

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS ESTADOS-
MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA
IMPOSTOS DIRECTOS

Ana Carolina Rolo

Lisboa, Dezembro de 2016

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS ESTADOS-
MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA
IMPOSTOS DIRECTOS

Ana Carolina Rolo

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Paulo Nogueira da Costa, Professor Adjunto, Direito Fiscal e Fiscalidade

Constituição do Júri:

Presidente _____ Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Vogal _____ Professor Doutor Vasco Branco Guimarães

Vogal _____ Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Lisboa, Dezembro de 2016

DECLARAÇÃO

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar os meus sinceros agradecimentos,

Ao Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa, meu orientador, pela competência científica, acompanhamento e disponibilidade permanente e ilimitada, assim como pelas críticas e correcções efectuadas durante a orientação.

A todos os professores do Mestrado em Fiscalidade, pelos conhecimentos que me transmitiram, pois sem as bases por eles fornecidas não teria sido possível elaborar este trabalho.

À minha família e aos meus amigos, pela compreensão e pelo incentivo a crescer académica, pessoal e profissionalmente e pelos exemplos de vida que me servem de estímulo a fazer sempre melhor.

A todos, os meus melhores agradecimentos!

RESUMO

Nos últimos anos, a União Europeia tem enfrentado o desafio do combate à fraude e à evasão fiscais que tem aumentado consideravelmente em virtude, sobretudo, dos instrumentos jurídicos cada vez mais sofisticados usados pelos contribuintes.

Face à urgência no reforço da eficiência e da eficácia da cobrança de impostos, a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros tem-se revelado como uma das principais ferramentas para atingir este objectivo.

A troca de informações fiscais constitui um dos principais instrumentos de combate à fraude e à evasão fiscal transfronteiras, sendo essencial para o funcionamento do mercado interno da União Europeia e para o reforço da eficácia e da eficiência na cobrança de impostos.

PALAVRAS-CHAVE: Troca de Informações Fiscais; Assistência Mútua; Evasão Fiscal; Fiscalidade Directa.

ABSTRACT

In the last years, the European Union has been facing the challenge of combating fraud and tax evasion that has increased considerably, mainly because of the sophisticated legal instruments used by taxpayers.

Given the urgency in strengthening the efficiency and the effectiveness of tax collection, the exchange of tax information between Member States is one of the main tools to achieve that goal.

The exchange of tax information is one of the main tools for combating fraud and cross-border tax evasion and it is essential for the functioning of the EU internal market and to strengthen the effectiveness and the efficiency in tax collection.

KEY WORDS: Information Exchange; Mutual Assistance; Tax Evasion; Direct Taxation.

Índice

1. Introdução	11
2. A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros.....	16
2.1. Impostos directos e impostos indirectos	16
2.2. A troca de informações fiscais no plano internacional.....	17
2.3. A troca de informações fiscais na União Europeia.....	22
2.3.1. Princípios gerais	23
2.3.2. As principais directivas da União Europeia.....	24
2.3.3. A Directiva de 1977.....	26
2.3.4. A Directiva de 2011	31
2.4. O regime jurídico da troca de informações fiscais	34
2.4.1. O âmbito da troca de informações fiscais	34
2.4.1.1. O âmbito objectivo.....	34
2.4.1.2. O âmbito subjectivo	35
2.4.1.3. Os âmbitos temporal e espacial	37
2.4.2. As modalidades e os procedimentos da troca de informações fiscais	38
2.4.2.1. A troca de informações fiscais a pedido	39
2.4.2.2. A automática de informações fiscais	42
2.4.2.3. A troca espontânea de informações fiscais	52
2.4.2.4. Outras formas de cooperação administrativa	53
2.4.2.4.1. A presença de funcionários fiscais numa fiscalização no estrangeiro	53
2.4.2.4.2. As fiscalizações fiscais simultâneas	54
2.4.2.4.3. A notificação administrativa	54
2.4.2.4.4. O retorno de informação	54
2.4.2.4.5. A partilha de experiências.....	55
2.4.2.5. Os procedimentos	55

2.4.3. Os limites da troca de informações fiscais.....	58
2.4.3.1. A protecção da vida privada	58
2.4.3.2. Os princípios da subsidiariedade e da legalidade	61
2.4.3.3. O princípio da reciprocidade.....	62
2.4.3.4. Os princípios da confidencialidade e da ordem pública	63
2.4.3.5. Custos económicos	66
2.4.4. Obrigações dos Estados-Membros.....	67
2.5. A legislação nacional	68
2.5.1. O Decreto-Lei nº 61/2013, de 10 de Novembro	68
2.5.1.1. Âmbito de aplicação	68
2.5.1.2. Modalidades.....	69
2.5.1.2.1. Troca de informações a pedido	69
2.5.1.2.2. Troca de informações automática	70
2.5.1.2.3. Troca de informações espontânea.....	71
2.5.1.2.4. Presença de funcionários	71
2.5.1.2.5. Controlos simultâneos.....	72
2.5.1.2.6. Notificação administrativa.....	72
2.5.1.2.7. Retorno de informação.....	73
2.5.1.3. Limites	73
2.5.1.4. Deveres da Autoridade Tributária e Aduaneira	75
2.5.1.5. Regras procedimentais	76
2.5.2. Outras normas legais.....	77
2.6. As garantias dos contribuintes	79
2.6.1. O sigilo fiscal	80
2.6.2. Meios de defesa	81
3. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia	84

3.1. Acórdão J. Sabou	84
3.1.1. Identificação das partes.....	84
3.1.2. Objecto do litígio	84
3.1.3. Dos factos	85
3.1.4. Enquadramento Jurídico	86
3.1.5. Decisão.....	88
3.2.Acórdão W.N.	91
3.2.1. Identificação das partes.....	91
3.2.2. Objecto do litígio	91
3.2.3. Dos factos	92
3.2.4. Enquadramento Jurídico	93
3.2.5. Decisão.....	94
3.3. Outras decisões jurisprudenciais.....	97
4. Conclusão.....	100
Referências Bibliográficas	102
Jurisprudência	104

1. Introdução

Taxes are the price we pay for a civilized society.

Oliver Wendell Holmes, Jr.

A temática da troca de informações fiscais tem sido amplamente debatida, nomeadamente em virtude do contexto internacional que temos vivido nas últimas décadas caracterizado pelo fenómeno da globalização das economias nacionais.

O crescimento das relações económicas internacionais protagonizadas pelos agentes económicos que não se limitam a desenvolver a sua actividade económica no âmbito de uma jurisdição nacional, actuando, assim, para além das fronteiras físicas dos Estados, tem colocado em crise os poderes soberanos nacionais, designadamente quanto ao exercício do poder tributário.

Martínez ensina-nos que (2000: 69)

[n]ão é inteiramente pacífico o entendimento sobre a noção de *soberania fiscal*. Integrada no conceito de *soberania do Estado*, como um dos aspectos que ela reveste, a *soberania fiscal* deverá compreender apenas a *delimitação de esferas tributárias*, frente a outras *soberanias estaduais*, e a *definição de regimes legais*.

A soberania fiscal consiste no «poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal» (ibid.: 70).

Associado aos fenómenos da globalização e da economia de mercado, caracterizados, na União Europeia, pela liberdade de concorrência, liberdade de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, surge a necessidade de os agentes económicos pensarem e adoptarem um planeamento fiscal internacional que lhes permita obter as condições mais vantajosas a nível dos encargos fiscais que terão de suportar.

A dimensão fiscal das actividades económicas tem assumido um papel fundamental.

É, pelo menos, essa a conclusão de um inquérito realizado pelo Comité *Ruding* que revelou que quase metade das empresas multinacionais da União Europeia considerava os Impostos sobre o Rendimento como factor decisivo na escolha do país de realização das suas operações. (Oliveira: 2012: 43).

Assim, no âmbito do planeamento fiscal legítimo e permitido aos sujeitos passivos, torna-se, muitas vezes, difícil de traçar a fronteira entre as práticas legalmente permitidas e as que podem configurar uma situação de evasão fiscal.

Neste ponto, torna-se importante distinguir a evasão fiscal, que pressupõe sempre a prática de um ilícito, do conceito de elisão fiscal.

Conforme explica Xavier (2009: 351)

A expressão *elisão fiscal internacional (tax avoidance)*, não pode ser assimilada ao conceito de *evasão fiscal (tax evasion)*, pois não está em causa, necessariamente, um acto ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária [...]. Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjunto de normas, através de actos ou conjuntos de actos, que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável).

Na perspectiva dos Estados, confrontados com a internacionalização das actividades económicas e com os limites territoriais da sua soberania fiscal, torna-se fundamental delimitar o exercício das respectivas competências tributárias, combater a evasão fiscal e assegurar a liquidação e a cobrança dos impostos devidos.

Considerando que as práticas evasivas acarretam a perda de receitas tributárias estaduais, os Estados procurarão captar investimento através do respectivo sistema fiscal, podendo conduzir, em alguns casos, a uma concorrência fiscal prejudicial entre os próprios Estados, normalmente designada por *harmful tax competition*¹.

Oliveira (2012: 44) entende que

[a] competição por um bom "clima fiscal" para o investimento é, face a estas coordenadas, perfeitamente natural, apresentando-se até como muito positiva se significar esforço dos países para modernizarem e agilizarem os seus sistemas fiscais no sentido de os tornarem mais racionais, equitativos, e administrativamente menos pesados, tanto na vertente das Administrações que os aplicam como na dos contribuintes sujeitos ao cumprimento das obrigações deles resultantes.

O combate contra a evasão e a fraude fiscais constitui um dos principais e mais complexos problemas com que as administrações fiscais se deparam.

¹ Sobre a temática da concorrência fiscal prejudicial será útil a leitura do Relatório da OCDE - Harmful Tax Competition: An emerging global issue, OCDE, Paris, 1998 - e o Código de Conduta da UE relativo à tributação das pessoas colectivas.

Numa perspectiva histórica, sabemos que este objectivo fulcral foi sempre reconhecido como essencial e fulcral pela, então, Sociedade das Nações², pela ONU³, pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE⁴ e pelas Recomendações do Conselho Ecofin.⁵

Neste contexto, surge a necessidade de os Estados actuarem de modo colaborante ou cooperante, tendo em vista a luta contra as práticas fiscais evasivas e fraudulentas.

Conforme refere Mesquita (1992: 335)

[a] internacionalização das economias nacionais e a conseqüente interacção das várias ordens jurídicas estaduais, responsáveis, em grande medida, pelo multiplicar de tradicionais e de novos esquemas evasivos no âmbito tributário, trouxeram consigo a necessidade do desenvolvimento da cooperação internacional das autoridades competentes.

Este fenómeno da globalização da economia trouxe desafios, também, à União Europeia no domínio da fiscalidade.

Apesar de os Estados-Membros serem soberanos para determinar o funcionamento dos respectivos sistemas fiscais, a verdade é que os mesmos não têm conseguido, de forma isolada, combater eficazmente a evasão fiscal que tem sido facilitada pela globalização económica, dificultando o correcto estabelecimento dos impostos.

Ora, os problemas resultantes da evasão fiscal assumem particular relevância no âmbito da União Europeia, uma vez que aquela constitui um obstáculo ao bom funcionamento do mercado interno, pois cria distorções de concorrência entre os diferentes países.

Oliveira (2012: 21) chama a atenção para este problema:

Na Europa comunitária, a integração exige a eliminação das assimetrias fiscais susceptíveis de gerarem distorções nas condições de concorrência e na localização dos investimentos no Mercado interior, reivindicando da parte das várias Administrações tributárias chamadas a dar execução aos sistemas fiscais em vigor, uma actuação que assegure maior eficácia a cada uma e melhor equiparação de todas no respectivo desempenho.

² Oliveira (2012: 269) - Report and Resolutions submitted by the Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion to the Financial Committee of the League of Nations (1925).

³ Tax Treaties between Developed and Developing Countries: Third Report, UN Doc.ST/EC/166/1972

⁴ Comentários à Convenção Modelo e ao Relatório de 1988.

⁵ Conselho Ecofin de 1 de Dezembro de 1997, DOCE (98/C 2/01).

No âmbito da União Europeia torna-se particularmente relevante combater a evasão fiscal, que tem assumido um carácter transfronteiriço, com a finalidade de assegurar o bom funcionamento do mercado interno.

Sobre esta temática Pereira (2011: 3), afirma que

[n]o seio da União Europeia, quer os diversos Governos nacionais, quer as próprias instituições europeias têm dado grande atenção a estas matérias, particularmente à evasão e fraude fiscais, fenómenos que assumem proporções económicas assombrosas e que provocam graves distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, comprometendo o funcionamento do mercado interno.

Assim, cabe à União Europeia, designadamente à Comissão Europeia, o dever de promover e incentivar a assistência mútua entre os Estados-Membros, que se revela indispensável para que estes possam gerir o respectivo sistema de tributação, nomeadamente no contexto da fiscalidade directa.

Já na Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho de 1 de Dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, se salientava a importância central para a utilização da troca de informações como um instrumento fundamental na luta contra a evasão e a fraude fiscais.

Pode ler-se no ponto K daquela resolução:

K. O Conselho convida os Estados-membros a cooperarem plenamente na luta contra a evasão e a fraude fiscais, nomeadamente no âmbito do intercâmbio de informações entre os Estados-membros, nos termos das respectivas legislações nacionais.

O objecto da presente dissertação corresponde à troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia no domínio dos impostos directos, dado o crescente desenvolvimento de esforços no combate à fraude e à evasão fiscais.

Não trataremos de analisar a troca de informações fiscais a nível internacional (entre os Estados-Membros da União Europeia e Estados terceiros), nem a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e as instituições europeias.

O presente trabalho passará por identificar e examinar os principais normativos legais (da União Europeia e nacionais), sendo relevante, ainda, analisar a jurisprudência que já se tenha pronunciado sobre diferentes aspectos que se relacionam com este tema.

Assim, a estrutura adoptada contempla, no capítulo 2. sob o título A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros, diferentes secções e subsecções.

O presente trabalho começará por distinguir de modo simples e objectivo os impostos directos dos impostos indirectos, para, em seguida, se iniciar a abordagem do tema central.

A análise do tema proposto começa com a sua apresentação no plano internacional, fixando-nos, depois, no seu exame a nível do direito da União Europeia. Neste ponto, trataremos de estudar, para além dos princípios gerais de direito aplicáveis, o regime jurídico contemplado pelas Directivas que regularam e regulam a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros.

Antes de se iniciar o terceiro capítulo, ao qual está reservada a componente de cariz prático da presente dissertação, descrever-se-á o regime jurídico nacional que acabou por transpor a Directiva da União Europeia de 2011.

O capítulo terceiro tem por finalidade a exposição de acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia que abordam alguns problemas que foram suscitados em torno do nosso tema.

Por último, iremos elaborar uma breve conclusão que salientará os elementos mais importantes da troca de informações fiscais entre os Estados-Membros.

2. A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros

2.1. Impostos directos e impostos indirectos

Referimos na Introdução que o presente trabalho se centrará sobre a troca de informações fiscais relativas aos impostos directos.

Deste modo, importa, antes de mais, estabelecer a distinção entre impostos directos e impostos indirectos.

Refere Martínez (2000: 51) que:

A legislação portuguesa estabelece a distinção entre *impostos directos* e *indirectos*. [...] No Código Civil o critério adoptado, a respeito do regime dos privilégios creditórios, é o do *rol nominativo*, critério que a legislação financeira não segue. Assim, para o Decreto-Lei nº 736/76, de 16 de Outubro, que regulou a arrumação orçamental das receitas e das despesas públicas, segundo uma «classificação orgânica, funcional e económica» (art. 1º), são *impostos directos* os impostos *sobre o rendimento* e *sobre o património*; e *impostos indirectos* os que recaem *sobre o consumo*.

O artigo 6º da Lei Geral Tributária (LGT) aborda esta distinção nos seguintes termos:

1 - A tributação directa tem em conta:

- a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;
- b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;
- c) A doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.

2 - A tributação indirecta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.

Silva (2013: 32) relembra que «[a] distinção clássica entre impostos directos e impostos indirectos é hoje essencial no plano da harmonização fiscal, quer a nível europeu, quer a nível internacional.»

O artigo 113º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) prevê a harmonização das legislações nacionais ao nível dos impostos indirectos, dispondo o seguinte:

O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social,

adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.

2.2. A troca de informações fiscais no plano internacional

A cooperação multilateral entre os diversos Estados, designadamente através das diversas instituições internacionais a que pertencem, tem vindo a revelar-se como o melhor instrumento para a eliminação das práticas fiscais prejudiciais, sendo de destacar os trabalhos desenvolvidos pela OCDE e pela União Europeia.

A troca de informações fiscais poderá ter a sua origem, segundo Oliveira (2012) em meados do século XIX, em alguns tratados convencionados pela Bélgica com a França, a Holanda e o Luxemburgo respeitante a impostos de registo, sendo, sobretudo a partir da Primeira Guerra Mundial que assume uma importância crescente, verificando-se a consagração de cláusulas sobre este assunto em diferentes convenções bilaterais celebradas para evitar a dupla tributação.

Mesquita (1993: 335, 336) refere que

no âmbito da O.C.D.E., o *Projecto de Convenção destinado a evitar as duplas tributações em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna*, de 1963 (*Projecto OCDE 1963*), o *Projecto de Convenção destinado a evitar as duplas tributações em matéria de impostos sobre as sucessões e doações*, de 1966, e o posterior *Modelo de Convenção destinada a evitar as duplas tributações sobre o rendimento e a fortuna*, de 1977 (*M.O.C.D.E. 1977*), revisto em 1992 (*M.O.C.D.E. 1992*); o *Modelo de Convenção de dupla tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento*, elaborado no seio das N.U. e publicado em 1980 (*Modelo de Convenção N.U.*), bem como as *Directivas para a Cooperação Internacional com vista a lutar contra a fraude e a evasão fiscais* publicadas, em 1984, pelo Departamento dos Assuntos Económicos e Sociais Internacionais da mesma organização; os *Modelos* adoptados em 1971 pelo Conselho do Acordo de Cartagena (*Pacto Andino*) e as *Recomendações* do grupo de peritos dos países membros da LAFTA (hoje LAIA) (1973/77).

Oliveira (2012: 268, 269) refere as principais funções deste instrumento:

combater a fraude e a evasão fiscal internacional associadas às actuações da concorrência fiscal prejudicial; permitir a boa aplicação das Convenções de Dupla Tributação e/ou do Direito Interno dos respectivos Estados contratantes [...]; e garantir a efectiva aplicação da legislação comunitária, assegurando a articulação entre os vários sistemas fiscais dos Estados-Membros, apoiando a competitividade das empresas multinacionais e, em geral, os contribuintes europeus no cumprimento dos seus deveres tributários, condições indispensáveis à plena realização do Mercado Interno, sem esquecer os objectivos de justiça financeira que devem presidir à repartição da carga tributária, materializada sobretudo na garantia de aplicação dos princípios da generalidade, de capacidade contributiva e da igualdade.

No âmbito internacional, o instrumento jurídico que merece maior destaque e relevância sobre esta matéria é a Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o património. Estamos perante a existência de um padrão internacional de troca de informações que vincula os Estados-Membros, pois acaba por constituir *soft law*.

Guerreiro (2014: 30) afirma que

[a] CM OCDE surgiu com o propósito de resolver, de forma uniforme, os problemas que se suscitam no domínio da dupla tributação internacional. Este instrumento deu origem à celebração de cerca de quatro mil convenções bilaterais destinadas a eliminar a dupla tributação internacional.

A Convenção Modelo da OCDE contém uma cláusula sobre intercâmbio de informações (o artigo 26º) que surge configurada como um instrumento fundamental no combate contra a evasão fiscal.

Sem dúvida que a assistência mútua multilateral se revela de maior eficácia no combate contra a evasão fiscal, uma vez que o âmbito de aplicação dos instrumentos jurídicos multilaterais é, em regra, mais vasto e destinam-se específica e unicamente a prosseguir os objectivos aí estipulados.

Todavia, a abordagem bilateral ainda continua a ser praticada mediante a celebração de acordos específicos para a troca de informações entre dois Estados com base no disposto no artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE.

Considerando que a Convenção Modelo da OCDE é seguida, também, pelas disposições do direito da União Europeia, cabe-nos, neste ponto, traçar as principais regras previstas pelo respectivo artigo 26º.

O referido artigo 26º estipula as regras referentes à troca de informações entre os Estados com vista não só à aplicação das normas da Convenção, mas também à aplicação das normas jurídicas nacionais.

O nº 1 do artigo 26º começa por determinar que os Estados Contratantes trocarão entre si as informações que sejam previsivelmente relevantes de modo a garantir a correcta aplicação das normas da Convenção e das leis nacionais.

A expressão «*previsivelmente relevantes*» permite, por um lado, garantir que a transmissão de informações seja o mais ampla possível e, por outro lado, impedir que os Estados troquem informações aleatórias e que não sejam essenciais para clarificar a situação fiscal de certo sujeito passivo.

Esta norma prevê, ainda, outro limite: as informações só podem ser trocadas na medida em que a tributação consagrada na legislação interna não seja contrária à Convenção.

No âmbito da troca de informações prevista no nº1 do artigo 26º cabem todos os tipos de modalidades ou de técnicas: desde a troca a pedido, a troca automática, a troca espontânea, aos controlos fiscais simultâneos, entre outras.

Conforme refere Nogueira (2010: 460),

[o] dispositivo presente na convenção modelo deixa aos Estados a liberdade de definir os limites dessa troca de informação em termos mais amplos ou mais restritos. De acordo com um delineamento mais amplo, poderão ser trocadas quaisquer informações que sejam necessárias para a aferição de quaisquer impostos internos. Num esquema intermédio, pode prever-se que a troca de informações seja apenas relativa aos impostos abrangidos pela directiva. Por último, de forma mais restritiva, pode prever-se que a assistência se refira apenas às informações relevantes para a própria aplicação da convenção.

Passando ao nº 2 do artigo 26º da Convenção Modelo, verifica-se que o mesmo é dedicado aos limites da troca de informações.

O principal limite refere-se ao carácter confidencial. As informações transmitidas devem manter-se confidenciais no Estado que as recebe, como se as mesmas tivessem sido obtidas de acordo com o ordenamento jurídico interno.

Já o nº 3 da norma em análise versa sobre certas restrições que funcionam a favor do Estado que transmite as informações. Assim, um Estado não está obrigado a comunicar informações que não possam ser obtidas de acordo com o seu ordenamento jurídico, nem a

adoptar medidas administrativas que violem a respectiva legislação. O Estado também não é obrigado a transmitir informações que revelem segredos comerciais, industriais ou profissionais, estando assente que as normas internas respeitantes ao sigilo fiscal não podem ser invocadas para impedir aquela comunicação, pois, como já foi referido, a regra da confidencialidade vincula, também, o Estado que recebe as informações.

O n° 3 refere, ainda, que não podem ser trocadas informações contrárias à ordem pública. Esta limitação respeita, sobretudo, a casos extremos, como seria a situação de uma investigação tributária motivada por questões raciais, políticas ou religiosas.

Em 2005, foi aditado o n° 4 ao artigo 26° referente à obrigação de comunicar as informações nos casos em que as mesmas não sejam necessárias ou úteis para os fins fiscais do Estado requerido.

Por último, o n° 5 daquele artigo impede que os Estados recusem a troca de informações com fundamento no facto de as mesmas serem detidas por bancos ou instituições financeiras, prevalecendo sobre o n° 3 do mesmo artigo.

O artigo 26° da Convenção Modelo da OCDE tinha como alcance fundamental a troca de informações a pedido, já que utiliza, maioritariamente, as expressões Estado requerente e Estado requerido.

A troca automática de informações começa a ganhar relevo a partir de 2008, provocada por uma exigência dos E.U.A. nas suas relações bilaterais.

Outra reflexão que devemos fazer passa pela conjugação do artigo 26° da Convenção Modelo da OCDE com a Directiva da União Europeia.

Se concluirmos que o regime constante do artigo 26° da Convenção Modelo da OCDE e o regime previsto na Directiva de 2011 for totalmente idêntico, então não existirá uma relação de hierarquia entre eles e os Estados podem aplicar o regime mais célere e mais eficaz.

Contudo, se entendermos que os regimes são distintos, então haverá de prevalecer aquele que vem consagrado na Directiva de 2011, em obediência ao princípio do primado.

A primazia do Direito da União Europeia não foi consagrada de forma expressa pelos Tratados Europeus originários, tendo sido o, então, TJCE que o declarou como um princípio fundamental plenamente acolhido, nos nossos dias, pelos Estados-Membros.

São vários os Acórdãos que afirmam essa primazia: o Acórdão Costa/Enel, de 15 de Julho de 1964, o Acórdão Simmenthal, de 9 de Março de 1978 ou o Acórdão Internationale Handelsgesellschaft, de 17 de Dezembro de 1970.

No plano constitucional, teremos aqui de mencionar o artigo 8º nº 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP) que dispõe o seguinte:

As disposições dos tratados que regem a união europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático.

Mota de Campos (2002: 379) refere que «esse Alto Tribunal não cessou de reafirmar e precisar o princípio, tanto em relação às *normas do direito interno, em geral, como às disposições de nível constitucional, em particular.*»

No plano internacional, destacam-se, ainda:

- A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária celebrada entre a OCDE e o Conselho da Europa em 1988 e revista em 2010: encerra as preocupações e os esforços relativos à assistência mútua em matéria fiscal;
- Plano de Acção BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*): em 2013 a OCDE apresentou o plano BEPS que contempla 15 acções e visa o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação;
- Acordo Multilateral para a troca de informações fiscais mediante relatórios país-a-país: (*Multilateral Competent Authority Agreement*): este acordo foi assinado por 31 países, incluindo Portugal, no âmbito da acção 13 do plano BEPS. O principal objectivo deste acordo reside em garantir que as autoridades tributárias dos diferentes países tenham uma visão alargada e completa do modelo de negócio dos grupos empresariais, assegurando um maior conhecimento do modo como aqueles estruturam as suas operações.
- Pacote Anti Evasão Fiscal (*Anti Tax Avoidance Package*) apresentado pela Comissão em 28 de Janeiro de 2016, que compreende: uma directiva anti-elisão fiscal; recomendações aos Estados sobre a revisão dos tratados; revisão da Directiva sobre cooperação administrativa; uma estratégia externa para garantir a tributação efectiva das multinacionais.

2.3. A troca de informações fiscais na União Europeia

A assistência administrativa mútua em matéria de fiscalidade pode ser realizada mediante diferentes modalidades, entre as quais encontramos a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia de que nos ocupamos no presente trabalho.

A assistência mútua entre as administrações tributárias europeias converteu-se em «questão chave no processo de harmonização fiscal ligado à construção da União Europeia» (Delgado Pacheco, 1989 *apud* Oliveira 2012)⁶.

A par desta modalidade também se encontra consagrada a assistência mútua na cobrança de créditos regulada pela Directiva 2010/24/UE, de 16 de Março de 2010 e, ainda, a assistência mútua em matéria de IVA (Regulamento UE 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010).

No que respeita à troca de informações, Oliveira (2012: 116) considera que existem três níveis diferentes de *sensibilidade* no seio da União Europeia:

Ela é máxima no campo aduaneiro, em que a cooperação é inteiramente definida por Regulamentos, ou até mesmo por Convenções que comprometem contratualmente os Estados; média nos impostos indirectos, em que convivem Directiva e Regulamento; mínima nos directos em geral, completamente remetidos a normas com a natureza de Directiva, limitada aos aspectos relativamente aos quais esteja estabelecida e definida alguma harmonização ou coordenação.

Na ideia de Pereira (2011), a troca de informações fiscais legitima-se e fundamenta-se no factos de as administrações tributárias serem incapazes de resolver e lutar contra os problemas criados pela globalização da economia.

Geralmente são apontados os seguintes motivos para as dificuldades sentidas pelas administrações tributárias dos Estados-Membros:

Em primeiro lugar, porque a informação necessária pode estar efectivamente localizada em outra jurisdição que não a nacional; em segundo lugar, porque com as novas tecnologias existe uma facilidade crescente de a informação necessária ser ocultada pelos contribuintes, criando-se um espaço favorável à evasão e fraude fiscais; e, finalmente, em terceiro lugar, porque tal evasão não só delapida as receitas do Estado como enfraquece a

⁶ Delgado Pacheco, A. (1989) La asistencia mutua entre Administraciones tributárias, Impuestos nº 6, p.197.

posição monetária internacional de tal país através do contínuo fluxo de saída de capital. (Pires, 2011 *apud* Pereira, 2011)⁷.

Conforme nos indica Pereira (*ibid.*: 21), a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros

constitui um importante instrumento ao serviço do estabelecimento do mercado interno, da salvaguarda dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico europeu e do respeito pelos direitos dos contribuintes.

A cooperação entre os Estados-Membros é essencial para a realização dos objectivos e finalidades dos Tratados da União Europeia.

Oliveira (2012: 107) considera que

[a] única estratégia de luta concretamente eficaz e efectivamente passível de concretização ao nível das estruturas estaduais e supranacionais é a baseada na cooperação entre as entidades que, em cada um e em todos os Estados-Membros, organizam e coordenam as investigações e controles.

Em conclusão, retiramos que a luta contra a evasão fiscal, a necessidade de articular os sistemas fiscais dos vários Estados-Membros, bem como a protecção jurídica dos sujeitos passivos justificam a urgência de uma actuação cooperante entre os Estados-Membros a nível fiscal.

2.3.1. Princípios Gerais

Na base da troca de informações entre os Estados-Membros encontramos duas categorias de princípios jurídicos da União Europeia: os princípios que se referem aos procedimentos e às actuações e os princípios que se reportam ao uso da informação concretamente obtida.

No primeiro grupo, encontramos o princípio da equivalência, o princípio da reciprocidade, o princípio da subsidiariedade e o princípio da actuação por conta própria.

Na segunda categoria, salientamos o princípio da especialidade e o princípio da confidencialidade.

O princípio da equivalência implica que o Estado requerido apenas estará obrigado a trocar informações fiscais se as mesmas puderem ser obtidas de acordo com as normas jurídicas

⁷ Pires, Rita Calçada (2011) *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades*. Coimbra: Almedina.

vigentes nos ordenamentos internos de ambos os Estados. Assim, se o Estado requerente não poderia utilizar determinado meio para obter certa informação no âmbito do seu ordenamento jurídico, então não a poderá obter através do mecanismo da troca de informações utilizando as normas jurídicas vigentes no Estado requerido (que permitiriam a utilização daquele meio para obter aquela informação.)

Por sua vez, o princípio da reciprocidade permite que o Estado requerente possa obter informações do Estado requerido na exacta medida em que também as poderá prestar.

Actualmente, trata-se de uma condição que, praticamente, não é necessário averiguar se ela se verifica ou não.

Já o princípio da subsidiariedade significa que os Estados-Membros só podem recorrer a este instrumento se tiverem esgotado todos os meios nacionais para obter as informações pretendidas, havendo que recorrer, nos casos concretos, aos conceitos de razoabilidade e de proporcionalidade.

O último princípio apontado neste grupo refere-se ao dever do Estado requerido tratar de forma igual os pedidos de informação que lhe são efectuados, aplicando as mesmas regras e os mesmos procedimentos administrativos e tributários, tal como aplicaria se estivesse em causa um procedimento estritamente interno.

Em relação ao segundo grupo, encontramos o princípio da especialidade que determina que o Estado que recebe as informações fiscais só as pode utilizar para atingir o fim para o qual as mesmas foram requeridas.

Por sua vez, o princípio da confidencialidade implica que as informações fiscais transmitidas não possam ser reveladas a terceiros.

2.3.2. As principais Directivas da União Europeia

No âmbito do Direito da União Europeia, a troca de informações fiscais tem sido regulamentada através de diferentes Directivas, uma vez que o Direito Originário não contém normas que consagrem esta modalidade de assistência mútua.

O artigo 288º do TFUE determina que o regulamento tem carácter geral, é obrigatório em todos os seus elementos e é directamente aplicável em todos os Estados-Membros.

Mota de Campos (2002: 303) escreve que:

Pelo seu carácter geral, os regulamentos comunitários são equiparáveis às leis nacionais. Tal como estas, o regulamento estabelece uma regra, impõe uma obrigação ou confere direitos *a todos os que se incluam ou possam vir no futuro a incluir-se* na categoria de destinatários que o regulamento define em abstracto e segundo critérios objectivos.

A generalidade do regulamento tanto pode reportar-se aos *destinatários* da estatuição normativa como *ao objecto da provisão* ou *objecto da prescrição* [...].

Aquele autor entende que (ibid.: 304) esta característica da generalidade é suficiente para distinguir o regulamento da directiva e que, em suma, (ibid.: 305) o regulamento constitui um acto normativo geral e abstracto, em semelhança com a lei nacional interna, levando o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) a mencionar o poder legislativo da Comunidade no âmbito do Acórdão Simmenthal, de 9 de Março de 1978, processo nº 106/77.

O artigo 288º do TFUE refere-se, também, à directiva como sendo o acto que «vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.»

Mota de Campos (ibid.: 315) afirma que

[r]esulta desta disposição, que as *directivas* são actos pelos quais a autoridade comunitária competente, ao mesmo tempo que fixa aos respectivos destinatários um *resultado* que no interesse comum deve ser alcançado, permite que cada um deles escolha os *meios* e as *formas* mais adequadas - do ponto de vista do direito interno, da realidade nacional ou dos seus interesses próprios - para alcançar o objectivo visado.

Temos, assim, que a directiva apenas vincula os destinatários por ela designados, os Estados-Membros, impondo aos mesmos uma obrigação de resultado.

Nesse sentido, Mota de Campos (ibid.: 320) menciona que

a *directiva não poderia modificar por si própria o direito nacional e alterar as situações jurídicas* que ela teve em vista: tal efeito só haveria de resultar das novas regras jurídicas que, para dar execução à directiva comunitária, o Estado destinatário acabasse por adoptar na respectiva ordem interna e que, *só elas*, teriam o condão de originar para os particulares [...] direitos e obrigações [...].

Todavia, esta regra quase absoluta da não aplicabilidade das directivas já foi afastada com o Acórdão Van Duyn, de 4 de Dezembro de 1974 do TJCE, em que se admite a

possibilidade de algumas normas de uma directiva poderem ser directamente aplicáveis sempre que certos requisitos estejam preenchidos.

2.3.3. A Directiva de 1977

O primeiro instrumento jurídico que consagrou a troca das informações fiscais no domínio dos impostos directos foi a Directiva 77/799/CEE, de 19 de Dezembro de 1977 e, na sequência da Resolução do Conselho da C.E. de 10 de Fevereiro de 1975, teve como principal objectivo incrementar a colaboração entre as administrações tributárias dos Estados-Membros com vista à luta contra a fraude e a evasão fiscais.

Entende Nogueira (2010: 461, 462) que:

A aprovação desta directiva surge num contexto marcado pela internacionalização as actividades económicas e pelo aproveitamento desse fenómeno para a implementação de estratégias de fraude e evasão fiscal. Consciente da insuficiência da abordagem interna e bilateral, o Conselho decidiu adoptar a Directiva 77/799/CEE, a qual tinha em vista a troca de "todas as informações susceptíveis de lhes permitir determinar correctamente os impostos" incluídos no seu âmbito de aplicação.

Os Considerandos da Directiva 77/799/CEE começam por salientar

que a prática da fraude e da evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-membros conduz a perdas orçamentais e a violações do princípio da justiça fiscal e é susceptível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afectando consequentemente o funcionamento do mercado comum;

Vemos, assim, que o combate à fraude e à evasão fiscais que determinam a perda de receitas tributárias para os Estados-Membros é o fundamento principal que está na base da troca de informações fiscais.

Mesquita (1993: 346) refere o seguinte:

A *Directiva*, à semelhança da *Convenção Conselho da Europa/O.C.D.E.* e da *Convenção Nórdica*, aborda a questão da cooperação entre autoridades fiscais de forma mais completa do que os *Modelos O.C.D.E.* e *N.U.* Contudo, aquelas convenções têm um âmbito mais vasto: quer porque se aplicam a um maior número de impostos, quer porque visam igualmente a cooperação em matéria de recuperação de créditos e de notificação de documentos.

Pela primeira vez, a União Europeia prevê o mecanismo da troca de informações fiscais no domínio dos impostos sobre o rendimento, podendo ler-se nos Considerandos da Directiva 77/799/CEE que

os Estados-membros devem trocar todas e quaisquer informações, ainda que não lhes sejam solicitadas, que se afigurem úteis para o correcto estabelecimento dos impostos sobre o rendimento e a fortuna, especialmente nos casos em que se verifique a transferência fictícia de lucros entre empresas situadas em Estados-membros diferentes, ou quando tais transacções entre empresas situadas em dois Estados-membros sejam efectuadas por intermédio de um país terceiro com o propósito de obter benefícios fiscais, ou ainda quando tenha havido ou possa haver evasão ao imposto por qualquer razão;

O regime jurídico consagrado pela Directiva 77/799/CEE previa o seu âmbito objectivo (artigo 1º), as diferentes modalidades (artigos 2º a 4º), regras respeitantes ao sigilo (artigo 7º) e regras procedimentais (artigo 5º) e, ainda, limites à troca de informações fiscais (artigo 8º).

As informações fiscais em causa no artigo 1º da Directiva 77/799/CEE respeitavam aos impostos sobre o rendimento e sobre o património, definindo-se, no nº 2 do referido artigo, que

[s]ão considerados impostos sobre o rendimento e o património, independentemente do sistema de cobrança, os impostos que incidem sobre o rendimento global, sobre o património total ou sobre elementos do rendimento ou do património, incluindo os impostos sobre os lucros provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, os impostos sobre o montante dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

Cabe apenas dar uma breve nota de que, entre 1979 e 2003, esta Directiva também abrangia o Imposto sobre o Valor Acrescentado e os Impostos Especiais de Consumo.

Nogueira (2010) entende que a Directiva de 1977 continha um âmbito de aplicação bastante ambicioso, pois previa-se que poderiam ser trocadas quaisquer informações que fossem necessárias para determinar o correcto montante do imposto a pagar, não sendo exigido que essas informações assumissem natureza fiscal, sendo suficiente a sua utilidade para atingir aquele fim.

A Directiva em análise consagrava as seguintes modalidades de troca de informações fiscais: troca de informações mediante pedido, troca automática de informações e troca espontânea de informações.

A troca de informações a pedido, prevista no seu artigo 2º, caracterizava-se, essencialmente, por uma autoridade competente de um Estado-Membro solicitar a outra autoridade competente de outro Estado-Membro a comunicação de informações referentes a um caso concreto e específico.

Contudo, a autoridade competente do Estado-Membro que recebia o pedido podia recusar-se a transmitir tal informação se a autoridade requerente não tivesse recorrido a todas as fontes e utilizado todos os procedimentos nacionais com vista à obtenção dessa informação sem, contudo, colocar em causa o resultado final pretendido.

Refere Nogueira (ibid.: 464) que:

Esta impõe um nível de esforço elevado - apesar de as informações terem como destinatário as autoridades de outro Estado-Membro, o ente peticionado "deve proceder como se agisse por conta própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro". [...] De facto, não faria sentido exigir a um outro Estado-Membro um sacrifício do qual ele não vai beneficiar, quando o mesmo resultado poderia ser obtido sem esse sacrifício.

No que respeita à troca automática de informações (artigo 3º), salientava-se a necessidade de se realizar a referida troca sem necessidade de um pedido prévio, desde que a mesma se referisse ao tipo de situações determinadas no âmbito do procedimento de consulta previsto no artigo 9º da mesma Directiva.

Para que a troca automática de informações pudesse ser aplicada, era necessário que tivesse sido estabelecido um acordo prévio, bilateral ou multilateral, que estipulasse o tipo de informações sujeito a esta modalidade de troca.

Por último, consagrava-se no artigo 4º da Directiva 77/799/CEE a troca espontânea de informações que implicava que a transmissão de determinada informação se efectuasse mediante a iniciativa própria, portanto sem necessidade de qualquer pedido prévio, de uma autoridade competente de um Estado-Membro.

As diferentes alíneas do nº 1 do referido artigo 4º estipulavam os casos em que essa troca espontânea deveria ocorrer:

- a) A autoridade competente de um Estado-membro tem motivos para supor que existe uma redução ou uma isenção anormais de impostos no outro Estado-membro;
- b) Um contribuinte obtém num Estado-membro uma redução ou isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado-membro;
- c) Os negócios entre um contribuinte de um Estado-membro e um contribuinte de um outro Estado-membro, em que intervenham um estabelecimento estável desses contribuintes ou um ou mais terceiros, que se encontrem num ou mais países diferentes, são de molde a dar origem a uma redução de imposto num ou noutro Estado-membro ou em ambos;
- d) A autoridade competente de um Estado-membro tem razões para presumir que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros dentro de grupos de empresas;
- e) Num Estado-membro, na sequência das informações comunicadas pela autoridade competente de outro Estado-membro, são obtidas informações que podem ser úteis ao estabelecimento do imposto neste outro Estado-membro.

Nogueira (ibid.: 466) indica-nos que

[o]s Estados-Membros poderão ainda, por via de acordos bilaterais, ampliar o leque de situações abrangidas pela "troca espontânea de informações" ou, por via unilateral, comunicar a um outro Estado-Membro qualquer informação que seja relevante para a liquidação de um dos impostos mencionados na Directiva.

A Directiva de 1977 também previa a modalidade de cooperação mediante a presença de funcionários das autoridades competentes no estrangeiro.

Prosseguindo na análise da Directiva pioneira neste tema, deveremos, ainda, destacar os limites estabelecidos à troca de informações que, em suma, correspondiam à não obrigação e à possibilidade de recusa em transmitir as informações.

As autoridades competentes dos Estados-Membros não estavam obrigadas a comunicar as informações fiscais solicitadas nos casos em que a sua legislação ou prática administrativa não permitiam a obtenção ou a utilização dessas informações no interesse do próprio Estado (do Estado-Membro "transmitente").

A recusa de transmissão poderia ser efectuada quando implicasse a divulgação de um segredo (comercial, industrial ou profissional) ou de uma informação contrária à ordem pública.

Por último, sempre que a reciprocidade na troca de informações não estivesse garantida (por razões de facto ou de direito) nenhum Estado-Membro estava obrigado a transmitir a informação solicitada.

Importa, também, fazer uma referência ao carácter sigiloso das informações transmitidas.

O artigo 7º da Directiva 77/799/CEE determinava que:

Todas as informações de que um Estado-membro tome conhecimento em aplicação da presente directiva são consideradas secretas, nesse Estado, do mesmo modo que as informações obtidas em aplicação da sua legislação nacional.

Em conclusão, a Directiva 77/799/CEE estabeleceu as regras de base para a troca de informações entre os Estados-Membros no domínio dos impostos directos, com a finalidade última de prevenir e de combater a fraude e a evasão fiscais, permitindo um correcto estabelecimento dos impostos nacionais.

A Directiva 77/799/CEE viria a ser objecto de diversas alterações⁸, destacando-se a Directiva 2003/93/CE do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, que alargou o respectivo âmbito objectivo aos impostos sobre os prémios de seguro de modo a melhor proteger os interesses financeiros dos Estados-Membros.

A Comissão Europeia analisou as principais insuficiências da Directiva de 1977 na Comunicação de 27 de Setembro de 2004 para prevenir e combater as práticas abusivas nos domínios financeiros e das sociedades e na Comunicação de 31 de Maio de 2006 sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal, tendo-se concluído que as medidas constantes da Directiva de 1977 estavam desajustadas e eram desadequadas para uma cooperação eficaz entre os Estados-Membros.

⁸ Em 6 de Dezembro de 1979, a Directiva 79/1070/CEE do Conselho alterou a Directiva 77/799/CEE e estendeu a assistência mútua aos impostos indirectos. A Directiva 2003/93/CE do Conselho, de 7 de Outubro de 2003 e a Directiva 2004/56/CE, de 21 de Abril de 2004 introduziram alterações em questões procedimentais.

Nesse sentido, a Directiva 77/799/CEE foi, então, revogada pela Directiva 2011/16/UE, de 15 de Fevereiro de 2011, que estipulou regras mais claras e precisas, instituindo, assim, uma cooperação administrativa mais ampla entre os Estados-Membros.

Conforme se pode ler no Considerando (7) da Directiva 2011/16/UE:

A presente directiva baseia-se nos resultados da Directiva 77/799/CEE mas estabelece regras mais claras e mais precisas para reger a cooperação administrativa entre Estados-Membros sempre que tal seja necessário, de modo a instituir, especialmente no que diz respeito à troca de informações, uma cooperação administrativa mais ampla entre Estados-Membros. A existência de regras mais claras deverá nomeadamente permitir abranger todas as pessoas singulares e colectivas na União, tendo em conta a gama cada vez mais vasta de estruturas jurídicas, que inclui não só as estruturas tradicionais como os trusts, as fundações e os fundos de investimento, mas também novos instrumentos que possam vir a ser instituídos pelos contribuintes nos Estados-Membros.

2.3.4. A Directiva de 2011

De seguida, analisaremos as principais normas consagradas pela Directiva 2011/16/UE (doravante, Directiva de 2011).

Importa, antes de mais, referir que os principais fundamentos para a consagração do mecanismo da troca de informações entre os Estados-Membros constam dos considerandos da Directiva 2011:

(1) [...] A mobilidade dos contribuintes, o número de operações transfronteiriças e a internacionalização dos instrumentos financeiros conhecem uma evolução considerável, dificultando o correcto estabelecimentos pelos Estados-Membros dos impostos devidos. [...].

(2) Assim, um Estado-Membro não pode gerir o seu sistema de tributação interno, nomeadamente no que respeita à fiscalidade directa, sem dispor de informações provenientes de outros Estados-Membros [...].

A Directiva de 2011 consagra as normas e os procedimentos que permitem aos Estados-Membros trocar informações *previsivelmente relevantes* para a administração e para a execução da legislação nacional respeitante aos impostos previstos no seu artigo 2º.

O papel da cooperação entre os Estados-Membros saiu reforçado com esta nova Directiva, pois, conforme menciona Oliveira (2012: 279), reconhece-se que,

mercê da evolução considerável verificada na mobilidade dos contribuintes, no número de operações transfronteiriças e na internacionalização dos instrumentos financeiros, fica dificultado o correcto estabelecimento pelos Estados-Membros dos impostos devidos, afectando o funcionamento dos sistemas fiscais e acarretando potenciais fenómenos de dupla tributação, que incitam à fraude e à evasão fiscais [...], sendo a assistência mútua entre Estados-Membros a solução para eles gerirem o seu sistema de tributação interna, nomeadamente no que respeita à fiscalidade directa, concretizando-se aquela na disponibilização de informações provenientes de outros Estados-Membros.

Este é o objecto da Directiva de 2011 que se encontra fixado não só no seu artigo 1º, mas também, desde logo, no Considerando (3), onde se pode ler o seguinte:

[...] deverá ser adoptada uma abordagem completamente nova através da elaboração de um novo texto, que confira aos Estados-Membros a competência necessária para uma cooperação eficaz a nível internacional, o que permitirá obviar aos efeitos negativos, a nível do mercado interno, de uma globalização cada vez maior.

Temos, assim, que o objectivo central da troca de informações reside na «cooperação eficaz a nível internacional» em matéria de fiscalidade.

O artigo 1º da Directiva de 2011 utiliza a expressão «informações previsivelmente relevantes» que se revela ser bastante ampla, tendo por objectivo principal permitir uma troca de informações o mais vasta possível.

Podemos ler no preâmbulo da Directiva de 2011 o seguinte:

(9) [...] A norma da «relevância previsível» destina-se a permitir a troca de informações em matéria fiscal em toda a medida do possível e, simultaneamente, a clarificar que os Estados-Membros não podem efectuar investigações aleatórias nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte [...].

A Directiva de 2011 procura, ainda, intensificar a troca de informações fiscais na modalidade de presença de funcionários nos serviços administrativos das autoridades competentes dos Estados-Membros, promovendo, assim, a realização de contactos directos entre os responsáveis pela cooperação administrativa.

No âmbito da troca automática de informações obrigatória, a Directiva de 2011, por se considerar que esta é a modalidade mais eficaz na correcta determinação dos impostos

devidos, preocupou-se em fixar um núcleo de cinco categorias em que essa troca se revela obrigatória.

Entre as principais medidas incorporadas por aquela Directiva, destacamos a extensão substancial do âmbito da cooperação administrativa em matéria de impostos e de modalidades de cooperação, a inclusão das informações na posse das instituições financeiras, a troca obrigatória e automática em alguns domínios, e, ainda, a fixação de prazos para efectuar a troca de informações.

Uma das principais novidades refere-se à possibilidade de sujeitar determinados sujeitos passivos a controlos simultâneos, por acordo entre os Estados-Membros, quando se verifique um interesse comum ou complementar para os mesmos.

Serão, ainda, de realçar as normas referentes à extensão substancial do âmbito e das modalidades da cooperação, à inclusão das informações na posse de instituições bancárias e financeiras.

A Directiva 2011/16/UE foi alterada pela Directiva 2014/107/UE, de 9 de Dezembro de 2014, que teve como principal preocupação a promoção activa da troca automática de informações enquanto futura norma europeia para a transparência e para a troca de informações fiscais.

Recentemente, foi aprovada a Directiva 2015/2376 do Conselho, de 8 de Dezembro de 2015, que alterou, também, a Directiva 2011/16/UE procurando intensificar a transparência mediante o reforço dos instrumentos e dos mecanismos já criados.

Outro dos instrumentos jurídicos reguladores da matéria em análise corresponde ao Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2015, que fixa as normas de execução de certas disposições da Directiva de 2011.

Importa, ainda, referir que a Directiva de 2011 foi transposta para o ordenamento jurídico nacional pelo Decreto-Lei n.º 61/2003, de 10 de Maio.

Estando em vigor a Directiva de 2011, com as alterações produzidas pelas Directivas atrás mencionadas, iremos analisar o respectivo regime jurídico.

2.4. O regime jurídico da troca de informações fiscais

2.4.1. O âmbito da troca de informações fiscais

2.4.1.1. O âmbito objectivo

A troca de informações surge e torna-se, essencialmente, importante no âmbito do procedimento de liquidação dos impostos.

A informação que se pretende ver trocada deve abranger todos os elementos relevantes para garantir os correctos lançamento, liquidação e cobrança dos impostos.

Em primeiro lugar, as informações que deverão ser comunicadas devem ser úteis para o Estado-Membro que as recebe, isto é, as mesmas devem ser necessárias e relevantes para a liquidação de impostos.

O artigo 1º nº 1 da Directiva 2011 estabelece que:

A presente Directiva estabelece as regras e os procedimentos ao abrigo dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e a execução da legislação interna dos Estados-Membros respeitante aos impostos a que se refere o artigo 2º.

Ora, a norma da relevância previsível destina-se a permitir a troca de informações em matéria fiscal em toda a medida do possível e, simultaneamente, a clarificar que os Estados-Membros não podem efectuar investigações aleatórias, nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de certo contribuinte.

Em segundo lugar, as informações respeitarão apenas aos impostos abrangidos pela Directiva de 2011 que são os previstos no seu artigo 2º: todos os tipos de impostos cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as autoridades locais.

As informações fiscais objecto de transmissão entre os Estados-Membros devem ser entendidas num sentido amplo, abrangendo não apenas factos concretos, mas também dados sobre aspectos legais, como por exemplo, informação sobre qual o regime jurídico aplicável a certa situação ou qual a jurisprudência dominante sobre determinado assunto.

Refira-se que o artigo 2º da Directiva de 2011 exclui do seu âmbito de aplicação o imposto sobre o valor acrescentado, os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da União Europeia em matéria de cooperação

administrativa entre Estados-Membros, bem como as contribuições obrigatórias para a segurança social devidas ao Estado-Membro.

Com o intuito de obstar a futuras dificuldades de interpretação no que respeita ao tipo de impostos incluídos no n.º 1 do artigo 2º, consagrou-se expressamente, no n.º 3 do mesmo artigo 2º, que:

3. Os impostos a que se refere o n.º 1 não devem em caso algum entender-se como incluindo:

- a) Taxas, por exemplo pela emissão de certidões e outros documentos pelas autoridades públicas;
- b) Direitos de natureza contratual, tais como pagamentos de serviços públicos.

A jurisprudência do TJUE também se tem referido ao tipo de informação a ser trocada, designadamente nos Acórdãos Bachmann (processo C-204/90 de 28 de Janeiro de 1992), Comissão/Bélgica (processo C-300/90 de 28 de Janeiro de 1992) e Halliburton (processo C-1/93 de 12 de Abril de 1994).

Este último Acórdão do TJUE refere que a troca de informações deve abranger qualquer informação que habilite os Estados-Membros a determinar o correcto valor dos impostos que estão no âmbito da Directiva.

2.4.1.2. O âmbito subjectivo

Neste ponto cabe-nos indicar quem são os sujeitos activos e os sujeitos passivos do procedimento de troca de informações fiscais.

Os sujeitos activos são os Estados-Membros da União Europeia que recebem as informações fiscais e os Estados-Membros que as transmitem, sendo que o procedimento da troca de informações é realizado, concretamente, pelas respectivas autoridades competentes.

Entende-se por autoridade competente de um Estado-Membro a autoridade que tenha sido designada como tal por esse Estado-Membro, conforme a definição constante do n.º 1 do artigo 3º da Directiva de 2011.

Conforme referem Ben J. M. Terra e Peter J. Wattel *apud* Pereira (2011)⁹, a troca de informações deve ser conduzida pelas autoridades competentes, não podendo este procedimento ser utilizado para obter as informações directamente de pessoas ou entidades particulares.¹⁰

No que respeita aos sujeitos passivos, a troca de informações pode referir-se a qualquer pessoa singular ou colectiva que se encontre numa relação jurídica tributária com mais do que um Estado-Membro.¹¹

Tem-se colocado a questão de saber se as informações objecto de troca devem apenas respeitar ao sujeito passivo que é objecto de um procedimento específico ou se também poderão abarcar informações relativas a terceiros que com aquele estejam relacionados.

Considerando o critério da "relevância previsível" consagrado na Directiva de 2011, entendemos que se deverá analisar e avaliar se, no caso concreto, as informações referentes aos terceiros são meramente instrumentais ou se são relevantes para determinar com rigor e exactidão os elementos respeitantes ao sujeito passivo visado.

Se estiverem em causa informações necessárias e relevantes, então também as que se referem aos terceiros devem ser transmitidas, pois sem elas não será possível apurar todos os dados necessários à liquidação do imposto devido pelo sujeito passivo visado.

Este conceito da previsibilidade da relevância é indeterminado e nem a Directiva de 2011, nem o artigo 26º da Convenção Modelo OCDE, nem as convenções bilaterais definem o seu conteúdo. Assim, deve procurar-se o seu significado em outros instrumentos com o mesmo padrão.

⁹ Terra, Ben J.M. e Wattel, Peter J. *European Tax Law*, 5ª ed. 2008. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International.

¹⁰ Tradução livre no autor. No original: «The Exchange of information must be routed via the "competent authorities". Consequently, the Directive provides no legal basis for, nor does it require Member States to provide, a national legal basis for direct communication and exchange of information between two (officials off) internal revenue services of different Member States.»

¹¹ Conceito de «Pessoa»: a) Uma pessoa singular; b) Uma pessoa colectiva; c) Sempre que a legislação em vigor o preveja, uma associação de pessoas à qual tenha sido reconhecida capacidade para a prática de actos jurídicos, mas que não possua o estatuto de pessoa colectiva; ou d) Qualquer outra estrutura jurídica, seja qual for a sua natureza ou forma, dotada ou não de personalidade jurídica, cujos activos de que seja proprietária ou gestora e rendimentos deles derivados estejam sujeitos a qualquer um dos impostos abrangidos pela presente directiva; (artigo 3º 11) da Directiva de 2011).

Na procura da concretização de tal conceito, poderemos dar o exemplo de que o Estado requerente não pode solicitar informações sobre todos os cidadãos aí residentes que sejam titulares de contas bancárias na Suíça.

Oliveira (2012) refere que não existem limitações comunitárias sobre as pessoas a que pode referir-se a informação trocada, as quais, a existir, só poderão resultar de legislação nacional.

2.4.1.3. Os âmbitos temporal e espacial

As principais questões que se colocam quanto ao âmbito temporal do procedimento de troca de informações são, conforme identifica Pereira (2011: 36) as seguintes:

saber se podem visar factos anteriores à entrada em vigor dos mencionados instrumentos jurídicos europeus e, por outro lado, se podem ter por objecto obrigações fiscais extintas por caducidade (do direito de liquidação) ou prescrição.

Poderá ser iniciado um procedimento de troca de informações fiscais respeitante a factos ocorridos antes da entrada em vigor das Directivas europeias?

Considerando que a finalidade principal deste tipo de mecanismo consiste na luta contra os fenómenos da dupla tributação e contra a fraude e a evasão fiscais, entendemos como Calderón Carrero *apud* Pereira (2011)¹² que

é permitido aos Estados-Membros trocarem informações fiscais sobre factos e relações jurídicas anteriores e posteriores à vigência dos mencionados instrumentos jurídicos europeus, sempre que as mesmas sejam úteis para a correcta liquidação dos impostos neles compreendidos.

Contudo, esta possibilidade estará sempre limitada pelos prazos de caducidade do direito de liquidação e pelos prazos de prescrição previstos nos ordenamentos jurídicos nacionais.

Assim, as informações que sejam obtidas só poderão ser utilizadas para a determinação dos impostos devidos se aqueles prazos ainda não se tiverem verificado.

A Directiva de 2011 consagra, no artigo 18º nº 3, uma norma de aplicação no tempo que determina o seguinte:

¹² Calderón Carrero, José Manuel, Intercambio de información y fraude internacional, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2000.

Não obstante o n.º 2, um Estado-Membro pode recusar a transmissão das informações requeridas se essas informações disserem respeito a períodos de tributação anteriores a 1 de Janeiro de 2011 e se a transmissão das mesmas pudesse ter sido recusada com base no n.º 1 do artigo 8.º da Directiva 77/799/CE se tivesse sido solicitada antes de 11 de Março de 2011.

Uma breve nota quanto à aplicação no espaço, sendo apenas de mencionar que a mesma se encontra limitada aos impostos cobrados no território a que se aplicam os Tratados da União Europeia nos termos previstos no artigo 52º do Tratado da União Europeia e no artigo 355º do TFUE.

2.4.2. As modalidades e os procedimentos de troca de informações fiscais

A troca de informações fiscais pode ser realizada mediante distintas modalidades: a troca a pedido¹³, a troca automática¹⁴ e a troca espontânea¹⁵.

Iremos, ainda, abordar outras possibilidades de cooperação administrativa como as fiscalizações fiscais simultâneas, a presença de funcionários noutro Estado-Membro, a notificação administrativa, o retorno de informação e a partilha de melhores práticas e de experiências.

Antes de analisarmos as características de cada uma destas modalidades, fazemos aqui uma breve referência às designadas trocas de informações triangulares que nos é dada a conhecer por Mesquita (1993: 339, 340):

¹³ Troca de informação a pedido: a troca de informações efectuada com base num pedido apresentado pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido num caso específico [artigo 3º 8) da Directiva de 2011].

¹⁴ Troca automática: a) Para efeitos do artigo 8.º, n.º 1, e do artigo 8.º-A, a comunicação sistemática de informações predefinidas a outro Estado-Membro, sem pedido prévio, a intervalos regulares preestabelecidos. Para efeitos do artigo 8.º, n.º 1, as referências às informações disponíveis dizem respeito às informações constantes dos registos fiscais do Estado-Membro que comunica as informações, que podem ser obtidas pelos procedimentos de recolha e tratamento de informações desse Estado-Membro; b) Para efeitos do artigo 8.º, n.º 3-A, a comunicação sistemática de informações predefinidas sobre residentes noutros Estados-Membros ao Estado-Membro de residência relevante, sem pedido prévio, a intervalos regulares preestabelecidos. No contexto do artigo 8.º, n.ºs 3-A e 7-A, do artigo 21.º, n.º 2, e do artigo 25.º, n.ºs 2 e 3, todos os termos ou expressões em maiúsculas iniciais têm a aceção apresentada nas definições correspondentes constantes do anexo I; c) Para efeitos de todas as outras disposições da presente diretiva que não sejam o artigo 8.º, n.º 1, o artigo 8.º, n.º 3-A, e o artigo 8.º-A, a comunicação sistemática de informações predefinidas nos termos das alíneas a) e b) do presente ponto [artigo 3º 9) da Directiva de 2011].

¹⁵ Troca espontânea, a comunicação não sistemática, a qualquer momento e sem pedido prévio, de informações a outro Estado-Membro [artigo 3º 8) da Directiva de 2011].

Esta expressão é muitas vezes utilizada para designar duas realidades distintas: uma troca alargada e simultânea de informações entre vários parceiros convencionais ligados entre si por instrumentos internacionais bilaterais ou multilaterais, ou a situação em que, estando os países *A* e *B* e os países *B* e *C* ligados por convenções bilaterais, e tendo havido uma troca de informações entre *A* e *B*, *B* as fornece a *C*. É a esta última situação que mais frequentemente se associa aquela designação. Enquanto nada parece haver a opor à primeira hipótese, no segundo caso a troca de informações só deve ocorrer se o tratado entre *A* e *B* o permitir. *A* deverá ser chamado a autorizar, assegurando-se de que os limites à troca de informações que vinculam *B* sob a convenção entre *A* e *B* também vinculam *C* ao abrigo da convenção entre *B* e *C*¹⁶.

Uma breve nota para referir que, no artigo 19º da Directiva 2011, se estipulou, como refere Oliveira (2012: 329, 330),

aquilo que é por vezes denominado de cláusula do "*big father*", segundo a qual sempre que um Estado-Membro preste a um país terceiro uma cooperação mais ampla do que a prevista pela presente Directiva, esse Estado-Membro não pode recusar a prestação dessa cooperação a outro Estado-Membro que deseje participar em tal cooperação mútua mais ampla com o primeiro.

2.4.2.1. A troca de informações a pedido

A troca de informações fiscais a pedido é utilizada quando a autoridade competente de um Estado-Membro requer a outra autoridade competente de outro Estado-Membro informações referentes a determinado sujeito passivo que está a ser objecto de fiscalização, referindo-se sempre a um caso específico.

Determina o artigo 5º que «[a] pedido da autoridade requerente¹⁷, a autoridade requerida¹⁸ comunica à autoridade requerente todas as informações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º de que disponha ou que obtenha na sequência de inquéritos administrativos.»

¹⁶ «Esta modalidade de troca de informações é recusada pela maior parte dos países da O.C.D.E.» (Mesquita, 1993: 340):

¹⁷ «Autoridade requerente», o serviço central de ligação, um serviço de ligação ou um funcionário competente de um Estado-Membro que formule um pedido de assistência em nome da autoridade competente [artigo 3º 5) da Directiva de 2011].

¹⁸ «Autoridade requerida», o serviço central de ligação, um serviço de ligação ou um funcionário competente de um Estado-Membro que receba um pedido de assistência em nome da autoridade competente [artigo 3º 6) da Directiva de 2011].

Esta modalidade pode ser utilizada quando se torna necessário obter elementos adicionais sobre determinado sujeito passivo ou se pretende fiscalizar dados declarados por certo contribuinte.

Impõe-se que antes de recorrer à troca de informações a pedido, a autoridade competente tenha utilizado e esgotado todas as fontes e todos os meios nacionais que tinha ao seu dispor para obter tais informações, mas não obteve sucesso.

Mesquita (1993: 340) refere que:

são de recusar as chamadas *fishing expeditions*, isto é, as tentativas de acesso generalizado à informação na disposição de outro Estado. O Estado que pretende aceder a determinada informação tem, como se referiu, que demonstrar o seu interesse nessa informação específica.

Se o Estado requerente não demonstrar que esgotou todos os meios possíveis para obter aquela informação, o Estado requerido não estará obrigado a transmiti-la.

Está aqui em causa o princípio da subsidiariedade que, nas palavras de Oliveira (2012: 372), é «[...] também conhecido pela expressão anglo-saxónica de *exhaustion rule*, cujo campo de aplicação por excelência é esta modalidade de troca de informações.»

Esta é a regra estabelecida na Directiva de 2011, que, admite, contudo a seguinte excepção.

Se o Estado requerente fundamentar o não cumprimento deste pressuposto (não esgotamento dos meios nacionais à disposição) no risco de não alcance do objectivo final, então, o Estado requerido já não poderá recusar a prestação de cooperação com base naquele fundamento.

Contudo, Oliveira (ibid.: 373) entende que

se mostrará difícil a prova da *exhaustion rule* nomeadamente por se tratar de um facto negativo. Só mesmo nos casos de fraude e evasão fiscal, em que o Estado requerente invoque a excepção do perigo de frustração do procedimento tributário já iniciado, aquela prova parece resultar mais facilitada.

Por norma, o Estado requerido, quando recebe um pedido de troca de informações, acaba por presumir o cumprimento deste requisito pelo Estado requerente, presumindo-se a existência de boa-fé dos Estados-Membros.

Em regra, o pedido deve reportar-se a um sujeito passivo específico, admitindo-se, todavia, que o pedido de troca de informações possa ser realizado em termos gerais e abstractos,

mas que visem um uso específico num determinado processo, sem que, refere Oliveira (ibid.: 371) «[...] se caia, todavia, no âmbito das denominadas e não admitidas "*fishing expeditions*".

A Directiva de 2011 veio melhorar o regime aplicável, consagrando prazos máximos para a comunicação das informações no seu artigo 7º.

Assim, a autoridade competente requerida deve actuar com celeridade na transmissão das informações solicitadas, o mais tardar, no prazo de seis meses a contar da data de recepção do pedido.

Este prazo é reduzido para dois meses se a autoridade competente requerida já dispuser das informações solicitadas.

O artigo 7º estipula, ainda, regras de carácter eminentemente formal:

3. A autoridade requerida envia imediatamente à autoridade requerente o aviso de recepção do pedido, e, em qualquer caso, no prazo de sete dias úteis após a recepção, se possível por via electrónica.

4. No prazo de um mês a contar da recepção do pedido, a autoridade requerida notifica a autoridade requerente de eventuais lacunas constatadas no pedido, bem como da necessidade de fornecer eventuais informações complementares de carácter geral. Nesse caso, os prazos fixados no n.º 1 começam a correr no dia seguinte ao da recepção pela autoridade requerida das informações complementares necessárias.

O artigo 5º consagra, ainda, outras obrigações que impendem sobre as autoridades requeridas, designadamente deveres de informação em caso de impossibilidade de cumprimento dos prazos de resposta fixados, nos seguintes termos:

5. Quando a autoridade requerida não estiver em condições de responder ao pedido no prazo relevante, deve informar de imediato a autoridade requerente, e, em qualquer caso, no prazo de três meses a contar da recepção do pedido, dos motivos que obstam ao cumprimento desse prazo e da data em que considera estar em condições de responder.

6. Quando a autoridade requerida não dispuser da informação requerida e não estiver em condições de responder ao pedido de informações ou se recuse a responder pelos motivos previstos no artigo 17.º, deve informar de imediato a autoridade requerente das razões que lhe assistem, e em qualquer caso, no prazo de um mês a contar da recepção do pedido.

No âmbito da troca de informações a pedido, a autoridade requerente pode, ainda, solicitar que a autoridade requerida realize um inquérito administrativo¹⁹ específico necessário para obter as informações em causa, actuando, sempre, como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro.

O procedimento dos inquéritos administrativos está regulado no artigo 6º da Directiva 2011, referindo-se, aí, que a autoridade requerida pode entender que a sua realização é dispensável, devendo, nesse caso, informar, imediatamente e de forma fundamentada, a autoridade requerente.

2.4.2.2. A troca automática de informações

A troca automática de informações pressupõe uma regularidade de transmissão de informações sem necessidade de um pedido prévio pela autoridade competente de um Estado-Membro.

São características principais desta modalidade a comunicação sistemática de informações pré-estabelecidas, em intervalos regulares pré-definidos e a não exigência de pedido prévio.

Mesquita (1993) refere que alguns países, como a Alemanha e a Holanda, divulgam o âmbito da troca automática de informações com o objectivo preventivo de assegurar o cumprimento da lei pelos sujeitos passivos.

Habitualmente, a troca automática de informações é utilizada, conforme assinala Mesquita (1993: 337) quando estão em causa «[...] pagamentos provenientes do Estado fornecedor das informações ou a impostos retidos na fonte nesse mesmo Estado, [...]»

Oliveira (2012: 383) considera que «[s]ão enormes as potencialidades deste intercâmbio, as quais poderão resultar muito aumentadas se nele se introduzir uma melhor *standardização* no seu processamento [...]»

A troca automática de informações entre os Estados-Membros é considerada o instrumento principal no combate à fraude e à evasão fiscais.

¹⁹ «Inquérito administrativo», todos os controlos, verificações e acções empreendidos pelos Estados-Membros no desempenho das suas atribuições, com o objectivo de assegurar a correcta aplicação da legislação fiscal. (artigo 3º nº 7da Directiva de 2011).

As informações aqui em causa não se referem a um caso específico e concreto, mas antes a uma generalidade de situações, podendo esta modalidade de troca de informações ser acordada quanto às categorias mencionadas no artigo 8º nº 1 da Directiva de 2011:

A autoridade competente de cada Estado-Membro comunica à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro, mediante troca automática, as informações disponíveis sobre os períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2014 relativas a residentes nesse outro Estado-Membro, no que se refere às seguintes categorias específicas de rendimento e de património tal como devam ser entendidas nos termos da legislação nacional do Estado-Membro que comunica as informações:

- a) Rendimentos do trabalho;
- b) Honorários de administradores;
- c) Produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da União em matéria de troca de informações e outras medidas análogas;
- d) Pensões;
- e) Propriedade e rendimento de bens imóveis.

Apesar de se consagrar a troca automática das informações respeitantes aos elementos supra referidos, permite-se que os Estados-Membros declarem não querer receber dados sobre certa categoria de rendimentos e/ou de património.

Originariamente previa-se a possibilidade de os Estados-Membros manifestarem a sua vontade de não receber certas informações sobre rendimento ou património que não ultrapassassem um determinado valor.

O artigo 8º nº 3 estabelecia que «[a] autoridade competente de um Estado-Membro pode indicar [...] que não pretende receber informações sobre rendimento ou património que não exceda um determinado limiar.»

A referência ao limiar desapareceu com a nova redacção daquele nº 3 dada pela Directiva 2014/107/UE, por se ter entendido que o mesmo «[...] se afigura, na prática, difícil de gerir», conforme referido no Considerando (15) desta Directiva.

Assim, o nº 3 do artigo 8º passou apenas a determinar o seguinte:

A autoridade competente de um Estado-Membro pode indicar à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro que não pretende receber informações sobre uma

ou várias das categorias de rendimento e de património referidas no n.º 1. Do facto informa igualmente a Comissão.

Pode considerar-se que um Estado-Membro não pretende receber informações nos termos do n.º 1 se não informar a Comissão de cada uma das categorias em relação à qual disponha de informações.

Foi, também, a Directiva 2014/107/UE que aditou o n.º 3-A ao artigo 8º, respeitante às comunicações a que as Instituições financeiras passam a ter de efectuar.

Refere-se no Considerando (5) daquela Directiva que:

Atualmente, dado o aumento das oportunidades de investimento no estrangeiro numa ampla gama de produtos financeiros, os instrumentos de cooperação administrativa existentes a nível da União e a nível internacional tornaram-se menos eficazes no combate à fraude e evasão fiscais transfronteiras.

Pressionada pela celebração de acordos entre os Estados-Membros e os Estados Unidos da América no que respeita à FACTA (*Foreign Account Tax Compliance Act*)²⁰, o que implicará uma colaboração mais ampla do que a prevista no artigo 19º da Directiva de 2011, a União Europeia viu-se obrigada a antecipar o alargamento da troca automática de informações «a fim de incluir as mesmas informações abrangidas pelo Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e pela Norma Comum de Comunicação da OCDE», conforme se lê no Considerando (9) da Directiva 2014/107/UE.

Esse alargamento foi, ainda, desencadeado pela publicação de uma norma mundial completa para a troca automática de informações sobre contas financeiras, para efeitos fiscais, pela OCDE em Julho de 2014: o Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e uma Norma Comum de Comunicação, bem como as Modalidades das Tecnologias da Informação para a implementar esta norma mundial.

Assim, «os Estados-Membros deverão exigir que as suas Instituições financeiras apliquem regras em matéria de comunicação e diligência devida totalmente compatíveis com as estabelecidas na Norma Comum de Comunicação desenvolvida pela OCDE» (conforme referido no Considerando (9) da Directiva 2014/107/UE).

Refere-se no Considerando (10) da Directiva 2014/107/UE que:

²⁰ Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras dos Estados Unidos.

As informações financeiras que deverão ser objecto de comunicação e de troca deverão dizer respeito não só aos rendimentos relevantes (juros, dividendos e tipos de rendimento similares) mas também aos saldos de conta e produtos de venda de Ativos financeiros, a fim de ter em conta situações em que um contribuinte tente ocultar património representativo de rendimentos ou ativos que tenham sido objecto de evasão.

Posto isto, o novo nº3-A do artigo 8º da Directiva 2011 consagra que cada Estado-Membro adopta as medidas necessárias para exigir que as respectivas Instituições financeiras reportantes²¹ cumpram as regras em matéria de comunicação e de diligência devida, constantes dos Anexos I e II.

De acordo com o artigo 8º nº 3-A,

[...] a autoridade competente de cada Estado-Membro comunica à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro, mediante troca automática, no prazo estabelecido no n.º 6, alínea b), as seguintes informações relativas aos períodos de tributação a partir de 1 de janeiro de 2016 referentes a uma Conta sujeita a comunicação: [...]

Entre os dados a comunicar, constam, nomeadamente o nome, endereço, NIF(s) de cada Pessoa sujeita a comunicação que seja Titular da conta²², o número da conta, o nome e o número de identificação (caso exista) da Instituição financeira reportante, o saldo ou valor da conta no final do ano civil em causa.

²¹ «Instituição financeira reportante»: qualquer Instituição financeira de um Estado-Membro que não seja uma Instituição financeira não reportante. Entende-se por “Instituição financeira de um Estado-Membro” i) qualquer Instituição financeira residente num Estado-Membro, com exceção de qualquer sucursal dessa Instituição financeira situada fora desse Estado-Membro, e ii) qualquer sucursal de uma Instituição financeira não residente num Estado-Membro se essa sucursal estiver situada nesse Estado-Membro [Ponto A. 1. da Secção VIII do Anexo da I da Directiva 2014/107/UE].

²² «Titular da conta»: a pessoa registada ou identificada como titular de uma Conta financeira pela Instituição financeira que efetua a gestão da conta. Não é equiparada a titular da conta para efeitos da presente diretiva a pessoa, distinta de uma Instituição financeira, que detenha uma Conta financeira em benefício ou por conta de outra pessoa na qualidade de representante, custodiante, mandatário, signatário, consultor de investimentos ou intermediário, sendo equiparada a titular da conta essa outra pessoa. No caso de um Contrato de seguro monetizável ou de um Contrato de renda, o Titular da conta é qualquer pessoa habilitada a beneficiar do valor de resgate ou a mudar o beneficiário do contrato. Se nenhuma pessoa puder dispor do valor em numerário nem alterar o beneficiário, o Titular da conta é qualquer pessoa identificada no contrato como beneficiária e qualquer pessoa com direito ao pagamento nos termos do contrato. No vencimento de um Contrato de seguro monetizável ou de um Contrato de renda, cada pessoa habilitada a receber um pagamento nos termos do contrato é equiparada a Titular da conta [Ponto E. 1. da Secção VIII do Anexo da I da Directiva 2014/107/UE].

Inicialmente, previa-se, no nº6 deste artigo 8º, que a troca automática deveria ocorrer, pelo menos, uma vez por ano, no prazo de seis meses a contar do fim do ano fiscal do Estado-Membro durante o qual as informações foram disponibilizadas.

Contudo, a Directiva 2014/107/UE do Conselho, alterou este nº 6, estabelecendo prazos diferentes consoante estejam em causa as categorias mencionadas no nº 1 ou no nº3-A do artigo 8:

A comunicação das informações das informações tem lugar do seguinte modo:

- a) Para as categorias constantes do nº 1, pelo menos uma vez por ano, no prazo de seis meses a contar do termo do ano fiscal do Estado-Membro durante o qual as informações foram disponibilizadas;
- b) Para as informações do nº 3-A, anualmente, no prazo de nove meses a contar do termo do ano civil ou de outro período de comunicação adequado a que as informações digam respeito.

A Directiva (UE) 2015/2376 aditou, à Directiva de 2011, o artigo 8º-A que se refere à troca automática de informações sobre acordos fiscais prévios transfronteiriços²³ e sobre acordos prévios quanto a preços de transferência²⁴.

²³ «Decisão fiscal prévia transfronteiriça»: qualquer acordo, comunicação ou outro instrumento ou ação com efeitos similares, nomeadamente quando emitida, alterada ou renovada no âmbito de uma auditoria fiscal, e que preencha as seguintes condições: a) Seja emitida, alterada ou renovada pelo Governo ou pela administração fiscal de um Estado-Membro, ou pelas subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome, independentemente de ser ou não efetivamente utilizada; b) Seja emitida, alterada ou renovada em relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, e possa ser invocada por essa pessoa ou esse grupo de pessoas; c) Diga respeito à interpretação ou à aplicação de uma disposição legal ou administrativa relativa à administração ou aplicação das leis nacionais em matéria tributária do Estado-Membro ou das subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais; d) Se refira a uma operação transfronteiriça ou à questão de saber se as atividades exercidas por uma pessoa noutra jurisdição criam ou não um estabelecimento estável, e e) Seja tomada previamente às operações ou às atividades noutra jurisdição suscetíveis de criar um estabelecimento estável, ou antes da apresentação de uma declaração fiscal relativa ao período em que a operação ou série de operações ou as atividades se realizaram. As operações transfronteiriças podem incluir, nomeadamente, a realização de investimentos, o fornecimento de bens, serviços e financiamento, ou a utilização de ativos fixos tangíveis ou intangíveis e não têm necessariamente de envolver a participação direta da pessoa destinatária da decisão fiscal prévia transfronteiriça [artigo 3º 14) da Directiva de 2011].

²⁴ «Acordo prévio sobre preços de transferência»: qualquer acordo, comunicação ou outro instrumento ou ação com efeitos similares, nomeadamente quando emitido, alterado ou renovado no âmbito de uma auditoria fiscal, e que preencha as seguintes condições: a) Seja emitido, alterado ou renovado pelo Governo ou pela administração fiscal de um ou mais Estados-Membros, incluindo qualquer das suas subdivisões territoriais ou administrativas, nomeadamente as autoridades locais, ou em seu nome, independentemente de ser ou não efetivamente utilizado, b) Seja emitido, alterado ou renovado em relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, e possa ser invocado por essa pessoa ou grupo de pessoas, e c) Determine previamente às operações transfronteiriças entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados para a determinação dos preços de transferência dessas operações ou determine a imputação de lucros a um estabelecimento estável. As empresas são empresas associadas sempre que uma empresa participe, direta ou indiretamente, na gestão, no controlo ou no capital de outra empresa ou as mesmas pessoas participem, direta

Esta nova disposição legal impõe aos Estados-Membros obrigações de comunicação aos outros Estados-Membros e à Comissão Europeia quando estamos perante os tipos de acordos abrangidos no seu âmbito de aplicação.

Assim, são de destacar os seguintes deveres de comunicação que variam consoante as datas de emissão, alteração ou renovação das decisões fiscais transfronteiriças ou dos acordos sobre preços de transferência:

- i) Após 31 de Dezembro de 2016, comunica as informações correspondentes, com as restrições estabelecidas no nº 8 do presente artigo, no prazo de três meses a contar do fim do semestre do ano civil durante o qual as decisões fiscais transfronteiriças ou os acordos sobre preços de transferências foram emitidos, alterados ou renovados.
- ii) Cinco anos antes de 1 de Janeiro de 2017, comunica as informações relativas às decisões fiscais prévias transfronteiriças e aos acordos prévios sobre preços de transferência, até 1 de Janeiro de 2018;
- iii) Entre 1 de Janeiro de 2012 e 31 de Dezembro de 2013, a comunicação de informações é efectuada se essas decisões e esses acordos estiverem válidos em 1 de Janeiro de 2014, até 1 de Janeiro de 2018;
- iv) Entre 1 de Janeiro de 2014 e 31 de Dezembro de 2016, a comunicação de informações é efectuada independentemente de essas decisões e de esses acordos estarem em vigor, até 1 de Janeiro de 2018.

As informações que devem ser trocadas entre os Estados-Membros devem incluir os dados referidos no nº 6 deste artigo 8º-A, nomeadamente a identificação da pessoa, que não seja uma pessoa singular, e, sendo o caso, do grupo de pessoas a que pertence, um resumo do teor da decisão fiscal transfronteiriça ou do acordo sobre preços de transferência, a respectiva data de emissão, alteração ou renovação, as datas de início e de termo do prazo de validade, o montante das operações, a identificação dos métodos utilizados para a determinação do preço de transferência ou o próprio preço.

Acresce que, ao mesmo tempo que se estipulam estas obrigações de comunicação, o mesmo artigo 8º-A consagra algumas excepções.

ou indiretamente, na gestão, no controlo ou no capital das empresas. Consideram-se preços de transferência os preços mediante os quais são transferidos bens corpóreos ou ativos intangíveis ou prestados serviços entre empresas associadas, devendo a expressão “fixação de preços de transferência” ser interpretada em conformidade

Alguns dos dados referidos no nº 6 do artigo 8º-A não são transmitidos à Comissão Europeia, conforme previsto pelo nº 8 do mesmo artigo.

Se a decisão fiscal transfronteiriça tiver por objecto exclusivo uma ou mais pessoas singulares, essa decisão não está incluída na troca automática prevista pelos nº 1 e nº2 do artigo 8º-A.

Os Estados-Membros podem excluir desta troca automática, as informações sobre os actos aqui em causa que tenham sido emitidos, alterados ou renovados antes de 1 de Janeiro de 2016 em relação a determinada pessoa ou grupo de pessoas, com excepção daquelas pessoas ou grupos que exerçam principalmente actividades financeiras ou de investimento, e cujo volume de negócios líquido anual, na acepção do artigo 2º, ponto 5, da Directiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho seja, no conjunto do grupo, inferior a €40.000.000 no exercício que antecede a data de emissão, alteração ou renovação desses actos.

Em regra, ficam excluídos desta troca automática os acordos prévios bilaterais ou multilaterais sobre preços de transferência celebrados com países terceiros sempre que o acordo fiscal internacional ao abrigo do qual os mesmos foram acordados não permitir a sua divulgação.

Os Estados-Membros podem excluir da comunicação a que se refere o presente número as informações sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência emitidos, alterados ou renovados antes de 1 de Abril de 2016 em relação a uma determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, com excepção daquelas pessoas ou grupos que exerçam principalmente actividades financeiras ou de investimento, e cujo volume de negócios líquido anual, na acepção do artigo 2º, ponto 5, da Directiva 2013/34/UE seja, no conjunto do grupo, inferior a €40.000.000 no exercício que antecede a data de emissão, alteração ou renovação dessas decisões fiscais prévias transfronteiriças e desses acordos prévios sobre preços de transferência.

Recentemente, foi aprovada a Directiva (EU) 2016/881 do Conselho, de 25 de Maio de 2016, que alterou e aditou diversas disposições da Directiva de 2011.

Esta Directiva de 2016 deverá ser transposta pelos Estados-Membros até ao dia 4 de Junho de 2017.

Os Considerandos da Directiva 2016/881 enfatizam a troca automática de informações entre os Estados-Membros, começando por realçar que a mesma constitui o instrumento principal para o combate à fraude e à evasão fiscais.

A Directiva 2016/881 relembra, no Considerando (1), a Comunicação de 6 de Dezembro de 2012 da Comissão Europeia e as Conclusões de 22 de Maio de 2013 do Conselho Europeu:

[n]a sua Comunicação de 6 de dezembro de 2012, que estabelece um plano de acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, a Comissão realçou a necessidade de promover ativamente a troca automática de informações enquanto futura norma europeia e internacional para a transparência e a troca de informações em matéria fiscal. Nas suas Conclusões de 22 de maio de 2013, o Conselho Europeu apelou ao alargamento da troca automática de informações a nível tanto da União como mundial, tendo em vista a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e o planeamento fiscal agressivo.

O principal objectivo da aprovação desta nova Directiva consiste em reforçar a transparência para os Grupos de empresas multinacionais, uma vez que estas actuam em diferentes países e têm facilidade em adoptar um planeamento fiscal agressivo.

Por este motivo, refere-se no Considerando (3) da Directiva 2016/881 que:

(3) As autoridades fiscais dos Estados-Membros precisam de dispor de informações complexas e relevantes sobre os Grupos de empresas multinacionais no que diz respeito à sua estrutura, política de preços de transferência e transações internas dentro e fora da União. Graças a essas informações, as administrações fiscais poderão reagir às práticas fiscais prejudiciais através de alterações da legislação ou da realização de avaliações de risco e auditorias fiscais adequadas e verificar se as empresas recorreram a práticas que tenham por efeito transferir artificialmente montantes substanciais de rendimento para zonas de fiscalidade favorável.

Vejamos, então, as principais alterações produzidas por esta nova Directiva.

Antes de mais, importa referir que os novos conceitos utilizados encontram a sua definição estipulada no Anexo III (regras aplicáveis aos grupos de empresas multinacionais), sendo de destacar, desde já, o conceito de Grupo de empresas multinacionais:

[u]m Grupo que inclua duas ou mais empresas com residência fiscal em jurisdições diferentes, ou que inclua uma empresa residente para efeitos fiscais numa jurisdição e sujeita a imposto noutra jurisdição relativamente à actividade exercida através de um

estabelecimento estável, e que não seja um Grupo de empresas multinacionais excluído.

A Directiva 2016/881 adita o artigo 8º-AA que determina o âmbito de aplicação e as condições da troca automática de informações obrigatória sobre a declaração por país agora criada e que é imposta aos Grupos de empresas multinacionais.

Nos Considerandos desta Directiva afirma-se que os Grupos de empresas multinacionais passam a estar obrigados a apresentar, anualmente e em relação a cada país onde exerçam actividade, uma declaração por país da qual devem constar um conjunto de dados, designadamente, o montante dos rendimentos, o lucro apurado antes do imposto sobre o rendimento, bem como o valor de imposto sobre o rendimento devido e pago.

Assim, estes Grupos de empresas têm o dever de declarar, a cada país, um conjunto de informações e, conseqüentemente, esses Estados-Membros estarão obrigados a trocar entre si essas declarações apresentadas pelos Grupos de empresas multinacionais.

Neste sentido, a Directiva de 2011, passa a consagrar, no artigo 8º-AA, o seguinte:

1. Cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que a Entidade-mãe final de um Grupo de empresas multinacionais que seja residente para efeitos fiscais no seu território, ou qualquer outra Entidade declarante, nos termos do anexo III, secção II, apresente uma declaração por país no que diz respeito ao seu Exercício fiscal de relato no prazo de 12 meses a contar do último dia do Exercício fiscal.
2. A autoridade competente de um Estado-Membro em que a declaração por país tenha sido recebida por força do n.º 1 transmite-a, mediante troca automática, no prazo fixado no n.º 4, a qualquer outro Estado-Membro em que, com base nas informações constantes da declaração por país, uma ou mais Entidades constituintes do Grupo de empresas multinacionais da Entidade declarante sejam residentes para efeitos fiscais ou estejam sujeitas a imposto relativamente à actividade exercida através de um estabelecimento estável.

Através da designada declaração por país, a Entidade-mãe final de um Grupo de empresas multinacionais declara diversas informações respeitantes ao Grupo, nomeadamente o montante dos rendimentos, o capital social, os ganhos acumulados, a identificação de cada entidade que integra o Grupo, conforme consta do n.º 3 do artigo 8º-AA.

Com estas alterações, o conceito de troca automática de informações assume diferentes significados, entendendo-se por troca automática, conforme passa a determinar o artigo 3º ponto 9 da Directiva de 2011,

- a) para efeitos do artigo 8.º, n.º 1, e dos artigos 8.º-A e 8.º-AA, a comunicação sistemática de informações predefinidas a outro Estado-Membro, sem pedido prévio, a intervalos regulares preestabelecidos. Para efeitos do artigo 8.º, n.º 1, as referências às informações disponíveis dizem respeito às informações constantes dos registos fiscais do Estado-Membro que comunica as informações, que podem ser obtidas pelos procedimentos de recolha e tratamento de informações desse Estado-Membro;
- b) para efeitos do artigo 8.º, n.º 3-A, a comunicação sistemática de informações predefinidas sobre residentes noutros Estados-Membros ao Estado-Membro de residência relevante, sem pedido prévio, a intervalos regulares preestabelecidos;
- c) para efeitos das disposições da presente diretiva que não sejam o artigo 8.º, n.º 1, o artigo 8.º, n.º 3-A, e os artigos 8.º-A e 8.º-AA, a comunicação sistemática de informações predefinidas prevista nas alíneas a) e b) do presente ponto.

No contexto do artigo 8.º, n.ºs 3-A e 7-A, do artigo 21.º, n.º 2, e do artigo 25.º, n.ºs 2 e 3, todos os termos ou expressões em maiúsculas iniciais têm a aceção apresentada nas definições correspondentes constantes do anexo I. No contexto do artigo 8.º-AA e do anexo III, todos os termos em maiúsculas iniciais têm a aceção apresentada nas definições correspondentes constantes do anexo III.»

Na sequência do estabelecimento da declaração por país a apresentar pelos Grupos de empresas multinacionais, a Directiva de 2011 prevê que a sua troca automática, nos termos previstos no artigo 8º-AA, é realizada mediante um formulário (artigo 20º nº 6) e através da rede CCN (artigo 21º nº 6).

Prevê-se, ainda, no artigo 16º nº6 da Directiva de 2011 que, em princípio, as informações obtidas pelos Estados-Membros ao abrigo do disposto no novo artigo 8º-AA podem servir de base a inquéritos adicionais sobre os acordos de preços de transferência ou sobre outras matérias fiscais dos Grupos de empresas multinacionais com vista a possíveis e adequados acertos ao rendimento tributável de uma entidade que integre o Grupo.

2.4.2.3. A troca espontânea de informações

Esta modalidade ocorre nos casos em que a autoridade competente de um Estado-Membro obtém informações, no âmbito de um determinado procedimento de fiscalização, sobre um caso concreto que entende serem previsivelmente relevantes para outro Estado-Membro.

Nessa medida, sem necessitar de qualquer pedido prévio, aquela autoridade competente comunica essas informações à autoridade competente do outro Estado-Membro.

Esta modalidade tem como elementos principais a prestação de informações a qualquer momento, a não exigência de pedido prévio e a existência de uma comunicação não sistemática.

Estão em causa, sobretudo, elementos obtidos no âmbito de um procedimento de inspecção.

Em relação à utilidade e à eficácia desta modalidade, Mesquita (1993: 338) refere que «[e]sta modalidade tem-se revelado, na prática, geralmente mais útil que a troca automática, dado que diz respeito a situações já detectadas e seleccionadas. Daí que estejam em curso vários estudos com vista à sua intensificação.»

O artigo 9º da Directiva de 2011 começa por identificar as circunstâncias em que a transmissão espontânea das informações deve ocorrer.

Refere, então, o nº 1 deste artigo 9º, que essa troca deve acontecer quando:

- a) A autoridade competente de um Estado-Membro tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anormal de impostos no outro Estado-Membro;
- b) Um sujeito passivo de imposto obtém num Estado-Membro uma redução ou isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado-Membro;
- c) Os negócios entre um devedor de imposto de um Estado-Membro e um sujeito passivo de imposto no outro Estado-Membro, efectuados através de um ou mais países, são de molde a dar origem a uma redução de imposto num ou no outro Estado-Membro ou em ambos;
- d) A autoridade competente de um Estado-Membro tem razões para presumir que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros no interior de grupos de empresas;

e) Na sequência de informações comunicadas a um Estado-Membro pela autoridade competente de outro Estado-Membro, são obtidas informações que podem ser úteis ao estabelecimento do imposto devido neste último Estado-Membro.

Por último, o artigo 10º estipula que as informações referidas no nº1 do artigo 9º devem ser comunicadas com a maior brevidade possível, mas dentro do prazo máximo de um mês a contar da data da sua disponibilização.

A autoridade que recebe as informações deve, no prazo máximo de sete dias úteis e preferencialmente por via electrónica, remeter um aviso de recepção à autoridade transmitente.

2.4.2.4. Outras formas de cooperação administrativa

A par das modalidades clássicas de troca de informações, a Directiva 2011 prevê, também, outros meios de cooperação administrativa entre os Estados-Membros: a presença de funcionários nos serviços (artigo 11º), as fiscalizações simultâneas (artigo 12º), a notificação administrativa (artigo 13º), o retorno de informação (artigo 14º) e a partilha de experiências (artigo 15º).

2.4.2.4.1. A presença de funcionários fiscais numa fiscalização no estrangeiro

Os Estados-Membros podem acordar entre si a possibilidade de os funcionários autorizados pela autoridade competente requerente estarem presentes nos serviços administrativos das autoridades competentes requeridas e, ainda, nos inquéritos realizados no Estado-Membro requerido.

O nº1 do artigo 11º da Directiva 2011 determina, também, que:

Sempre que as informações solicitadas constem de documentação a que os funcionários da autoridade requerida tenham acesso, devem ser facultadas aos funcionários da autoridade requerente cópias dessa documentação

Os funcionários autorizados gozam das prerrogativas de entrevistar pessoas e de analisar registos nos termos permitidos pelas leis do Estado-Membro requerido.

2.4.2.4.2. As fiscalizações fiscais simultâneas

Esta modalidade tem-se revelado bastante útil em áreas que apresentam uma maior complexidade tributária, designadamente, em matéria de preços de transferência ou de identificação de estratégias de evasão fiscal.

Determina o artigo 12º nº 1 que:

Sempre que dois ou mais Estados-Membros acordem em proceder, cada um no seu território, a controlos simultâneos de uma ou mais pessoas que se revistam de interesse comum ou complementar para os mesmos tendo em vista a troca das informações assim obtidas, são aplicáveis os nº 2, 3 e 4.

Em termos procedimentais, a autoridade competente de cada Estado-Membro identifica as pessoas que tenciona propor para um controlo simultâneo, indicando, ainda, o período durante o qual esse controlo deve ser efectuado. As autoridades competentes podem aceitar ou recusar a proposta de controlo simultâneo.

2.4.2.4.3. A notificação administrativa

O pedido de notificação administrativa consiste na possibilidade de uma autoridade competente solicitar a outra autoridade competente que notifique certo destinatário de quaisquer actos e decisões emanados das autoridades administrativas do Estado-Membro requerente que digam respeito à aplicação, no seu território, de legislação relativa aos impostos abrangidos pela Directiva 2011.

Estes pedidos devem indicar o objecto do acto ou da decisão a notificar e identificar o nome e endereço do destinatário.

A resposta deve ser cumprida com brevidade e deve ser indicada a data em que o destinatário foi notificado.

Este auxílio na notificação só deve ser utilizado nos casos em que a autoridade requerente não estiver em condições de proceder a essa notificação ou quando a mesma implicar dificuldades desproporcionadas.

2.4.2.4.4. O retorno de informação

O artigo 14º nº 1 da Directiva de 2011 estabelece que:

Sempre que uma autoridade competente preste informações ao abrigo dos artigos 5.º ou 9.º, pode pedir à autoridade competente que recebeu as informações um retorno de informação. Se for solicitado o retorno de informação, a autoridade competente que recebeu as informações procede ao envio do mesmo, sem prejuízo das regras em matéria de sigilo fiscal e protecção de dados aplicáveis no seu Estado-Membro, à autoridade competente que prestou as informações o mais rapidamente possível, no prazo máximo de três meses após ser conhecido o resultado da utilização das informações requeridas. [...].

Impõe-se, ainda, às autoridades competentes dos Estados-Membros o dever de remeter, uma vez por ano, aos outros Estados-Membros interessados, o retorno de informação no âmbito da troca automática.

2.4.2.4.5. A partilha de experiências

Por último, determina-se, no artigo 15º, que os Estados-Membros devem, em conjunto com a Comissão Europeia, partilhar as suas experiências com o objectivo de melhorar esta modalidade de cooperação.

2.4.2.5. Os procedimentos

A Directiva de 1977 não continha qualquer norma sobre o modo como a troca de informações, em qualquer uma das suas modalidades, se realizaria.

Por sua vez, a Directiva de 2011 já consagra os meios e os procedimentos a adoptar com vista à concretização da comunicação de informações entre os Estados-Membros.

Lorenzo Del Frederico (2011: 634) refere que:

A partir da perspectiva da UE, deve recordar-se que, de acordo com a Comissão Europeia, a troca de informação deverá ser realizada através das autoridades competentes, e *«se este procedimento não for respeitado, as informações trocadas não têm nenhum valor e não podem ser usadas em processos judiciais»*.²⁵

Estabelece o artigo 20º nº 1 da Directiva de 2011 que os pedidos de informações e de inquéritos administrativos, as respectivas respostas, os avisos de recepção, os pedidos de

²⁵ Tradução livre no autor. No original: «From the EU perspective, it should be recalled that according to the EU Commission the exchange of information must take place through the competent authorities, peremptorily individuated, and «if this procedure is not observed, the information exchanged has no value and cannot be used in legal proceedings».

informações complementares de carácter geral e as declarações de incapacidade ou de recusa são transmitidos através de um formulário normalizado adoptado pela Comissão e podem ser acompanhados de relatórios, declarações e quaisquer outros documentos, ou de cópias autenticadas ou extractos dos mesmos.

As informações espontâneas e os respectivos avisos de recepção, os pedidos de notificação administrativa, bem como o retorno de informação também são transmitidos através de formulário, conforme prevê o n.º 3 do artigo 20.º da Directiva 2011.

Por sua vez, a troca automática de informações efectiva-se através de um formato electrónico normalizado concebido para a facilitar e a utilizar em todos os tipos de troca automática de informações. Esse modelo é baseado no formato electrónico criado a partir do artigo 9.º da Directiva 2003/48/CE, revogada pela Directiva UE 2015/2060, de 10 de Novembro.

O artigo 21.º n.º 1 da Directiva de 2011 estabelece que as informações comunicadas são, na medida do possível, transmitidas por via electrónica através da Rede CCN, que consiste numa plataforma comum baseada na rede comum de comunicações (CCN), desenvolvida pela União para todas as transmissões por via electrónica entre autoridades competentes nos domínios aduaneiro e fiscal (conforme definição constante do n.º 13 do artigo 3.º da Directiva 2011).

Por último, os pedidos de cooperação, incluindo os pedidos de notificação, e os documentos anexados, podem ser apresentados em qualquer língua acordada entre as autoridades competentes.

Serão, ainda, de mencionar as principais regras previstas no Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2015 (doravante Regulamento de Execução de 2015), que revogou o Regulamento de Execução (UE) n.º 1156/2012 da Comissão, de 6 de Dezembro de 2012 (Regulamento de Execução de 2012).

O Regulamento de Execução de 2012 fixava as normas de execução respeitantes a formulários normalizados e a formatos electrónicos previstos pela Directiva de 2011

Face às alterações, entretanto, introduzidas, designadamente a previsão da troca automática de informações sobre contas financeiras, considerou-se necessário revogar o Regulamento de Execução de 2012 e consagrar novas regras.

O Regulamento de Execução de 2015 aplica-se às diferentes modalidades de troca de informações e às outras formas de cooperação administrativa previstas na Directiva de 2011.

Contudo, e no que respeita à troca automática e obrigatória de informações, pode ler-se nos Considerandos do Regulamento de Execução de 2015 o seguinte:

(7) Para efeitos da troca automática de informações obrigatória, a Directiva 2011/16/UE exige que a Comissão adote tanto as modalidades práticas como o formato eletrónico. (...)

(8) A condição de a troca automática de informações obrigatória sobre as cinco categorias de rendimento e de capital nos termos do artigo 8º, nº 1, da Directiva 2011/16/UE estar subordinada à disponibilidade das informações justifica que o formato eletrónico correspondente não seja especificado para além do nível da estrutura global e das classes de elementos que compõem o formato eletrónico, enquanto os elementos pormenorizados trocados no âmbito de cada uma dessas classes continuarem subordinados à sua disponibilidade em cada Estado-Membro.

Em relação à troca de informações prevista no artigo 8º nº 3-A da Directiva de 2011, respeitante às informações obtidas pelas Instituições financeiras reportantes, e em virtude de essa troca não estar sujeita à disponibilidade das informações, consagrou-se que o formato electrónico a utilizar deve ser alargado de modo a «abranger o mais baixo nível de pormenor e incluir cada elemento, juntamente com os seus atributos pertinentes, se for caso disso» (conforme se menciona no Considerando (9) do Regulamento de Execução de 2015).

O Regulamento de Execução de 2015 contém diferentes Anexos que apresentam os diferentes modelos de formulários a utilizar:

i) Anexo I: pedidos de informações e de inquéritos administrativos e respectivas respostas, avisos de recepção, declarações de recusa apresentados nos termos dos artigos 5º e 7º da Directiva de 2011;

ii) Anexo II: troca espontânea de informações e correspondentes avisos de recepção nos termos dos artigos 9º e 10º da Directiva de 2011;

iii) Anexo III: pedido de notificação administrativa e respostas (artigo 13º da Directiva de 2011);

iv) Anexo IV: retorno de informação previsto no artigo 14º da Directiva de 2011;

v) Anexo V: troca automática de informações obrigatória prevista nos artigos 8º nº 1 e 8º nº3-A da Directiva de 2011.

2.4.3. Os limites da troca de informações fiscais

A temática dos limites da troca de informações que iremos abordar neste ponto realçará dois interesses que, frequentemente, se encontram em oposição: o interesse público que está na base do mecanismo da troca de informações e a protecção do sujeito passivo visado.

Aliás, esta contraposição é reconhecida nos Comentários ao artigo 21º da Convenção Multilateral do Conselho da Europa e da OCDE sobre assistência mútua em matéria fiscal, referindo-se aí que haverá que efectuar uma ponderação entre esses interesses (Oliveira: 2012).

2.4.3.1. A protecção da vida privada

O artigo 26º da CRP determina que a todos é reconhecido o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar.

A protecção da vida privada está intimamente ligada com a protecção dos dados pessoais das pessoas singulares.

Ora, no âmbito da troca de informações fiscais, os Estados-Membros partilham entre si uma multiplicidade de dados pessoais que se integram na reserva da vida privada.

O tratamento dessas informações, eminentemente pessoais, deve ser efectuado com respeito pela reserva da vida privada, bem como pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

Determina o artigo 25º nº 1 da Directiva 2011 que:

As trocas de informações ao abrigo da presente directiva estão sujeitas às disposições de execução da Directiva 95/46/CE. Contudo, para efeitos da correcta aplicação da presente directiva, os Estados-Membros devem limitar o âmbito das obrigações e dos direitos previstos no artigo 10.º, no n.º 1 do artigo 11.º e nos artigos 12.º e 21.º da Directiva 95/46/CE na medida em que tal seja necessário para salvaguardar os interesses a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 13.º da referida directiva.

Este artigo 25º foi alterado pela Directiva 2014/107/UE de modo a incluir as seguintes disposições:

2. As Instituições financeiras reportantes e as autoridades competentes de cada Estado-Membro são consideradas responsáveis pelo tratamento dos dados para efeitos da Diretiva 95/46/CE.

3. Não obstante o n.º 1, cada Estado-Membro assegura que cada Instituição financeira reportante sob a sua jurisdição informa cada Pessoa singular sujeita a comunicação de que as informações que lhe dizem respeito a que se refere o artigo 8.º, n.º 3-A, serão recolhidas e transferidas de acordo com a presente diretiva e assegura que a Instituição financeira reportante fornece a essa pessoa singular todas as informações a que tem direito nos termos da respetiva legislação nacional de execução da Diretiva 95/46/CE com a antecedência suficiente para que a pessoa singular exerça os seus direitos em matéria de proteção de dados e, em todo o caso, antes de a Instituição financeira reportante em causa efetuar a comunicação das informações a que se refere o artigo 8.º, n.º 3-A, à autoridade competente do seu Estado-Membro de residência.

O n.º 4 do artigo 25º da Directiva 2011 consagra uma norma geral respeitante ao tratamento²⁶ das informações, devendo o mesmo obedecer às regras internas de cada Estado-Membro. As informações devem ser mantidas durante o tempo necessário à prossecução dos objectivos da Directiva 2011 em conformidade com as regras relativas aos prazos de prescrição vigentes nos diferentes ordenamentos jurídicos nacionais.

Ainda no tocante a alterações a esta norma, a Directiva 2015/2376 do Conselho de 8 de Dezembro aditou o n.º1-A ao artigo 25º, nos seguintes termos:

O Regulamento (CE) n.º 45/2011 é aplicável a qualquer tratamento de dados pessoais ao abrigo da presente diretiva pelas instituições e órgãos da União. Contudo, para efeitos da correta aplicação da presente diretiva, o âmbito das obrigações e dos direitos previstos no artigo 11º, no artigo 12º, n.º 1 e nos artigos 13º a 17º do Regulamento (CE) n.º 45/2001 é limitado na medida do necessário para salvaguardar os interesses a que se refere o artigo 20º n.º 1 alínea b), do referido regulamento.

A Directiva de 2011 preocupa-se, assim, com a protecção e com a livre circulação dos dados pessoais das pessoas singulares, estabelecendo que a troca de informações deve ser realizada de acordo com as disposições de execução da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro.

²⁶ O artigo 25º n.º 1-A, aditado pela Directiva (UE) 2015/2376, determina que o Regulamento (CE) n.º 45/2011 se aplica a qualquer tratamento de dados pessoais ao abrigo da Directiva 2011 pelas instituições e órgãos da União Europeia.

Esta Directiva 95/46/CE foi revogada pelo n.º 1 do artigo 94.º do Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Abril de 2016, mas apenas com efeitos a partir de 25 de Maio de 2018, conforme determina o artigo 94º deste Regulamento.

Esta Directiva foi transposta para o ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei nº 67/98, de 26 de Outubro, que determina no seu artigo 18º que «[é] livre a circulação de dados pessoais entre Estados membros da União Europeia, sem prejuízo do disposto nos actos comunitários de natureza fiscal e aduaneira.»

A Directiva 95/46/CE determina, no seu artigo 2º, que se deve entender por:

- a) «Dados pessoais», qualquer informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («pessoa em causa»); é considerado identificável todo aquele que possa ser identificado, directa ou indirectamente, nomeadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social;
- b) «Tratamento de dados pessoais» («tratamento»), qualquer operação ou conjunto de operações efectuadas sobre dados pessoais, com ou sem meios automatizados, tais como a recolha, registo, organização, conservação, adaptação ou alteração, recuperação, consulta, utilização, comunicação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de colocação à disposição, com comparação ou interconexão, bem como o bloqueio, apagamento ou destruição;

A Directiva de 2011 consagra, como regra geral, a sujeição da troca de informações às regras da Directiva referente à protecção dos dados pessoais.

Contudo, essa protecção dos dados pessoais não pode colocar em causa os interesses referidos no artigo 13º nº1 e) da Directiva 95/46/CE, devendo os Estados-Membros estabelecer limites a alguns direitos previstos nessa mesma Directiva.

Ora, estabelece, então, artigo 13º nº1 e) da Directiva 95/46/CE o seguinte:

- Os Estados-membros podem tomar medidas legislativas destinadas a restringir o alcance das obrigações e direitos referidos no nº 1 do artigo 6º, no artigo 10º, no nº 1 do artigo 11º e nos artigos 12º e 21º, sempre que tal restrição constitua uma medida necessária à protecção: e) De um interesse económico ou financeiro importante de um Estado-membro ou da União Europeia, incluindo nos domínios monetário, orçamental ou fiscal;

Assim, a Directiva de 2011, em conformidade com a Directiva supra referida, considera que a protecção de dados pessoais não pode colocar em risco a protecção de um interesse económico ou financeiro de um Estado-Membro, que, no caso da troca de informações, corresponderá à luta contra a evasão e a fraude fiscais, bem como ao correcto estabelecimento dos impostos.

Deste modo, sempre que esse interesse fiscal seja colocado em causa pela protecção de dados pessoais, os Estados-Membros podem e devem limitar os direitos previstos nos artigos 10º, 11º nº 1, 12º e 21º da Directiva 95/46/CE.

Os referidos artigos 10º, 11º nº1 e 12º consagram, essencialmente, direitos de informação atribuídos às pessoas visadas, determinando-se, nomeadamente, que a pessoa em causa deve ser informada da identidade do responsável pelo tratamento dos dados que lhe digam respeito, bem como das finalidades do respectivo tratamento.

Por sua vez, o artigo 21º da Directiva 95/46/CE estabelece um princípio geral de publicidade e de transparência do tratamento de dados.

2.4.3.2. Os princípios da subsidiariedade e da legalidade

Encontramos, vertidos no artigo 17º da Directiva de 2011, o princípio da subsidiariedade do pedido (no nº 1) e o princípio da legalidade (no nº 2).

Refere-se, então, o seguinte:

1. A autoridade requerida de um Estado-Membro comunica à autoridade requerente de outro Estado-Membro as informações a que se refere o artigo 5.º, desde que a autoridade requerente tenha esgotado as fontes habituais de informação a que teria podido recorrer segundo as circunstâncias para obter as informações solicitadas sem correr o risco de prejudicar a consecução dos seus objectivos.
2. A presente directiva não impõe qualquer obrigação ao Estado-Membro requerido de proceder a inquéritos ou de comunicar informações, se a realização de tais inquéritos ou a recolha das informações pretendidas para fins próprios infringir a sua legislação.

No artigo 17º nº 1 da Directiva de 2011 está expresso o princípio da subsidiariedade, sendo que o Estado requerente não está obrigado a esgotar todos esses meios se essa actuação colocar em risco a obtenção do resultado que se pretende atingir.

A doutrina tem entendido que esta obrigação apenas se aplica no âmbito da troca de informações a pedido, uma vez que a troca automática e a troca espontânea não são

desencadeadas por um pedido de um Estado-Membro, mas sim por uma comunicação sistemática ou espontânea.

A par desta regra, prevê-se, de imediato, uma excepção no sentido de não ser exigível ao Estado-Membro que recorra aos seus instrumentos internos para descobrir a informação em causa se isso colocar em perigo a obtenção desses elementos.

Na realidade, não há forma de fiscalizar o cumprimento deste dever pelos Estados-Membros, verificando-se que os mesmos acabam por presumir, nos casos concretos, que o princípio da subsidiariedade está cumprido, sob pena de o Estado requerido se poder recusar a prestar a comunicar a informação pretendida.

Como refere CALDERÓN CARRERO, este segundo grupo de Estados-membros considera que a troca de informações fiscais assenta no princípio da boa fé e da confiança mútua entre as diversas administrações fiscais nacionais, pelo que exigir de forma excessivamente rígida o cumprimento do princípio da subsidiariedade colocaria em causa aqueles postulados e, simultaneamente, poderia constituir um sério obstáculo às trocas de informações.(Pereira:2011, 49, 50).

2.4.3.3. O princípio da reciprocidade

No artigo 17º nº 3 da Directiva de 2011 encontramos consagrado o princípio da reciprocidade:

A autoridade competente de um Estado-Membro requerido pode escusar-se a prestar informações sempre que, por razões legais, o Estado-Membro requerente não esteja em condições de prestar informações análogas.

Com este princípio, visa-se garantir uma situação de igualdade entre os Estados-Membros, não permitindo que existam situações em que o Estado requerido possa transmitir informações ao Estado requerente que este não pudesse comunicar na situação inversa.

«Como refere FERNANDO FERNANDEZ MARÍN, este princípio não consubstancia uma restrição ou proibição à troca de informações fiscais, sendo sim um limite potestativo que os Estados-Membros podem fazer actuar a fim de recusarem a prestação de informações.» (Pereira: 2011, 47,48).

2.4.3.4. Os princípios da confidencialidade e da ordem pública

Uma das mais importantes limitações à troca de informações fiscais refere-se ao seu conteúdo.

Refere Pereira (ibid.: 55) o seguinte:

[...] o dever de segredo acerca da informação recebida por meio da troca de informações fiscais deverá ser respeitado na mesma medida em que o deve ser, no âmbito interno do Estado-membro que recebe a informação, o dever de sigilo que impende sobre a respectiva Administração fiscal.

Neste ponto, haverá que mencionar o artigo 64º da LGT e os artigos 91º e 115º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

O nº 1 do artigo 64º da LGT determina que:

Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

A violação do dever de confidencialidade pode consubstanciar a prática de um crime, nos termos previstos no artigo 91º do RGIT, ou uma contra-ordenação se preenchidos os requisitos expressos no artigo 115º do RGIT.

O artigo 17º nº 4 da Directiva de 2011 estabelece que:

A prestação de informações pode ser recusada quando conduza à divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial, ou de informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública.

Nesta norma atribui-se relevância à protecção de certo tipo de segredos e, ainda, ao respeito pela ordem pública.

Desde logo, resulta daquela disposição que os Estados-Membros não estão obrigados a recusar uma troca de informações se essa implicar a revelação de um daqueles segredos ou se a mesma for contrária à ordem pública. O que se estipula é que os Estados-Membros podem, se assim o entenderem, recusar essa comunicação, gozando, aqui, de verdadeira discricionariedade nesta decisão.

São referidos, em primeiro lugar, os segredos comercial, industrial, pretendendo-se, em suma, que os mesmos não sejam revelados a terceiros, designadamente a concorrentes. O principal problema que se coloca refere-se à delimitação destes conceitos, uma vez que a Directiva de 2011 não os define.

Pereira (2011: 61,62) apresenta duas vias de solução: cada Estado-Membro define esses conceitos ou os mesmos terão de ser interpretados a partir do contexto dos normativos jurídicos da União Europeia referentes à troca de informações, optando o autor pela segunda solução, afirmando o seguinte:

O segredo comercial, o segredo industrial e o segredo de um processo comercial, no seu conjunto, assumem-se como segredos empresariais, cujo âmbito de protecção [...] tem como horizonte todas as actividades económicas desenvolvidas nos Estados-membros.

Assim, uma informação assumirá o carácter de *segredo empresarial* (em sentido amplo) quando seja susceptível de ser empregue numa actividade económica empresarial, possua um valor económico intrínseco e tenha carácter confidencial ou secreto de tal forma que a sua revelação a terceiros proporcionar-lhes-ia uma vantagem competitiva.

No que respeita ao segredo profissional, também o Estado-Membro se pode recusar a transmitir informações que o violem, mas não está obrigado a recusar essa comunicação, colocando-se o mesmo problema quanto à respectiva definição.

Pereira (2011) refere que a doutrina internacional tem entendido que a protecção aqui em questão apenas abrange as informações secretas ou confidenciais obtidas no exercício de uma actividade profissional.

Este autor (ibid.: 64) relembra que «[n]ão existe uniformidade no direito interno dos Estados-membros relativamente aos profissionais cuja actividade é desenvolvida a coberto de segredo profissional», avançando, todavia, que, na maior parte dos países, os advogados, os contabilistas e os auditores «[...] gozam do denominado "*privilege of advisors*".»

Quanto ao segredo bancário, perguntava-se se o mesmo estaria ou não incluído neste grupo de segredo profissional.

Oliveira (2012: 352, 353) refere que

[a] posição dominante é a de que os dados cobertos pelo segredo bancário não podem incluir-se nestas limitações do artigo 26º nº 3 c), uma vez que é diferente o fundamento subjacente ao instituto do sigilo bancário (corporizado pela protecção da intimidade pessoal e económica dos particulares) [...] Ou seja, um Estado não pode recusar o fornecimento de dados cobertos pelo segredo bancário invocando a cláusula de salvaguarda de segredos empresariais e profissionais do artigo 26º nº 3 alínea c) da Convenção Modelo da OCDE ou do artigo 8º nº 2 da Directiva 77/799/CEE ou do artigo 17º nº 4 da Directiva 2011/16/UE, restando à Administração fiscal do Estado requerido invocar que os dados não podem ser obtidos com recurso à sua legislação e prática administrativa.

Actualmente, o sigilo bancário já não é aceite como argumento para recusar a troca de informações.

Também Pereira (2011: 65) defende que «[...] o segredo profissional enquanto limite material à troca de informações fiscais entre os Estados-membros não compreende o sigilo bancário, apesar de este poder ser considerado um dos tipos de segredo profissional.»

O artigo 18º nº 2 da Directiva de 2011 estipula que:

O disposto nos n.os 2 e 4 do artigo 17.º não pode, em caso algum, ser entendido como autorizando a autoridade requerida de um Estado-Membro a escusar-se a prestar informações apenas pelo facto de essas informações estarem na posse de uma instituição bancária, de outra instituição financeira, de uma pessoa designada ou actuando na qualidade de agente ou de fiduciário ou pelo facto de estarem relacionadas com uma participação no capital de uma pessoa.

Aliás, no que respeita à comunicação de informações por instituições bancárias e/ou financeiras a evolução tem sido notável. A OCDE, em 2014, publicou os principais elementos de uma norma mundial para a troca automática de informações sobre contas financeiras para efeitos tributários: o Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e a Norma Comum de Comunicação.

O artigo 8º da Directiva de 2011 foi alterado pela Directiva 2014/107/UE no sentido de incluir as mesmas informações abrangidas pelos instrumentos atrás referidos aprovados pela OCDE, respeitantes a Instituições Financeiras Reportantes e a Contas a comunicar.

Pode ler-se no Considerando (10) da Directiva 2014/107/UE que:

As informações financeiras que deverão ser objeto de comunicação e de troca deverão dizer respeito não só aos rendimentos relevantes, mas também aos saldos de conta e produtos de venda de Ativos financeiros, [...].

Outro dos limites apontados à troca de informações refere-se à exigência de a informação a ser trocada não ser contrária à ordem pública, nos termos estipulados no artigo 17º nº 4 da Directiva de 2011.

CALDERÓN CARRERO considera que o significado e o alcance deste limite material à troca de informações fiscais dependerão em boa medida de cada Estado e dos princípios subjacentes ao seu ordenamento jurídico, assim como da atitude da respectiva Administração fiscal relativamente aos procedimentos de troca de informações. (Pereira, 2011: 66)

Segundo aquele autor, (ibid.) este limite apenas deve ser usado em casos excepcionais, nomeadamente quando a troca de informações viole os princípios jurídicos fundamentais do Estado.

Uma das principais críticas que se tece a este limite reporta-se à utilização de expressões vagas e imprecisas, podendo dificultar a sua aplicação concreta.

«Acabam por ser abrangidas aqui uma pluralidade de situações que muitas vezes confundem esta cláusula de ordem pública com os interesses vitais do Estado.» (Calderon Carrero, 2000 *apud* Oliveira, 2012)²⁷

Com o objectivo de se determinar que tipo de situações podem concretizar o conceito de ordem pública, no âmbito da troca de informações, Pereira (2011) entende que os Estados-Membros devem recusar-se a prestar as mesmas sempre que essa comunicação viole os princípios e os valores fundamentais do Estado, nomeadamente a sua soberania e segurança, ou direitos humanos.

2.4.3.5. Custos económicos

Outro limite ou obstáculo geralmente levantado pelos Estados-Membros assume uma natureza meramente de ordem operacional e refere-se aos custos subjacentes ao procedimento de troca de informações.

²⁷ Calderon Carrero, J.M.(2000) Intercambio de información y fraude fiscal internacional. Centro de Estudios Financieros. Madrid, p. 221).

A Directiva de 2011 não contém qualquer norma sobre este problema prático, sendo o mesmo objecto do acordo modelo da OCDE para a troca de informações²⁸, estabelecendo-se, no seu artigo 9º, que, por regra, são as partes que devem acordar, entre si, o modo de repartição dos encargos em causa.

2.4.4. Obrigações dos Estados-Membros

Em relação estreita com os limites previstos, encontramos algumas obrigações a que os Estados-Membros se encontram sujeitos.

Refere o artigo 18º da Directiva 2011 o seguinte:

1. Se forem solicitadas informações por um Estado-Membro nos termos da presente directiva, o Estado-Membro requerido recorre às medidas que tenha previsto em matéria de recolha de informações para a obtenção das informações solicitadas, mesmo que não necessite dessas informações para os seus próprios fins fiscais. Esta obrigação é imposta sem prejuízo dos n.os 2, 3 e 4 do artigo 17.º, cuja invocação não pode em caso algum ser entendida como autorizando um Estado-Membro requerido a não prestar informações apenas por não ter interesse nessas informações a nível interno.
2. O disposto nos n.os 2 e 4 do artigo 17.º não pode, em caso algum, ser entendido como autorizando a autoridade requerida de um Estado-Membro a escusar-se a prestar informações apenas pelo facto de essas informações estarem na posse de uma instituição bancária, de outra instituição financeira, de uma pessoa designada ou actuando na qualidade de agente ou de fiduciário ou pelo facto de estarem relacionadas com uma participação no capital de uma pessoa.
3. Não obstante o n.º 2, um Estado-Membro pode recusar a transmissão das informações requeridas se essas informações disserem respeito a períodos de tributação anteriores a 1 de Janeiro de 2011 e se a transmissão das mesmas pudesse ter sido recusada com base no n.º 1 do artigo 8.º da Directiva 77/799/CE se tivesse sido solicitada antes de 11 de Março de 2011.

Outra das normas importantes consagradas na Directiva de 2011 refere-se à possibilidade de os Estados-Membros se encontrarem numa relação de cooperação mais ampla com Estados Terceiros.

²⁸ Modelo de Acordo para a troca de informações em Matéria Tributária, OCDE, Paris, 2002

Nessas situações, esse Estado-Membro não se pode recusar a prestar uma colaboração igualmente ampla a outro Estado-Membro que pretenda participar em tal cooperação mútua mais ampla, conforme determina o artigo 19º da Directiva 2011.

2.5. A legislação nacional

2.5.1. O Decreto-Lei nº 61/2013, de 10 de Maio

O Decreto-Lei nº 61/2013, de 10 de Maio transpõe a Directiva 2011 para o ordenamento jurídico português.

Pode ler-se no preâmbulo do Decreto-Lei nº 61/2013 que:

Dada a ausência de disposições, em especial na Lei Geral Tributária, que definam, de forma expressa, o âmbito dos poderes e deveres da Autoridade Tributária e Aduaneira no exercício da actividade de recolha e transmissão de dados, procede-se no presente decreto-lei a uma extensão do respectivo âmbito de aplicação, com as necessárias adaptações, a todos os instrumentos internacionais, de carácter bilateral ou multilateral, em matéria de cooperação administrativa.

Este diploma legal começa por estabelecer o seu objecto e o seu âmbito de aplicação nos artigos 1º e 2º.

Em conformidade com o artigo 1º da Directiva 2011, o Decreto-Lei nº 61/2013 determina que as regras e os procedimentos por ele definidos aplicam-se à troca de informações previsivelmente relevantes para a execução das normas referentes aos impostos referidos no artigo 2º.

Cabe referir que o artigo 4º do Decreto-Lei nº 61/2013 determina que a autoridade competente nacional é o Ministro das Finanças, o Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou os seus representantes autorizados, sendo a Direcção de Serviços das Relações Internacionais (da Autoridade Tributária e Aduaneira) o serviço central de ligação, sendo responsável pelos contactos com a Comissão Europeia.

2.5.1.1. Âmbito de aplicação

É, então, o artigo 2º que delimita o âmbito de aplicação deste diploma legal à semelhança do que se verifica no artigo 2º da Directiva 2011, consagrando que estão abrangidos pelo Decreto-Lei nº 61/2013 os impostos de qualquer natureza cobrados pelos Estados-

Membros, ou em seu nome, excluindo o imposto sobre o valor acrescentado, os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da União Europeia em matéria de cooperação administrativa, bem como as contribuições obrigatórias para a Segurança Social.

O nº 3 do deste artigo 2º esclarece que as taxas e os direitos de natureza contratual não estão abrangidos pelo diploma legal.

2.5.1.2. Modalidades

No capítulo II do diploma agora em análise, encontramos as modalidades de troca de informações: a troca de informações a pedido (artigo 5º), a troca obrigatória e automática de informações (artigo 6º) e a troca espontânea de informações (artigo 7º).

Por sua vez, no capítulo III estão elencadas outras formas de cooperação administrativa: a presença de funcionários nos serviços de outros Estados-Membros (artigo 8º), os controlos simultâneos (artigo 9º), a notificação administrativa (artigo 10º) e o retorno de informação (11º).

2.5.1.2.1. Troca de informações a pedido

No âmbito da troca de informações a pedido, a autoridade competente nacional comunica à autoridade requerente todas as informações previsivelmente relevantes de que disponha ou que obtenha relativas à situação tributária do sujeito passivo objecto do pedido.

Sempre que a autoridade competente nacional não disponha das informações solicitadas deve proceder às diligências necessárias, no âmbito das suas atribuições, para as obter.

A autoridade requerente pode solicitar a realização de diligências específicas, que apenas serão executadas se forem consideradas necessárias. Caso contrário, deve informar-se a autoridade requerente das razões que justifiquem a recusa.

A autoridade competente nacional deve actuar sempre como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de outra entidade nacional.

A autoridade requerida deve remeter o aviso de recepção do pedido de informações no prazo de sete dias úteis, a contar da data de recepção, e as informações solicitadas devem ser transmitidas à autoridade requerente dentro do prazo máximo de seis meses a contar da recepção do pedido.

Se os elementos solicitados já se encontrarem disponíveis, os mesmos devem ser transmitidos no prazo de dois meses a contar da data de receção do pedido.

Caso se verifiquem lacunas ou insuficiências de elementos, a autoridade requerente deve ser notificada, no prazo de um mês a contar da data de receção do pedido, para fornecer eventuais informações adicionais.

Nestes casos, os prazos fixados no nº 8 do artigo 5º apenas começam a correr no dia seguinte ao da receção pela autoridade requerida daquelas informações adicionais.

Em caso de impossibilidade de cumprimento dos prazos supra referidos, a autoridade requerida deve informar de imediato a autoridade requerente e comunicar-lhe, o mais tardar, no prazo de três meses a contar da receção do pedido, os motivos que justificam tal impossibilidade, bem como a data em que previsível em que poderá responder.

Por último, o nº 13 do artigo 5º estabelece que:

A autoridade competente nacional, enquanto autoridade requerente, pode, após esgotar as fontes de informação internas, solicitar às autoridades competentes de outros Estados-Membros as informações previsivelmente relevantes para a aplicação e execução da legislação interna respeitante aos impostos abrangidos pelo artigo 2.º e, quando se tornar necessário, designadamente em ações de inspeção, deve solicitar tais informações logo que disponha dos elementos suficientes para a formulação do pedido. e, quando se tornar necessário, designadamente em ações de inspeção, deve solicitar tais informações logo que disponha dos elementos suficientes para a formulação do pedido.

2.5.1.2.2. Troca de informações automática

A troca automática e obrigatória de informações abrange as informações disponíveis relativas aos residentes nos Estados-Membros em relação ao tipo de rendimentos e de elementos patrimoniais tal como definidos pela legislação nacional aplicável a rendimentos do trabalho, remunerações dos membros órgãos de gestão/administração, produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da União Europeia em matéria de troca de informações, pensões e propriedade e rendimento de bens imóveis.

O nº 2 do artigo 6º do Decreto-Lei 61/2013, estabelece que consideram-se informações disponíveis, para efeitos do número anterior, as informações constantes dos registos e bases de dados que podem ser obtidas pelos procedimentos de recolha e processamento de informações da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Esta troca automática deve ocorrer, pelo menos, uma vez por ano, no prazo de seis meses a contar do termo do período de tributação durante o qual as informações foram disponibilizadas.

2.5.1.2.3. Troca de informações espontânea

Em relação à troca espontânea de informações consagrada no artigo 7º do Decreto-Lei nº 61/2013, não existem especificidades face ao previsto na Directiva de 2011, sendo de destacar a previsão dos casos em que essa troca deve ocorrer espontaneamente e que a mesma se deve verificar no prazo máximo de um mês a contar da data da respectiva obtenção.

Estabelece-se, ainda, que as autoridades competentes dos Estados-Membros podem comunicar, espontaneamente, entre si quaisquer outras informações de que tenham conhecimento e que possam ser úteis, nomeadamente respostas prestadas no âmbito de pedidos de informações vinculativas que possam ter implicações na situação tributária dos contribuintes ou respeitantes a acordos prévios sobre preços de transferência de carácter unilateral.

A autoridade competente que recebe esta informação deve enviar à autoridade que a prestou no prazo máximo de sete dias a contar da data da sua recepção um aviso de recepção preferencialmente por via electrónica.

O Decreto-Lei nº 61/2013 contempla outras formas de cooperação administrativa.

2.5.1.2.4. Presença de funcionários

No artigo 8º encontramos a possibilidade de, mediante acordo celebrado entre autoridades competentes de diferentes Estados-Membros, determinados funcionários autorizados estarem presentes nos serviços das autoridades tributárias competentes e nas diligências administrativas de investigação para a obtenção de informação.

No âmbito desta modalidade de cooperação, os funcionários autorizados de outro Estado-Membro podem ter acesso a cópias da documentação que contém as informações solicitadas, entrevistar pessoas e analisar registos (sempre que estejam presentes na realização das diligências acima referidas).

2.5.1.2.5. Controlos simultâneos

Por último, consagra-se, no artigo 9º, a modalidade de controlos simultâneos que consiste na possibilidade de a Autoridade Tributária e Aduaneira poder celebrar com as autoridades fiscais de outros Estados-Membros acordos em proceder, cada uma no seu território, a controlos simultâneos de um contribuinte que seja de interesse comum ou complementar para as mesmas, tendo em vista a troca de informações assim obtidas.

Para este efeito, a Autoridade Tributária e Aduaneira deve identificar o sujeito passivo do imposto que propõe que seja objecto do controlo simultâneo, comunicar às autoridades competentes de outros Estados-Membros interessados quaisquer casos para os quais propõe um controlo simultâneo e justifica a escolha efectuada e indicar o período de tempo dentro do qual deve ser realizado o controlo simultâneo.

Quando a Autoridade Tributária e Aduaneira recebe uma proposta de controlo simultâneo deve, em caso de recusa, comunicar à autoridade homóloga a respectiva justificação.

2.5.1.2.6. Notificação administrativa

A notificação administrativa consiste num procedimento de cooperação entre os Estados-Membros com vista ao auxílio na notificação dos sujeitos passivos.

Assim, mediante solicitação da autoridade competente de um Estado-Membro, a autoridade competente nacional notifica o respectivo destinatário de todos os actos e decisões emanados das autoridades administrativas daquele Estado-Membro que respeitem à aplicação, no seu território, de legislação relativa aos impostos abrangidos pelo artigo 2.º.

A autoridade requerente deve indicar o objecto do acto ou da decisão a notificar e especificar o nome e o endereço do destinatário, bem como outras informações que facilitem a sua identificação.

Aquela notificação é efectuada de acordo com a legislação nacional aplicável à notificação de actos análogos e a autoridade competente nacional deve informar imediatamente a autoridade requerente da sequência dada ao seu pedido, informando-a da data em que o acto ou a decisão foi notificada ao destinatário.

De igual modo, o artigo 10º do Decreto-Lei nº 61/2013 estabelece que a autoridade competente nacional pode solicitar à autoridade competente de outro Estado-Membro a notificação de qualquer acto ou decisão por ela praticado.

O recurso a este pedido é residual, já que a autoridade competente nacional só o deve apresentar, quando não estiver em condições de notificar de acordo com as disposições da lei interna ou quando a tal notificação possa causar dificuldades desproporcionadas.

2.5.1.2.7. Retorno de informação

O mecanismo do retorno de informação surge como uma garantia procedimental.

A autoridade competente nacional sempre que preste informações ao abrigo dos artigos 5.º e 7.º do Decreto-Lei nº 61/2013, pode pedir à autoridade competente que as recepcionou um retorno de informação

Da mesma forma, a autoridade competente nacional que recebeu informações deve, caso seja solicitado um retorno de informação, proceder ao seu envio, nos termos da legislação nacional e com observância das regras relativas ao sigilo fiscal e protecção de dados aplicáveis.

Este dever deve ser cumprido o mais rapidamente possível e no prazo máximo de três meses a contar do conhecimento do resultado da utilização das informações recebidas.

No âmbito da troca automática de informações, a autoridade competente nacional deve enviar, uma vez por ano, às autoridades competentes dos outros Estados-Membros interessados os resultados da utilização das informações recebidas.

2.5.1.3. Limites

Todas as informações trocadas entre as autoridades competentes estão sujeitas ao dever de confidencialidade fiscal e beneficiam da protecção concedida às informações da mesma natureza pela legislação nacional do Estado-Membro que as recebeu, nos termos estipulados pelo artigo 12º do Decreto-Lei nº 61/2013.

Em regra, as informações trocadas entre os Estados-Membros podem ser utilizadas com vista à aplicação da legislação interna no âmbito dos impostos referidos no artigo 2º.

Todavia, os nº 3 a nº 6 do supra referido artigo 12º estabelecem o seguinte:

- 3 - As informações referidas no número anterior podem também ser utilizadas para a determinação e cobrança de outros impostos e direitos abrangidos pelo artigo 3º do Decreto-Lei n~263/2012, de 20 de dezembro, que transpõe a Directiva nº 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de

créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, ou para a determinação e execução das contribuições obrigatórias para a segurança social.

4 - As informações podem ainda ser utilizadas em processos judiciais e administrativos, que possam determinar a aplicação de sanções, instaurados na sequência de infracções tributárias, sem prejuízo das regras gerais e disposições legais que regem os direitos dos arguidos e das testemunhas em processos dessa natureza.

5 - A autoridade competente nacional pode utilizar as informações e documentos recebidos ao abrigo do presente decreto-lei para fins diferentes dos referidos nos números anteriores, nas situações previstas na lei interna, desde que tal seja autorizado pela autoridade competente do Estado-Membro que as comunicou.

6 - A autoridade competente nacional pode autorizar a autoridade competente de outro estado membro a utilizar as informações e documentos enviados para fins diferentes dos referidos nos n.º 1 a 4, sempre que possam ser utilizados para fins similares ao abrigo da legislação interna e lhe tenha sido solicitado.

O artigo 76º da LGT, que se reporta ao valor probatório das informações prestadas pela inspecção tributária portuguesa, aplica-se a todas as informações, relatórios e quaisquer documentos que sejam transmitidos pelas autoridades competentes de outros Estados-Membros.

Refere aquela norma o seguinte:

1 - As informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei.

2 - As cópias obtidas a partir dos dados registados informaticamente ou de outros suportes arquivísticos da administração tributária têm a força probatória do original, desde que devidamente autenticadas.

3 - A autenticação pode efectuar-se pelos meios genericamente definidos pelo dirigente máximo do serviço.

4 - São abrangidas pelo n.º 1 as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo ou interessado.

Este artigo 12º do Decreto-Lei n.º 61/2013 prevê, ainda, a possibilidade de a autoridade competente nacional poder partilhar informações recebidas de outro Estado-Membro a um Estado terceiro, desde que comunique, previamente, essa intenção à autoridade

transmitente, que, por sua vez, pode opor-se àquela partilha no prazo de 10 dias a contar da data da recepção daquela intenção.

O artigo 13º consagra, à semelhança do artigo 17º da Directiva 2011, a regra da subsidiariedade, uma vez que a autoridade competente requerente, antes de solicitar as informações, deve esgotar, em primeiro lugar, as suas fontes habituais de informação.

Prevê-se, ainda, a possibilidade de a autoridade competente nacional recusar, sempre de forma fundamentada e sob comunicação à autoridade requerente, a prestação de informações sempre que:

- i) A realização de diligências ou a recolha de informações viole a legislação nacional;
- ii) A autoridade competente do Estado-Membro requerente, por razões legais, não esteja em condições de prestar informações análogas;
- iii) A troca de informações implique a divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional;
- iv) A troca de informações seja contrária à ordem pública.

O artigo 16º prevê, também, a aplicação das normas sobre protecção de dados pessoais às informações trocadas entre os Estados-Membros.

2.5.1.4. Deveres da Autoridade Tributária e Aduaneira

O artigo 14º do Decreto-Lei nº 61/2013 contempla algumas obrigações que impedem sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O nº1 consagra um princípio geral ao estabelecer que:

Para efeitos de dar cumprimento à obrigação de prestação de informações solicitadas por um Estado-Membro nos termos previstos no presente decreto-lei, devem ser utilizados os poderes que a lei concede à Autoridade Tributária e Aduaneira, com respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários, para o acesso e recolha de dados e das informações necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, mesmo que não necessite desses elementos para os seus próprios fins fiscais.

Esta obrigação não pode ser invocada pela autoridade competente nacional para não trocar as informações com fundamento apenas no não interesse das mesmas no âmbito interno.

O artigo 14º consagra, nos seus números 3 a 5, um direito do contribuinte e, nessa medida, um dever para a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Impõe-se, assim, que a autoridade competente nacional, na qualidade de entidade requerida, tenha de comunicar ao sujeito passivo objecto das informações solicitadas a identidade da autoridade requerente, bem como a natureza das informações.

Esta comunicação é dispensada sempre que:

- i) Esteja em causa uma troca automática ou espontânea de informações;
- ii) O pedido de informações se revista de urgência ou a comunicação ao sujeito passivo possa colocar em risco as investigações sobre casos de evasão e fraude fiscais noutro Estado-Membro, desde que solicitado expressamente pela autoridade requerente.
- iii) As informações objecto do pedido constem da base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira.

O sujeito passivo pode, no prazo que lhe seja concedido para o efeito, apresentar as razões pelas quais entende que as informações não devem ser transmitidas.

Por fim, o nº 6 do artigo 14º estabelece que:

O disposto nos n.os 2 e 4 do artigo 13.º não pode, em caso algum, ser entendido como autorizando a autoridade competente nacional a escusar-se a prestar informações, invocando apenas como fundamento o facto de as informações solicitadas estarem na posse de uma instituição bancária, de outra instituição financeira, de uma pessoa designada ou atuando na qualidade de agente ou de fiduciário ou pelo facto de estarem relacionadas com uma participação no capital de uma pessoa.

O diploma ora em análise contém uma norma que se refere à possibilidade da troca de informações com Estados terceiros: o artigo 15º.

Considerando que o tema do presente trabalho se reporta à troca de informações entre os Estados-Membros, entendemos ser de dispensar a referência a esta disposição legal.

2.5.1.5. Regras procedimentais

Para finalizar, cabe apenas referir algumas regras procedimentais consagradas pelo Decreto-Lei nº 61/2013.

Desde logo, o artigo 18º prevê a utilização de um formulário normalizado, sempre que possível, que pode ser acompanhado de relatórios e outros documentos, para a transmissão de informações e para a realização das diligências aí previstas.

Os modelos dos formulários variam consoante se esteja perante uma troca de informações a pedido, espontânea ou automática (artigo 18º n.º 1, 3 e 4).

As informações trocadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 61/2013 são, sempre que possível, comunicadas através da rede CCN²⁹ e os pedidos de cooperação e os documentos anexados podem ser apresentados em qualquer língua acordada entre a autoridade requerida e a autoridade requerente.

O n.º 3 do artigo 19º determina que:

Sem prejuízo da faculdade concedida aos funcionários em serviço de inspeção tributária de solicitar informações às administrações tributárias estrangeiras, pela alínea g) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, todos os pedidos devem ser tramitados através da Direção de Serviços de Relações Internacionais.

2.5.2. Outras normas legais

No nosso ordenamento jurídico encontramos diferentes normas que se reportam à troca de informações, sendo de destacar as que, de seguida, se enunciam.

O artigo 63º-B da LGT aplica-se à troca de informações a pedido e não à troca automática e determina o seguinte:

1. A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas como tal no artigo 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 317/2009, de 30 de outubro, e 242/2012, de 7 de novembro, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos: h) Quando se trate de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado.

13 - Nos casos abrangidos pela alínea h) do n.º 1, não há lugar a notificação dos interessados nem a audição prévia do familiar ou terceiro quando o pedido de

²⁹ A rede CCN constitui a plataforma comum baseada na Rede Comum de Comunicações desenvolvida pela União Europeia para assegurar todas as transmissões por via electrónica entre autoridades competentes nos domínios aduaneiro e fiscal. (artigo 3º alínea n) do Decreto-Lei n.º 61/2013).

informações tenha carácter urgente ou essa audição ou notificação possa prejudicar as investigações em curso no Estado ou jurisdição requerente das informações e tal seja expressamente solicitado por este Estado ou jurisdição.

Como se sabe, o artigo 64º da LGT consagra o sigilo fiscal ao consagrar no nº 1 que:

Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

Contudo, o dever de sigilo previsto no nº 1 do artigo 64º da LGT cessa em caso de assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade (alínea c) do nº 2 do artigo 64º da LGT.).

Outra norma importante neste domínio consta do artigo 76º nº 4 da LGT onde se estabelece que as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo ou interessado.

Realçam-se, também, algumas normas do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

O artigo 2º nº 1 j) do RCPITA determina que a inspeção tributária coopera nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude.

Já o artigo 29º nº 1 i) do mesmo regime prevê que os funcionários em serviço de inspeção tributária podem «i) Solicitar informações às administrações tributárias estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa europeia ou internacional.»

Será, ainda, de referir o artigo 17º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), que, conforme refere Silva (2013: 40),

consagra um *regime opcional* de tributação para os residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, com o qual exista intercâmbio

de informações em matéria fiscal, e que auferiram em Portugal rendimentos das categorias A, B e H que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos no estrangeiro.

2.6. As garantias dos contribuintes

As instituições da União Europeia estão cada vez mais atentas para o tema da evasão fiscal internacional.

Para Lorenzo Del Frederico (2011: 625, 626, 628), esta situação implica um reforço dos instrumentos de controlo e de repressão que dificilmente é seguido por uma atenção das garantias dos contribuintes.³⁰ Para este autor, as obrigações e as limitações à troca de informações desempenham um papel crucial, mas haverá que dar a devida relevância às potenciais violações no domínio das relações entre as Administrações Tributárias e os contribuintes, pois estes aspectos não estão regulados no direito da União Europeia.³¹

Lorenzo Del Fredrico (2011: 628, 629) refere, ainda, que:

Desde o início ficou claro que:

- A União Europeia tem lidado com a cooperação e com a troca de informações fiscais através de relações de colaboração entre as autoridades tributárias dos Estados-Membros;
- A actividade da autoridade tributária do Estado-Membro requerido, bem como as acções desenvolvidas pela autoridade tributária do Estado-Membro requerente, deve ser qualificada e analisada com base na legislação nacional aplicável;
- A troca de informações resulta em actos totalmente regulados pela legislação nacional;
- A implementação da troca de informações é inteiramente gerida pelas autoridades tributárias nacionais.³²

³⁰ Tradução livre no autor. No original: «this implies a strengthening of repressive and control tools which is hardly followed by an attention for taxpayer's guarantees.»

³¹ Tradução livre no autor. No original: «In this frame the obligations and limitations to the exchange of information play a pivotal role, but it should be verified the relevance of potential violations in the field of relationships between the Tax Administration and taxpayers or in the field of validity of tax claims, all aspects that are completely unregulated in the EU discipline.»

³² Tradução livre no autor. No original: «From the beginning it has been clear that: - EU interventions deal with cooperation and exchange of information under the profile of the relationships between member States' tax authorities; - the activity of the requested tax authority, as well as actions of the requesting one, need to be qualified and examined on the basis of the relevant national law; - exchanged information converge in normal

Na perspectiva dos sujeitos passivos, o procedimento de troca de informações fiscais envolve, naturalmente, a fiscalização da sua vida privada, podendo trazer-lhe danos e prejuízos que importa cautelar.

No âmbito deste ponto, cabe-nos analisar as garantias que se referem às principais figuras jurídicas que tutelam e asseguram determinados direitos dos contribuintes, mas também aos meios de defesa a que os sujeitos passivos poderão recorrer.

2.6.1. O sigilo fiscal

Como vimos no ponto 2.4.3.4, o sigilo fiscal é um dos limites consagrados à troca de informações fiscais, actuando, também, como uma garantia dos sujeitos passivos.

Importa referir uma importante decisão do Tribunal Constitucional, vertida no Acórdão nº 256/02 de 12 de Junho de 2002, no âmbito do processo nº 580/98:

O direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar inclui o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem. Um instrumento jurídico privilegiado de garantia deste direito é o sigilo profissional, que integra o sigilo fiscal; assim, por esta via, o sigilo fiscal assume também um carácter instrumental de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada.

Dentro dos limites previstos na Directiva de 2011, são fulcrais a obrigação de o Estado receptor da informação aplicar as mesmas regras de confidencialidade a que estão sujeitas as informações internas, bem como a obrigação que recai sobre este de apenas utilizar a informação recebida unicamente para os fins fiscais subjacentes à troca.

Quer no artigo 26º da CMOCDE, quer na Directiva de 2001, quer na legislação nacional, encontra-se previsto o direito de confidencialidade neste domínio, sendo que, em caso de violação desse direito, é difícil saber qual o Estado responsável.

Como caso clássico neste assunto, é, geralmente, apontado o designado Caso *Aloé Vera*, em que os E.U.A. forneceram informações ao Japão sobre uma empresa. Essa informação, relacionada com alegados problemas de solvência, apareceu publicada nos jornais do Japão. Aquela empresa que considerou que a sua reputação tinha sido colocada em causa exigiu responsabilidades aos E.U.A., tendo os tribunais americanos entendido que não

acts and orders fully governed by the national law; - implementation is entirely managed by national tax authorities.»

sendo previsível que o Japão divulgasse aquela informação, não poderia ser atribuída responsabilidade aos E.U.A. que agiram de boa fé.

Para o TJUE esta é uma matéria que não está harmonizada no seio da União Europeia, competindo aos Estados-Membros regular essa responsabilização.

Podem os Estados, porém, acordar no sentido de permitir que as informações transmitidas sejam utilizadas para outros fins, podendo as mesmas tornar-se públicas caso sejam divulgadas em audiências públicas.

A Directiva de 2011 também prevê a proibição de as autoridades competentes transmitirem informações que revelem segredos comerciais, industriais ou profissionais ou cuja revelação seja contrária à ordem pública.

Refere Mesquita (1993: 352) que:

As autoridades competentes não são normalmente favoráveis à notificação, invocando, quer que o conhecimento, pelo contribuinte, de que está em curso um pedido sobre a sua situação, pode levá-lo a prejudicar a investigação, quer que a notificação é normalmente responsável por atrasos muito significativos (principalmente se o contribuinte recorrer para os tribunais) nas já por si morosas trocas de informações.

2.6.2. Meios de defesa

No que se refere aos meios de defesa dos direitos dos sujeitos passivos, teremos de analisar o ordenamento jurídico nacional, uma vez que a Directiva de 2011 e o Regulamento de Execução UE de 2015 não contêm normas que prevejam os meios de defesa dos sujeitos passivos.

No que se refere a esta matéria, importa, em primeiro lugar, destacar o direito à tutela jurisdicional efectiva previsto no artigo 20º nº 1 da CRP, nos termos do qual se dispõe que: «A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.»

Por sua vez, o artigo 268º nº 4 da CRP determina que:

É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem,

independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

A Constituição da República Portuguesa não contém um artigo que regule especificamente a troca de informações. Todavia, existem princípios gerais que protegem os contribuintes alvo de um procedimento de troca de informações, designadamente o princípio da legalidade previsto nos artigos 103º e 165º da CRP.

O meio de defesa que poderá ser utilizado pelo contribuinte dependerá, em primeiro lugar, do acto concreto que o mesmo pretenda atacar.

Ora, não existem dúvidas que o acto de liquidação de imposto devido que poderá resultar a final de um procedimento de troca de informações poderá ser colocado em causa como qualquer outro acto de liquidação, podendo o contribuinte visado apresentar impugnação judicial nos termos previstos nos artigos 95º e 101º da LGT e artigos 97º, 99º, 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A problemática coloca-se sobre a possibilidade de o sujeito passivo poder ou não atacar os actos que são praticados no âmbito do procedimento de troca de informações, nomeadamente a decisão de recorrer a este instrumento.

Como já referimos, a Directiva de 2011 não consagra qualquer direito de os contribuintes serem notificados de uma decisão do Estado-Membro de recurso à troca de informações fiscais e não consagra qualquer meio de defesa dos sujeitos passivos, devendo essa previsão ser efectuada pelas legislações nacionais dos Estados-Membros.

Guerreiro (2014: 20) considera que «[n]um procedimento que se quer universal, é contraditório deixar a cargo de cada país a fixação dos direitos a atribuir aos sujeitos passivos.»

Comparando as opções dos Estados-Membros quanto à protecção conferida aos contribuintes, Guerreiro (2014: 35) afirma, também, que

[a]o passo que, por exemplo, Portugal escolheu conferir certa protecção expressa no âmbito do mecanismo de troca de informações, outros Estados haverá que não se debruçaram, ainda, sobre esta questão, uns por ser secundária na gestão governamental e outros por desinteresse político e estratégico em regulá-la.

Já vimos que o artigo 14º do Decreto-Lei nº 61/2013 consagra nos seus números 3 a 5 um direito dos contribuintes.

O sujeito passivo tem o direito de ser notificado de que foram requeridas informações sobre si por determinada autoridade competente e sobre a natureza desses dados, podendo haver dispensa dessa notificação em alguns casos.

Realizada essa notificação, o sujeito passivo pode exercer um direito de audição, expondo os motivos pelos quais entende que aquelas informações não devem ser comunicadas.

Se a troca de informações se efectivar, coloca-se a questão de saber se o contribuinte pode reagir perante essa decisão.

Em primeiro lugar, teremos de averiguar se aquela decisão constitui um acto administrativo lesivo dos direitos dos contribuintes.

Dispõe o artigo 148º do Código de Procedimento Administrativo (CPA) que:

Para efeitos do disposto no presente Código, consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.

Perguntamos se esta decisão de requerer informações a outro Estado-Membro produz efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta, ou seja, será que a troca de informações, em si, é lesiva dos direitos e interesses dos sujeitos passivos?

Consideramos que não, visto que a mera solicitação e a mera obtenção de determinadas informações não produzem, por si só, efeitos jurídicos externos na situação individual e concreta de um sujeito passivo. Isto porque, só o acto de liquidação de imposto que vier a ser emitido produz efeitos na relação jurídico-tributária existente entre o sujeito passivo e a administração tributária. Acto esse que pode nem sequer vir a ser emitido. Da mera solicitação de informações fiscais a outro Estado-Membro não resultam, em princípio, quaisquer efeitos na situação jurídico-fiscal do contribuinte.

É de referir que a troca de informações em si mesma implica um armazenamento de dados, não produzindo, por si mesma, uma consequência directa.

Só o acto de liquidação de imposto que se funde na informação recolhida junto de outro Estado-Membro pode ser lesiva dos direitos dos contribuintes.

Esta conclusão não impede que, caso seja emitida uma liquidação adicional de imposto, o contribuinte visado possa, na impugnação judicial apresentada contra esse acto de liquidação, invocar ilegalidades cometidas durante o procedimento de troca de informações e que se repercutam no acto final de liquidação, podendo implicar a sua anulação.

3. A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

O artigo 267º do TFUE determina que:

O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

- a) Sobre a interpretação dos Tratados;
- b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Mota de Campos (2002: 173), referindo-se, na altura ao TJCE, afirma o seguinte:

O Tribunal comunitário surge, na estrutura orgânica das Comunidades Europeias, como uma instituição de primacial importância [...] órgão *inteiramente independente* das restantes Instituições comunitárias e dos governos dos Estados-Membros, com *jurisdição própria e competência exclusiva* em determinadas matérias que aprecia na rigorosa conformidade do direito comunitário.

No âmbito da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia encontramos algumas decisões que abordam a temática em análise, sendo de destacar os seguintes Acórdãos:

- i) Processo C-276/12, Jiří Sabou vs. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, de 22 de Outubro de 2013.
- ii) Processo C-420/98, W.N. vs Staatssecretaris van Financien, de 13 de Abril de 2000.

3.1. Acórdão J. Sabou vs. *Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*

3.1.1. Identificação das Partes

O caso em análise neste Acórdão opôs J. Sabou, futebolista profissional, à Direcção de Finanças da cidade de Praga.

3.1.2. Objecto do litígio

No âmbito do processo C-276/12 debateu-se e analisou-se a assistência mútua entre os Estados-Membros, designadamente a questão relativa à existência de determinados direitos dos contribuintes.

No âmbito do processo judicial e face aos problemas que se lhe impunha resolver, o Supremo Tribunal Administrativo checo considerou ser necessário colocar ao TJUE três questões prejudiciais:

- 1) O direito europeu estabelece algum direito de o contribuinte ser informado de uma decisão das autoridades fiscais de formularem um pedido de troca de informações dirigido ao Estado-Membro requerido e de participar na formulação desse mesmo pedido e na inquirição de testemunhas relevantes?
- 2) As autoridades fiscais do Estado-Membro requerido estão obrigadas a identificar as fontes da informação e o método utilizado para obter a informação prestada?
- 3) O contribuinte pode impugnar a exactidão da informação prestada ou a informação prestada pelas autoridades fiscais requeridas não pode ser colocada em causa em ordem ao princípio da confiança e da cooperação mútuas?

3.1.3. Dos factos

Analisemos, então, os factos que estavam em causa neste processo judicial.

J. Sabou, sujeito passivo residente na República Checa, apresentou a sua declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2004, tendo indicado a realização de diversas despesas em diferentes Estados-Membros com vista a uma possível transferência para um clube de futebol desses mesmos Estados.

Essas despesas reduziram o seu rendimento tributável.

Em sede de uma inspecção tributária à declaração de rendimentos de J. Sabou, indagou-se sobre a veracidade da realização daquelas despesas, tendo a autoridade tributária da República Checa, ao abrigo da Directiva de 1977, solicitado algumas informações às autoridades tributárias de Espanha, do Reino Unido e de França.

No âmbito desta troca de informações a pedido, foi requerida a recolha de esclarecimentos por parte dos clubes de futebol em causa, tendo os mesmos respondido que não conheciam J. Sabou ou o seu agente.

Com referência a algumas facturas apresentadas por J. Sabou, relativas a serviços alegadamente prestados por uma sociedade com sede na Hungria, a autoridade tributária checa requereu informações à sua congénere húngara.

Em resposta, foi informado que aquela sociedade húngara tinha actuado apenas como intermediária de outra sociedade com sede num Estado terceiro e que só uma fiscalização realizada nesse país permitiria obter respostas confiáveis.

Perante as informações prestadas, a autoridade tributária checa concluiu que não existia uma justificação legal e válida para a realização daquelas despesas, tendo emitido, em Maio de 2009, uma liquidação adicional de imposto sobre o rendimento devido por J. Sabou.

Por sua vez, este entendeu que aquelas informações tinham sido obtidas de modo ilegal, designadamente por não ter sido previamente notificado da realização daqueles pedidos de troca de informações e por não ter sido chamado a participar na inquirição de testemunhas.

Para J. Sabou os direitos supra mencionados estavam consagrados na legislação checa e o mesmo não teve oportunidade de os exercer. Por esse motivo, apresentou impugnação judicial junto do Mestský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga) e, posteriormente, recurso para o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo).

Perante o litígio que lhe fora apresentado, o Supremo Tribunal Administrativo checo entendeu ser necessário e adequado apresentar um pedido de reenvio prejudicial. Nessa sua decisão, aquele Supremo Tribunal Administrativo questiona-se sobre a existência ou não de um direito do contribuinte de participar nas trocas de informações efectuadas entre autoridades tributárias competentes no âmbito da Directiva de 1977 e sobre de que modo os direitos fundamentais garantidos pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia podem determinar ou não a existência daquele direito.

O Supremo Tribunal Administrativo alerta, ainda, para o facto de que o não reconhecimento desse direito ao contribuinte, pode implicar uma diminuição dos seus direitos processuais por comparação com aqueles que são garantidos pelo ordenamento jurídico interno no âmbito de um procedimento tributário nacional.

3.1.4. Enquadramento jurídico

O Tribunal de Justiça começa por referir que, apesar de a Directiva de 1977 ter sido revogada pela Directiva de 2011, a mesma, tendo em conta a data dos factos em causa, é aplicável ao caso em apreço.

Para a análise das questões prejudiciais colocadas o Tribunal de Justiça analisou os artigos 1º nº 1, 2º, 6º e 8º nº 1 da Directiva de 1977.

O artigo 1.º da Directiva de 1977 estabelecia, no nº1, que:

As autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão entre si, nos termos da presente diretiva, todas as informações suscetíveis de lhes permitir determinar corretamente os impostos sobre o rendimento e o património [...].

No âmbito da troca de informações a pedido, modalidade que estava em causa no processo em análise, o artigo 2.º da Directiva de 1977 previa o seguinte:

1. A autoridade competente de um Estado-Membro pode solicitar à autoridade competente de um outro Estado-Membro que lhe comunique as informações referidas no nº 1 do artigo 1.º, no que se refere a um caso especial. A autoridade competente do Estado a que foi feito o pedido não fica vinculada a dar seguimento favorável ao pedido formulado
 2. quando se verifique que a autoridade competente do Estado requerente não esgotou as suas próprias fontes habituais de informação, que teria podido utilizar, de acordo com as circunstâncias, para obter as informações solicitadas sem prejudicar a obtenção do resultado procurado.
2. Tendo em vista a comunicação, das informações referidas no nº 1, a autoridade competente do Estado-Membro a que foi feito o pedido promoverá, se for caso disso, as diligências necessárias à obtenção das referidas informações.

Para obter as informações solicitadas, a autoridade requerida ou a autoridade administrativa a que aquela se tenha dirigido deverá proceder como se agisse por conta própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro.

Já o artigo 6.º daquela Directiva dispunha que:

Para aplicação das disposições anteriores, a autoridade competente do Estado-Membro que fornece as informações e a autoridade competente do Estado ao qual as informações se destinam podem acordar, no âmbito do processo de consulta previsto no artigo 9.º, em autorizar a presença no primeiro Estado-Membro de agentes da administração fiscal do outro Estado-Membro. As modalidades de aplicação desta disposição serão estabelecidas no âmbito do mesmo processo.

Por último, o seu artigo 8.º determinava, no nº 1, que:

A presente diretiva não impõe qualquer obrigação a um Estado-Membro a que tenham sido solicitadas informações no sentido de promover investigações ou transmitir informações, quando o facto de a autoridade competente desse Estado efetuar tais

investigações ou recolher as informações pretendidas violar a sua legislação ou as suas práticas administrativas.

Para além das disposições da Directiva, importava, também, analisar a legislação interna da República Checa que fora invocada pelo sujeito passivo, designadamente a Lei n° 337/1992 sobre a administração dos impostos e tributos.

Aquela Lei estabelecia nos artigos 16° e 31° o seguinte:

Artigo 16°

4) Um contribuinte que está sujeito a uma fiscalização tributária tem o direito, face ao funcionário tributário,

e) de inquirir as testemunhas e os peritos na audiência e na investigação local,

Artigo 31°

2) Se não houver risco de atraso, as autoridades fiscais informam o contribuinte em tempo útil da organização de um depoimento.

3.1.5. Decisão

O TJUE analisou os factos relevantes e os argumentos apresentados pelas partes, começando por salientar que a Directiva de 1977 tem por objectivo principal a luta contra a evasão e contra a fraude fiscais no plano internacional.

As duas primeiras questões prejudiciais destinam-se, essencialmente, a determinar se a Directiva de 1977 atribuía aos contribuintes os direitos de:

- i) Serem previamente notificados da realização de um pedido de troca de informações dirigido a outro Estado-Membro;
- ii) Participarem na elaboração e redacção desse pedido;
- iii) Participarem em diligências de inquirição de testemunhas organizadas pelos Estados-Membros requeridos.

Na sua apreciação, o TJUE apesar de afirmar que a Directiva de 1977 procura regular a cooperação entre as autoridades tributárias competentes dos Estados-Membros, reconhece, contudo, que a mesma não consagra quaisquer direitos aos contribuintes.

Após analisar e interpretar as disposições da Directiva de 1977, o TJUE conclui que a mesma não prevê o direito de os contribuintes visados participarem em quaisquer

diligências de inquirição de testemunhas que sejam realizadas pelo Estado-Membro requerido, nem o direito de serem notificados para se pronunciarem sobre a veracidade das informações obtidas.

Lê-se no Acórdão em análise que:

[...], no seguimento de um pedido apresentado por uma autoridade competente nas condições previstas no artigo 2.º da Diretiva 77/799, o Estado-Membro a que aquele foi feito deve, em princípio, responder-lhe e, se necessário, promover as investigações necessárias, [...].

Decorre dos artigos 2.º, n.º 2, e 8.º da Diretiva 77/799 que a autoridade competente do Estado a que foi feito o pedido responde a este mediante a aplicação do seu direito nacional, nomeadamente das suas próprias regras processuais.

Assim, resulta da análise da Diretiva 77/799 que esta, cujo objetivo é regular a colaboração entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros, coordena a transmissão de informações entre autoridades competentes, mediante a imposição de determinadas obrigações aos Estados-Membros. Em contrapartida, esta diretiva não confere direitos específicos ao contribuinte (v. acórdão *Twoh International*, já referido, n.º 31) e não prevê, em particular, nenhuma obrigação de as autoridades competentes dos Estados-Membros consultarem esse contribuinte.

Da fundamentação explanada no Acórdão do TJUE, resulta, ainda, que o direito da União Europeia não contém qualquer norma que preveja a possibilidade de colocar em causa as fontes das informações trocadas, devendo essa garantia ser prevista pelos ordenamentos jurídicos nacionais.

O Tribunal de Justiça coloca, ainda, a questão de saber se a decisão de uma autoridade competente de um Estado-Membro de solicitar informações a outra autoridade competente de outro Estado-Membro, bem como a decisão de esta proceder a uma inquirição de testemunhas constituem actos que implicam que o contribuinte seja ouvido.

Refere-se no Acórdão que:

Quando a Administração procede à recolha de informações, não é obrigada a comunicar as mesmas ao contribuinte e a solicitar o seu ponto de vista.

Ora, o pedido de assistência apresentado pela autoridade tributária em aplicação da Diretiva 77/799 inscreve-se no procedimento de recolha de informações.

O mesmo acontece com a resposta comunicada pela autoridade tributária a que foi feito o pedido e com as investigações efetuadas por essa autoridade, incluindo a inquirição de testemunhas.

Daqui resulta que o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte não exige que este participe no pedido de informações dirigido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro a que foi feito o pedido. Também não exige que o contribuinte seja ouvido no momento em que as investigações, que podem incluir a inquirição de testemunhas, são efetuadas no Estado-Membro a que foi feito o pedido nem antes de esse Estado-Membro transmitir as informações ao Estado-Membro requerente.

No entanto, nada impede que um Estado-Membro alargue o direito de ser ouvido a outras etapas da fase de inquérito, associando o contribuinte a diversas fases da recolha de informações, nomeadamente, à inquirição de testemunhas.

Em relação à última questão prejudicial, o TJUE realça que a Directiva de 1977 não trata do direito do contribuinte de contestar as informações trocadas.

Poder ler-se no Acórdão em apreço que:

Nestas condições, a fixação de regras a este respeito compete exclusivamente aos direitos nacionais. O contribuinte pode contestar a informação que lhe diz respeito, transmitida à autoridade tributária do Estado-Membro requerente, de acordo com as regras e os procedimentos aplicáveis no Estado-Membro em causa.

O TJUE considerou que não era fundamental que o direito de audição fosse exercido antes da emissão da liquidação adicional, pois esse direito poderia ser exercido numa fase posterior.

Deste modo, o TJUE decidiu que, à luz do direito comunitário, não é obrigatório que o contribuinte seja notificado sobre um pedido de troca de informações realizado ao abrigo da Directiva 77/799, nem que participe na elaboração de tal pedido, nem que possa participar nas sessões de inquirição de testemunhas, competindo aos Estados-Membros a consagração de tais garantias nas respectivas legislações.

A mesma posição foi adoptada pelo TJUE quanto à hipótese de contestação das informações objecto de troca.

Em conclusão, o TJUE respondeu às três questões prejudiciais deste modo:

Questões 1. e 2: O direito da União, tal como resulta em particular da Directiva 77/799 e do direito fundamental de ser ouvido, deve ser interpretado no sentido de que não confere

ao contribuinte de um Estado-Membro nem o direito de ser informado do pedido de assistência desse Estado dirigido a outro Estado-Membro, para nomeadamente verificar os dados fornecidos por esse contribuinte no âmbito da sua declaração de impostos sobre o rendimento, nem o direito de participar na redacção do pedido dirigido ao Estado-Membro a que foi feito o pedido, nem o direito de participar numa inquirição das testemunhas organizada por este último Estado.

Questão 3. A Directiva 77/799 não rege a questão de saber em que condições o contribuinte pode contestar a exactidão da informação transmitida pelo Estado-Membro a que foi feito o pedido e não impõe nenhuma exigência particular quanto ao conteúdo da informação transmitida.

À data dos factos em causa neste processo, vigorava em Portugal o Decreto-Lei nº 127/90, de 17 de Abril, que transpôs para o ordenamento jurídico nacional a Directiva de 1977 e que viria a ser substituído pelo Decreto-Lei nº 61/2013.

Ora, se J. Sabou fosse um sujeito passivo residente em Portugal e se o procedimento de troca de informações em questão tivesse ocorrido em Portugal, as regras jurídicas nacionais previam a possibilidade de o contribuinte ser informado quantos às informações requeridas, bem como a de o mesmo se poder opor à prestação das mesmas.

3.2. Acórdão W.N. vs *Staatssecretaris van Financien*

3.2.1. Identificação das Partes

O caso explanado no Acórdão em análise opôs W.N. ao Secretário de Estado das Finanças dos Países Baixos.

3.2.2. Objecto do litígio

No âmbito deste processo, o Tribunal de Justiça pronuncia-se sobre os objectivos da Directiva de 1977, designadamente o correcto estabelecimento dos impostos e a luta contra a fraude e a evasão fiscais (parágrafos 15 e 2), apresentado a sua interpretação do disposto no artigo 4º nº 1 e nº 3 da Directiva.

Na sequência do litígio do processo principal, o *Nederlandse Raad van State* (Conselho de Estado holandês) submeteu ao Tribunal de Justiça diferentes questões prejudiciais relativas à interpretação da Directiva de 1977, procurando saber, em síntese, em que momento e de

que modo os Estados-Membros devem ou podem transmitir informações espontaneamente, sem necessidade da formulação de um pedido prévio nesse sentido.

As três questões prejudiciais colocadas foram as seguintes:

1 - Deve interpretar-se a expressão «uma redução ou uma isenção anormais de impostos» constante da alínea a) do n° 1 do artigo 4° da Directiva 77/799/CEE no sentido de que a redução ou a isenção deve constar de um acto explícito por parte de uma autoridade competente de outro Estado-Membro?

2 - Como se deve interpretar o termo «anormais» constante da referida alínea deste artigo?

3 - Caso essa alínea do referido artigo não seja aplicável, pode resultar do n° 3 do artigo 4° da Directiva antes referida uma obrigação de troca espontânea de informações?

3.2.3. Dos factos

W.N. era casado desde 1974 e residia nos Países Baixos, mas a sua esposa vivia em Espanha desde 1983. Desde então, W.N. pagava uma pensão de alimentos à sua esposa.

A transferência da referida pensão de alimentos era efectuada através de um banco suíço.

No âmbito do controlo da sua declaração de rendimentos referente ao ano de 1988, as autoridades neerlandesas verificaram que W.N. havia beneficiado de uma redução de imposto em virtude do pagamento das referidas pensões de alimentos.

Em Dezembro de 1992, o Secretário de Estado das Finanças dos Países Baixos comunicou a W.N. que havia tomado a decisão de comunicar às autoridades competentes de Espanha que o mesmo pagou pensões de alimentos entre 1987 e 1991 à sua mulher residente nesse país.

Vemos, assim, que estamos perante uma troca espontânea de informações que foi efectuada em virtude de se ter considerado que as pensões de alimentos, deduzidas ao rendimento que W.N. recebia nos Países Baixos, podiam ser relevantes na cobrança de impostos em Espanha.

Não concordando com aquela decisão de comunicação, W.N. apresentou a respectiva reclamação, que acabou por ser indeferida por se ter considerado que a situação de facto discutida se enquadrava no disposto no artigo 4° n° 1 a) da Directiva de 1977, que, para a realização daquela troca de informações, bastava a existência de uma mera presunção de que os impostos poderiam não ser total ou parcialmente cobrados e de que o termo

«anormal», utilizado naquela disposição legal, deveria ser entendido como «contrário às normas».

Por não concordar com esta decisão, W.N. interpôs o competente recurso judicial.

3.2.4. Enquadramento jurídico

Começamos por referir que aos factos em causa no acórdão em análise, tendo em conta a data da sua ocorrência, se aplica a Directiva de 1977 e não a Directiva de 2011.

As respostas às questões prejudiciais colocadas ao Tribunal de Justiça implicaram a interpretação dos artigos 1º nº 1, 4º nº 1 e nº 3 da Directiva de 1977.

A Directiva de 1977 previa no artigo 1º nº 1 o seguinte: «Nos termos da presente directiva, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento e o património.»

No âmbito da troca de informações espontânea dispunha o artigo 4º da Directiva de 1977 que:

1. A autoridade competente de cada Estado-Membro comunicará, sem necessidade de pedido prévio, as informações referidas no nº 1 do artigo 1º de que tenha conhecimento às autoridades competentes de qualquer outro Estado-Membro interessado nas seguintes circunstâncias:

a) A autoridade competente de um Estado-Membro tem motivos para supor que existe uma redução ou uma isenção anormais de impostos no outro Estado-Membro;

b) Um contribuinte obtém num Estado-Membro uma redução ou isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado-Membro;

3 - As autoridades competentes dos Estados-Membros podem, em todos os outros casos, comunicar entre si, sem necessidade de pedido prévio, as informações referidas no nº 1 do artigo 1º de que tenham conhecimento.

A análise do Tribunal de Justiça passou, ainda, pela interpretação do ordenamento jurídico dos Países Baixos, nomeadamente a lei designada de «*WIB*» relativa à assistência internacional em matéria de cobrança de impostos.

A «*WIB*» estabelecia, à data dos factos, no seu artigo 7º nº 1 que o Ministro das Finanças pode, por sua iniciativa, transmitir a uma autoridade competente de outro país informações que possam ser relevantes para a determinação da dívida fiscal quando:

- a) se presume que, na falta de comunicação destas informações, serão concedidos no Estado da entidade competente uma redução, uma exoneração, um reembolso ou uma isenção de impostos, ou ocorrerá no mesmo Estado uma falta indevida de percepção do imposto;
- b) tenham sido concedidos nos Países Baixos uma redução, uma exoneração, um reembolso ou uma isenção de impostos que possam influir na cobrança dos impostos no Estado da autoridade competente.

Já o artigo 13º nº 1 da «WIB» estabelecia que essa informação não era transmitida quando:

- a) a comunicação de informações não resultar das imposições da directiva ou de outras obrigações de direito internacional ou inter-regional;
- b) a tal se oponha a ordem pública do Estado neerlandês;
- c) nos termos de uma disposição legal ou da prática administrativa dos Países Baixos, a informação não possa ser comunicada no que toca à cobrança dos impostos referidos no artigo 4º;
- d) se presume que a autoridade competente não recorreu no seu próprio Estado a todos os meios usuais para a obtenção da informação por si pedida;
- e) a autoridade competente à qual se destina a informação não tenha competência ou não se encontre em condições de prestar informação similar ao ministro das Finanças.

3.2.5. Decisão

Para resolver a primeira questão prejudicial, o Tribunal de Justiça analisou o artigo 4º nº 1 a) da Directiva de 1977. Em síntese, esta disposição legal determinava que as autoridades competentes dos Estados-Membros deviam trocar entre si, sem necessidade de um pedido prévio nesse sentido, as informações que permitam o correcto estabelecimento dos impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna sempre que existam motivos para presumir uma situação de redução ou isenção anormais de impostos no outro Estado-membro.

O Tribunal de Justiça entendeu que a redacção desta disposição legal permitia concluir que a sua aplicação se bastava com existência de uma presunção de redução ou de isenção de imposto, não sendo necessário demonstrar e provar, no caso concreto, que essa redução ou isenção são efectivas.

Entendeu o Tribunal de Justiça que esta interpretação é a mais consentânea com os próprios objectivos da Directiva de 1977, pois a troca de informações (e também a troca espontânea) é essencial ao exacto estabelecimento dos impostos.

Pode ler-se no Acórdão em análise que:

17. A este propósito, é forçoso reconhecer que só se as referidas informações chegarem ao conhecimento das autoridades destinatárias antes de ter sido praticado o acto de liquidação dos impostos é que estas autoridades estarão em condições de as utilizar da forma mais adequada ao objectivo da directiva.

18. Além disso, se a comunicação das informações ao outro Estado-Membro estivesse subordinada à condição de este ter previamente praticado o acto de liquidação desses impostos, isso implicaria que as autoridades que detêm as informações possuíssem um conhecimento aprofundado do quadro factual e jurídico subsistente nesse Estado. Ora, submeter a tal exigência a obrigação da troca espontânea de informações contrariaria o mencionado objectivo da directiva.

Por sua vez, nas Conclusões do Advogado-Geral refere-se, no ponto 31., que é imposta aos Estados-Membros, uma obrigação de comunicação nos casos mencionados no artigo 4º nº 1 da directiva, afirmando-se, no ponto 38 das mesmas Conclusões, o seguinte:

38. Haveria um acto expresso da autoridade competente se se tivesse feito uma tributação num caso particular ou aprovado efectivamente uma redução de impostos. Resulta desde logo da letra da norma controvertida que tal exigência não é imposta. Por força da directiva, a autoridade competente deve comunicar as informações quando «tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção». A simples presunção de que a imposição não é (ou pode não ser) determinada de forma correcta é, por isso, suficiente. Não é necessário verificar a situação concreta noutro Estado-Membro. Isso significa que a autoridade competente não é obrigada também a verificar se a redução ou a isenção de impostos ocorre com base num acto expresso das autoridades do outro Estado-Membro. Neste caso, a redução ou a isenção de impostos não seria presumida, uma vez que não somente a autoridade seria informada de que existe, mas saberia mesmo com que base.

Deste modo, o Tribunal de Justiça respondeu à **primeira questão** prejudicial nestes termos: «[...] o artigo 4º nº 1 alínea a) da directiva deve interpretar-se no sentido de que não é necessário que a isenção ou a redução de impostos que visa conste dum acto explícito da autoridade competente de outro Estado-Membro.»

Em relação à segunda questão prejudicial, colocou-se um debate prévio em torno da existência de diferentes versões linguísticas do artigo 4º nº1 a) da Directiva de 1977, em virtude da versão neerlandesa utilizar a expressão «uma redução ou isenção anormais», enquanto outras versões, como a inglesa, se referirem a uma «perda de imposto».

Assim, o Tribunal de Justiça recorda que:

21. Ora, nos termos da jurisprudência assente, as diferentes versões linguísticas dum texto comunitário devem ser interpretadas de modo uniforme e, por isso, em caso de divergência entre estas versões, a disposição em questão deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (v. acórdãos de 27 de Outubro de 1977, Bouchereau, 30/77, Colect., p. 715, nº 14; de 7 de Dezembro de 1995, Rockfon, C-449/93, Colect., p. I-4291, nº 28, e de 17 de Dezembro de 1998, Codan, C-236/97, Colect., p.I-8679, nº 28).

Resolvido este ponto, o Tribunal de Justiça prossegue e considera que o artigo 4º nº 1 a) da Directiva de 1977 deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros não necessitam de um pedido prévio para trocarem informações entre si sempre que existam motivos para presumir que, sem essa troca, se pode verificar no Estado-Membro de recepção uma diminuição ilegítima dos impostos, não sendo necessário que esteja em causa um valor considerado elevado.

A interpretação do Tribunal do Justiça está em conformidade com o objectivo plasmado na Directiva de 1977 de permitir a correcta fixação dos impostos sobre o rendimento, sendo, conforme se refere no ponto 23 do Acórdão, «[...] corroborada pela economia geral da directiva, segundo a qual a obrigação de comunicar informações não está dependente da importância particular da fraude ou da evasão fiscais que poderão ocorrer sem essa comunicação.»

O Advogado-Geral nas suas Conclusões considerou que:

35. [...] Por realidades anormais, entendem-se as que se desviam de uma norma, incluindo uma norma jurídica.», afirmando, no ponto 36., que: «36. Sobre esta questão, há também que concordar com o Governo francês em que os conceitos de redução ou de economia de impostos nos outros casos mencionados no artigo 4º, nº 1, não mencionam qualquer quantificação.

Deste modo, o Tribunal de Justiça responde à **segunda questão** prejudicial nestes termos: «[...] o artigo 4º, nº 1, alínea a), da directiva deve ser interpretado no sentido de que a

expressão «redução ou isenção anormais» se refere a uma diminuição ilegítima de impostos noutro Estado-Membro.»

Em relação à **última questão** prejudicial, o Tribunal de Justiça entendeu não ser necessário responder à mesma em virtude das soluções dadas às questões anteriores.

3.3. Outras decisões jurisprudenciais

Uma das questões que normalmente é abordada pela jurisprudência do TJUE reporta-se à natureza da obrigação de troca de informações fiscais, colocando-se a questão de saber se os Estados-Membros estão ou não obrigados a solicitar sempre as informações fiscais relativamente aos factos fiscalmente relevantes que se tenham verificado para além das suas fronteiras.

O TJUE tem entendido que essa obrigação não existe.

Refere-se no Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de Setembro de 2007, proferido no âmbito do processo C-184/05, conhecido como caso *Twoh International*, que:

32. Com efeito, a directiva relativa à assistência mútua prevê, com o objectivo de prevenir a fraude fiscal, a faculdade de as Administrações Fiscais nacionais solicitarem informações que, elas próprias, não possam obter. Assim, o facto de, tanto no artigo 2.º, n.º 1, desta mesma directiva como no artigo 5.º, n.º 1, do regulamento relativo à cooperação administrativa, o legislador comunitário ter utilizado o termo «pode» indica que, embora as referidas administrações tenham efectivamente a possibilidade de pedir informações à autoridade competente de outro Estado-Membro, esse pedido de forma alguma constitui uma obrigação. Compete a cada Estado-Membro apreciar os casos específicos em que não existem informações a respeito das transacções efectuadas pelos sujeitos passivos estabelecidos no seu território e decidir se esses casos justificam a apresentação de um pedido de informações a outro Estado-Membro.

33. Além disso, os referidos actos comunitários prevêm igualmente limites para a colaboração entre os Estados-Membros, uma vez que as autoridades do Estado requerido não estão obrigadas a fornecer as informações solicitadas em todas as circunstâncias. Com efeito, o artigo 7.º, n.º 1, primeiro parágrafo, primeiro travessão, do regulamento relativo à cooperação administrativa prevê que o número e a natureza dos pedidos de informação apresentados num prazo específico não podem impor um encargo administrativo desproporcionado às referidas autoridades. Acresce que o

segundo travessão da mesma disposição e o artigo 2.º, n.º 1, da directiva relativa à assistência mútua dispõem que estas últimas não estão obrigadas a fornecer informações quando se verifique que a autoridade competente do Estado requerente não esgotou as suas próprias fontes habituais de informação.

Esta matéria é, ainda, abordada pelo Acórdão Persche, de 27 de Janeiro de 2009, proferido no processo C- 318/07.

Podemos ler nesta decisão do Tribunal de Justiça o seguinte:

61. Além disso, nos termos da Directiva 77/799, as autoridades fiscais em causa podem dirigir-se às autoridades de outro Estado-Membro a fim de obterem qualquer informação que seja considerada necessária para a liquidação correcta do imposto de um contribuinte (acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 50). Com efeito, esta directiva prevê, com o objectivo de prevenir a fraude fiscal, a faculdade de as administrações fiscais nacionais solicitarem informações que elas próprias não possam obter (acórdão de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 32).

65. Com efeito, uma vez que a Directiva 77/799 prevê a faculdade de as administrações fiscais nacionais solicitarem informações que elas próprias não possam obter, o Tribunal de Justiça salientou que a referência, no artigo 2.º, n.º 1, desta mesma directiva, ao termo «pode» indica que, embora as referidas administrações tenham efectivamente a possibilidade de pedir informações à autoridade competente de outro Estado-Membro, este pedido de forma alguma constitui uma obrigação. Compete a cada Estado-Membro apreciar os casos específicos em que não existem informações a respeito das transacções efectuadas pelos sujeitos passivos estabelecidos no seu território e decidir se esses casos justificam a apresentação de um pedido de informações a outro Estado-Membro (acórdão Twoh International, já referido, n.º 32).

A decisão proferida no Caso Persche aborda, ainda, outro ponto que consideramos ser relevante mencionar na presente dissertação e que foi suscitado pelo Advogado-Geral Mengozzi.

Refere o Advogado-Geral nas suas conclusões que:

109. A este propósito, se bem que a Comissão e o Órgão de Fiscalização da EFTA admitam que a Directiva 77/799 não obriga por si só os Estados-Membros a recorrerem aos mecanismos que prevê, consideram, todavia, que, no domínio de aplicação de uma liberdade fundamental, como a livre circulação de capitais, as

autoridades fiscais nacionais não podem ignorar sistematicamente as possibilidades oferecidas por essa directiva, limitando-se a recusar o benefício fiscal solicitado quando o contribuinte seja incapaz de aduzir todos os elementos de prova necessários, apesar de este ter cooperado na investigação desses elementos.

112. Portanto, considero que há que responder à terceira questão prejudicial no sentido de que as autoridades fiscais de um Estado-Membro não poderão ser obrigadas a recorrer aos mecanismos de cooperação previstos pela Directiva 77/799 para clarificar uma situação que depende da jurisdição de um outro Estado-Membro e estão no direito de exigir a um contribuinte, em conformidade com as regras procedimentais do seu Estado-Membro, que aduza as provas que julguem necessárias para a liquidação correcta do imposto do referido contribuinte, incluindo o reconhecimento de uma dedução fiscal. No entanto, a fim de assegurar a aplicação efectiva da livre circulação de capitais e quando as provas pedidas ao contribuinte digam respeito ao estatuto e/ou à gestão efectiva de uma instituição donatária, considerada de utilidade pública e estabelecida em outro Estado-Membro, as autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro não podem recusar a dedução fiscal ao contribuinte sem terem previamente tomado em conta as dificuldades que este último enfrenta para recolher as provas pedidas, apesar de todos os esforços que já desenvolveu, e sem terem examinado, tendo em conta essas dificuldades, as possibilidades reais de obter essas provas graças à assistência das autoridades competentes de outro Estado-Membro no quadro previsto pela Directiva 77/799 ou, sendo esse o caso, no quadro da aplicação de uma convenção fiscal bilateral. Cabe ao juiz nacional verificar, em cada caso concreto, se a recusa da dedução fiscal solicitada, sem recorrer à colaboração das administrações nacionais instituída pela Directiva 77/799, se baseia numa apreciação séria dos elementos supramencionados.

4. Conclusão

A troca de informações fiscais deve ser vista como um passo fundamental no controlo do planeamento fiscal agressivo e no combate à fraude e à evasão fiscal.

Considerando as liberdades de circulação que regem a União Europeia, este instrumento será sempre necessário, mas pode não ser suficiente, pois o planeamento fiscal dito agressivo actua dentro da lei.

Neste momento, na União Europeia, o movimento da troca automática de informações é imparável e assume relevância mundial.

Sem dúvida que o paradigma actual é o da troca automática e obrigatória de informações, que tem como principal objectivo a prevenção de comportamento abusivos e a prevenção da evasão fiscal. As restantes modalidades de troca de informações continuam a ser válidas e úteis, sendo a troca de informações a pedido importante para verificar e confirmar os elementos obtidos, nomeadamente, com a troca automática. A troca constante e sistemática dos nossos rendimentos pelas diferentes entidades é fundamental para prevenir a evasão fiscal. Contudo, como é praticamente impossível às administrações fiscais tratarem todo o volume de informações trocadas a nível mundial, a troca de informações a pedido continua a ser relevante, pois permite a solicitação de informações complementares a fim de averiguar a situação concreta de determinado contribuinte.

A Directiva de 2011 reformulou tardiamente a Directiva de 1977, devendo, por isso, adoptar-se, na interpretação das suas normas, uma visão e uma técnica evolutiva.

Com as últimas alterações à Directiva de 2011, verificamos que a União Europeia caminha no sentido do alargamento do seu âmbito de aplicação, pretendendo-se a inclusão, na troca automática de informações, de todo o tipo de rendimentos, bem como a pretensão de fixar todos os modelos de troca de informações que devem reger os Estados-Membros na busca da regulamentação exaustiva de todos os seus elementos.

Em relação às garantias dos contribuintes, sabemos que o direito de audição não está harmonizado pela Directiva de 2011, como resulta das decisões jurisprudenciais que analisámos, mas, não podemos negar, que o mesmo é um direito fundamental.

Consideramos que os meios de defesa dos direitos dos contribuintes no âmbito do procedimento de troca de informações ainda se situam num plano secundário, mas, cremos, que irão assumir, cada vez mais, repercussão mundial e de maior importância.

Um dos principais problemas que se aponta ao mecanismo de troca de informações reside no facto de se estar a instrumentalizar os Estados para cobrarem impostos de outros Estados, sendo que, muitas vezes, já se torna difícil a liquidação e a cobrança dos impostos devidos no nosso país.

As principais dificuldades que têm sido apontadas ao mecanismo da troca de informações são, essencialmente, de natureza administrativa e prática.

Haverá que destacar a tendência, que se espera que venha a diminuir, de uma cultura de não cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros na aplicação deste procedimento.

É, também, frequente que os Estados-Membros se escudem por detrás de argumentos meramente formais para fundamentar a recusa de prestação de informações ou, ainda, por detrás de fundamentos excessivamente garantísticos na protecção do sujeito passivo visado.

Referências Bibliográficas

- FREDERICO, Lorenzo Del - **Exchange of Information Between Tax Authorities and Taxpayer's Protection: International, EU and Domestic Aspects** - Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches - Vol. V - Direito Fiscal: Garantias, Procedimentos, Infracções, Gestão Fiscal, Internacional e Europeu - Organizadores Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama. - Setembro 2011 - Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora. Coimbra Editora, S.A. - ISBN 978-972-32-1956-2
- GUERREIRO, Andreia Rodrigues - *A Posição Jurídica do Sujeito Passivo no âmbito da Troca de Informações entre Estados-Membros da União Europeia*. Dissertação de Mestrado [Em linha] (Março de 2014). [Consult. 9 Junho. 2016]. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16432/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Andrea%20Guerreiro.pdf>
- MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares - **Direito Fiscal**. 10ª Ed. Coimbra: Almedina, 2000. ISBN 972-40-0961-12
- MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro - Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional. *Centro de Estudos Fiscais - A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*. Lisboa: Ministério das Finanças - Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos. ISBN 972-653-131-4. (1993) 331-364.
- MOTA DE CAMPOS, João - **Manual de Direito Comunitário**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. ISBN 972-31-09271.
- NOGUEIRA, João Félix Pinto - **Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade**. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-32-1831-2
- OLIVEIRA, Maria Odete Batista de - **O Intercâmbio de Informação Tributária**. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4840-6
- PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues - *A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado [Em linha] (Outubro de 2011).[Consult. 3 Set. 2015]. Disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo%20Jorge%20Rodrigues%20Pereira.pdf>

SILVA, Suzana Tavares da - **Direito Fiscal Teoria Geral**. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra. 2013. ISBN 978-989-26-06773-6

XAVIER, Alberto Pinheiro - **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed. actualizada. Coimbra: Almedina. 2009. ISBN 978-972-40-3048-7

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 15 de Julho de 1964, Processo C-6/64.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 17 de Dezembro de 1970, Processo C-11/70.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 9 de Março de 1978, Processo nº 106/77.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 28 de Janeiro de 1992, Processo C-204/90.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 28 de Janeiro de 1992, Processo C-300/90.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 12 de Abril de 1994, Processo C-1/93.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 13 de Abril de 2000, Processo C-420/98.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 27 de Setembro de 2007, Processo C-184/05.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 27 de Janeiro de 2009, Processo C- 318/07.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 22 de Outubro de 2013, Processo C-276/12.

Acórdão do Tribunal Constitucional, nº 256/02 de 12 de Junho de 2002, Processo nº 580/98.