrigatória não parece ter tido um impacto negativo na indústria, já que continua a albergar um dos maiores números de consultores fiscais da UE. Vd. os números em MURPHY, R., & STAUSHOLM, S., "The Big Four: a study of opacity", p. 14 (<http://www.taxresearch.org.uk/Documents/GUENGLBigFourWeb.pdf>).

⁷⁵ Cfr. art.8º-AB/5/6 da Diretiva. *BEPS Action 12*, § 76.

⁷⁶ A questão colocou-se relativamente às obrigações de informação e cooperação decorrentes da Diretiva 91/308 (relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais, mais conhecida por "AML Directive"). Estava em causa saber se os advogados deveriam cumprir com tais regras ou se, por outro lado, isso constituiria uma violação do direito a um processo equitativo ou do direito à confidencialidade, pelo que poderiam invocar o sigilo profissional para se desobrigarem do respetivo cumprimento.

apenas possível quando o aconselhamento jurídico seja prestado num contexto que tenha conexão com um processo judicial. O TJUE, a nosso ver corretamente, veio estabelecer que “(...) as obrigações de informação e de colaboração só se aplicam aos advogados quando estes prestam assistência na conceção ou execução de determinadas transações, essencialmente de ordem financeira e imobiliária (...) pela sua própria natureza, essas atividades situam-se num contexto que não tem conexão com um processo judicial e portanto fora do âmbito de aplicação do direito a um processo equitativo.”⁷⁷ Também o TEDH confirmou que “(...) a obrigação de reportar suspeitas refere-se, portanto, apenas a tarefas desempenhadas por advogados semelhantes às desempenhadas por outras profissões sujeitas à mesma obrigação, e não ao papel que desempenham na defesa dos seus clientes.”, concluindo que “(...) os advogados não estão sujeitos à obrigação quando a atividade em questão se relacione com processos judiciais.”⁷⁸

Do mesmo modo, tal visão restritiva sustentada pela jurisprudência europeia também pode ser extraída da sua apreciação relativamente a invocações do dever de sigilo profissional contra algumas atuações da Comissão Europeia, no seio do direito da concorrência. A este respeito, o TJUE veio várias vezes confirmar que a invocação do sigilo profissional teria de estar ligada ao direito de defesa do cliente e que “(...) a correspondência suscetível de beneficiar da proteção da confidencialidade deve ser trocada com um «advogado independente» (...)”, pelo que tal proteção “(...) não abrange os contactos com os assessores jurídicos no interior de uma empresa ou de um grupo.”⁷⁹

Para alguns autores, sendo o objetivo do sigilo a proteção do contribuinte, a transferência da obrigação para o contribuinte quando o intermediário alegue o sigilo é contrária a essa tutela⁸⁰. Não concordamos com tal visão, porquanto essa transferência é exigida no seio de um procedimento administrativo, não se verificando a conexão com um processo judicial suscetível de legitimar a invocação do sigilo, nos termos definidos pela jurisprudência europeia relevante.

⁷⁷ Ac. do TJUE, de 26 de junho de 2007, C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, §32 e segs

⁷⁸ Ac. do TEDH, de 6 de dezembro de 2012, Proc. no. 12323/11, *Michaud v. France*, §127.

⁷⁹ Ac. do TJUE, de 14 de setembro de 2010, C-550-07, *Akzo Nobel*, §43-44. Uma decisão que reforça o disposto no Ac. do TJUE, de 18 de maio de 1982, C-155/79, *AM & S*, §21-22.

⁸⁰ Vd. CALDERÓN CARRERO, J. M., op. cit., p. 58. GEELLEN, P. & LAW, S., “EU adopts directive on mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes: key takeaways” (<https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2018/03/eu-adopts-directive-on-mandatory-disclosure-of-aggressive-tax-planning-schemes-key-takeaways/>).

3.3.2. A ausência de harmonização

Não existe harmonização no que se refere à configuração e ao âmbito do dever de sigilo profissional⁸¹. Como tal, haverão intermediários a reclamá-lo e outros que não o poderão fazer.

Em grande parte das jurisdições, apesar de o aconselhamento jurídico-fiscal poder ser prestado por especialistas de uma multiplicidade de profissões, apenas os advogados poderão beneficiar do sigilo profissional. Por conseguinte, haverá situações substancialmente iguais (pois o aconselhamento será o mesmo) a serem tratadas de forma desigual. Assim, a Diretiva, ao dar uma margem de conformação aos legisladores nacionais, poderá dar aso a uma situação discriminatória entre as diferentes categorias profissionais de intermediários fiscais.

No nosso entender, os esquemas transfronteiriços abrangidos serão, na sua maioria, elaborados pelas grandes consultoras. A confirmar-se, serão raros os casos em que haverá um dever de sigilo profissional legalmente protegido a funcionar como dispensa.

3.3.3. Apreciação

Sendo que a Diretiva respeita todos os requerimentos da jurisprudência e é, em alguns casos, mais garantística⁸², consideramos que a mesma respeita o direito do contribuinte ao sigilo profissional.

Na nossa perspetiva, a invocação do sigilo profissional só fará sentido na medida em que a divulgação do esquema afete o direito à defesa e à tutela jurisdicional efetiva⁸³. Por

⁸¹ Em Espanha, Itália, Suíça e Reino Unido apenas os advogados beneficiam do sigilo profissional. Já em Áustria e na Alemanha, quando os consultores fiscais possam representar os seus clientes perante tribunais criminais também beneficiarão. Em França, Polónia e República Checa é igualmente extensível aos consultores fiscais nas suas relações com as administrações fiscais, Ministério Público e perante os tribunais fiscais e criminais. Cfr. *Confédération Fiscale Européenne Joint PAC/FC Opinion Statement 1/2017*, p. 6 (<http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/05/CFE-PAC-FC-Joint-Opinion-Statement-Effective-Discincentives-1-2017.pdf>).

⁸² A Diretiva prevê que os EM poderão dispensar a comunicação nos casos em que o beneficiário beneficie do sigilo à luz da lei nacional, ainda que esteja em causa um procedimento meramente administrativo, sem conexão com um processo judicial. Além do mais, não impõe uma diferenciação entre advogados *in-house* e advogados independentes.

⁸³ Posto de outra forma, o advogado, quando está a atuar como consultor, não deverá poder invocar o sigilo, porquanto o acompanhamento de advogado está “(...) constitucionalmente associado à defesa dos direitos – *advogado amigo dos direitos fundamentais* – tornando-se a sua participação em elemento equitativo («o direito a não estar só e desamparado no processo») (...)”. J CANOTILHO, J. J. G. & MOREIRA V., “Constituição da República Portuguesa Anotada – Vol. 1”, 4ª Edição, Coimbra Editora (2014), p. 412.

consequente, pensamos que a opção poderia ter passado pela previsão expressa de que o direito ao sigilo profissional se limitaria apenas ao aconselhamento jurídico conexo com processos judiciais⁸⁴, independentemente do tipo de intermediário que o preste⁸⁵. Em tais casos, logicamente que não faria sentido a obrigação transitar para o contribuinte.

Com isso, cessariam as discrepâncias no tratamento dos intermediários, assegurar-se-ia que o privilégio profissional não se torna num expediente de fácil mobilização para obstaculizar ao cumprimento eficaz da obrigação de comunicação e respeitar-se-ia a jurisprudência europeia.

3.4. Direito à não autoincriminação

Em determinadas circunstâncias⁸⁶, a obrigação de reportar caberá ao contribuinte relevante. Assim sendo, será pertinente averiguar da existência de uma possível colisão com o seu direito à não autoincriminação⁸⁷ e determinar quais as garantias providenciadas pela CEDH e pela jurisprudência europeia relevante.

Para além dos contribuintes, parece-nos que também os intermediários deverão poder invocar o *nemo tenetur*.

3.4.1. Entre o planeamento fiscal agressivo e a evasão fiscal

De acordo com a OCDE, não haverá risco de autoincriminação, uma vez que a informação obtida no âmbito de um regime de *MDR* coincide geralmente com a que pode ser obtida no seio de uma inspeção tributária⁸⁸.

⁸⁴ Partilhando a nossa visão, VOJE, J., “*EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements*”, *European Taxation*. Vol. 57, no. 5, (2017), p.199. Em sentido inverso, MARTÍN-ABRÍL Y CALVO, D., op. cit., p. 98.

⁸⁵ Uma solução semelhante à presente no art. 34/2 da Diretiva 2015/849 (a nova “*AML Directive*”).

⁸⁶ Vd. supra 2.2.2.

⁸⁷ Segundo Costa Andrade, “(...) o direito tributário faz impender sobre o contribuinte deveres de colaboração e de verdade, que podem coenvolver a prestação de declarações ou a entrega de documentos de conteúdo autoincriminatório; enquanto isto, o direito processual penal arma o arguido de um consistente *nemo tenetur se ipsum accusare*”. COSTA ANDRADE, M., “*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, Volume LVII Tomo I (2014) p. 385.

⁸⁸ *BEPS Action 12*, Anexo B, p. 85.

Em nossa opinião, as situações não são comparáveis. Desde logo, e pela análise das características-chave, percebemos que o que está em causa é a obtenção de informação privilegiada e detalhada sobre esquemas elaborados, aquela que nem sempre à primeira vista e com facilidade poderá ser obtida no âmbito de uma inspeção. Além disso, neste caso, será obrigatoriamente o contribuinte a fazer chegar tal informação ao conhecimento das administrações fiscais, e não estas últimas a ter de mobilizar esforços nesse sentido.

Ademais, por estar em causa a comunicação de esquemas em que haja um risco de planeamento fiscal agressivo e a fronteira entre este e a evasão fiscal ser muitas vezes ténue e variável, será eventualmente difícil determinar quando poderá haver um perigo de autoincriminação. Por outras palavras, para algumas jurisdições, determinados mecanismos transfronteiriços podem ser tidos não só como esquemas de elisão fiscal, mas também poderão conduzir a situações de evasão⁸⁹. Assim, em muitos casos surgirão dificuldades em saber quando é que a comunicação pode levar à responsabilidade criminal⁹⁰.

3.4.2. A proteção da CEDH e do TEDH

É jurisprudência assente que o direito à não autoincriminação constitui um pressuposto essencial do direito a um processo equitativo⁹¹. Essa salvaguarda pode refletir-se a vários níveis.

Desde logo, no que respeita à utilização da informação obtida. Decorre da jurisprudência do TEDH que, num processo criminal, as autoridades devem provar os factos que sustentam a acusação sem o recurso a meios coercivos⁹². *A contrario*, a informação exigida ao contribuinte através de meios coercivos apenas poderá ser utilizada para a cobrança de impostos⁹³. Assim, haverá a garantia que a informação obtida a partir

⁸⁹ Pense-se, desde logo, na característica chave que abarca as situações em que o mecanismo possa ter o efeito de contornar a obrigação de apresentação de informações relativas a Contas Financeiras (cat. D).

⁹⁰ “*The borders between sham and avoidance have always been elusive, and determining the difference has never been easy. Therefore, taxpayers in certain countries may face major uncertainty as to whether their disclosure might lead to subsequent incrimination and in fine punishment*”. ČIČIN-ŠAIN N., op. cit., p.99.

⁹¹ Por várias vezes, o TEDH reiterou que o direito de qualquer pessoa acusada a permanecer em silêncio e o direito à não autoincriminação são reconhecidos como padrões internacionais que estão no cerne da noção de um processo equitativo, nos termos do artigo 6º da CEDH. Cfr. v.g. Acs. do TEDH, de 25 de fevereiro de 1993, Proc. no. 10828/84, *Funke v. France*, §44, de 8 de fevereiro de 1996, Proc. no. 18731/91, *John Murray v. the United Kingdom*, §45, de 17 de dezembro de 1996, Proc. no. 19187/91, *Saunders v. the United Kingdom*, §60.

⁹² Cfr. Ac. do TEDH de 3 de maio de 2001, Proc. no. 31827/96, *J.B. v. Switzerland*, §64.

⁹³ Cfr. Ac. do TEDH, de 16 de junho de 2015, Proc. no. 784/14, *Van Weerelt v. The Netherlands*, §61 e 62.

da divulgação dos esquemas não poderá ser utilizada para a instauração ou no seio de processos criminais.

Em segundo lugar, existirá a possibilidade de invocação do *nemo tenetur* como fundamento de recusa da divulgação, já que o incumprimento está sujeito a sanções. Deve distinguir-se entre as situações de comunicação de esquemas a serem postos em prática daquelas em que efetivamente já ocorreu a sua implementação. Ora, apenas nesta última hipótese será possível a recusa, porquanto apenas nesse caso poderá haver a prática anterior de um delito⁹⁴. Essa recusa poderá ter lugar a partir do instante em que for possível considerar que a posição do contribuinte se encontra “substancialmente afetada”⁹⁵ pela informação disponibilizada. Esse momento terá de ser identificado caso a caso.

O TEDH adota uma aceção autónoma e muito ampla daquilo que pode ser considerado uma “sanção penal”, nos termos do chamado critério *Engel*⁹⁶. Assim, se as sanções previstas para o não cumprimento (ainda que formalmente de natureza administrativa) forem consideradas de natureza penal à luz do critério supramencionado, um procedimento administrativo como é o da Diretiva pode ser classificado como um “processo criminal” para efeitos da aplicação do art. 6º da CEDH.

Para já é impossível precisar se as sanções preencherão o critério, dado que a sua determinação caberá aos legisladores nacionais⁹⁷. Se, efetivamente, o preencherem,

⁹⁴ Note-se que, contrariamente aos casos *Funke* e *J.B.*, noutros o Tribunal considerou não haver violação do art. 6º CEDH já que não estava em causa um inquérito sobre a prática de delitos anteriores (Cfr. Ac. do TEDH, de 16 de novembro de 2004, Proc. no. 13881/02, *King v. the United Kingdom*, de 12 de julho de 2013, Proc. no. 25424/09, *Allen v. the United Kingdom*).

⁹⁵ Cfr. v.g. TEDH, de 15 de julho de 1982, Proc. no. 8130/78, *Eckle vs Germany*, §73, de 12 de maio de 2017, Proc. no. 21980/04, *Simeonovi v. Bulgaria*, §110 e 121. “That moment starts where the purposes of the investigation are no longer exclusively connected with tax purposes, but with punitive ones”. DOURADO, A.P. & SILVA DIAS, A., “Information Duties, Agressive Tax Planning and *nemo tenetur se ipsum accusare* in the light of Art. 6(1) of ECHR”, em Poiares Maduro M., Pistone P. [et al.], “Human Rights and Taxation in Europe and the World”, *IBFD* (2011), p. 137.

⁹⁶ A ponderação deverá ter em conta três parâmetros: i) a caracterização da ofensa pela lei nacional; ii) a natureza da ofensa; e iii) a severidade da sanção que a pessoa em causa corre o risco de incorrer (Cfr. Ac. do TEDH, de 8 de junho de 1986, Proc. no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel and Others v. the Netherlands*, §82 e 83). O primeiro parâmetro é meramente formal, não passando de um ponto de partida de análise. Na avaliação do segundo deverá, fundamentalmente, averiguar-se se a norma legal em causa tem um propósito dissuasivo ou punitivo. O terceiro, deve ser determinado por referência à pena máxima potencialmente aplicável prevista pela lei nacional. É de notar que os dois últimos critérios não são necessariamente cumulativos, e o peso dado a cada um deles poderá variar consoante o caso em apreço. Cfr. “Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights – Right to a fair trial”, pp. 9-10 (https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_ENG.pdf).

⁹⁷ Cfr. art 25ºA da Diretiva.

parece-nos que os contribuintes poderão alegar isso mesmo e recusar-se a comunicar as informações, ao abrigo do seu direito à não autoincriminação.

Em terceiro lugar, o TEDH veio também prever que, nas situações em que existam consideráveis conexões entre os dois, o processo criminal pode ser considerado como que uma extensão do procedimento administrativo, levando a que este último seja também considerado de cariz criminal⁹⁸. No nosso entender, tal jurisprudência é particularmente relevante para esta temática, na medida em que a recusa da divulgação dos esquemas será considerada legítima caso mais tarde haja uma investigação criminal da qual se possa concluir que a mesma constitui uma mera extensão do procedimento da Diretiva.

Por último, parece-nos que os contribuintes também poderão invocar o *nemo tenetur* sempre que considerem que o mecanismo em questão pode resultar num processo criminal, nomeadamente quando tal já tiver ocorrido em esquema substancialmente semelhante⁹⁹.

Em síntese, percebemos que haverá casos em que será possível aos contribuintes valerem-se da CEDH e da jurisprudência do TEDH, fazendo vingar o seu direito à não autoincriminação.

3.4.3. Intermediários e o *nemo tenetur*

Coloca-se a questão de saber se os intermediários também poderão invocar o *nemo tenetur*, recusando comunicar os esquemas e beneficiando das garantias providenciadas pela CEDH e jurisprudência do TEDH.

⁹⁸ Na decisão *Chambaz v. Switzerland*, no seio de uma inspeção, foi negado ao contribuinte uma determinada dedução na sua declaração de rendimentos para o ano fiscal de 1989-1990, tendo-lhe sido exigido que apresentasse mais informações. O Sr. *Chambaz* recusou-se a apresentar tais documentos. Passados quatro anos, foi-lhe exigido que pagasse duas coimas pelo incumprimento, tendo recorrido de tal decisão. Mais tarde, enquanto o processo estava a correr no tribunal administrativo suíço, as autoridades fiscais abriram uma investigação por evasão fiscal relativa aos anos de 1999 e 2000. Os tribunais suíços não deram razão ao contribuinte, tendo mantido as coimas. Posto isso, o TEDH concluiu que, ao serem mantidas tais coimas enquanto estava a decorrer uma investigação sobre assuntos conexos com aqueles a respeito dos quais o contribuinte optou por não fornecer informações, os tribunais suíços estariam a obrigar o contribuinte a autoincriminar-se. Assim, concluiu que a investigação relativa à evasão fiscal constituiu uma mera extensão do procedimento tributário que teve lugar uns anos antes. Ou seja, que existiriam conexões suficientes entre os dois para que o carácter criminal do inquérito se estendesse ao procedimento tributário, sendo legítima a invocação do *nemo tenetur* em tal procedimento. (Cfr. Ac. do TEDH, de 5 de abril de 2012, Proc. no. 11663/04, *Chambaz v. Switzerland*, §48).

⁹⁹ Assim DOURADO & SILVA DIAS, op. cit., p.149: “(...) if a scheme or action is already identified clearly by law, regulation or ruling, or by settled case law, as tax evasion, *nemo teneur* is at stake and the taxpayer may invoke it (...)”.

Ao elaborarem e disponibilizarem os esquemas aos contribuintes e ao prestarem aconselhamento jurídico, os intermediários também poderão ser acusados pela prática de crimes tributários¹⁰⁰. Portanto, sobre eles também recairá um risco de autoincriminação¹⁰¹, pelo que entrará em jogo o *nemo tenetur*¹⁰².

Assim, todas as garantias acima enunciadas deverão também valer para os intermediários.

3.4.4. As soluções propostas para a colisão

Pelo exposto, é notório que haverá um conflito entre o direito à não autoincriminação e a efetiva implementação de MDRs. Antecipando-o, a OCDE optou por apresentar soluções¹⁰³. A nosso ver, são altamente criticáveis.

É proposto aos países que especifiquem que o direito à não autoincriminação constitui uma justificação válida para a não divulgação do esquema. Na verdade, a ser implementada tal abordagem, os contribuintes poderão facilmente desafiar o regime e contornar a obrigação de reportar¹⁰⁴. Paralelamente, podemos supor que tal recusa irá muito provavelmente incentivar as autoridades a mobilizarem esforços no sentido da descoberta dos factos ilícitos que serviram de base à recusa e a reagir contra os mesmos¹⁰⁵.

Como alternativa, a Ação 12 recomenda que, ao invés, os países optem por excluir transações do escopo do regime. Esta sugestão também não nos convence, porquanto se

¹⁰⁰ “Só há responsabilidade do consultor se a sua intervenção constituir alguma forma de participação no crime sob qualquer das formas previstas na lei comum”. Por conseguinte, “(...) nada impede que possam ser responsabilizados como instigadores, coautores ou cúmplices, desde que se verifiquem os respetivos pressupostos (...)”. MARQUES DA SILVA, G., “Direito Penal Tributário”, 2ª Edição, Universidade Católica Editora (2018), pp. 116-117.

¹⁰¹ É a própria OCDE a admitir que o problema da autoincriminação também se pode colocar ao nível dos intermediários: “*In addition there should not be an issue with self-incrimination where a promoter is obliged to disclose instead of a taxpayer except in the circumstances where the promoter could have criminal liability in relation to the promotion or facilitation of a scheme*”. BEPS Action 12, p. 86.

¹⁰² Nesse sentido, FEINSCHREIBER, R. & KENT, M., “*The OECD challenges aggressive tax planning a moving target*”, *Tax Notes International*, Vol. 79, no. 12 (2015), p. 1040. BLUM, D. W. & LANGER A., “*At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law: Part 2*”, *European Taxation*, Vol 59, no. 7 (2019), p.317.

¹⁰³ Vd. BEPS Action 12, p.86.

¹⁰⁴ “*Namely, taxpayers could simply defy the rules and not comply. If they would later on get caught and questioned (...) they could easily make an honest or a false argument that due to the similarity in the concepts of tax avoidance and tax fraud, they were convinced that they were exonerated of the obligation to report*”. ČIČIN-ŠAIN N., op. cit., p.106.

¹⁰⁵ “*If a taxpayer explicitly notifies the tax authorities that he does not want to disclose a certain scheme because it may be fraudulent (...) can it really be assumed that there won't be any further consequences?*”. DE HARO A., op. cit., 10.2.2.3.

estariam a excluir da obrigação de comunicação mecanismos que apenas potencialmente poderão ser considerados delitos criminais¹⁰⁶.

Uma outra solução é a constante do diploma que rege o regime português de *MDRs*, segundo o qual a prestação de informações não implica para quem as preste qualquer tipo de responsabilidade penal¹⁰⁷. Esta é, para nós, a resposta menos deficitária, já que se mantêm as obrigações de comunicação e é respeitado o *nemo tenetur*, com a consequência da punição não ter lugar.

3.4.5. Apreciação

A solução da Diretiva para esta colisão é o silêncio, sendo simplesmente ignorada a possibilidade de ocorrência de tal conflito e do risco de autoincriminação.

A posição da jurisprudência europeia e da doutrina maioritária vai no sentido de ser dada uma tutela absoluta ao *nemo tenetur*¹⁰⁸. Portanto, e ainda que não hajam previsões expressas nesse sentido, não é por isso que as suas garantias devem deixar de prevalecer¹⁰⁹.

3.5. Conclusões intermédias

Em suma, existe uma inevitável dificuldade em conciliar a obrigação de comunicação com o respeito por direitos fundamentais conflitantes¹¹⁰.

¹⁰⁶ “This approach is unsatisfactory for many reasons, principally because the tax administration is unlikely to know at the outset the potential criminal liability of a particular transaction”. FEINSCHREIBER, R. & KENT, M., op. cit., p.1040.

¹⁰⁷ Art. 12 do DL 29/2008, de 25 de fevereiro.

¹⁰⁸ “(...) soa hoje consensual o entendimento segundo o qual o *nemo tenetur* goza de uma tutela absoluta pelo que não deve ser submetido a um qualquer juízo de ponderação (*Abwägungstest*) mesmo face aos interesses ou valores de maior relevo e eminência comunitária.” COSTA ANDRADE, op. cit., p.423. Não partilhando tal entendimento, vd. GERMANO MARQUES DA SILVA, op. cit., pp.175 e segs.

¹⁰⁹ Relativamente a uma das garantias enunciadas, a doutrina portuguesa deixa claro que “(...) o facto de não existir legislação adequada para proteger o direito ao silêncio, não significa automaticamente que as informações prestadas pelo sujeito passivo vão ser usadas contra ele no processo crime”. DOURADO, A. P., “Governança Fiscal Global”, 2ª Edição, Almedina (2018), p.378. No mesmo sentido, COSTA ANDRADE, op. cit., p.433.

¹¹⁰ Por um lado, a capacidade das multinacionais e dos mais ricos de recorrerem a esquemas de planeamento pode afetar diretamente os direitos económicos e sociais dos demais cidadãos. Por outro lado, algumas técnicas utilizadas pelos Estados como forma de reação poderão violar outros direitos humanos daqueles que levam a cabo tais práticas. Cfr. AVI-YONAH, R. S. & MAZZONI, G., “Taxation and Human Rights: A Delicate Balance”, *University of Michigan Public Law Research Paper no. 520* (2016).

Tendo em conta a nossa análise, somos da opinião que, do ponto de vista de um juízo de concordância prática, o fim da tutela do sistema fiscal deverá prevalecer diante pontuais e ultrapassáveis défices de certeza jurídica. Deve também preponderar sobre o dever de sigilo profissional, exceto quando tal obste ao direito de defesa e ao direito a um processo equitativo. Terá necessariamente de ceder perante o direito à não autoincriminação, já que a sua tutela deve ser absoluta.

4. RECOMENDAÇÕES AO LEGISLADOR PORTUGUÊS

Apesar da existência de um regime nacional de comunicação obrigatória de determinados esquemas de planeamento fiscal¹¹¹, este é deveras insuficiente para dar cumprimento ao requerido pela Diretiva¹¹². Assim, a sua transposição irá conduzir à necessidade de serem levadas a cabo mudanças substanciais.

Foi já apresentado um anteprojeto de diploma de transposição¹¹³, sobre o qual versará a nossa análise.

4.1. Uma transposição de máximos

Uma vez que o regime nacional incide sobre transações internas e a Diretiva exige que o mecanismo tenha um impacto transfronteiriço, poderá haver interesse na manutenção em vigor do regime nacional de modo a que os mecanismos puramente domésticos continuem a ser reportáveis. A opção do anteprojeto passou pela criação de um novo diploma e pela revogação do DL de 2008. Em nosso entender, tal traz clareza e simplicidade.

No entanto, o diploma vai além da mera transposição, uma vez que estende a obrigação de comunicação a mecanismos puramente internos¹¹⁴. É certo que estão em causa normas mínimas de harmonização, podendo os EMs estabelecer normas mais

¹¹¹ Não nos cabendo aqui proceder a uma análise detalhada do mesmo, esta pode ser encontrada em SILVA, F. C. & NEVES T. C., “Planeamento fiscal abusivo, o caso português no contexto internacional”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3, Almedina (2008). LOUREIRO, C. & NEVES A. B., “Breve comentário ao recente regime de combate ao Planeamento Fiscal Abusivo”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 2, Almedina (2008). CUNHA DE SOUSA, C., “O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo”, *Working Paper* da Universidade do Minho (2012).

¹¹² Primeiro, dado que o escopo do DL 29/2008 se limita apenas a esquemas nacionais e a Diretiva exige que esteja em causa um “mecanismo transfronteiriço”. Em segundo lugar, o regime português exige sempre que os esquemas ou atuações determinem, ou se espere que determinem, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal, enquanto que, para a Diretiva, basta que a obtenção da vantagem fiscal seja o principal ou um dos principais benefícios que se espere obter do esquema (sendo que nem sempre será exigida a verificação do “teste do benefício principal”). Para além disso, enquanto que o DL apenas consagra quatro características-chave, com a Diretiva haverá uma abrangência muito maior dos esquemas a comunicar. Surgirá também a necessidade de identificação dos contribuintes relevantes e a troca automática de informações.

¹¹³ Com o objetivo de fomentar a consulta pública, foi divulgado na página da AT (http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Documents/Anteprojeto_DAC_6.pdf).

¹¹⁴ Cfr. art 2º/1 als. a) e b) do anteprojeto. As informações respeitantes a tais mecanismos não serão alvo de troca automática de informações, vd. art. 13º do anteprojeto.

rigorosas, indo além do exigido pela Diretiva¹¹⁵, pelo que nos parece que nada impede os EMs de alargarem o regime a situações puramente internas. Como consequência, também em relação a esses casos o TJUE será competente para dirimir quaisquer questões interpretativas, de modo assegurar que os conceitos de DUE são interpretados de maneira uniforme¹¹⁶.

Todavia, não somos a favor de esta atitude de “bom aluno” e da extensão do regime. Desde logo, e principalmente, porque nos parece ser razoável concluir que as grandes manobras de planeamento fiscal agressivo têm lugar num contexto complexo de interação e de aproveitamento das disparidades existentes entre vários ordenamentos jurídicos. Em segundo lugar, porquanto isso dá origem a um aumento exponencial de comunicações, o que representa um acréscimo dos custos de cumprimento para os contribuintes e de administração para a AT. Para além disso, não sairia frustrado o princípio da proibição da não discriminação, já que seria dado um mesmo tratamento às operações internas e transfronteiriças¹¹⁷. Assim, por razões de proporcionalidade, racionalidade e igualdade defendemos que tal extensão não deverá ter lugar.

Ademais, nos mecanismos puramente internos, optou-se por incluir o IVA nos impostos abrangidos por tal normativo¹¹⁸. Sendo certo que os grandes desafios que se colocam ao nível deste imposto estão relacionados com situações transfronteiriças e não com mecanismos puramente internos, parece-nos que tal alargamento não fará sentido. Ainda, tal é violador de uma ideia de igualdade, já que se coloca em posição diferente o sujeito passivo do mesmo imposto tendo em conta o sítio em que se encontra, o que poderá causar repercussões negativas no mercado interno.

Este ensejo de “ir mais além” reflete-se também na criação de novas características-chave não previstas pela Diretiva¹¹⁹. Apesar de os autores do anteprojeto o justificarem

¹¹⁵ Cfr. ponto 10 do preâmbulo da Diretiva.

¹¹⁶ Cfr. Ac. do TJUE, de 10 de novembro de 2011, C-126/10, *Foggia*. §21.

¹¹⁷ Por exemplo, a concretizar-se, o alargamento proposto vai significar que a troca automática de informações será obrigatória estando em causa um mecanismo transfronteiriço, o que não se verificará se for comunicado um mecanismo puramente interno. Vd. o art. 13 do anteprojeto.

¹¹⁸ Cfr. art. 4/a/b do anteprojeto. Note-se que, no caso dos mecanismos transfronteiriços, a extensão do âmbito de aplicação do regime ao IVA está expressamente vedada pelo art. 2/2 da Diretiva.

¹¹⁹ Sendo questionável até que ponto foi deixada margem de conformação aos EMs para configurarem novas características-chave, já que a Comissão deverá apresentar um relatório (que poderá ser acompanhado por proposta legislativa) sobre a pertinência das características chave presentes no anexo IV da Diretiva. Cfr. art. 27º/2 da Diretiva.

com a necessidade de integração do diploma de 2008¹²⁰, parece-nos que a sua real motivação se prende antes com a intenção de levar a cabo um alargamento do escopo do regime, sendo discutível a pertinência de tal opção¹²¹.

Em suma, defendemos que o legislador português se deve abster de criar um regime ainda mais oneroso, quer para os contribuintes, quer para a AT. Para além disso, achamos que a melhor solução para o combate ao planeamento fiscal agressivo assenta numa ação coordenada entre os vários EMs¹²². Assim, somos da opinião que deve antes ser levada a cabo uma transposição de mínimos¹²³.

4.2. O dever de sigilo profissional

No nosso ordenamento jurídico, a conformação do sigilo profissional é bastante ampla, estando em causa um dever legalmente consagrado que os profissionais dos diversos domínios jurídicos devem cumprir¹²⁴.

O anteprojeto estatui que o dever de sigilo profissional legal ou contratualmente protegido só prevalecerá sobre o cumprimento das obrigações de comunicação nos casos que envolvam o aconselhamento jurídico ou exercício de mandato no âmbito de um procedimento administrativo tributário, de processo de impugnação tributária, de processo penal tributário ou de processo de contraordenação¹²⁵.

¹²⁰ “(...) a integração do regime com impacto ao nível meramente nacional aconselhou a desenvolver criteriosamente, aqui ou ali, a tipificação das características-chave”. Anteprojeto, p. 5.

¹²¹ Atente-se, v.g., à al. b) do nº1 do seu art. 9º, na qual se prevê como característica-chave genérica (condicionada à verificação do teste do benefício principal) a exclusão de responsabilidade do contribuinte, intermediário ou outro participante do mecanismo. Ora, não é possível alegar que está em causa essa necessidade de integração com o regime anterior quando tal característica-chave nem sequer estava prevista no DL 29/2008. Ademais, e sendo a existência destas cláusulas uma prática comum nas relações entre consultores e contribuintes, alarga-se bastante o âmbito das comunicações obrigatórias, ainda para mais quando se incluem também situações meramente internas.

¹²² Isto é, defendemos que a comunicação dos mecanismos deve ser feita de forma coordenada, sob pena de poder gerar-se “(...) una problemática aplicación asimétrica de las obligaciones contenidas en la Directiva -tanto de exigencia de revelación a los intermediarios financieros, como del posterior intercambio de la información así obtenida”. GARCÍA PRATS, F., op. cit., p. 16.

¹²³ Para mais desenvolvimentos sobre as razões que nos levam a crer que será esse o melhor caminho, vd. GARCÍA PRATS, F., op. cit., pp. 22 e segs.

¹²⁴ Vd., entre outros, os artigos 92º do EOA, 23º do EN, 84º do EOROC, 10º do CDCC e o 127º do EOSAE.

¹²⁵ Cfr. art. 8º/1 e 7º/5 do anteprojeto. É de notar ainda que, nos termos da Diretiva, a obrigação de comunicar passa para o contribuinte quando (entre outros), o intermediário seja dispensado de comunicar pelos legisladores nacionais, por estar sujeito a um dever de sigilo legalmente protegido (cfr. art. 8º-AB/6 da Diretiva). No entanto, nos termos do anteprojeto português, o segredo profissional não obsta à comunicação, o que retira o efeito útil dessa possibilidade mencionada na Diretiva.

Ou seja, os seus autores podiam ter feito prevalecer as disposições relativas ao segredo profissional presentes nos vários estatutos e códigos deontológicos. Ao invés, optaram por afrontar diretamente tais preceitos, limitando o seu alcance.

A Ordem dos Advogados já veio tomar posição, alegando, naturalmente, que a proposta viola o sigilo profissional¹²⁶. Todavia, a sua argumentação é, a nosso ver, superficial e errónea. Por um lado, refere-se que a Diretiva “(...) reconhece, como regra, a manutenção do sigilo profissional (...)”, quando aquela apenas se limita a dar uma margem de conformação aos legisladores nacionais para estes decidirem a respeito da prevalência do sigilo profissional sobre a obrigação de comunicação¹²⁷. Por outro lado, limita-se a argumentar que a solução “(...) coloca em causa o próprio Estado de Direito Democrático”, esquecendo-se que devem ser balanceados vários valores constitucionalmente relevantes.

No nosso entender, esta solução é valorosa, pois assegura que as obrigações de comunicação são eficazmente cumpridas, respeita o direito à defesa¹²⁸, a jurisprudência europeia e não dá aso a qualquer discriminação em função do tipo de intermediário que preste o aconselhamento¹²⁹.

4.3. A divulgação pública de esquemas considerados “agressivos”

No anteprojeto está prevista essa divulgação pública no portal das finanças dos esquemas considerados abusivos¹³⁰. Tratando-se da mera qualificação de um esquema como abusivo e da sua descrição em termos gerais e abstratos e de forma anonimizada, não haverá qualquer exposição dos envolvidos no esquema, pelo que estes não terão de se preocupar com eventuais danos reputacionais a este nível.

¹²⁶ O seu Comunicado está acessível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/comunicados/2019/comunicado-transposicao-da-directiva-ue-2018822/>.

¹²⁷ No n.º 13 do art. 8.º-AB da Diretiva, o elemento deontico permissivo “pode” indica-nos isso mesmo.

¹²⁸ Aliás, os autores foram até bastante generosos ao preverem que o sigilo prevalecerá no âmbito de um procedimento administrativo tributário.

¹²⁹ Ao contrário do disposto no art. 6.º do DL 28/2009, em que o privilégio profissional é apenas reconhecido a advogados, solicitadores e revisores oficiais de contas.

¹³⁰ À semelhança do art. 15.º do DL de 2008.

Vemos esta divulgação como uma garantia a favor dos contribuintes¹³¹. No entanto, é questionável até que ponto a AT terá legitimidade para determinar os esquemas que o sistema considera inaceitáveis¹³². Para além disso, as divulgações não poderão ser diretamente sindicáveis pelo TJUE, o que acarretará problemas de harmonização.

Ainda, note-se que esta é uma mera faculdade e não uma obrigação¹³³, pelo que se corre o risco de tal divulgação ter lugar em termos muito residuais ou nunca ter lugar¹³⁴.

4.4. Disposições transitórias

A Diretiva vem estabelecer a necessidade de serem previstas disposições transitórias específicas. Obedecendo a essa exigência, o anteprojeto vem deixar claro que os mecanismos cujo primeiro passo da sua aplicação tenha lugar entre a data de entrada em vigor e a data de aplicação da Diretiva têm de ser comunicados até 31 de agosto de 2020¹³⁵.

Para além de já nos termos pronunciado sobre a admissibilidade desta solução¹³⁶, esta é perfeitamente consonante com o nosso ordenamento jurídico¹³⁷. Inclusive, não nos parece que o anteprojeto tivesse margem para proceder de modo diferente.

¹³¹ Por um lado, poderão conformar a sua atuação de acordo com tais entendimentos; por outro lado, na circunstância de optarem por manter tais esquemas operacionais, já estarão cientes da possibilidade e eminência de lhes serem aplicadas normas antiabuso, podendo preparar mais atempadamente a sua defesa.

¹³² Uma coisa é a reação contra o esquema concretamente determinado, que caberá, em primeira linha, à AT. Outra é a reação do sistema jurídico contra (todos) os tipos de mecanismos que aquele não queira que continuem a ser utilizados. Isto poderá colocar problemas ao nível da separação de poderes, já que a própria AT estará, na prática, a desenvolver critérios normativos.

¹³³ No n.º 2 do art. 14º prevê-se que não haverá lugar à divulgação do mecanismo caso “(...) face à complexidade ou novidade deste, se revele inadequado para efeitos de prevenção da evasão (leia-se elisão) fiscal ou da defesa do interesse público”.

¹³⁴ Até porque é duvidoso que a AT realmente queria proceder a tal divulgação imposta pelo legislativo. Veja-se o que sucedeu nos já 10 anos de vigência do DL 28/2009, em que houve apenas uma divulgação de esquemas qualificados como abusivos (http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Planeamento_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL_29-08-PFA.pdf).

¹³⁵ Cfr. art. 15/1/b do anteprojeto.

¹³⁶ Vd. supra 3.2.3.

¹³⁷ Pois “(...) as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes” (cfr. art. 12/3 da LGT). A Diretiva não se vai aplicar a esquemas que tenham sido postos em prática antes da sua entrada em vigor, apenas afetando situações constituídas a partir desse momento, pelo que não haverá qualquer interesse legítimo digno de proteção.

4.5. O regime sancionatório

Foi deixada aos EMs a tarefa de estabelecer o regime de sanções aplicável ao incumprimento dos deveres de comunicação decorrentes da Diretiva.

Tendo presentes exigências ao nível da proporcionalidade e igualdade material, defendemos a previsão de diferenciações ao nível das sanções aplicáveis. Nomeadamente, o estabelecimento de sanções mais gravosas quando o incumprimento se verifique da parte dos promotores e quando estejam em causa entes coletivos (sejam eles promotores ou contribuintes).

No art. 17º da proposta foram previstas, para a não apresentação ou apresentação fora do prazo das comunicações, coimas de 6 000 euros a 80 000 euros. Ao ser feita a remissão para o RGIT no art 18º, os limites máximos e mínimos das coimas são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa coletiva ou outra entidade fiscalmente equiparada¹³⁸. Parece-nos bem que tenham sido estipuladas coimas iguais para todos os promotores, independentemente da sua categoria profissional. Todavia, e na nossa opinião, devem prever-se limites mais modestos para as situações em que a obrigação de reportar caiba ao contribuinte que, por em princípio não se dedicar profissionalmente à promoção dos esquemas, deve ser confrontado com coimas menos onerosas.

Os montantes previstos no anteprojeto são consideravelmente mais elevados que os previstos no DL 29/2008. Apesar de alguns autores já se terem pronunciado pela desproporcionalidade do regime sancionatório estabelecido no DL¹³⁹, entendemos que as consequências do não cumprimento devem ser consideráveis. Não podem constituir apenas mais um elemento a ser tido em consideração e incorporado no risco e no preço inerente à implementação do esquema, sob pena de não serem efetivas nem dissuasivas. Para além disso, quando comparada com as molduras de outras contraordenações fiscais, a prevista no anteprojeto não se afasta desmesuravelmente das mesmas¹⁴⁰. Por último, o facto de estar agora em causa a comunicação num contexto transfronteiriço poderá justificar a opção pela previsão de coimas mais elevadas.

¹³⁸ Cfr. o nº 4 do art. 26º do RGIT (Lei 21/2001, de 05 de junho).

¹³⁹ Assim SILVA, F. C. & NEVES, T. C., op. cit., p. 146.

¹⁴⁰ Vd., v.g., o art 113º do RGIT, relativo à recusa dolosa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes, em que podemos considerar estarem em causa obrigações algo semelhantes, que prevê uma moldura máxima de 75 000, elevada para 150 000 se estiver em causa pessoa coletiva ou entidade fiscalmente equiparada.

Ao analisar as sanções previstas no DL supramencionado, a doutrina portuguesa já se veio pronunciar pela sua compatibilidade com o *nemo tenetur*¹⁴¹. Assim concluiu, porquanto, por um lado, estava expressamente prevista a exclusão de qualquer tipo de responsabilidade pela prestação de informações¹⁴², e, por outro lado, visto que, caso não fosse cumprida a obrigação de reportar nem paga a coima por esse incumprimento, o incumpridor nunca se arriscaria a ver-lhe aplicada a pena de prisão¹⁴³.

Relativamente ao anteprojeto, ainda que a previsão da exclusão de responsabilidade não venha a estar presente na versão final, defendemos que é necessário concluir que a prestação de informações ao abrigo do regime deverá obstar a qualquer responsabilidade penal, sob pena da violação da CRP e da CEDH. Relativamente à segunda premissa, a pena de prisão continua a não figurar como sanção hipoteticamente aplicável. Assim, pensamos que as coimas previstas (e o procedimento) dificilmente poderão ser considerados de natureza criminal, pelo que os obrigados não poderão invocar o *nemo tenetur* como fundamento de recusa da comunicação.

Por último, e por razões de arrumação e coerência sistemáticas, gostaríamos de sugerir que tais sanções transitassem para o RGIT.

¹⁴¹ Cfr. DOURADO & SILVA DIAS, op. cit., pp. 149 e 150.

¹⁴² Ou seja, que não estaria verificado o segundo critério *Engel*, em razão de a sanção ter assim uma natureza de carácter meramente dissuasivo e não punitivo.

¹⁴³ Não se verificaria o terceiro critério *Engel*, que obriga a que se atenda à gravidade da sanção, quando confrontada com a sanção máxima potencialmente aplicável pelo sistema (que neste caso será, sem dúvida, a pena de prisão).

5. CONCLUSÕES

- I. A Diretiva implementa pela primeira vez, no espaço europeu, um sistema comum de regras de comunicação obrigatória de informações relativas a mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal, prevendo a troca automática e obrigatória de tais informações entre as autoridades fiscais dos EMs.
- II. O regime contém traços controversos, suscetíveis de causarem um impacto negativo nos direitos fundamentais das pessoas obrigadas à comunicação.
- III. Em nossa opinião, o recurso às “caraterísticas-chave” é uma opção suscetível de trazer mais certeza jurídica do que a subsunção de esquema a uma definição geral.
- IV. Ainda que a referência a definições amplas e conceitos jurídicos indeterminados seja uma constante, a previsão da necessidade de preenchimento de condições adicionais e da possibilidade de serem feitas provas em contrário torna o regime aceitável.
- V. Uma correta aplicação do teste do benefício principal deve pressupor uma interpretação bastante ampla do conceito de vantagem fiscal. Além disso, vemos como aceitável o facto de apenas algumas “características-chave” terem de satisfazer o teste. A introdução cumulativa de um limite quantitativo poderá contribuir para uma melhor seleção dos mecanismos a comunicar num contexto transfronteiriço, todavia, isso poderá trazer inconvenientes.
- VI. No nosso entendimento, não se colocam quaisquer problemas de retroatividade, porquanto a Diretiva apenas afeta situações constituídas a partir da sua entrada em vigor.
- VII. Na nossa perspetiva, apesar de se verificarem certas carências de determinabilidade, foram cumpridas as exigências mínimas de certeza jurídica.
- VIII. As obrigações exigidas aos intermediários parecem constituir *prima facie* um constrangimento à confidencialidade entre estes e os contribuintes, afetando o seu direito ao aconselhamento jurídico. No entanto, na medida em que a iniciativa respeita os requerimentos da jurisprudência europeia e é, em alguns casos, mais garantística, consideramos que é respeitado o direito ao sigilo profissional.
- IX. No entanto, ao dar uma margem de conformação aos legisladores nacionais, a Diretiva poderá aso a uma situação discriminatória entre as diferentes categorias profissionais de intermediários fiscais.

- X. Na nossa perspetiva, a invocação do sigilo profissional só fará sentido na medida em que a divulgação do esquema afete o direito de defesa, pelo que pensamos que a opção poderia ter passado pela previsão expressa de que o direito ao sigilo profissional limitar-se-ia apenas ao aconselhamento jurídico que tenha nexos com processos judiciais.
- XI. O perigo de autoincriminação poderá existir, porquanto está em causa a comunicação de esquemas em que há um risco de planeamento fiscal agressivo, e a fronteira entre este e a evasão fiscal é muitas vezes ténue e variável.
- XII. Haverá casos em que será possível aos contribuintes e intermediários valerem-se das garantias providenciadas pela CEDH e pela jurisprudência do TEDH, fazendo vingar o seu direito à não autoincriminação.
- XIII. Entre outras salvaguardas, existirá a possibilidade de recusa da comunicação, caso as sanções por incumprimento tenham natureza penal, à luz do critério *Engel*, mobilizado pelo TEDH.
- XIV. Assim, poderá originar-se um conflito entre o direito à não autoincriminação e a efetiva implementação da Diretiva, para o qual o legislador europeu não oferece resposta. A posição da jurisprudência europeia e da doutrina majoritária vai no sentido de ser dada uma tutela absoluta ao *nemo tenetur*. Portanto, e ainda que não hajam previsões expressas nesse sentido, as suas garantias devem preponderar.
- XV. Em resumo, e tendo em conta a nossa análise, somos da opinião que o fim da tutela do sistema fiscal deverá prevalecer diante pontuais e ultrapassáveis défices de certeza jurídica. Deve também primar sobre o dever de sigilo profissional, exceto quando tal obste ao direito de defesa. Terá necessariamente de ceder perante o direito à não autoincriminação, já que a sua tutela deve ser absoluta.
- XVI. O atual regime português de *MDRs* é insuficiente para dar cumprimento ao requerido pela Diretiva, tendo sido já apresentado em anteprojeto de diploma que visa a sua transposição.
- XVII. Somos a favor de uma transposição de mínimos, discordando com a proposta dos autores de extensão do regime a mecanismos puramente internos, da sua extensão ao IVA e da criação de novas “caraterísticas-chave”.
- XVIII. A possibilidade de invocação do sigilo profissional tem em conta os diversos valores em conflito e é respeitadora da jurisprudência europeia.

- XIX. Sendo questionável até que ponto a AT terá legitimidade para proceder à divulgação pública dos esquemas considerados abusivos, aquela poderá dar aso a uma aplicação desarmonizada da Diretiva.
- XX. Na nossa opinião, as sanções aplicáveis pelo incumprimento da obrigação de comunicar dificilmente poderão ser consideradas de natureza penal, nos termos do critério autónomo mobilizado pelo TEDH. Por razões de arrumação e coerência sistemáticas, gostaríamos de sugerir que tais sanções transitassem para o RGIT.

BIBLIOGRAFIA

I. Livros e artigos científicos

A.

AVI YONAH R. S. & XU H., “Evaluating BEPS”, *Erasmus Law Review*, Vol 10, no.1. (2017)

----, & MAZZONI, G., “Taxation and Human Rights: A Delicate Balance”, *University of Michigan Public Law Research Paper no. 520* (2016).

B.

BÁEZ MORENO, A., “A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dzodzi line of cases”, *British Tax Review*, no. 1 (2016), pp. 143-151.

BAKER, P., “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, *Intertax*, Vol. 43, no. 1 (2015), pp. 85-90.

----, “Legal professional privilege and tax avoidance disclosure”, *Tax Adviser* (janeiro 2005), pp. 11-12.

BARREUX A; ROCA J. & VELAYOS J., “A Brief History of Tax Transparency”, *Inter-American Development Bank, Discussion Papper N° DB-DP-453* (2016).

BLUM, D. W. & LANGER A., “At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law: Part 1”, *European Taxation*, Vol 59, no. 6 (2019), pp. 282-290.

----, “At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law: Part 2”, *European Taxation*, Vol 59, no. 7 (2019), pp. 313-319.

BROWN, V.; GRACIA, E. & GARDNER, N., “EU reporting rules on cross-border tax planning”, *Global Tax Insight*, no. 4 (setembro 2018), pp.3-8.

BRONZEWSKA, K. & MAJDANSKA, A., “Austria/Belgium/Poland - The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology”, *European Taxation*, Vol. 59, no. 2/3 (2019).

C.

CACHIA, F., “Tax transparency for intermediaries: the mandatory disclosure rules and its EU impact”, *EC tax review*. Vol. 27, no. 4 (2018), pp. 206-217.

CALDERÓN CARRERO, J. M., “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las "EU tax disclosure rules" y sus implicaciones”, *Quincena fiscal*, no. 10 (2018), pp. 37-62.

CANOTILHO, J. J. G. & MOREIRA V., “Constituição da República Portuguesa Anotada – Vol. 1”, 4ª Edição, Coimbra Editora (2014).

CASTRO DE LUNA, M. J. “*La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/EU*”, *Quincena Fiscal*, no. 7 (2019), pp. 103-120.

ČIČIN-ŠAIN, N., “*New mandatory disclosure rules for tax intermediaries and taxpayers in the European Union: another "bite" into the rights of the taxpayer?*”, *World Tax Journal*, Vol. 11, no. 1, IBFD (2019), pp. 77-119.

COSTA ANDRADE, M., “*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, Volume LVII Tomo I* (2014).

CUNHA DE SOUSA, C., “*O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*”, *Working Paper* da Universidade do Minho (2012).

D.

DE BROE, L. & BECKERS, D., “*The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European Court of Justice's case law on abuse of EU law*”, *EC Tax Review*, Vol. 26, no. 3 (2017), pp. 133-144.

DE HARO, A., “*Chapter 10: BEPS Action 12: The Lack of Certainty and the Infringement of Taxpayers' Rights*”, em Pistone P. & Weber D., “*The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*”, *IBFD* (2018), pp. 187-208.

DODWELL, B., “*Too wide a net*”, *Tax Adviser*, (junho 2018), p. 17.

DOURADO, A.P., “*Governança Fiscal Global*”, 2ª Edição, Almedina (2018).

----, “*Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS Actions 2 and 6*”, *Intertax*, Vol. 43, no. 1 (2015), pp. 42-57.

----, & SILVA DIAS, A., “*Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*”, em Poiares Maduro M., Pistone P. [et al.], “*Human Rights and Taxation in Europe and the World*”, *IBFD* (2011), pp. 131-152.

E.

ENDRESEN, C., “*Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights : substantive issues : no tax, no society*”, *Intertax*, Vol. 45, no. 8/9 (2017), pp. 508-526.

F.

FEINSCHREIBER, R. & KENT, M., “*The OECD challenges aggressive tax planning a moving target*”, *Tax Notes International*, Vol. 79, no. 12 (2015), pp. 1037-1042.

FREY, R., “*Financial institutions adapt to tax transparency*”, *International Tax Review*, Vol. 29, no. 1 (2019), pp. 19-21.

G.

GARCÍA PRATS F., “*La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6), Paper AEDAF nº14, Asociación Española de Asesores Fiscales* (2019).

H.

HAINES, A., “*DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems*”, *International Tax Review* (12 de dezembro de 2018).

HOFMANN, H., “*Chapter 8: General Principles of EU Law and EU Administrative Law*”, em *Barnard C., Peers S. [et al.]*, em “*European Union Law*”, 2ª Edição Revista, *Oxford University Press* (2017), pp.198-226.

L.

LARKING, B., “*No pain, no gain : overkill in the EU's mandatory disclosure rules*”, *Tax Notes International*, Vol. 92, no. 1 (2018), pp. 25-29.

LOUREIRO, C. & NEVES A. B., “*Breve comentário ao recente regime de combate ao Planeamento Fiscal Abusivo*”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 2, Almedina (2008).

LUJA, R., “*Accounting Disclosure of Tax Liabilities, Fair Trial and Self-incrimination: Should the European Commission endorse IFRS in the light of European Human Rights?*”, em *Poiães Maduro M., Pistone P. [et al.]*, “*Human Rights and Taxation in Europe and the World*”, *IBFD* (2011), pp. 253-271.

LYNCH, F., “*DAC 6- new EU tax disclosure rules cause for concern*”, *Tax Planning International Review*, Vol 45, no. 8 (2018).

M.

MARQUES DA SILVA, G., “*Direito Penal Tributário*”, 2ª Edição, Universidade Católica Editora (2018).

MARTÍN-ABRÍL Y CALVO, D., “*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*, no. 427 (2018), pp. 69-110.

MILLEN, P. F. & COTORCEANU, P. A., “*Forming financial intermediaries into a fifth column: the OECD MDRs for CRS avoidance*”, *Trusts & Trustees*, Vol. 25, no. 4 (2019), pp. 422-437.

MORAIS, R., “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, 1ª Edição, Almedina (2012).

O.

OFFERMANN, R., “*Symposium on mandatory disclosure*”, *European Taxation*, Vol. 58, no. 5 (2018), pp. 217-222.

O’SHEA T., “*New EU Directive for reporting some cross-border arrangements*”, *Tax Notes international*. Vol. 91, no. 9 (2018), pp. 903-906.

P.

PEETERS, B., “*European supervision on the use of vague and undetermined concepts in tax laws*”, *EC Tax Review*, Vol. 22, no. 3 (2013), pp. 112-114.

PIANTAVIGNA, P., “*Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How the EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*”, *World Tax Journal*, Vol. 9, no. 1 (2017), pp. 37-98.

PISTONE P., “*Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*”, *World Tax Journal*, Vol. 6, no. 1 (2014), pp. 3-9.

Q.

QUEIROZ C., “*Direitos Fundamentais. Teoria Geral*”, 2ª edição, Coimbra Editora (2010).

R.

REIBEL R., “*Tax transparency: how to make it work?*”, *European Taxation*, Vol. 55, no. 5 (2015), p. 209-212.

S.

SALDANHA SANCHES, J., “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª Edição, Coimbra Editora (2002).

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

SHEPPARD, L. A., “*BEPS Penalty Fallout*”, *Tax Notes International*. Vol. 92 no. 4 (2018), p.363.

SILVA, F. C. & NEVES T. C., “Planeamento fiscal abusivo, o caso português no contexto internacional”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3, Almedina (2008).

T.

TERRA B., & WATTEL, P., “*European Tax Law*”, 7ª Edição, *Kluwer Law International* (2018).

TRIDIMAS, T., “*The General Principles of EU Law*”, 2ª Edição, *Oxford University Press* (2007).

V.

VANISTENDAEL, F., “*The EU Directive on aggressive tax planning the wrong approach*”, *Tax Notes International*, Vol. 92, no. 10, (2018), pp. 993-998.

VIEIRA DE ANDRADE, J. C., “Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, 2ª Edição, Almedina (2001).

VOJE, J., “*EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements*”, *European Taxation*. Vol. 57, no. 5, (2017), pp. 192-200.

X.

XAVIER, A., “Manual de Direito Fiscal I”, Faculdade de Direito de Lisboa (1981).

II. Documentos eletrónicos e outros

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, “Divulgação ao abrigo do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro”, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Planeamento_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL_29-08-PFA.pdf.

----. “Divulgação do Anteprojeto de diploma sobre a Transposição da Diretiva (UE) 2018/822 (DAC 6)”, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Documents/Anteprojeto_DAC_6.pdf.

CFE (*Confédération Fiscale Européenne*), “*Joint PAC/FC Opinion Statement 1/2017 on the European Commission public consultation ‘Disincentives for advisers and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes’*”, <http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/05/CFE-PAC-FC-Joint-Opinion-Statement-Effective-Discincentives-1-2017.pdf>.

----, “*Opinion Statement PAC 3/2017 on the European Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation COM/2016/025 final - 2016/010 (CNS)*”, <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/04/CFE-Opinion-Statement-on-the-EC-Intermediaries-Directive-Proposal-27-Jul..pdf>.

----, & AOTCA (*The Asia-Oceania Tax Consultants’ Association*), “*Joint Opinion Statement FC 7/2015 and PAC 1/2015 on Mandatory Disclosure Rules (BEPS Action 12)*”, <http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/12/CFE-and-AOTCA-Opinion-Statement-FC-7-2015-on-Mandatory-Disclosure-Rules-BEPS-Action-12.pdf>.

CE (Comissão Europeia), “*Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*”, SWD/2017/0236 final - 2017/0138 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52017SC0236>.

----, “*Commission Staff Working Document: Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*” SWD/2019/328 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac.pdf

CONSELHO DA EUROPA, “*Venice Commission, Rule of Law Checklist, adopted at the 106th Plenary Session (Venice, 11-12 Mar. 2016)*”, [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2016\)007-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2016)007-e).

DLA PIPER, “Portuguese EU Mandatory Disclosure Rules draft legislation”, <https://www.dlapiper.com/en/netherlands/insights/publications/2019/06/global-tax-alert-portuguese-eu-mandatory-disclosure-rules-draft-legislation/>.

EFAMA (European Fund and Asset Management Association), “Comments regarding Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending ‘Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements’ (‘DAC 6’) and the resulting concerns with respect to the adoption by Member States”, <https://www.efama.org/Publications/Public/Tax%20in%20general/DAC6.pdf>.

ERNST & YOUNG, “The European Union’s Mandatory Disclosure Regime, A roundtable discussion”, [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).

GEELEN, P. & LAW, S., “EU adopts directive on mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes: key takeaways”, <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2018/03/eu-adopts-directive-on-mandatory-disclosure-of-aggressive-tax-planning-schemes-key-takeaways/>.

IBFD, “Observatory on the protection of taxpayers’ rights: 2015-2017 general report on the protection of taxpayers’ rights : National reports for the Observatory for the protection of taxpayers’ rights, April 2018”, https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/OPTR_General-Report.pdf.

MURPHY, R., & STAUSHOLM, S., “The Big Four: a study of opacity”, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/GUENGLBigFourWeb.pdf>.

NEVES, A., “Troca de informação entre estados-membros, sobre planeamento fiscal e não só!”, <https://easytax.jornaleconomico.pt/troca-de-informacao-entre-estados-membros-sobre-planeamento-fiscal-e-nao-so>.

OCDE, (2008), “Study into the Role of Tax Intermediaries”, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en#page1.

----, (2013), “Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1.

----, (2013), “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#.

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

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

ORDEM DOS ADVOGADOS, Comunicado: Transposição da Diretiva (UE) 2018/822. Violação do Sigilo Profissional, <https://portal.ao.pt/comunicacao/comunicados/2019/comunicado-transposicao-da-directiva-ue-2018822/>.

OUCBT (Oxford University Centre for Business and Taxation), “*The Disclosure of Tax Avoidance Schemes regime (Paper 2)*”, http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4428/3/DOTAS_3_12_12.pdf.

PWC (PricewaterhouseCoopers), “*Don’t be caught out by DAC6*”, <https://www.pwc.ch/en/services/tax-advice/corporate-taxes-tax-structures/dac6.html>.

TEDH (Tribunal Europeu dos Direitos do Homem), “*Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights – Right to a fair trial*”, https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_ENG.pdf.

III. Jurisprudência

TEDH

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 15 de julho de 1982, Proc. no. 8130/78, *Eckle vs Germany*.

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 8 de junho de 1986, Proc. no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel and Others v. the Netherlands*.

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 25 de fevereiro de 1993, Proc. no. 10828/84, *Funke v. France*.

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 8 de fevereiro de 1996, Proc. no. 18731/91, *John Murray v. the United Kingdom*.

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 17 de dezembro de 1996, Proc. no. 19187/91, *Saunders v. the United Kingdom*.

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

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 16 de novembro de 2004, Proc. no. 13881/02, *King v. the United Kingdom*.

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 5 de abril de 2012, Proc. no. 11663/04, *Chambaz v. Switzerland*.

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 6 de dezembro de 2012, Proc. no. 12323/11, *Michaud v. France*.

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 12 de julho de 2013, Proc. no. 25424/09, *Allen v. the United Kingdom*.

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

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 12 de maio de 2017, Proc. no. 21980/04, *Simeonovi v. Bulgaria*.

TJUE

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 18 de maio de 1982, C-155/79, *AM & S*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 15 de fevereiro de 1996, C-63/93, *Duff*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 13 de fevereiro de 1996, C-143/93, *Van Es*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 7 de junho de 2007, C-178/05, *Commission/Greece*.

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

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 14 de setembro de 2010, C-550-07, *Akzo Nobel*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 10 de novembro de 2011, C-126/10, *Foggia*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 5 de julho de 2012, C-318/10, *SIAT*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 3 de outubro de 2013, C-282/12, *Itelcar*.