

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



ISCAL

TROCA DE INFORMAÇÕES: A SUA
IMPORTÂNCIA NAS JURISDIÇÕES
NÃO COOPERANTES E LIMITES
DE APLICABILIDADE

Sara Catarina Lucas Marinheiro - 20180140

Lisboa, setembro de 2021

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

TROCA DE INFORMAÇÕES: A SUA
IMPORTÂNCIA NAS JURISDIÇÕES
NÃO COOPERANTES E LIMITES
DE APLICABILIDADE

Sara Catarina Lucas Marinheiro - 20180140

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 da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof. Doutor Paulo Costa
Arguente _____ Prof. Especialista Jesuíno A. Martins
Vogal _____ Prof.^a Doutora Clotilde Palma

Lisboa setembro de 2021

Agradecimentos

À minha família, namorado e amigo José Fernandes, pela força e motivação que me deram para levar adiante este estudo.

Um especial agradecimento à Doutora Clotilde Palma, por ter aceitado ser a minha orientadora da presente dissertação e a todos os professores do Mestrado pelos conhecimentos que me transmitiram, permitindo assim terminar este trabalho.

Resumo

A presente dissertação foi elaborada com o propósito de desenvolver o estudo no âmbito do desafio da promoção da boa governança em matéria fiscal, que resulta da primordialidade de criação de medidas a nível nacional e a nível da União Europeia (UE) na operacionalização ao combate à fraude e evasões fiscais.

A fraude e evasão fiscal são fenómenos cada vez mais praticados mundialmente. A ação corrente de deslocalizar os rendimentos e bens por parte dos contribuintes para países onde existe uma menor tributação ou uma tributação nula e a realização de outras práticas para o pagamento de menos impostos, originam graves consequências nas receitas fiscais dos estados.

Por conseguinte torna-se necessário uma maior cooperação entre as autoridades fiscais, nomeadamente através da assistência mútua administrativa em matéria de todos os impostos com maior relevância para o mecanismo de troca de informações, de forma a garantir uma maior transparência fiscal.

PALAVRAS CHAVE: Transparência fiscal; Assistência mútua administrativa; Troca de informações; Relevância previsível.

Abstract

This dissertation was prepared with the purpose of developing the study within the scope of the challenge of promoting good governance in tax matters, which results from the primordially of creating measures at a national level and at the European Union (EU) level in the operationalization of the struggle against fraud and tax evasion.

Tax fraud and evasion are a phenomenon increasingly practiced worldwide. The current action of taxpayers to relocate income and assets to countries where there is less or zero taxation, and other practices to pay less taxes, have serious consequences for state tax revenues.

Therefore, greater cooperation between tax authorities is needed, in particular, through mutual administrative assistance in matters of all taxes with greater relevance to the information exchange mechanism, in order to ensure greater tax transparency.

KEY WORDS: Tax transparency; Mutual administrative assistance; Exchange of information; Predictable relevance.

Índice

I. INTRODUÇÃO	1
II. BOA GOVERNANÇA EM MATÉRIA FISCAL	2
1. CÓDIGO DE CONDUTA DA FISCALIDADE DAS EMPRESAS	2
2. A PROMOÇÃO DA BOA GOVERNANÇA FISCAL E O CÓDIGO DE CONDUTA	4
III. ANÁLISE EVOLUTIVA DAS JURISDIÇÕES NÃO COOPERANTES	6
1. CONCLUSÕES DE 5 DE DEZEMBRO DE 2017	6
2. CONCLUSÕES DE 12 DE MARÇO DE 2019	10
3. CONCLUSÕES DE 18 DE FEVEREIRO DE 2020	14
4. CONCLUSÕES DE 28 DE SETEMBRO DE 2020	17
5. CONCLUSÕES DE 26 DE FEVEREIRO DE 2021 E CONCLUSÕES FINAIS	20
IV. A TROCA DE INFORMAÇÕES COMO UM INSTRUMENTO ENTRE OS ESTADOS MEMBROS	22
1. CONTEXTO	22
2. A DIRETIVA 2011/16/UE	26
3. A DIRETIVA 2011/16/UE: ALTERAÇÕES	29
3.1. DAC2	29
3.2. DAC3	33
3.3. DAC4	36
3.4. DAC6	39
V. JURISPRUDÊNCIA SOBRE A APLICABILIDADE DA DIRETIVA 2011/16/UE	42
1. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE 6 DE OUTUBRO DE 2020: PROCESSOS APENSOS C-245/19 E C-246/19	42
2. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE 16 DE MAIO DE 2017: C-682/15 – O CASO BERLIOZ	51
3. IMPLICAÇÕES NO DIREITO E CONCLUSÕES	63
VI. CONCLUSÃO	65
VII. BIBLIOGRAFIA	67

Índice de Gráficos

GRÁFICO III.1 - JURISDIÇÕES NÃO COOPERANTES A 5 DE DEZEMBRO DE 2017.....	7
GRÁFICO III.2 - PESO DOS PROBLEMAS A 5 DE DEZEMBRO DE 2017	8
GRÁFICO III.3 - JURISDIÇÕES NÃO COOPERANTES A 12 DE MARÇO DE 2019.....	12
GRÁFICO III.4 - PESO DOS PROBLEMAS A 12 DE MARÇO DE 2019.....	13
GRÁFICO III.5 - JURISDIÇÕES NÃO COOPERANTES A 18 DE FEVEREIRO DE 2020.....	15
GRÁFICO III.6 - PESO DOS PROBLEMAS 18 DE FEVEREIRO DE 2020	16
GRÁFICO III.7 – JURISDIÇÕES NÃO COOPERANTES A 28 DE SETEMBRO DE 2020.....	19
GRÁFICO III.8 - PESO DOS PROBLEMAS A 28 DE SETEMBRO DE 2020	20

Lista de abreviaturas

AMAC - Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes

AT – Administração Tributária

BEPS – Base Erosin and Profit Shifting

Carta - Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CEDH - Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e Liberdades Fundamentais

CRS - Common Reporting Stantard

EM - Estados Membros

FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act

LGT – Lei Geral Tributária

MAC - Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua em Matéria Fiscal

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

RAEM - Região Administrativa Especial de Macau

RCIF - Regime de Comunicação de Informações Financeiras

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE - União Europeia

I. Introdução

Primordialmente este estudo irá contemplar uma parte teórica onde irão ser aprofundadas as medidas criadas pela UE no contexto da boa governança em matéria fiscal e os trabalhos efetuados pelo Grupo Código da Conduta, nomeadamente na realização da lista das jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais.

Para melhor compreensão da medida implementada, será realizada uma análise da evolução ocorrida na lista de jurisdições não cooperantes desde o ano de 2017 à atualidade, nomeadamente compreender quais são as problemáticas com maior ênfase existentes nos países terceiros e o tipo de impacto a nível mundial.

Será dada uma maior relevância ao mecanismo da troca de informações e de assistência mútua administrativa que efetiva a transparência fiscal, especialmente as diretivas emanadas pela UE que regulam a troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade, onde será realizado um estudo da sua evolução.

No decurso da evolução e das medidas realizadas no seio comunitário, será articulada a importância da Norma de Relevância Previsível prevista na Diretiva 2011/16/UE de 15 de fevereiro de 2011, pela necessidade existente de um controlo efetivo sobre a legalidade das informações fiscais solicitadas, com o intuito de não existirem situações de pedidos de dados suspeitosos sobre uma situação tributária do contribuinte e posteriormente a violação dos direitos do mesmo.

Para finalizar, a parte prática corresponderá a uma análise de jurisprudência sobre a aplicabilidade da Diretiva 2011/16/UE emanada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), com o intuito de compreender a importância do mecanismo de troca de informações, quais as limitações existentes ao mesmo, bem como as suas implicações.

II. Boa Governança em Matéria Fiscal

1. Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas

A 1 de dezembro de 1997, fruto das conclusões do Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros, em matéria de política fiscal resulta um pacote mais vasto e não vinculativo sobre a fiscalidade a nível da UE, designado Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, no contexto das pessoas coletivas.

A medida implementada possui um tratamento global em três âmbitos:

- 1) Fiscalidade das empresas;
- 2) Fiscalidade dos rendimentos da poupança; e
- 3) Problemas que resultam da aplicação da retenção na fonte, que incide nos pagamentos de juros e direitos de entidades entre fronteiras.

«No âmbito deste Código pretende-se combater as práticas da concorrência fiscal prejudicial [...]», conforme referido por Palma (2015, 6), de forma a minimizar as deturpações existentes no mercado, que resultam essencialmente das medidas fiscais prejudiciais adotadas pelas empresas ao se localizarem em jurisdições de baixa tributação com o objetivo da redução ou do não pagamento de imposto.

São consideradas como medidas potencialmente prejudiciais, em conformidade com o ponto B do código, «[...] as medidas fiscais que prevejam um nível de tributação efectivo, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-membro em causa».

Para avaliar se uma medida tem índole prejudicial é importante ter em conta, segundo o Código:

- 1) Se as vantagens são concedidas exclusivamente a não residentes ou para transações realizadas com não residentes; ou
- 2) Se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; ou
- 3) Se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer atividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado Membro (EM) que proporciona essas vantagens fiscais; ou

- 4) Se o método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE); ou
- 5) Se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

A sua aplicabilidade estende-se a países terceiros conforme o ponto M, e tem uma ação de compromisso relativamente a dois tipos de processos:

Processo de desmantelamento (rollback): consiste em cada EM procurar abolir as ações que são praticadas em matéria fiscal e que originem uma concorrência fiscal prejudicial; e

Processo de congelamento (standstill): está diretamente relacionado com o não acolhimento por parte dos EM de novas medidas que poderão vir a ser prejudiciais para o mercado.

A 9 de março de 1998 foi criado o Grupo Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, com o intuito de proceder à averiguação do cumprimento das medidas presentes no respetivo Código e analisar a existência de medidas que possam ser consideradas potencialmente prejudiciais.

Ao longo dos anos, continuou a realizar trabalhos no âmbito do presente Código, nomeadamente a análise das medidas provenientes de novos membros da comunidade europeia e das medidas consideradas prejudiciais.

A 8 de novembro de 2016, conforme aprovado pelo Conselho, o Grupo do Código da Conduta, juntamente com o Secretariado-Geral do Conselho, tem uma intervenção muito importante no que respeita à boa cooperação em matéria fiscal relativamente à preparação da revisão da lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais.

2. A promoção da boa governança fiscal e o Código de Conduta

A promoção da boa governança em matéria tributária consiste num tema colossal para a nossa atualidade, uma vez que não incide só no combate à fraude e evasão fiscal, mas passa também pela luta contra o financiamento do terrorismo, branqueamento de capitais e corrupção, sendo considerada uma das principais ferramentas para conduzir as jurisdições a praticar medidas transparentes e a uma assistência mútua administrativa.

Desta forma, com a necessidade gerada de fomentar a transparência fiscal, a equidade fiscal e a aplicação de normas Anti-BEPS, a UE juntamente com os trabalhos realizados pelo Grupo do Código de Conduta elaboraram uma lista de jurisdições fiscais não cooperantes com o propósito dessas jurisdições serem fortemente incentivadas a procederem à eliminação de práticas abusivas existentes, para que as mesmas possam ser ressarcidas da referente lista e cooperarem com os restantes países a nível do direito comunitário e do direito internacional.

Existe um conjunto de critérios de boa governação fiscal para analisar se as jurisdições devem ou não ser incorporadas na lista negra da UE: a transparência fiscal; a justiça fiscal e a implementação de normas mínimas anti-BEPS, em conformidade com as conclusões do Conselho de 8 de novembro de 2016. Critérios estes que, de acordo com Dourado (2018, p. 290) «[...] são usados como padrões internacionais da União Europeia para serem aplicados a todos os territórios de fora da União».

No que respeita à transparência fiscal existem duas fases de implementação. A primeira está diretamente relacionada com o compromisso e a implementação da norma da OCDE referente à troca automática de informações (Norma Comum de Comunicação) e a iniciar em 2018 devem obter uma notação de “Amplamente conforme” pelo Fórum Global, no âmbito da troca de informações a pedido e automática.

Deverá ser ratificada pelas jurisdições a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua em Matéria Fiscal (MAC) ou o desenvolvimento de uma rede de mecanismos de troca de informações que englobe a troca automática e a pedido de informações.

Para que um determinado território não seja considerado como não cooperante, deverá obedecer a dois dos três fatores referidos e não pode ser classificado como “Não conforme” pelo Fórum Global.

Já numa segunda fase, a informação do beneficiário efetivo será exigida.

O critério da justiça fiscal será alcançado de duas formas: pela inexistência de medidas fiscais preferenciais prejudiciais e a abolição de organizações *offshores*.

Por último, as jurisdições deverão proceder à implementação de medidas anti BEPS. Num futuro a aplicação destas normas serão sujeitas a uma avaliação, pelo que as jurisdições deverão obter uma avaliação positiva.

Para além da existência de uma lista negra, existe também uma lista cinzenta no âmbito da UE. Em conformidade com Dourado (2018, 289) «[f]oi também aprovada uma lista de territórios que deverão melhorar os seus princípios de boa governação fiscal (lista cinzenta)».

A lista negra consiste assim num grande êxito que incentiva os países a procederem a alterações nos seus sistemas, de forma a cumprirem com as normas internacionais.

De acordo com a declaração de Pierre Moscovici, ex-Comissário Europeu dos Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e Alfândegas, «[a] lista negra da UE de paraísos fiscais é um verdadeiro sucesso europeu. Teve um efeito retumbante sobre a transparência e a equidade fiscais a nível mundial», o que demonstra a relevância desta temática, não só em termos científicos, mas também empresariais, na medida em que as empresas realizam cada vez mais negócios com entidades estrangeiras.

III. Análise Evolutiva das Jurisdições Não Cooperantes

1. Conclusões de 5 de dezembro de 2017

A lista de jurisdições não cooperantes foi concebida pela primeira vez na UE em 2017 e resultou das conclusões do Conselho a 5 de dezembro. Tem como objetivo fulcral auxiliar os EM a implementarem medidas de forma a frearem os países que desenvolvam e realizem medidas fiscais de forma abusiva, com o intuito de garantir uma transparência fiscal, juntamente com o forte apoio do Grupo Código da Conduta e cooperação do Grupo de Alto Nível para Questões Fiscais¹, no âmbito das análise e seleção das jurisdições, tendo por base as legislações e políticas fiscais existentes.

No que respeita às jurisdições consideradas como não cooperantes, o Grupo deverá continuar a realizar um trabalho no âmbito do acompanhamento e na efetivação dos compromissos anteriormente já declarados, a prosseguir na investigação de diversas medidas no âmbito do domínio fiscal e, sempre que necessário, deverá ser realizado uma revisão e atualização da referente lista, sendo que a mesma deverá ser atualizada pelo menos uma vez por ano.

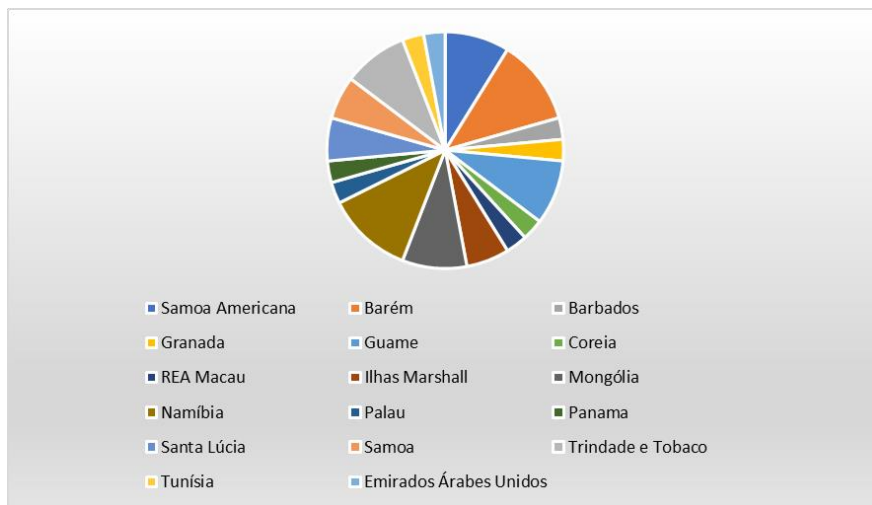
Todas as listas contêm um anexo II, onde estão presentes os territórios da qual possuem compromissos pendentes e todas as prorrogações de prazos concedidas.

A cooperação entre os países dos EM e estas jurisdições efetiva, significativamente, uma promoção da boa governança a nível fiscal.

O Gráfico III.1 demonstra a lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais, mostrando por jurisdição o peso de motivos pelos quais foram consideradas como jurisdições não cooperantes e que não se comprometeram a dar resposta aos problemas existentes.

¹ De acordo com o Conselho Europeu, foi criado com o objetivo do gerenciamento dos trabalhos em conjunto nas evoluções no que toca ao código da conduta para a fiscalidade das empresas e diretivas: tributação dos rendimentos e da poupança, bem como dos juros e royalties. Também realiza trabalhos no seio do combate à fraude e evasões fiscais; boas práticas a implementar nos sistemas de tributação e respetivas reformas; em recomendações para determinados países, comunicações fiscais da Comissão Europeia e aspetos fiscais do Semestre Europeu.

Gráfico III.1 - Jurisdições não cooperantes a 5 de dezembro de 2017



Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (5 de dezembro de 2017).

Assim, o processo efetuado consiste no Grupo Código da Conduta reunir-se com todas as jurisdições presentes no Gráfico III.1, com o intuito de procurar soluções que permitam ultrapassar as divergências existentes e de procurar dar resposta às preocupações da UE, o que nos permite concluir qual o nível de esforço das jurisdições para cumprirem as normas fiscais internacionais e da UE, bem como o estreitamento das relações entre as mesmas. Os territórios apenas são ressarcidos da lista negra se cumprirem com sucesso as suas obrigações.

Como evidenciado no Gráfico III.1, as jurisdições que apresentam um maior número de incumprimentos são Barém e Namíbia.

No caso de Barém, que no Gráfico III.1 se encontra apresentado a cor laranja, este país não aplica a troca automática de informações com a totalidade dos países membros da UE, não homologou nem assinou a MAC, não aplica as normas mínimas do instrumento Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) e propicia ações *offshore*, com o intuito de atração de lucros com a inexistência de substância económica.

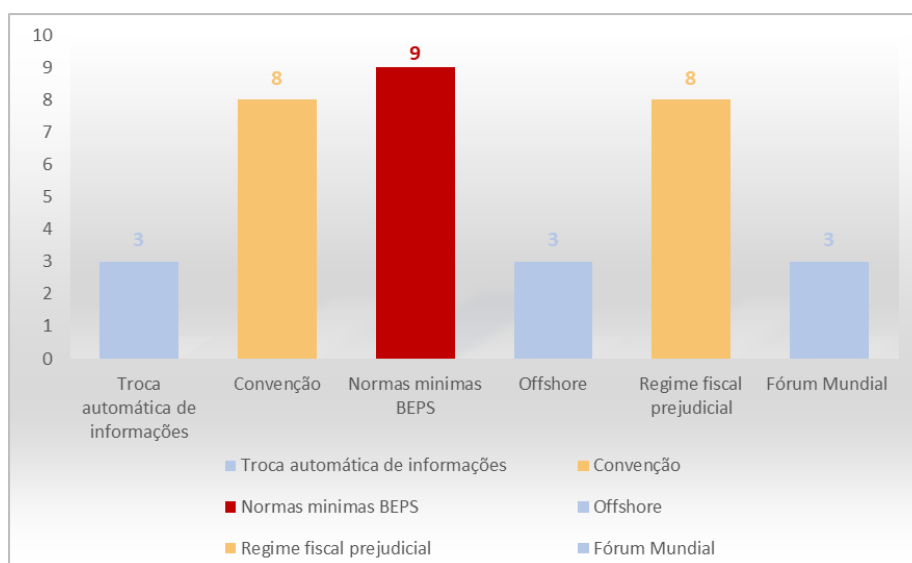
Importa referir que a jurisdição em causa até 31 de dezembro de 2018 não demonstrou um compromisso para resolver estes problemas.

Relativamente a Namíbia, que no Gráfico III.1 se encontra apresentada a castanho, este país não legitimou nem assinou a MAC e também não pratica normas mínimas BEPS tal como Barém.

Apresenta mais dois problemas: manifesta regimes fiscais preferenciais prejudiciais e não é integrante do Fórum Mundial sobre a Transparência e a Troca de Informações para Fins Fiscais. Para além disso, também não se comprometeu da mesma forma que Barém, até à data de 31 de dezembro de 2018.

No que concerne às razões pelas quais as presentes jurisdições a 5 de dezembro de 2017 serem consideradas como não cooperantes, o Gráfico III.2 apresenta um resumo das mesmas:

Gráfico III.2 - Peso dos problemas a 5 de dezembro de 2017



Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (5 de dezembro de 2017).

Pelo estudo efetuado, pode-se concluir que à respetiva data a não aplicação de normas mínimas BEPS apresenta um maior peso, de nove jurisdições que não aplicam esta medida. Com relevante peso também, de oito jurisdições, a não homologação e assinatura da MAC e o favorecimento de regimes fiscais preferenciais prejudiciais.

No que concerne à Convenção, as jurisdições que se encontram em incumprimento são: Samoa Americana, Barém, Granada, Guame, Região Administrativa Especial de Macau (REAM), Mongólia, Namíbia, bem como Trindade e Tobaco.

A título exemplificativo, a REAM após o assumir dos seus compromissos no âmbito da cooperação com a comunidade internacional, no sentido de combater a fuga e a evasão fiscal e da aplicação da MAC foi transferida em janeiro de 2018 para a lista cinzenta. Atualmente deixou de ser um motivo de preocupação para a UE, pelo que por consequência já não se encontra incorporada na lista em análise.

Em conformidade com o exemplo acima referido, pode-se concluir que não obstante todas as dificuldades, a UE tem atingido algumas vitórias.

Não menos importante com três jurisdições em incumprimento, identificam-se os seguintes problemas: a não implementação da troca automática de informações; a implementação de medidas e estruturas *offshores* (sem substância económica) e a não incorporação como membro do Fórum Mundial sobre a Transparência e a Troca de Informações para Fins Fiscais, bem como a inconformidade atribuída pelo respetivo Fórum, a Trindade e Tobaco.

Através do Gráfico III.2, conclui-se que quanto à temática da troca de informações em diversos domínios totaliza um maior número de jurisdições em incumprimento, particularmente catorze com base na análise realizada a 5 de dezembro de 2017. A atual situação provoca uma preocupação e uma necessidade de tomada de medidas, uma vez que a troca de informação é considerada um instrumento essencial para a efetivação da transparência fiscal.

No anexo III das presentes conclusões, é exposto um conjunto de medidas administrativas e de caráter legislativo, a nível fiscal.

Sempre que for necessário os EM devem aplicar as seguintes medidas, de carácter legislativo:

- Não possibilidade de dedutibilidade dos custos;
- Regras relativas às sociedades estrangeiras controladas (CFC)²;

² Em Portugal, esta medida foi implementada pelo Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC), pelo artigo 66.º. O n.º 1 do referido artigo descreve que «[o]s lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português». Ou seja, a tributação ocorre no estado da entidade detentora, quando obtém rendimentos ou lucros, de entidades localizadas em jurisdições com regime mais favorável.
(continuação da notas de rodapé)

- Medidas de retenção na fonte;
- Limitação da isenção de participação;
- Cláusula de *switchover*³;
- Inversão do ónus da prova;
- Comunicações obrigatórias relativas a regimes fiscais específicos, no que respeita a mecanismos transfronteiriços; e
- Condições especiais em matéria de documentação.

No que concerne a medidas administrativas, os EM devem colocar em prática no mínimo uma das medidas expostas em seguida:

- O acompanhamento de determinadas operações realizadas; e
- Um aumento da probabilidade de existência de auditoria, nos casos da existência de regimes *offshores* e regimes fiscais preferenciais prejudiciais.

2. Conclusões de 12 de março de 2019

A 12 de março de 2019 resultou da reunião do Conselho a lista revista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais.

O Conselho expressa o seu contentamento no que concerne aos territórios que retificaram os problemas reconhecidos no âmbito da transparência fiscal, justiça fiscal e na efetivação de normas anti-BEPS, bem como a cooperação conjunta com o Grupo do Código da Conduta.

Por outro lado, refere que existem jurisdições que implementaram poucos ou nenhuns princípios da boa governação fiscal e que por consequência, permaneceram na lista negra da UE.

Contudo, importa referir que esta medida não pode colocar em causa o princípio de uma liberdade fundamental, de acordo com o disposto de Dourado (2018, p. 114), que nos diz que «[a]s regras CFC são entendidas como obstáculos à livre circulação, pelo que só podem ser aceites se forem justificadas, e, neste caso, a justificação potencial é o controlo do abuso».

³ De acordo com o artigo 6.º da proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno, «[...] o contribuinte deve ser tributado pelos rendimentos gerados no estrangeiro, podendo deduzir o imposto pago no país terceiro da sua carga fiscal no seu Estado de Residência para efeitos fiscais».

Existem situações concretas em que o prazo foi prolongado no que respeita à aplicabilidade na totalidade das medidas por parte das jurisdições, pelo que as mesmas se consideram, assim justificadas. Em seguida serão apresentados os casos em que se considera justificável o prolongamento do prazo:

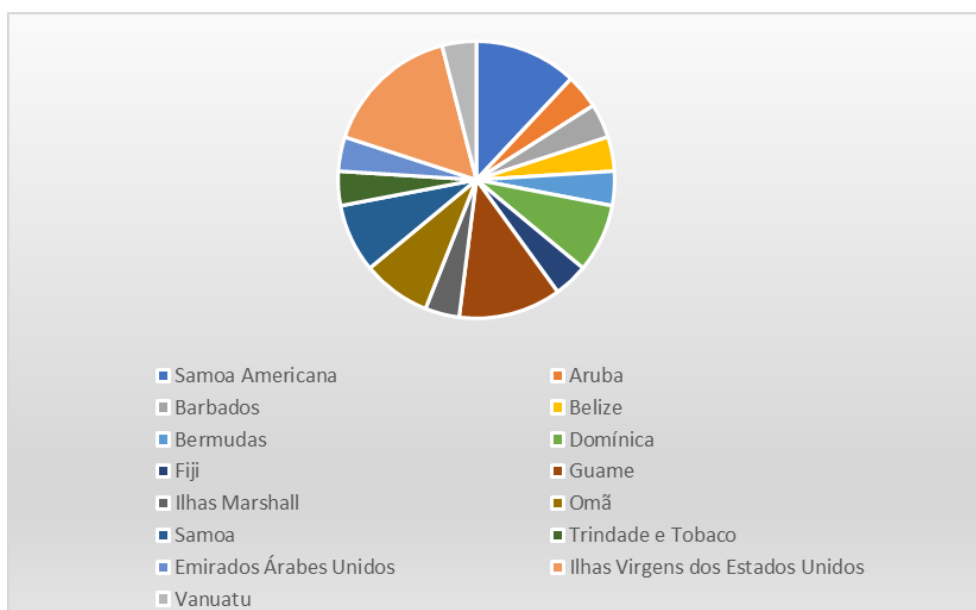
- Os países em desenvolvimento, em que a abolição de regimes fiscais preferenciais prejudiciais pode ter um efeito incalculável na economia;
- Os países em que foram incapazes de efetivar os seus compromissos até 31 de dezembro de 2018, devido a questões institucionais ou constitucionais, porém está condicionado e apenas aceite para os países que expuseram um plano de legislação adequado; e
- Os países que possuem uma notação não totalmente conforme, para a troca de informações a pedido e que se encontram na fase de espera de uma análise complementar pelo Fórum Mundial.

Importa também referir que os trabalhos efetuados pelo Grupo Código da Conduta deverão continuar a ser realizados nomeadamente no acompanhamento, diálogo e na obtenção de compromissos por parte das jurisdições não cooperantes, com o objetivo de correção das deficiências detetadas, demonstrando o elevado nível de importância que este trabalho constitui, conforme referido no ponto 21 das conclusões de 12 de março de 2019:

[...] as instituições e Estados-Membros da UE [deverão ter em conta] a lista revista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais, [...] na política externa, nas relações económicas e na cooperação para o desenvolvimento com os países terceiros pertinentes, a fim de adotar uma abordagem global relativamente à questão da conformidade com os critérios, a fim de adotarem uma abordagem global.

O Gráfico III.3 contempla a lista revista da UE referente a jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais.

Gráfico III.3 - Jurisdições não cooperantes a 12 de março de 2019



Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (12 de março de 2019).

Na presente data existem quinze jurisdições consideradas como não cooperantes para efeitos fiscais, menos duas comparativamente com as antecedentes conclusões.

Através do Gráfico III.3, verifica-se que a jurisdição com o maior número de problemas é as Ilhas Virgens dos Estados Unidos, que no gráfico se encontra a cor de laranja-claro, pela não aplicação da troca automática de informações financeiras, não ratificação da MAC, detenção de regimes fiscais preferenciais prejudiciais e não aplicação de normas mínimas anti BEPS.

Guame e Samoa Americana, apresentados a castanho e a azul no Gráfico III.3, respetivamente, apresentam os mesmos três problemas: a não aplicação da troca automática de informações financeiras, não ratificação da MAC e a não aplicação das normas mínimas anti BEPS.

Podemos também concluir que existem jurisdições que deixaram de incorporar a referente lista, nomeadamente: Barém; Granada; Coreia; REA Macau; Mongólia; Namíbia; Palau; Panamá; Santa Lúcia e Tunísia.

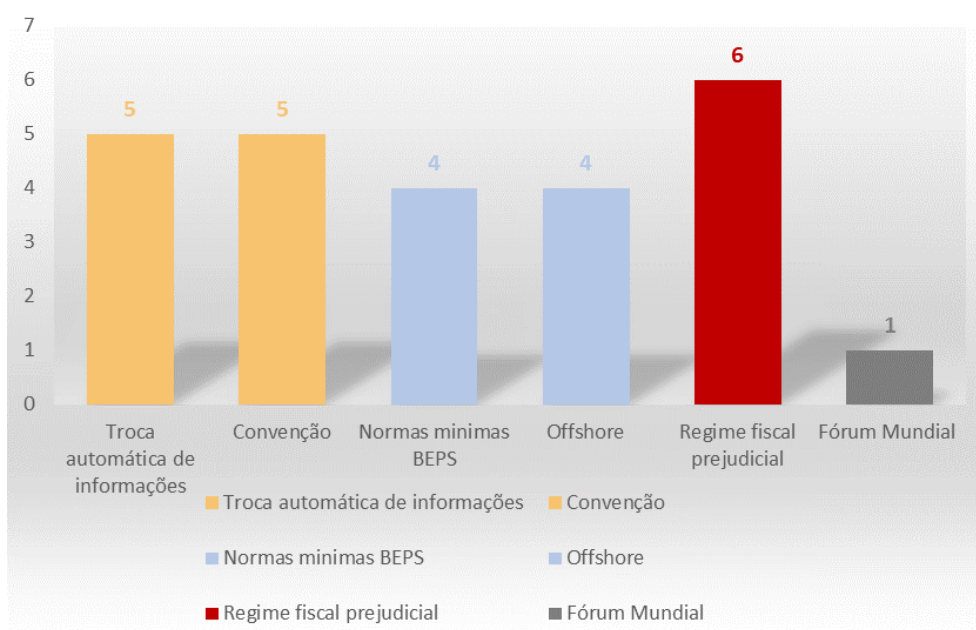
Na análise realizada anteriormente com base no Gráfico III.1, Barém e Namíbia, são as jurisdições que apresentam um maior peso de problemas nas conclusões de 05 de dezembro de 2017.

No que concerne à cooperação com a UE relativamente aos compromissos assumidos, no âmbito da aplicabilidade dos princípios da boa governança fiscal, a Namíbia na esfera da transparência fiscal comprometeu-se a ingressar como membro do Fórum Mundial e/ou a obter uma nota positiva, bem como assinar e ratificar a Convenção ou a possuir um leque de acordos com a globalidade de todos os EM até ao termo de 2019. Na esfera da justiça fiscal, comprometeu-se a eliminar regimes fiscais prejudiciais até 09 de novembro de 2019, a aplicar normas mínimas anti BEPS ou a aderir ao quadro inclusivo sobre BEPS, até ao término de 2019.

Porém existem novas jurisdições a contemplarem a referida lista, sendo as mesmas: Aruba; Belize; Bermudas; Domínica; Fiji; Omã; Ilhas Virgens dos Estados Unidos e Vanuatu.

Face ao exposto, conclui-se que os esforços realizados e a cooperação originaram efetivamente resultados, pelo que dez jurisdições já não incorporam a referida lista.

Gráfico III.4 - Peso dos problemas a 12 de março de 2019



Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (12 de março de 2019).

O Gráfico III.4 demonstra o peso dos motivos para as jurisdições serem consideradas na lista negra da UE, em que um total de seis jurisdições aplicam regimes fiscais preferenciais prejudiciais. É considerado o motivo com maior peso, contudo este número de jurisdições diminui de oito para seis, face à análise anterior.

A não aplicabilidade de normas mínimas anti BEPS era considerado o problema que apresentava maior peso nas últimas conclusões do Conselho, de nove jurisdições. Todavia, no presente momento apenas se apresentam em incumprimento quatro jurisdições, demonstrando assim uma atenuação.

A não aplicação de uma troca automática de informações, a não ratificação da MAC e a não conformidade do Fórum Mundial sobre a Transparência e a Troca de Informações para Fins Fiscais, por parte de Trindade e Tobago, totalizam onze casos com estes problemas que, porém, apresenta uma diminuição face à análise anterior. Todavia, o problema da não efetivação da transparência fiscal é aquele que apresenta mais irregularidades por parte dos territórios em questão. Posto isto, deverá ser realizado um maior esforço e cooperação para a diminuição desta tendência.

3. Conclusões de 18 de fevereiro de 2020

A 18 de fevereiro de 2020 resultado das conclusões do Conselho, é apresentada a terceira lista revista, respeitante às jurisdições não cooperantes no domínio fiscal. As atualizações efetuadas à respetiva lista a partir de 2020, passam a ser realizadas duas vezes ao ano.

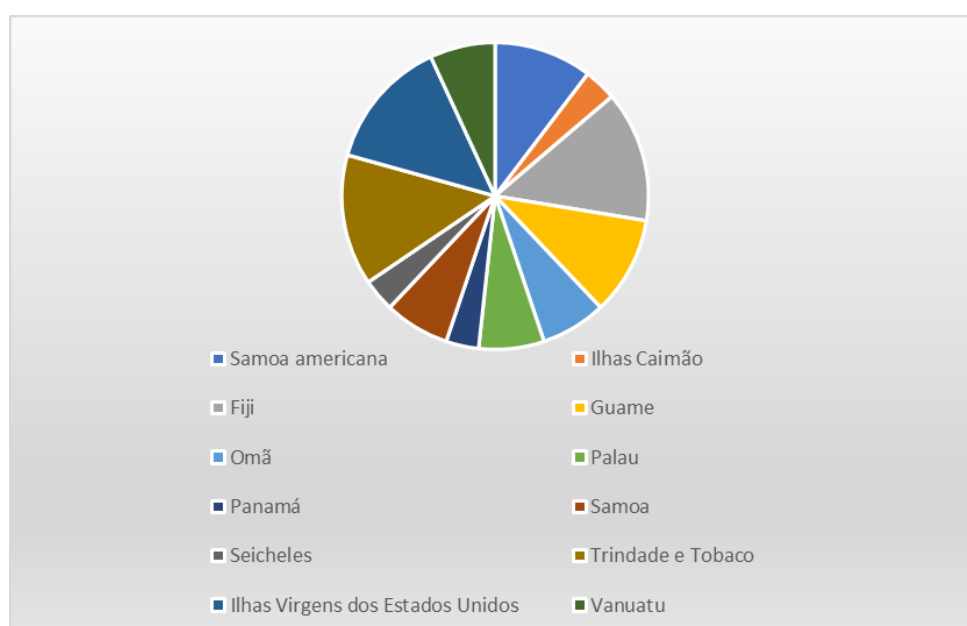
Nas presentes conclusões expressa-se que a generalidade dos territórios tem efetivamente realizado ações para cessar as problemáticas que o grupo Código da Conduta já tinha identificado no âmbito da transparência fiscal e equidade fiscal. Não obstante o acima referido, continuam a existir jurisdições que não assumem os seus compromissos, como já tinha sido verificado nas conclusões realizadas anteriormente.

Continuam-se a verificar determinadas situações em que é justificada a não aplicação de todas as medidas anteriormente acordadas, porém, os territórios têm que demonstrar esforços para a sua implementação.

A título exemplificativo, os países em desenvolvimento que não possuam um centro financeiro e que tenham realizado evoluções no desempenho dos seus compromissos, dispõem de uma prorrogação do prazo para a ratificação da MAC. Todavia, o incumprimento do prazo referido nas presentes conclusões, tem como consequência os territórios em causa serem considerados na lista negra da UE.

O Gráfico III.5 identifica os países constantes da lista de territórios não cooperantes a 18 de fevereiro de 2020, verificando-se doze jurisdições na lista em análise, menos três do que comparativamente com as conclusões de 12 de março de 2019.

Gráfico III.5 - Jurisdições não cooperantes a 18 de fevereiro de 2020



Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (18 de fevereiro de 2020).

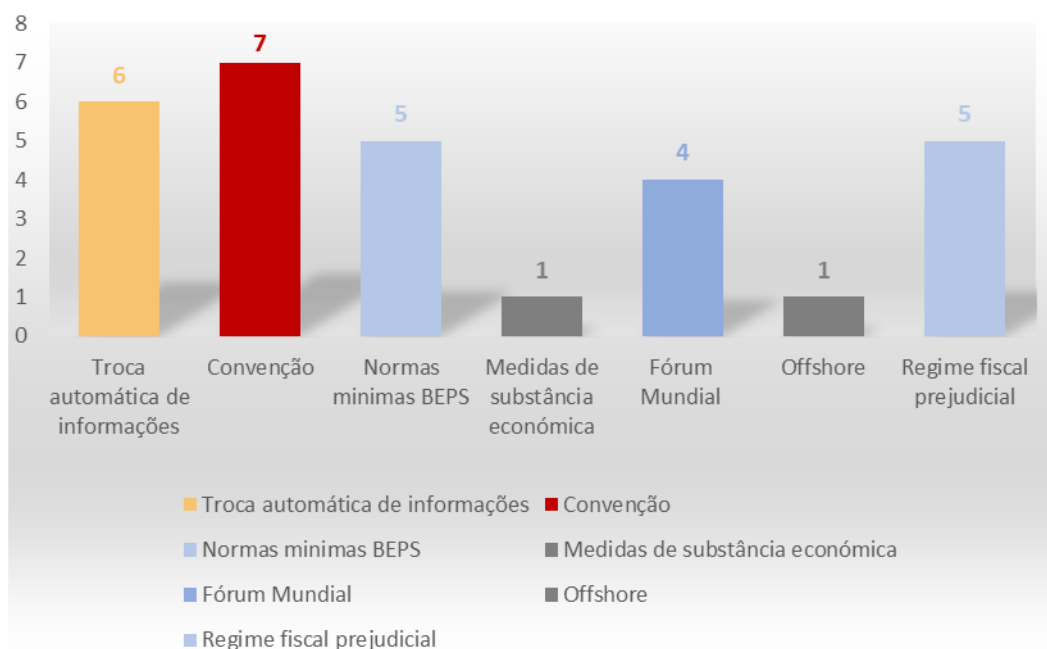
O Gráfico III.5, constata que as jurisdições com o maior número de compromissos por realizar são: Fiji, Trindade e Tobago e as Ilhas Virgens dos Estados Unidos.

Perante esta premissa, importa referir que nas anteriores conclusões Trindade e Tobago apenas apresentava um problema.

Esta situação reflete a não efetivação dos compromissos assumidos pelo respetivo território, que consistiam: na aplicabilidade da troca automática de informações, quer pela assinatura do Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes (AMAC) ou pela realização de acordos bilaterais até ao final de 2019, na adesão ao “Fórum Mundial” e na obtenção de uma nota satisfatória (motivo de estar incorporado na lista referente ao ano de 2019) bem como na assinatura e na ratificação da MAC ou uma rede de acordos em que englobe todos os países membros da UE até ao término de 2019. Deverá também proceder à revogação de regimes fiscais prejudiciais ligados a atividades de fabrico, até ao final de 2019. Esta jurisdição é um exemplo do acompanhamento rígido que é efetuado pelo grupo Código da Conduta, no âmbito dos compromissos assumidos e nas medidas implementadas, no seio da boa governança fiscal.

Pela análise do Gráfico III.5, verifica-se que já não existem territórios na lista negra da UE, tais como: Aruba; Barbados; Belize; Bermudas; Domínica; Ilhas Marshall e Emirados. Em contrapartida, existem novas jurisdições incorporadas: Ilhas Caimão; Palau; Panamá e Seicheles.

Gráfico III.6 - Peso dos problemas 18 de fevereiro de 2020



Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (18 de fevereiro de 2020).

No que toca ao número de problemas existentes e sem compromissos assumidos, é apresentado no Gráfico III.6 a existência de sete territórios que não assumiram o compromisso da ratificação da MAC, consistindo assim no maior problema em 2020, que comparativamente com as conclusões anteriores, englobam mais dois territórios.

A não aplicabilidade da troca de informações apresenta uma contagem de seis jurisdições, mais um território face a 2019.

A abolição de regimes fiscais preferenciais prejudiciais ou o compromisso efetivo para o mesmo demonstrou uma maior efetivação em 2020, face ao ano anterior que apresentava maior peso, seis, contrapondo com a atualidade que apresenta cinco jurisdições.

As Ilhas Caimão é uma jurisdição não cooperante presente na lista de 2020, que apresenta o problema da não detenção de medidas adequadas referentes à substância económica no domínio dos veículos de investimento coletivo, sendo esta justificação utilizada pela primeira vez na incorporação de um território na lista negra.

Importa aludir que apesar de existirem menos territórios na lista revista a 27 de fevereiro de 2020, existe um maior número de compromissos não atingidos, vinte e nove, contrariamente ao que se afigurava em 2019, em que existiam vinte e cinco problemas, sendo esta situação justificada essencialmente pela não ratificação da MAC.

4. Conclusões de 28 de setembro de 2020

A 28 de setembro de 2020 foi concebido um novo relatório que propõe alterações às conclusões do Conselho de 18 de fevereiro do mesmo ano.

Face ao estado de emergência vivido a partir de março de 2020, provocado pela pandemia COVID-19 que teve impacto em todos os níveis na economia e acarretou consequências para as formas de trabalho e para a aptidão por parte das jurisdições de assumirem e executarem os novos compromissos ou os anteriores já assumidos, ficou decidido que as conclusões de outubro de 2020 tinham como objetivo essencial em retirar jurisdições do Anexo I que cumpriram as suas obrigações, alargamento dos prazos previstos no Anexo II e a existência de novas formas de avaliação do Fórum Global na adesão ao Fórum Mundial.

A 21 de setembro de 2020 as Ilhas Caimão satisfizeram o seu compromisso de abolir regimes fiscais que facilitem estruturas *offshore* que atraem lucros sem atividade económica real e foram retiradas da lista.

A jurisdição Omã foi também retirada da lista na mesma data que as Ilhas Caimão, uma vez que assinou a 26 de novembro de 2019 e ratificou a 07 de junho de 2020 a MAC e adotou a 14 de setembro de 2020 legislação para implementar a troca automática de informações.

No que respeita ao alargamento dos prazos dos compromissos por consequência da COVID-19, a assinatura e ratificação da MAC foram estendidas até 31 de dezembro de 2020 e 31 de dezembro de 2021, respetivamente. Para as jurisdições Namíbia e Santa Lúcia, os prazos para assumir os compromissos de abolição de regimes fiscais prejudiciais prorrogou-se até 31 de dezembro de 2020.

A 28 de setembro de 2020, conforme o Gráfico III.7, o número de jurisdições presentes na lista de jurisdições não cooperantes ascende a 12, mantendo-se constante comparativamente às anteriores conclusões, porém as jurisdições que o integram são distintas. Conforme anteriormente analisado, concluímos que Omã e Ilhas Caimão já não se encontram presentes, contudo, em contrapartida, passaram a fazer parte da lista Anguila e Barbados.

Anguila e Barbados foram incluídos pela mesma razão, não possuir uma nota positiva do Fórum Mundial.

A jurisdição com o maior peso de problemas é Fiji, que somou mais uma incoerência face às anteriores conclusões, sendo esta não se tornar membro do Quadro Inclusivo BEPS.

Gráfico III.7 – Jurisdições não cooperantes a 28 de setembro de 2020



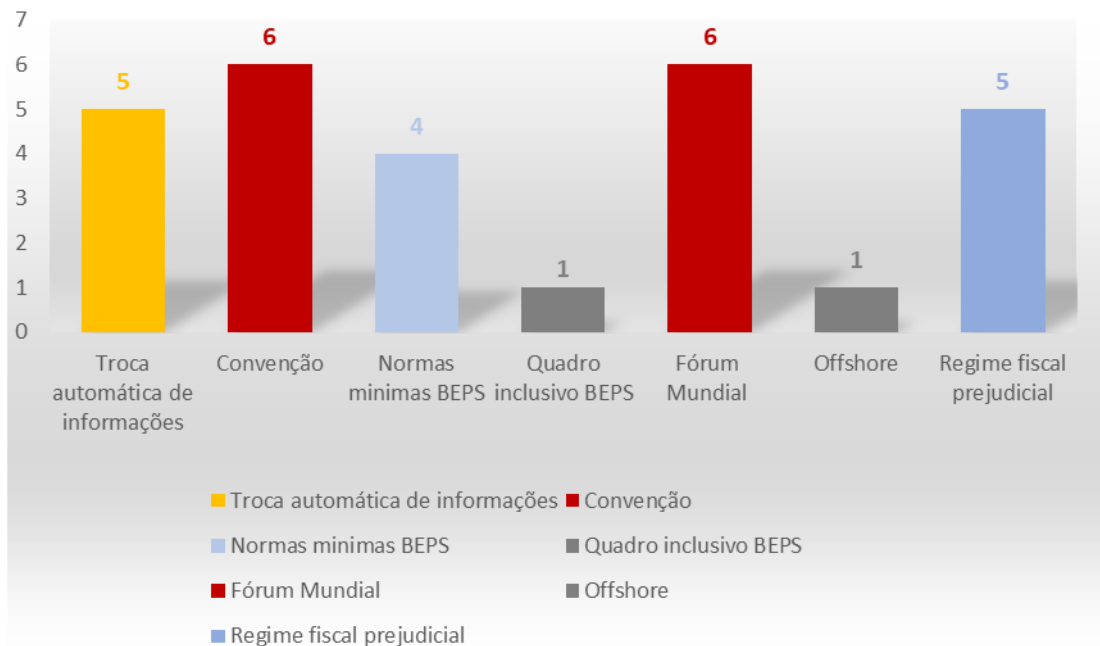
Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (28 de setembro de 2020).

As Ilhas Virgens dos Estados Unidos bem como Trindade e Tobaco apresentam os mesmos problemas face a 18 de fevereiro de 2020.

Importa frisar que Trindade e Tobaco é integrante na lista em análise desde as primeiras conclusões de 5 de dezembro de 2017, que na altura apenas apresentava três problemas, sendo eles: não possuir uma nota positiva do Fórum Mundial; não assinar nem ratificar a MAC e possuir regimes fiscais prejudiciais. A somar a estas incoerências, desde as conclusões de 18 de fevereiro foi incluído também a não aplicação de qualquer troca automática de informações financeiras.

Como se pode verificar no Gráfico III.8, os problemas com maior ênfase no final de 2020 consistem no Fórum Mundial, com seis jurisdições, e a não ratificação e assinatura da MAC, igualmente com seis jurisdições. Com cinco jurisdições em incumprimento temos a detenção de regimes fiscais prejudiciais e a não aplicação de troca automática de informações.

Gráfico III.8 - Peso dos problemas a 28 de setembro de 2020



Fonte: Secretariado-Geral do Conselho da UE (28 de setembro de 2020).

A 28 de setembro de 2020, pela análise efetuada conclui-se que a não implementação da transparência fiscal apresenta cada vez mais comparativamente a 2017, a maior justificação para a existência de países que integram uma lista, designada de lista negra. Juntamente a esta situação, surgiu em 2020 uma pandemia que tem tido inúmeras consequências negativas para as receitas das empresas, o que fomenta a fraude e o branqueamento de capitais por parte das mesmas.

5. Conclusões de 26 de fevereiro de 2021 e conclusões finais

As mais recentes conclusões sobre as jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais foram realizadas a 26 de fevereiro de 2021, onde passou a integrar Dominica, por não possuir uma classificação na maioria compatível pelo Fórum Mundial, no âmbito da troca de informações fiscais.

Da presente lista foi removida a jurisdição Barbados, mantendo-se doze jurisdições desde 18 de fevereiro de 2020, que possuem práticas que põem em causa essencialmente a transparência fiscal.

Durante os quatro anos de análise, a maior adversidade existente consiste na dificuldade de obter uma transparência fiscal diretamente relacionada com as problemáticas da troca de informações entre os diversos países.

Não obstante, desde o ano de 2017 tem sido verificada uma diminuição das jurisdições que não cumprem ou não aplicam medidas para atingir os compromissos assumidos, sendo que inicialmente na referente lista constavam dezassete jurisdições, e atualmente apenas constam doze.

Perante a análise anteriormente exposta, conclui-se que este instrumento permitiu um maior diálogo e coesão entre os países e, conseqüentemente poderá ser caracterizado como uma arma de combate às fraudes e evasões fiscais, concordando com Dourado (2019, 289):

[...] desde a aprovação da lista negra da União Europeia, diversos países foram pouco tempo depois retirados dessa lista. Esta evolução positiva mostra que os territórios não querem fazer parte de uma lista negra aprovada pelos Estados da União, e que a estratégia de nomeação de territórios não cooperantes – a estratégia designada em inglês por *naming and shaming* – têm efeitos pedagógicos.

IV. A Troca de Informações como um Instrumento entre os Estados Membros

1. Contexto

«A integração europeia, sabemos-lo, vive um tempo [...] de escolhas»

Marques (2018, 106) e Pinto (2018, 106)

A integração europeia consiste num processo que decorre há vários anos, na qual os países sentiam a necessidade de um controlo por parte das autoridades competentes, de forma a atenuar os riscos de fraude e evasão fiscal, essencialmente no âmbito das transações realizadas entre os diversos territórios europeus.

A UE tem vindo a tomar ações neste sentido, através da criação de um mecanismo que consiste numa cooperação administrativa e assistência mútua, da qual incorpora uma assistência a nível de cobrança de impostos e uma troca de informações essenciais a nível fiscal. Este instrumento poderá deter um carácter bilateral, que corresponde a um acordo entre dois estados e multilateral conforme definição dada no seu estudo por Tavares (2019, 72), afirmando que, «[...] por seu turno, constitui um acordo de vontades entre duas ou mais Partes, ao qual podem, em princípio, aderir posteriormente outros Estados mediante as condições definidas nesse tratado, também com efeitos jurídicos internacionais», ou poderá ser um instrumento normativo europeu, através de diretivas, sendo este último o objeto de estudo nesta dissertação.

Os três mecanismos referidos no parágrafo anterior, resultantes da necessidade decorrente do crescimento das mais dispare obrigações tributárias presentes nos países, e principalmente para os que realizam operações entre eles de elevada complexidade, são essenciais para efetivar um controlo e uma parceria. Não obstante, importa referir que devem existir limites referentes às trocas de informações, no que concerne à violação dos direitos dos contribuintes, que são objeto deste tipo de mecanismo.

A assistência relativa à cobrança de impostos tem como objetivo o cumprimento da dívida tributária nativa num EM, no decurso de um pedido de um auxílio a outro EM, para o respetivo efeito.

A diretiva da poupança já em 1989 previa a troca automática de informações, contudo, esta informação não possuía um retorno da informação prestada por alguns EM.

A primeira diretiva europeia aprovada neste sentido, nº 77/799/CEE de 19 de dezembro, vigorou durante 34 anos e foi implementada quando a UE à data se designava de Comunidade Económica Europeia (CEE). A mesma acabou ser revogada pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011.

Este primeiro instrumento incidia sobre os impostos do rendimento, património, imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e os impostos especiais de consumo (IEC's). Neste mesmo documento já se encontravam previstos três tipos de métodos de trocas de informações, a pedido, automática e espontânea, bem como a possibilidade de procederem a controlos simultâneos quando existia interesse por parte dos EM.

Os métodos previstos eram utilizados de forma díspar da atualidade, uma vez que em conformidade com o princípio da proporcionalidade⁴ apenas devia ser ativada a troca de informações a pedido quando o estado requerente não dispusesse de mais nenhuma forma de obter, por si só, a informação necessária.

No que concerne à troca automática de informações, apenas era utilizada pelos EM e iniciada no âmbito de um sistema, como uma forma de consulta de informações, que eram objeto deste instrumento de troca de informações.

Por último, a troca de informações espontânea, com o objetivo de evitar a fuga ao fisco, apenas ocorria em casos específicos: preços de transferência; situações de duplas tributações; duplas deduções ou tributação zero em ambas as jurisdições; transferências de lucros e elementos relevantes para a determinação da matéria tributável do outro EM.

⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 632/2008 de 23 dezembro de 2008, considera uma conceção de noção de proporção ou princípio da proibição do excesso, que assenta em três subprincípios: princípio da adequação, princípio da exigibilidade e princípio da justa medida.

Porém, presenciavam-se diversas lacunas na primeira diretiva implementada, que conseqüentemente o legislador foi incapaz de atingir o principal objetivo, visto que os EM encontravam diversos fundamentos e oportunidades de “fugir” a este instrumento, tal como os seus limites de utilização. Como resultado, originava uma ineficiência no que respeita à cooperação de trocas de informações, de acordo com os dispostos de Dourado (2018, p. 303 e 304), em que

[o]s limites às trocas de informações estavam previstos no artigo 8º, não sendo aquela obrigatória, se as diligências a prosseguir e a comunicação de informações fossem contrárias à legislação ou práticas administrativas [...] e poderia a troca de informações ser recusada caso conduzisse à divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais [...], a ausência de reciprocidade legal ou factual (artigo 8º nº 3) justificava a recusa da troca de informações.

[A] falta de eficácia da troca de informações, os Estados Membros da União Europeia tentavam justificar as suas medidas discriminatórias e restritivas das liberdades fundamentais, através da ausência de um “controlo fiscal eficaz”.

O fundamento apresentado como a restrição das liberdades garantidas pela UE foi aceite pelo TJUE em teoria, contudo, na prática o respetivo tribunal encaminhava, no âmbito da tributação direta, para a diretiva em questão. Todavia, se o artigo 8.º fosse invocado, os EM poderiam rejeitar a prestação de informação e sujeitar os contribuintes a regimes mais desfavoráveis. Naquela época, a jurisprudência era pouco eficaz e tornava assim este ato legislativo desajustado às necessidades existentes devido à globalização crescente, em harmonia com o reflexo de Paulo Marques (2014, p.431) que refere que

[a]s autoridades inspectivas tributárias dos vários Estados sentem hoje mais do que nunca, num contexto de globalização, a necessidade imperiosa de usar ferramentas adicionais, permitindo mais e melhor informação como arma privilegiada no difícil combate à fraude e evasão fiscal.

A época da globalização acarreta inúmeras consequências e dificuldades para o domínio da fiscalidade, resultando sobretudo do acréscimo da deslocalização dos sujeitos passivos, na complexidade das operações realizadas entre diversos países, não só a nível europeu, mas também a nível mundial e a internacionalização dos instrumentos financeiros. Transformando-se assim numa necessidade imperativa realizar a assistência mútua na esfera da fiscalidade entre os EM de forma a propiciar a compreensão e a cobrança dos impostos devidos, fortificando a transparência do sistema tributário que se traduz num forte instrumento ao combate à fraude e evasões fiscais, através da troca de informações.

COM (2012; p. 8) considera que

[o] intercâmbio de informações proporciona às administrações fiscais dados de utilidade inestimável sobre os rendimentos auferidos e os ativos detidos pelos seus contribuintes, o que pode ainda ser particularmente relevante para fins de análise de risco servir como incentivo para o cumprimento voluntário das regras [.]

isto é, o foco do intercâmbio não está somente ligado à incidência do imposto, liquidação e cobrança, mas permite igualmente obter informação sobre o cumprimento fiscal e identificar fraudes que perduravam como insuspeitas, implicando aos EM uma não governação do seu sistema interno, de uma forma fechada e sem estabelecimento de contactos com os restantes países, de forma a permitir um aumento da confiança por intermédio de regras, obrigações e direitos igualitários para todos os países integrantes, sendo que para isso é necessária uma cooperação mais eficaz e eficiente a nível internacional.

Neste contexto, a Diretiva nº 77/799/CEE foi revogada e substituída pela Diretiva nº 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011, que veio determinar métodos e regras entre os EM para a cooperação no âmbito da troca de informações relevantes para a administração e execução da legislação de cada ordenamento interno dos respetivos EM, como um novo instrumento adequado, que terá incidência nos impostos diretos e indiretos que, até então, não eram abrangidos pelo âmbito de aplicação de outra lei na UE.

2. A Diretiva 2011/16/UE

«A Diretiva 2011/16/UE constitui o instrumento por excelência para a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade entre Estados-Membros»

Tavares (2019, 88)

Esta diretiva apresenta como objetivo a existência de um leque mais alargado de comunicações frontais e recíprocas entre os serviços locais ou nacionais dos EM, sendo que, por regra o contacto é realizado pelos serviços centrais.

Não obstante o acima referido, é necessário ter em atenção a norma da relevância previsível⁵, em conformidade com o ponto 9 do preâmbulo e o n.º 1 do artigo 1.º da fonte normativa europeia, que esclarece aos EM a impossibilidade de serem realizadas explorações ou solicitações de dados suspeitosos sobre uma situação tributária de um contribuinte.

Porém, sempre que existe uma situação de incerteza, os EM deverão solicitar informações respeitantes a casos concretos, mas sempre com o entrave anteriormente mencionado e carecerá de ser sempre cumprido. Esta norma não estava contida no precedente normativo e apenas é aplicável à troca de informações a pedido.

Esta diretiva pressupõe um conjunto de distintos métodos para a efetivação da assistência mútua administrativa, contudo, os três métodos são oriundos da normativa europeia anteriormente revogada, os quais têm vindo a sofrer numerosos desenvolvimentos.

Os indicados métodos são: a troca de informação a pedido; a automática de informações de forma obrigatória; a espontânea e outras formas de cooperação administrativa, tais como a presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos, controlo simultâneo, notificação administrativa, retorno de informação e partilha de melhores práticas e experiências.

⁵ Processo nº C-682/15 analisado na presente dissertação.

A troca de informação a pedido é um mecanismo que deverá ser utilizado sempre que um EM careça de uma assistência de outro EM relativa a uma situação específica: impostos, ativos ou rendimentos de ativos. Em regra, diz respeito a um caso particular de um sujeito passivo e poderão ser realizados inquéritos administrativos, para a obtenção das informações necessárias.

Todavia, é imperativo o cumprimento do requisito da relevância previsível, isto é, «[...] os Estados Membros não podem efetuar investigações aleatórias nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte», conforme o ponto 9 da presente diretiva.

Esta condição, na opinião da autora desta dissertação, é fundamental para salvaguardar os direitos dos contribuintes sem que haja um abuso por parte dos EM nas informações solicitadas. Porém, não poderá colocar em causa o mecanismo de troca de informações. A jurisprudência nestas situações possui estudos bastante importantes, que será analisado no capítulo V.

A troca automática de informações obrigatória é uma ferramenta que pressupõe uma maior interligação entre os países e têm como particularidade o volume de informações que poderão ser partilhadas. Este instrumento consiste «[...] numa base rotineira, com intervalos regulares e sistemáticos, sem qualquer pedido prévio de informações por qualquer autoridade competente dum qualquer Estado.» em conformidade com o disposto de Aires (2019, 183). Isto é, caracteriza-se por ser uma comunicação sistemática de conteúdos pré-definidos sem existir um pedido prévio, permitindo melhorar o cumprimento fiscal e a deteção de fraudes.

O artigo 8.º da diretiva estipula quais as informações que se encontram englobadas no mecanismo de troca de informações automática, sendo elas: os rendimentos do trabalho; honorários de administradores; produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da União em matéria de troca de informações e outras medidas análogas, pensões, bem como a propriedade e rendimento de bens imóveis.

Quanto ao conceito de troca espontânea de informações, Aires (2019, 184) rediz «A autoridade competente de um Estado, no exercício das suas funções [...] toma conhecimento de certas informações que presume serem do interesse do outro Estado, fazendo-lhe, por isso, chegar as mesmas.» Por outras palavras, a troca espontânea de informações ocorre quando um dos EM considera que existe interesse por outra parte, em que seja transmitida informações, sem que o mesmo tenha solicitado, isto é, sem a existência de um pedido prévio.

Este mecanismo torna-se mais eficaz quando está relacionado com casos identificados e seleccionados por funcionários dos impostos do Estado, que transmite as informações a decurso de uma verificação ou de um controle fiscal. A título de exemplo, a inferência de um procedimento de inspeção tributária.

As outras formas de cooperação administrativa nomeadamente a presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos, ocorre quando existe um acordo entre a autoridade requerente⁶ e a autoridade requerida⁷, na qual um colaborador creditado pela autoridade requerente, poder-se-á apresentar durante a realização dos inquéritos administrativos efetuados no território, conforme o previsto na lei, existindo a possibilidade de prever a realização de entrevistas e o estudo de registos ou comparecimento nos serviços em que desempenham encargos, no EM requerido.

O controlo simultâneo é um mecanismo que ocorre quando dois ou mais EM, sentem a necessidade de partilhar informação, isto é, a um controlo simultâneo. É bastante útil quando existem interesses comuns entre os EM, diretamente relacionados com situações tributárias de um ou mais contribuintes.

⁶ Segundo o parágrafo 5 da diretiva 2011/16/UE “«Autoridade requerente», consiste num 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”.

⁷ Em harmonia com o parágrafo 6 da diretiva 2011/16/UE “«Autoridade requerida», representa 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”.

A “«Autoridade competente» de um Estado-Membro, a autoridade que tenha sido designada como tal por esse Estado-Membro.” Nesta categoria pode ser englobado o serviço central de ligação, o serviço de ligação ou outro colaborador abalizado.

A notificação administrativa é considerada um instrumento vantajoso, quando de acordo com a legislação existente para a notificação, exista instrumentos análogos no EM requerido, para a notificação ao alocutário de determinadas ações ou decisões proferidas das autoridades administrativas do EM requerente e que esteja diretamente ligado à aplicação no seu ordenamento interno.

Esta forma de cooperação administrativa surge através de uma solicitação da autoridade competente de um EM a uma outra de um outro EM, operando consoante as normas jurídicas em vigência, para a notificação dos impostos abrangidos pela diretiva.

O retorno de informação verifica-se quando existe um pedido de retribuição por uma «autoridade competente» de uma informação obtida, a uma outra que obteve informações necessárias, o que proporciona uma reciprocidade entre os EM e uma maior eficácia e eficiência no âmbito de uma troca de informações. Existe um prazo máximo para a retribuição da informação solicitada, consoante o n.º 1 do artigo 14.º que corresponde a três meses e o prazo inicia-se «... após ser conhecido o resultado da utilização das informações requeridas.»

Importa apenas referir que, uma vez por ano, no âmbito de um acordo bilateral é realizado um retorno de informações entre as autoridades competentes dos EM e os interessados, através de uma troca automática de informações.

Para findar, a partilha de melhores práticas e experiências sucede quando existe uma retribuição de experiências com o intuito de reforçar a cooperação e o auxílio. Esta forma de cooperação ocorre entre os EM e a Comissão.

3. A Diretiva 2011/16/UE: alterações

3.1. DAC2

A 9 de dezembro de 2014 foi implementada a Diretiva 2014/107/UE designada por DAC2 que previa «[...] a troca automática de informações relativa às contas financeiras abrangendo juros, dividendos ou outro rendimento gerado, rendimentos brutos de venda ou remissão de ativos e o balanço de contas.» em conformidade com Dourado (2018, p. 320). Em 2017 a presente diretiva já se encontrava transporta por todos os países da UE.

O objetivo fulcral consistiu na inclusão de um âmbito mais alargado de troca de informações para as instituições financeiras e cabe a cada EM implementar as medidas necessárias para que as mesmas possam cumprir com as regras em matéria de comunicação e diligência, consoante o artigo 3.º-A inserido neste normativo.

Por conseguinte as instituições financeiras têm que regularmente comunicar informações, nomeadamente os rendimentos de juros e dividendos bem como outros rendimentos significativos, a alienação de ativos financeiros e os saldos de contas às autoridades tributárias.

Importa referir que existem instituições financeiras reportantes e não reportantes de informação, previstas na diretiva e contas sujeitas a obrigação de comunicação. Esta distinção tem como objetivo principal o foco nos comportamentos fraudulentos, de forma a restringir os desvios dos olhares dos contribuintes que preconizam fugas fiscais.

A implementação destas novas obrigações veio cada vez mais distanciar-nos da época em que o sigilo bancário era irrevogável e apenas em situações excecionais se poder-se-ia aceder a informação financeira e em concordância com o expresso por Marques e Pinto, (2018, 108): « [...] [o] sigilo bancário [era considerado como um] direito quase absoluto e apenas em situações pontuais, através de pedidos de informação específicos, se realizava a troca de informações entre as autoridades fiscais de diversos países».

A legislação portuguesa, prevê no n.º 2 do artigo 64.º da Lei Geral Tributária (LGT) as situações em que o dever de sigilo bancário cessa, sendo uma das justificações a «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.».

No contexto da troca automática de informações financeiras os Estados Unidos da América implementaram a 1 de julho de 2014 a Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras titulada por Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) que foi celebrado com diversos países incluindo os EM da UE. Em linha com este disparo de instrumentos a OCDE concebeu a Norma comum de Comunicação, também conhecida por Common Reporting Standard (CRS). A norma CRS foi aprovada pela UE com a implementação da Diretiva 2014/107/UE, que veio alterar a anterior diretiva, apresentado largos desenvolvimentos ao combate da fraude e branqueamento de capitais, juntamente com efetivação do FATCA a nível mundial. As diversas jurisdições aqui abrangidas passaram a gozar da obrigatoriedade de troca de informações financeiras numa base anual, incluindo informação sobre saldos de contas e os contribuintes abrangidos por estas informações.

O Estado Português efetivou o compromisso de reforçar os instrumentos para o combate da fraude e evasões fiscais, mediante a transposição da diretiva para o ordenamento interno através do Decreto-Lei nº 64/2016, de 11 de outubro, sendo introduzida a norma comum de comunicação, alterando o Decreto-Lei nº 61/2013, de 10 de maio.

A norma comum de comunicação tem como intuito fortalecer o instrumento de troca automática de informações fiscais e a efetivação da implementação de normas de comunicação de contas financeiras nomeadamente com outros titulares e beneficiários de outras jurisdições participantes, incluindo os países da UE.

Permitiu a Portugal aceder e trocar informações financeiras de contas criadas no território nacional por não residentes, bem como a contas financeiras de residentes, criadas fora do território português.

Consequentemente foram adotadas alterações no Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira e estabeleceram-se sanções para as situações de incumprimento, ocultação e erros nas informações fornecidas pelas instituições financeiras através das mudanças realizadas ao Regime Geral das Infrações Tributárias.

A autoridade tributária e aduaneira passou a comunicar com outros membros da UE, bem como os países aderentes da OCDE informações financeiras relevantes, porém com o limite de aceder a informações de contas com saldo até 1.000,00 euros e que partir de 2016 esse limite “morreu”, para o acesso e troca de informações.

Em Portugal o FATCA foi implementado através do Regime de Comunicação de Informações Financeiras (RCIF), pela Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro. Este regime prevê a obrigatoriedade de comunicação por parte das autoridades fiscais, as informações financeiras relevantes e consequentemente efetivar os instrumentos para o combate à fraude e evasões fiscais presentes na Convenção celebrada entre Portugal e os EUA para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

O artigo 1.º do RCIF estabelece que «... as obrigações das instituições financeiras em matéria de identificação de determinadas contas e de comunicação de informações à Autoridade Tributária e Aduaneira, reforçando e assegurando as condições necessárias para a aplicação dos mecanismos de cooperação internacional e de combate à evasão fiscal...».

Este regime de comunicação abrange diversos tipos de contas que possuem a obrigatoriedade de comunicação anual, tais como: de depósito; de custódia; contratos de seguro monetizáveis; contratos de renda e contas financeiras de entidades de investimento, segundo o artigo 4.º do RCIF.

As instituições financeiras abrangidas por este instrumento devem implementar todos os procedimentos necessários para identificar as contas bancárias presentes no artigo 4.º do RCIF e que sejam qualificadas como ‘Contas dos EUA sujeitas a comunicação’⁸ ou por último, as contas que não estejam abrangidas pelo instrumento FATCA, em conformidade com o artigo 6.º do RCIF.

⁸ “ ‘Contas dos EUA sujeitas a comunicação’ as contas financeiras detidas por uma ou mais pessoas dos EUA, ou por uma entidade que não é dos EUA controlada por uma ou mais pessoas dos EUA.”, segundo o artigo 6.º do RCIF.

Para finalizar e em concordância com o exposto por Marques e Pinto (2018: 119) o propósito da implementação desta panóplia de instrumentos de comunicação de informações relativas a contas financeiras não só a nível europeu como a nível mundial, consiste no fundo em “apertar” o cerco da fuga ao fisco por parte dos contribuintes:

pretende-se [assim] cercear as oportunidades de os contribuintes se esquivarem aos impostos, ocultando o seu património mediante a transferência dos seus activos a instituições financeiras ou mediante o investimento em produtos financeiros que escapem ao controlo das autoridades fiscais do seu Estado de residência.

3.2. DAC3

Nos últimos anos têm-se vindo a intensificar a dificuldade de implementação de políticas em todo o mundo, em resultado do aumento da concorrência fiscal prejudicial, do planeamento fiscal agressivo, evasão fiscal transfronteiriça e da erosão da base tributável, tornando-se eminente a necessidade de combater estes fenómenos. Face a estes acontecimentos foram efetuados diversos debates sobre acordos fiscais transfronteiriços e sobre a matéria dos preços de transferência.

No contexto desta situação verificou-se a necessidade emergente de prosperar no combate contra a evasão fiscal e planeamento fiscal agressivo, tornando assim imprescindível por razões de segurança a Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011, ser alterada por intermédio da inclusão de uma definição de decisão fiscal prévia transfronteiriça e de acordos de preços de transferência, dando origem à Diretiva 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015.

A troca espontânea de informações prevista na Diretiva 2011/16/UE em matéria de informações sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos de preços de transferência, demonstra uma quebra de competência neste âmbito, que resultam de situações como o poder arbitrário que um determinado EM emitente possui, por ter a capacidade de decidir quais são os outros, que deverão ser informados das respetivas informações em causa. Porém para que não haja uma violação do princípio da igualdade, pressupõe-se que todas as informações trocadas têm de chegar a todos os EM de igual forma.

O objetivo principal do presente normativo europeu consiste em definir instrumentos para efetivar a troca automática de informações obrigatória das decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos de prélios de preços de transferência.

A definição de acordo prévio sobre preços de transferência está prevista no nº 15 do artigo 3.º das alterações efetuadas e em conformidade com a definição de Tavares (2019, 102):

[E]ntende-se qualquer, acordo, comunicação ou outro instrumento ou ação com efeitos similares, emitida, alterada ou renovada por um Estado-Membro, que 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, que 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. Tal como a decisão, o acordo fiscal prévio terá também de ser emitido, alterado ou renovado em relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, suscetível de ser invocado por essa pessoa ou esse grupo de pessoas, independentemente de ser ou não efetivamente utilizado.

O prazo limite para a sua transposição era 31 de dezembro de 2016 e todos os países da UE cumpriram com esta obrigatoriedade. Importa referir que os EM adotaram o instrumento BEPS e conseqüentemente passaram também a realizar trocas de informações com outras jurisdições que também aderiram, sobre decisões fiscais e acordos sobre preços de transferência.

A modalidade selecionada consiste na troca automática de informações e veio englobar um amplo leque de casos como é referido no sexto ponto do preâmbulo da diretiva, relativo a determinadas decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos de preços de transferência, tais como: acordos prévios unilaterais, bilaterais ou multilaterais referente a preços de transferência e/ou decisões prévias; decisões ou acordos que dizem respeito à existência ou não de um estabelecimento estável; deliberações que impliquem um impacto potencial na base tributável de um estabelecimento estável; e situações que determinem o estatuto fiscal de uma entidade híbrida num EM, que esteja diretamente relacionado com um residente de outra jurisdição, bem como acontecimentos que estabelecem alterações da base de cálculo num EM referente à depreciação de um ativo que seja obtido numa outra entidade do mesmo grupo, mas que esteja numa jurisdição distinta.

Todas as informações trocadas não podem ser divulgadas contrariamente à ordem pública e que ponha em causa segredos comerciais, industriais ou profissionais.

Quanto à troca automática obrigatória de decisões finais prévias transfronteiriças e de acordos de preços de transferência, é necessário que sejam definidos períodos contínuos para a comunicação deste tipo de informações e que deverão ser comunicados sempre que exista uma emissão, alteração ou revogação. A existência de um retorno de informação de um país que preste informação, a outro país que já o fez, origina assim um sistema mais eficaz.

No que toca a países terceiros é necessário um especial cuidado por motivos de ordem jurídica, pelo que em situações circunscritas deve ser excluído a troca de informações em causa na presente diretiva. Para isso, é fundamental uma análise aos acordos celebrados com os referentes países, de forma a verificar a existência de uma cláusula que limita e não autoriza a comunicação deste tipo de informação.

Não obstante todos os esforços realizados pela UE continuam a existir lacunas e desafios gerados pelo crescimento da fraude e evasão fiscais, transformando-se assim num dos principais tormentos não só a nível europeu, mas também a nível mundial, para que se obtenha ferramentas eficazes para combater as problemáticas existentes.

Em opinião, regra geral estas problemáticas ocorrem em maior abundância nas atividades que são exercidas em diversos países, nomeadamente em grupos multinacionais, que encontram mecanismos de contornar as diversas legislações disparees que se encontram em jogo, no meio das operações realizadas entre as diferentes jurisdições, tornando-se cada vez mais difícil de “apanhar” estas operações. Estas situações ocorrem essencialmente pelo elevado conhecimento das pessoas que gerem estes tipos de negócios e com a cobiça de pagar o menos imposto possível, como também onde são localizados estes negócios, que em regra são desenvolvidos em países de baixa tributação ou tributação nula e por consequência os restantes países perdem receitas abundantes, das quais eram suas por direito.

3.3. DAC4

«... [U]m novo rumo foi traçado pela UE na luta contra o planeamento agressivo (...) relativa à estrutura, política de preços de transferência e transações internas dentro e fora da UE de grupo de empresas multinacionais.»

Tavares (2019, 105)

No âmbito dos trabalhos realizados pela UE com o propósito de combater o planeamento fiscalmente agressivo foi necessário reforçar as medidas implementadas. Consequentemente foi aprovada a Diretiva 2016/881 do Conselho de 25 de maio de 2016 que veio alterar a Diretiva 2011/16/UE. A sua finalidade traduz-se em efetivar uma troca de informações de forma automática e obrigatória de declarações por país das entidades multinacionais entre autoridades fiscais.

Uma das medidas está relacionada a um Código de Conduta, onde veio estabelecer a forma em que os grupos de empresas multinacionais na União possam fornecer informações às autoridades fiscais referentes às atividades económicas a nível global.

As empresas dos grupos multinacionais estão obrigadas a comunicar com uma periodicidade anual, um conjunto de informações relevantes, diretamente relacionados com cada jurisdição nomeadamente: o valor dos rendimentos obtidos, o lucro antes de imposto sobre o rendimento, o imposto sobre o rendimento pago e devido, o capital social, o número de empregados existentes, os ativos fixos tangíveis detidos em cada país e a entidade e a atividade de cada empresa do grupo em cada jurisdição fiscal.

A declaração relativa à informação financeira e fiscal apenas incide sobre os grupos de empresas multinacionais, que obtenham rendimentos consolidados do grupo referentes ao ano anterior, correspondentes ou superiores a 750.000.000,00 euros.

A troca automática obrigatória de declarações a serem prestadas entre os EM, carecerá da necessidade de definição de um leque de informações como base, onde deverá ser alcançável a todos os EM, tendo como referência as declarações de cada país, da qual faz parte uma ou mais empresas multinacionais que estejam sujeitas a imposto, através de um Estabelecimento Estável (EE) ou residentes para efeitos fiscais.

Progressivamente existe cada vez mais, empresas multinacionais que realizam um planeamento fiscal agressivo. A título exemplificativo: a distribuição de lucros, em que são criadas entidades filiais apenas com o único objetivo de obter uma vantagem fiscal, muitas vezes esta ilícita e ao se encontrarem localizadas em estados com jurisdições mais favoráveis, a tributação é muito reduzida ou até nula.

De igual modo são também verificadas situações de deslocalização de domicílios fiscais, a criação de empresas *offshores* ilegais com o único propósito de omitir a identidade dos beneficiários efetivos com a finalidade de branqueamento de um produto de atividade criminosa ou sem substância económica onde não existe sequer empregados ou bens materiais, que são caracterizados como expedientes puramente artificiais.

Segundo jurisprudência do TJUE, nomeadamente no caso *Cadburys*, para se determinar a existência de “expedientes puramente artificiais” os factos a apurar são: saber se existe uma intenção subjetiva por parte do contribuinte em obter uma vantagem fiscal, ao se estabelecer noutra EM, se existe um estabelecimento que realize atividades económicas e se esse estabelecimento têm uma substância física, tanto a nível de instalações, como a nível de pessoal e de equipamento.

Um exemplo bastante conhecido de uma polémica de fraude financeira consiste no escândalo da Parmalat que de acordo com Almeida (2017, 373) «... decorreu durante um período de 10 anos e incluiu a sobrevalorização de ativos, em empresas *offshore* (...) para ofuscar as responsabilidades da empresa mãe.»

O plano de ação BEPS assumiu um carácter prioritário, devido ao planeamento fiscal utilizado pelas empresas multinacionais, sendo que este plano tem como objetivo combater transferências de lucros entre empresas multinacionais, para estados de menor tributação, que não o da fonte efetiva dos rendimentos e assim se verificar a erosão da base tributável, decorrente dessa mesma transferência. Esta minimização da carga fiscal ou erosão da base tributária esta correlatada com a redução de receita de impostos nos estados.

Resultante deste trabalho a ação 13 está diretamente relacionada com o reexaminar da documentação de preços de transferência e originou um conjunto de normas sobre a declaração de informação do grupo de empresas multinacionais, que vão desde o ficheiro principal, o ficheiro local e a declaração por país. Os EM devem tomar como referência esta ação do projeto da OCDE/G20 como uma forma de elucidação e de interpretação a fim de cumprirem com a presente diretiva, no domínio da prestação das declarações em causa.

Em Portugal as normas fruto da ação 13 do BEPS foram implementadas pela Lei nº 7-A/2016 de 30 de março que modificou o artigo 121.ºA do CIRC, que a posteriori foi alterada pela transposição da diretiva pela Lei nº 98/2017.

Não obstante nas situações em que uma entidade não consiga adquirir a totalidade das informações indispensáveis ao cumprimento da presente obrigação, os EM deverão analisar a existência ou não de riscos em matéria de preços de transferência, ou outros perigos no que concerne à erosão da base tributável e transferência de lucros entre as multinacionais.

Cada EM deverá tomar assim as medidas prescindíveis e necessárias para impor à empresa mãe final de um grupo de entidades nacionais, que seja residente para efeitos fiscais num determinado país ou outra entidade declarante que deverá entregar uma declaração onde incorpore todas as informações necessárias acima referidas, por país no que diz respeito ao seu exercício final de relato e no prazo de doze meses a contar do último dia do exercício fiscal do relato do grupo.

3.4. DAC6

A Diretiva 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018, veio complementar a anteriormente referida – 2011/16/UE, da qual consiste na introdução de um instrumento de comunicação, traduzindo-se num mecanismo transfronteiriço⁹ de planeamento fiscal, quando abrange mais de que um EM ou um EM com um país terceiro, de acordo com as afirmações de Rui Marques e Sara Pinto (2018, 130):

A comunicação dos mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriço potencialmente agressivos pode contribuir eficazmente para os esforços no sentido de criar um ambiente de tributação equitativa no mercado interno, pelo que constitui a obrigação de informar as autoridades fiscais sobre certos mecanismos transfronteiriços suscetíveis de serem utilizados para fins de planeamento fiscal agressivo para os intermediários.

A obrigação dos intervenientes tais como instituições financeiras, contabilistas, auditores, consultores e advogados na comunicação de mecanismos «potencialmente agressivos» é um caminho acertado para se atingir os objetivos.

⁹ De acordo com o n.º b) do artigo 1.º da diretiva 2018/822, para ser caracterizado como um «mecanismo transfronteiriço» é imperioso existir uma circunstância das seguintes referidas, quando se referente a este tipo de mecanismo: a) os participantes, não se encontram residentes na mesma jurisdição para efeitos fiscais; b) o(s) participante(s) são residentes para efeitos fiscais em mais do que uma jurisdição; c) o(s) participante(s) realizam uma atividade em outra jurisdição mediante um estabelecimento estável e que este último institui uma parte ou a maioria da atividade desse estabelecimento estável; o(s) participante(s) exercem uma atividade noutra jurisdição, contudo não possuem um estabelecimento estável nem são residentes para efeitos fiscais e) o presente mecanismo possui um impacto no que respeita à troca automática de informações e/ou na identificação do beneficiário efetivo.

Os intervenientes aqui explícitos são aqueles «que estão habitualmente envolvidos na conceção, comercialização, organização ou administração da aplicação de uma operação transfronteiriça [...] bem como àqueles que prestam assistência ou aconselhamento», consoante o ponto 8 do respetivo preâmbulo.

De acordo com o ponto 10 do preâmbulo «as informações que sejam recolhidas para além do que é comunicado em conformidade com a presente diretiva não deverão ser transmitidas automaticamente às autoridades competentes dos outros Estados-Membros».

Em conformidade com o disposto do n.º 1 do artigo 8.º-AB os EM deverão comunicar informações referentes a mecanismos transfronteiriços no prazo de 30 dias a contar:

- “a) Do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar é disponibilizado para ser aplicado; ou
- b) Do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar está pronto para ser aplicado; ou
- c) Do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo transfronteiriço a comunicar, consoante o que acontecer primeiro.”

A troca automática de informações tem lugar no prazo de um mês a contar da data de fim do trimestre em que as informações foram apresentadas. As primeiras informações são comunicadas até 31 de outubro de 2020, segundo a alínea 18 do respetivo artigo.

A presente diretiva foi transposta para o ordenado jurídico português através da Lei n.º 26/2020 de 21 de julho, que determina consoante a alínea a) do artigo 1.º «...a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para as finalidades nela previstas, de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal».

A presente diretiva não estabelece uma definição para o conceito de mecanismo de planeamento fiscal potencialmente agressivo, porém apresenta um conjunto de características-chave que retratam operações com indícios de práticas de evasão fiscal.

No anexo IV da presente diretiva encontram-se diversos tipos de categorias, para dar resposta aos mecanismos criados para circundar as obrigações de comunicação que englobam trocas automáticas de informação, a fim de diminuir os custos e encargos para as administrações fiscais.

V. Jurisprudência sobre a aplicabilidade da Diretiva 2011/16/UE

A jurisprudência analisada sobre a aplicabilidade da Diretiva 2011/16/UE é emanada pelo TJUE.

Foram analisados casos que refletem os limites à aplicabilidade desde instrumento de normativo europeu, com o intuito de compreender quais os limites impostos no âmbito da troca de informações.

Uma vez que, por um lado é reconhecido como objetivo de interesse geral pela União o combate à fraude e evasão fiscais internacionais e por outro, o respeito pelos direitos dos contribuintes em conformidade com o advogado-geral Melchior Wathelet: (Acórdão de 16 de maio de 2017, Berlioz Investment Fund, C682/15, ECLI:EU:C2017:2 n° 4):

os instrumentos jurídicos que melhor permitem combater a fraude fiscal – como a diretiva 2011/16 – são cada vez mais utilizados pelos Estados Membros. Inelutavelmente, o recurso acrescido a esses meios suscita a questão do equilíbrio entre, por um lado, a eficácia administrativa e, por outro, o respeito dos direitos do cidadão, nomeadamente o direito à ação.

1. Acórdão do tribunal de Justiça de 6 de outubro de 2020: processos apensos C-245/19 e C-246/19

Assunto: Existência de um meio processual que concede aos interessados em causa, a possibilidade de existir uma fiscalização aos direitos reconhecidos pela União que lhes é garantido e ao requisito de informações “previsivelmente relevantes” no âmbito da aplicação dos artigos 1.º e 5.º da Diretiva 2011/16/UE no seguimento de um pedido de troca de informações.

Processo C245/19:

Requerente: Estado luxemburguês

Requerida: Entidade designada empresa “B”

Processo C246/19:

Requerente: Estado luxemburguês

Requerida: Entidade designada empresa “B”; “C”; “D” e individual “F.C”

Matéria de Facto:

Os processos apensos são relativos a um pedido de troca de informações emanado pela administração tributária (AT) espanhola à luxemburguesa, com o propósito de obter informações a respeito do contribuinte singular designado por “F.C” residente em Espanha, de forma a determinar a sua situação tributária na esfera da legislação espanhola.

Processo C245/19:

1 – A AT espanhola a 18 de outubro de 2016 proferiu à AT luxemburguesa, o primeiro pedido de troca de informações em relação ao contribuinte F.C.

2 – Dirigiu à sociedade B a 16 de junho de 2017 uma ordem de prestação de informações por parte do diretor da Administração dos Impostos Diretos, à cerca do singular F.C. um conjunto de informações abaixo expostas, entre o intervalo de 1 de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2014:

2.1 – Os contratos efetivados entre a sociedade B e as sociedades E e F no que concerne aos direitos de F.C, bem como outro contrato que tenha efeitos à priori e à posteriori do intervalo datado no parágrafo anterior e que tenha efeitos sobre o singular F.C;

2.2 – As faturas que provieram dos contratos, tanto emitidas como recebidas e informações sobre o tipo de cobrança e pagamento; e

2.3 – Informações a respeito das contas bancárias bem como instituições financeiras, em que foram depositados os ativos monetários divulgados no balanço.

3 – A decisão datada de 16 de junho de 2017 referia que em conformidade com a legislação luxemburguesa no âmbito do pedido de troca de informações, consoante **artigo 6.º nº 1 da Lei de 25 de novembro de 2014** «Não é admissível recurso do pedido de troca de informações nem da decisão que as ordena...».

4 – A 17 de julho de 2017 a sociedade B entropôs um recurso com o propósito de modificar a anterior decisão do pedido de informações, bem como a sua anulação.

Processo C246/19:

5 – A AT espanhola emanou um novo pedido de troca de informações alusivo ao contribuinte F.C a 16 de março de 2017;

6 – Face ao segundo pedido de informações foi solicitado ao banco A, um conjunto de informações sobre documentos datados entre 1 de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2014, infra expressos relativos à conta bancária em causa:

6.1 – Quais os titulares e quem está autorizado a movimentar;

6.2 – Identificação dos sujeitos que procederam à abertura da conta bem como os beneficiários efetivos; e

6.3 – Os extratos bancários.

7 - Informações sobre a existência de uma nova conta criada posteriormente à data de 31 de dezembro de 2014 na instituição bancária, e se a origem dos fundos depositados na mesma, provinham de outra conta bancária aberta nesse banco;

8 – O detalhe da totalidade dos ativos financeiros do singular F.C na sociedade B, bem como na sociedade D ou em outra sociedade que seja controlada pelo singular em causa; e

9 – O detalhe dos ativos financeiros em que F.C é designado como beneficiário efetivo durante o marco temporal solicitado.

10 – A decisão datada de 16 de março de 2017 referia o citado anteriormente no ponto três.

11 – As sociedades B, C e D submeteram um recurso a 17 de julho de 2017 com o intuito de modificar a decisão assim como a sua alteração.

12 – Em ambas as conjunturas o tribunal administrativo declarou-se competente para os recursos proferidos e no tocante à anulação da decisão do pedido de informações, anulo-a parcialmente.

Fundamentos do tribunal administrativo:

1 – O **n.º 1 do artigo 6.º da Lei de 25 de novembro de 2014** não cumpria com o proferido pelo primeiro parágrafo do **artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (Carta)**:

«Toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma acção perante um tribunal nos termos previstos no presente artigo.» uma vez que, rejeitava a possibilidade de um contribuinte poder interpor um recurso judicial contra uma decisão que impunha a obrigatoriedade de dar informações à AT.

2 – Algumas informações solicitadas não cumpriam com o requisito previsto no artigo 1.º n.º 1 da Diretiva 2011/16/UE da relevância previsível.

Fundamentos do Estado Luxemburguês:

O estado luxemburguês a 24 de julho de 2018 interpôs recurso da sentença e fundamentou:

1 – O n.º 1 do artigo 6.º da Lei de 25 de novembro de 2014 não impede alguém de impugnar uma decisão no âmbito de um recurso judicial quando está em causa o não fornecimento de informações à AT e por consequência lhe tenha sido imposta uma sanção.

Essa pessoa pode assim recorrer judicialmente a título subordinado de acordo com o **nº 2 do mesmo artigo** que rediz: «O detentor das informações pode interpor recurso das decisões mencionadas no artigo 5.º [coima fiscal até 250.000 euros] para o tribunal administratif [Tribunal Administrativo]. [...] O recurso tem efeito suspensivo.»

2 – As informações solicitadas no âmbito do pedido de troca de informações cumprem com o critério de relevância previsível.

Face ao acima exposto o Supremo Tribunal Administrativo tomou a decisão de suspender a instância e submeter ao TJ duas questões prejudiciais.

Questões prejudiciais:

1 - A interpretação dos artigos 7.º, 8.º 47.º e n.º1 do 52.º da Carta é contrária a uma legislação definida por um EM, que afasta a possibilidade de um destinatário ao qual foi requerido informações e ao contribuinte visado e a terceiros em causa, no âmbito de um processo de troca de informações a pedido com o intuito de dar cumprimento à Diretiva 2011/16, de interpor um recurso judicial?

2 – Em caso afirmativo à primeira questão, as informações solicitadas cumprem com o requisito de relevância previsível?

Matéria de Facto:

1. Quanto à primeira questão prejudicial:

Primeiramente importa referir que, apenas se aplica as disposições da Carta quando existe a aplicabilidade do direito da União por parte dos destinatários (n.º1 do artigo 51.º da Carta). Para tal, é necessário que um EM imponha uma legislação que determine quais as modalidades do procedimento de troca de informações a pedido, de forma a efetivar a Diretiva 2011/16 (acórdão de 16 de maio de 2017, *Berlioz Investment Fund*. C682/15, EU:C:2017:373, n.ºs 34 a 37).

Os artigos 7.º e 8.º da Carta consagram que «Todas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações». Já o n.º1 do segundo artigo refere: «Todas as pessoas têm direito à proteção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito.»

O primeiro parágrafo do artigo 47.º da Carta, conforme já fora referido nos fundamentos do tribunal administrativo expressa que todas as pessoas, a quem tenham sido violados os seus direitos e liberdades garantidos pela União têm «[...] direito a uma ação perante um tribunal [...]»

Já o n.º 1 do artigo 52.º da Carta é muito importante, pois profetiza a possibilidade de existirem restrições ao exercício dos direitos e liberdades garantidos, se:

- As restrições estejam previstas na lei;
- Respeitem os direitos e liberdades em causa; e
- Correspondem a objetivos de interesse geral ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros (porem é necessário o cumprimento do princípio da proporcionalidade).

Os três princípios fundamentais referidos nos casos em apreço destinam-se a ser aplicados complementarmente, daí a importância da primeira questão do órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto ao direito à ação garantido pelo artigo 47.º da Carta

O direito fundamental previsto no presente artigo, não é passível de ser violado pelo que não existe a necessidade de invocar outros artigos para a sua efetivação de acordo com jurisprudência do TJ (Acórdãos de 17 de abril de 2018, Egenberger, C414/16, EU:C:2018:257, nº 78, e de 29 de julho de 2019, Torubarov, C556/17, EU:C:2019:626, nº 56).

Para isso é necessário que a pessoa que o evoque, disponha dos direitos e liberdades garantidos pela União.

Quanto ao direito à ação da pessoa que detém informações

Como resulta da jurisprudência do TJ a proteção das pessoas singulares e coletivas contra intervenções arbitrárias ou exageradas do poder público no âmbito da esfera privada, é caracterizado como um princípio geral do direito da União (Acórdãos de 21 de setembro de 1989, Hoechst/Comissão, 46/87 e 227/88, EU:C:1989:337, nº 19, e de 13 de setembro de 2018, UBS Europe e o., C358/16, EU:C:2018:715, nº 56). Verifica-se assim, a possibilidade de uma pessoa coletiva invocar contra um ato danoso em conformidade com o artigo 47.º da Carta, no âmbito de uma ordem de fornecimento de informações ou no contexto da aplicabilidade de uma sanção pelo não cumprimento da respetiva ordem (de acordo com o Acórdão de 16 de maio de 2017, Berlioz Investment Fund, C682/15, EU:C:2017:373, nºs 51 e 52).

Importa da mesma forma saber se uma legislação nacional tem a possibilidade de limitar o exercício do direito à ação do tribunal.

O n.º 1 do artigo 52.º da Carta possibilita a existência de restrições, porém é imperativo o cumprimento de três requisitos obrigatórios conforme expresso anteriormente.

As restrições poderão também ser impostas pelo legislador ou pela inexistência das mesmas sobre o respetivo facto (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Star Storage e o., C349/14 e C488, EU:C:2016:688, nºs 46 e 49).

Neste contexto o artigo 25.º da Diretiva 2011/16/UE prevê que as trocas de informações estão sujeitas às diligências da Diretiva 95/46/CE. Esta diretiva foi revogada e substituída pelo Regulamento 2016/679.

O artigo 79.º do regulamento rediz que: «...todos os titulares de dados têm direito à ação judicial se considerarem ter havido violação dos direitos que lhes assistem nos termos do presente regulamento, na sequência do tratamento dos seus dados pessoais efetuado em violação do referido regulamento.»

Face ao exposto e em conjugação com os artigos 79.º do Regulamento, 47.º e n.º1 do 52.º da Carta se uma legislação nacional como a presente suprimir a possibilidade no âmbito do processo de troca de informações de um contribuinte que detém as mesmas de poder aceder a um tribunal, há uma inconformidade com o direito da União.

Por fim, conclui-se que os contribuintes em causa têm o direito a interpor um recurso judicial no âmbito de um processo de troca de informações.

Quanto ao direito à ação do contribuinte visado pelo processo de troca de informações

O contribuinte visado é caracterizado por ser uma pessoa singular, residente no EM que solicitou o pedido de troca de informações e é titular do «[...] direito ao respeito pela sua vida privada e familiar [...]» (artigo 7.º da Carta), bem como do “[...] direito à proteção dos dados de caráter pessoal [...]» consagrado no artigo 8.º da Carta.

A prestação de informações como as que estão em causa, no âmbito de um processo de troca de informações sobre uma pessoa singular, são assim suscetíveis de violar os direitos previstos no parágrafo anterior.

Contudo importa compreender, se existe a possibilidade de haver alguma restrição ao direito de interpor um recurso judicial contra a respetiva decisão nos termos do n.º1 do artigo 52.º da Carta.

A Diretiva 2011/16/UE consagra a existência de limitações proporcionais de forma a proteger as pessoas singulares no que concerne ao tratamento dos dados pessoais. O seu objetivo principal é combater a fraude e evasões fiscais internacionais, fortalecendo a cooperação entre as diversas autoridades nacionais. Para a efetivação deste objetivo, são realizadas trocas de informação a pedido solicitadas pelas autoridades nacionais, sendo necessário o cumprimento dos prazos previstos no artigo 7.º da diretiva.

Em epílogo, a existência de restrições a este objetivo constitui um interesse geral reconhecido pela União.

Não obstante, o contribuinte em causa não está sujeito a qualquer obrigação fiscal nem ao risco de lhe ser imposto uma sanção e têm a possibilidade de contestar a decisão a título subordinado, no âmbito de um recurso interposto de uma decisão posterior de retificação ou de liquidação adicional de imposto.

Face aos argumentos expressos, o artigo 47.º em conjugação com os artigos 7.º, 8.º e n.º 1 do 52.º não se opõem a uma legislação nacional, de excluir o contribuinte visado do direito a uma ação perante um tribunal.

Quanto ao direito à ação dos terceiros interessados

Os terceiros são pessoas coletivas suscetíveis de possuírem relações jurídicas, bancárias, financeiras, bem como económicas com o contribuinte visado.

Como decorre da jurisprudência do TJUE, a proteção das pessoas singulares e coletivas contra intervenções desproporcionadas do poder público na sua esfera privada constitui um princípio do direito da União. Deste modo, deve ser reconhecido a estes terceiros o direito à ação face a uma decisão de prestação de informações, suscetível de violar o respetivo direito.

Na mesma situação em que está o contribuinte visado, estão também os terceiros interessados, uma vez que não estão sujeitos a nenhuma obrigação fiscal nem à possibilidade de lhes serem imposta uma coima.

Como já analisado a legislação nacional luxemburguesa ao impor restrições, está a prosseguir um interesse geral reconhecido pela União, e é considerada como proporcional sendo que por um lado existem prazos a serem respeitados para garantir a eficácia e eficiência do processo, e por outro lado existe a possibilidade dos interessados diligenciarem uma ação judicial, com o intuito de verificar a violação dos direitos e o respetivo dano.

Em remate final conclui-se que, o artigo 47.º da Carta conjugado com os artigos 7.º, 8.º e n.º 1 do artigo 52.º da Carta não se opõem a que uma legislação exclua que a respetiva decisão possa ser objeto de recurso judicial pelos interessados no que respeita as informações em causa.

2. Quanto à segunda questão prejudicial:

A segunda questão prejudicial apenas se aplica ao processo C245/19, uma vez que, era imperativo a resposta afirmativa à primeira questão para ser submetida.

A importância da segunda questão prejudicial passa por analisar, se as informações solicitadas no âmbito do processo do pedido de troca de informações cumprem com o requisito de relevância previsível.

Os EM carecem do dever de cooperação entre si, no contexto de troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e a efetivação da sua legislação interna em matéria fiscal, conforme previsto no n.º 1 do artigo 1.º da Diretiva 2011/16/UE.

Em segundo lugar, o artigo 5.º da diretiva prevê a possibilidade de um pedido de troca de informações emanado pela autoridade que solicita informações autoridade requerente, à autoridade a quem fora dirigido o pedido, designada autoridade requerida.

O critério de relevância previsível deve ser interpretado no sentido em que existe um princípio geral reconhecido pela União, no que respeita à proteção de pessoas singulares, bem como coletivas de intervenções desproporcionadas do poder público, no âmbito da sua esfera particular.

As informações solicitadas devem ser relevantes para os fins da sua investigação, tendo em conta a identidade do contribuinte visado e as necessidades do inquérito, não podendo ser desproporcionais nem instituir encargos opulentos à autoridade requerida.

Se existir um pedido de informações, com base numa pesquisa de informação aleatória será considerado uma intervenção desproporcionada, não fazendo cumprir com o critério de relevância previsível.

No processo C245/19 a decisão do pedido de troca de informações cumpre efetivamente com o critério da relevância previsível, uma vez que indica: i) a identidade da pessoa que possui as informações; ii) a do contribuinte visado; iii) o período abrangido; e iv) diz respeito a contratos, faturação e respetivos pagamentos, que apesar de não estarem precisos estão delimitados pelo período definido, foram celebrados e/ou efetuados pelo detentor das informações e estão relacionados com o contribuinte em casa.

2. Acórdão do tribunal de Justiça de 16 de maio de 2017: C-682/15 – O caso Berlioz

Assunto: Pedido de decisão prejudicial por objeto à interpretação do n.º 1 do artigo 1.º e 5.º da Diretiva 2011/16/UE de 15 de fevereiro de 2011, com a finalidade de averiguar o conceito de relevância previsível e a aplicabilidade do direito da União, nos termos do artigo 47.º da Carta.

Requerente: Berlioz Investment Fund S.A., designada por “Berlioz”.

Requerida: Directeur de l’administration des contributions directes, designado “Diretor”.

Matéria de Facto:

1 – Berlioz é caracterizada por ser uma sociedade anónima no qual a sua residência fiscal é situada no Luxemburgo;

2 – Obteve dividendos em regime de isenção de retenção na fonte provenientes da sua filial designada “Cofima”. A sua residência fiscal é estabelecida em França;

3 - A AT francesa possuía dúvidas sobre a isenção de retenção na fonte da qual Cofima tinha beneficiado e se a presente operação cumpria com o direito francês.

A 3 de dezembro de 2014 realizou um pedido de informações à AT luxemburguesa no âmbito da Diretiva 2011/16/UE;

4 – A 16 de março de 2015 foi emitida uma ordem de pedido de informações a Berlioz, que solicitava as seguintes informações:

4.1 – Se a sede da sociedade Berlioz é efetivamente no Luxemburgo;

4.2 - Quais as características da sociedade: descrição da sede, dos seus escritórios, tipo de equipamentos, cópia do contrato de arrendamento e comprovativos dos locais e morada;

4.3 – Lista completa dos colaboradores que discrimina a sua função;

4.4 – Se recruta mão de obra no Luxemburgo;

4.5 – Contratos celebrados entre a Berlioz e a Cofima e respetivas cópias;

4.6 – Se possui outro tipo de participações em outras sociedades e como foram financiadas;

4.7 – Nomes e moradas dos seus sócios, qual o valor no capital social detido por cada sócio e a respetiva percentagem;

4.8 – Quais os títulos da Cofima no ativo da Berlioz datado à priori de 7 de março de 2012; e

4.9 – Histórico dos montantes de entrada dos títulos da Cofima no momento da entrada de 5 de dezembro de 2002 e 31 de dezembro de 2003, bem como da aquisição de 2 de outubro de 2007.

5 - A 21 de abril de 2015 Berlioz respondeu ao pedido de informações com a exceção: dos nomes e moradas dos seus sócios, do montante do capital detido por cada sócio e da respetiva percentagem.

6 – Berlioz defendia que este conjunto de informações não são previsivelmente relevantes no âmbito da diretiva e não são relevantes para apreciar a sujeição de retenção na fonte, a operação de distribuição de dividendos efetuada.

7 – Foi aplicada uma coima no montante de 250.000,00 euros a Berlioz, em conformidade com o **n.º1 do artigo 5.º da Lei de 25 de novembro de 2014** «Quando as informações solicitadas não sejam transmitidas no prazo de um mês a contar da notificação da decisão de injunção para prestação das informações solicitadas, é aplicável ao detentor das informações uma coima fiscal até 250 000 euros. O montante da coima é fixado pelo diretor da Administração Tributária competente ou pelo seu representante.»

8 - Inconformada com a decisão acima proferida interpôs recurso no Tribunal Administrativo do Luxemburgo (designado “Tribunal Administrativo”), com o objetivo de verificação da decisão de injunção. Resultou da sentença uma diminuição da coima para 150.000,00 euros;

9 - Berlioz interpôs recurso ao Supremo Tribunal Administrativo por petição a 31 de agosto de 2015.

Fundamentos de Berlioz:

1 - Existe uma violação do seu direito a um recurso jurisdicional conforme previsto no n.º 1 do artigo 6.º nº1 da Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e Liberdades Fundamentais (CEDH), pelo o n.º1 do artigo 6.º da Lei 25 de novembro de 2014.

Deste modo o Supremo Tribunal Administrativo deliberou a necessidade de análise do artigo 47.º da Carta, decidindo suspender a instância e de questionar o TJ em âmbito prejudicial.

Para uma melhor interpretação das questões submetidas ao TJ, as questões serão analisadas de forma separada em que inclui a matéria de direito e a respetiva conclusão.

Primeira questão prejudicial

Um EM aplica o direito da União quando ocorre uma situação como a presente e por consequência a Carta torna-se aplicável, nos termos do n.º 1 artigo 51.º, quando se prevê uma sanção financeira na legislação interna do país, no caso de uma recusa de prestação de informações para um administrado, no domínio de uma troca de informações entre autoridades fiscais da UE, com o fundamento de uma diretiva?

Matéria de Direito

O nº1 do artigo 51.º da Carta refere que: «As disposições da presente Carta têm por destinatários as instituições, órgãos e organismos da União, na observância do princípio da subsidiariedade, bem como os Estados-Membros, apenas quando apliquem o direito da União. Assim sendo, devem respeitar os direitos, observar os princípios e promover a sua aplicação, de acordo com as respectivas competências e observando os limites das competências conferidas à União pelos Tratados.»

A questão aqui importante de aferir é se a medida nacional luxemburguesa sancionatória se encontra no âmbito do direito da União.

Deste modo nos termos do artigo 22.º da presente diretiva, declara que os EM devem colocar em prática as medidas imprescindíveis para a correta aplicabilidade da cooperação administrativa.

Apesar da diretiva não ser objetiva no que respeita a que medidas devem ser aplicadas pelos EM, claramente que uma medida de caráter sancionatório se encontra no âmbito do artigo referido no parágrafo anterior. E em concordância com as conclusões do advogado-geral Melchior Wathelet (ECLI:EU:C2017:2 n.º 45) «[s]eguramente, um mecanismo de aplicação de sanções é uma medida necessária para garantir a eficácia do sistema de troca de informações instaurado pela Diretiva 2011/16.»

Por outro lado, a Lei de 25 de novembro de 2014 que prevê o procedimento aplicável à troca de informações a pedido em matéria fiscal, consiste numa lei que transpõe a Diretiva 2011/16 visto que esta disposição nacional tem como objetivo garantir a respetiva aplicabilidade.

De acordo com o acórdão 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) « [...] as regras relativas aos pedidos de informações e à utilização destas faziam parte do âmbito de aplicação do direito da União».

Conclusão da primeira questão prejudicial

A Carta é aplicável no âmbito do seu n.º1 do artigo 51.º na situação em que uma legislação interna de um país aplica uma medida sancionatória a um administrado que não presta informações no âmbito das disposições da Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

Pelo que no caso em apreço se aplica o direito da União, de acordo com o artigo n.º 1 do artigo 51.º da Carta.

Segunda questão prejudicial

O administrado pode invocar o artigo 47.º da Carta se for considerado que a sanção pecuniária administrativa em análise tenha como objetivo, o obrigar a prestar informações no seio da execução pela autoridade competente do EM requerido, cuja validade das informações é questionável?

Matéria de direito

Em conformidade com a epígrafe do artigo 47.º da Carta «Direito à ação e a um tribunal imparcial», qualquer pessoa da qual os seus direitos e liberdades garantidos pela União tenham sido violados, tem o direito a um tribunal imparcial.

Neste âmbito importa frisar o artigo 19.º do Tratado da União Europeia (TUE) «Os Estados-Membros estabelecem as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União.», pelo que se considera que este direito, é uma obrigação imposta aos EM.

No que respeita à Diretiva 2011/16 no seu ponto 7 rediz: «[existe um] estabelec[imento de] de regras mais claras e mais precisas para reger a cooperação administrativa entre os Estados-Membros[...]. A existência de regras mais claras deverá normalmente abranger todas as pessoas singulares e coletivas da União [...]».

Neste caso não implica que um administrado seja impossibilitado de se defender em tribunal no âmbito da aplicação da diretiva em apreço, nos termos do artigo 47.º da Carta.

O caso em apreço está diretamente relacionado com uma medida sancionatória aplicada a Berlioz, por esta não ter fornecido a totalidade das informações solicitadas, no decurso de um pedido da autoridade requerente que tem por base a Diretiva 2011/16/UE. Esta medida de acordo com as conclusões à primeira questão prejudicial, é considerada aplicação do direito da União nos termos do n.º 1 do artigo 51.º da Carta e segundo a jurisprudência (parágrafo 51 do acórdão) «a proteção contra as intervenções arbitrárias e desproporcionadas do poder público na esfera privada de qualquer pessoa, singular ou coletiva, constitui um princípio geral de direito da União».

Conclusão da segunda questão prejudicial

Com base na análise dos artigos referidos e da jurisprudência mencionada no tópico anterior, conclui-se que um administrado pode recorrer ao artigo 47.º da Carta quando esteja em causa uma sanção pecuniária aplicada no âmbito de uma troca de informações entre as Administrações Fiscais, sob a condição de estar afeto o procedimento efetuado no âmbito da aplicação do direito da União. E que, apesar de se tratar de um particular pode o mesmo impugnar a legalidade da referida decisão.

Terceira e quinta questões prejudiciais

A terceira questão consiste em saber se o direito à ação e a um tribunal imparcial consoante o disposto do artigo 47.º da Carta, permite que um tribunal nacional não tenha restrições de competência de plena jurisdição e por consequência o poder de fiscalização de pelo menos para analisar a validade de uma decisão de injunção imposta, no decurso do processo principal analisado?

Em conformidade com as conclusões do advogado geral Melchior Wathelet (ECLI:EU:C2017:2 n.º 70) «Nesta ótica, portanto, [...] visa a possibilidade de o juiz nacional apreciar a proporcionalidade da sanção, mas também a de examinar a legalidade da decisão de injunção na qual se baseia essa sanção.»

A quinta questão compreende em saber se à luz dos artigos 1.º n.º1 e 5.º da diretiva assim como o artigo 47.º da Carta carecem de ser analisados no âmbito de que se opõem, a que o exame realizado pela autoridade requerida no âmbito de pedido de informações, seja limitado à regularidade formal do pedido e que haja uma obrigação por parte do juiz nacional no contexto de um recurso, analisar a condição de relevância previsível em sentido lato, englobando o artigo 17.º da presente Diretiva?

Matéria de direito

Para analisar as questões acima referidas, importa fazer menção aos considerandos 2, 6 e 8 da diretiva em análise que tem como objetivo «...desenvolver uma nova cooperação administrativa entre as administrações fiscais dos Estados-Membros. É necessário dispor de instrumentos que permitam instaurar a confiança entre Estados-Membros, mediante o estabelecimento de regras, obrigações e direitos idênticos para todos os Estados-Membros».

Face a este disposto a autoridade requerida das informações, no âmbito da implementação da confiança, deve confiar na autoridade requerente e acreditar que o pedido de informações que lhe é submetido carece do cumprimento com a legislação nacional da autoridade requerente e é fundamental para a investigação que se encontra em curso.

Não obstante, a entidade requerida apesar do acima referido deverá examinar se as informações solicitadas se encontram «[...] desprovidas de relevância previsível para a investigação conduzida pela autoridade requerente.» de acordo com o parágrafo 78 do presente acórdão.

O considerado n.º 9 da diretiva prevê que «Embora o artigo 20.º da presente diretiva contenha requisitos de procedimento, é necessário interpretar essas disposições de forma flexível, por forma a não comprometer a eficácia da troca de informações». Face ao exposto, o n.º 2 do artigo 20.º refere que a autoridade requerente no âmbito de pedidos de informações e de inquéritos administrativos deve realizar através de um formulário a inclusão de pelo menos dois tipos de informações:

- «a) A identidade da pessoa objecto de inspeção ou investigação; e
- b) O fim fiscal a que se destina o pedido de informações.»

Apesar da diretiva em análise não compreenda algum direito aos particulares, a aplicação de uma sanção pecuniária administrativa com a finalidade de cumprimento da diretiva da troca de informações de acordo com a Lei 25 de novembro de 2014 artigo 5.º consagra assim, direito da União. E no âmbito de uma injunção bem como de uma sanção é assim garantido o disposto do artigo 47.º da Carta, pelo que a diretiva impõe assim o acesso ao juiz, também aos particulares.

Por força desta conclusão no caso de ser necessário no âmbito da cooperação administrativa, a autoridade requerente deverá fornecer elementos de informação complementares, de forma a analisar se existe ou não por parte da autoridade requerida, a falta de relevância previsível das informações solicitadas.

No que respeita à fiscalização por um juiz na decorrência de um recurso por Berlioz, no âmbito de uma sanção que lhe foi aplicada com o a justificação de uma decisão de injunção da autoridade requerida para concluir o processo de resposta de informações solicitadas, a fiscalização que lhe cabe não é limitada apenas pela à análise da razoabilidade da sanção em análise. Assim relativamente à fiscalização jurisdicional que é assegurada pelo artigo 47.º da Carta, permite que o juiz nacional exerça a fiscalização da legalidade do pedido de informações.

No que concerne à quinta questão referente à fiscalização do juiz incluir ou não a análise aos limites para a troca de informações, irá assim ser analisada as disposições previstas no artigo 17.º da Diretiva 2011/16.

Os limites previstos no artigo 17.º são:

- Existe apenas um pedido de informações no âmbito do artigo 5.º da Diretiva, quando a autoridade requerente tenha gastado todos os meios para obter as informações necessárias;
- Não existe a obrigatoriedade de um EM requerido realizar inquéritos ou prestar informações, quando está em causa a infração da sua legislação;
- Existe possibilidade de recusa de fornecer informações quando o EM requerido não esteja em condições por justificação de razões legais; e
- Quando possa pôr em causa um segredo comercial, industrial ou profissional, um processo comercial, mas também a divulgação seja contrária à ordem pública.

Face ao exposto, existe sim a possibilidade de um juiz considerar para a determinação da legalidade dos pedidos de informação os dispostos do artigo 17.º da diretiva, quando os mesmos não fazem parte do processo de fiscalização em causa e infringem a norma de «relevância previsível».

Quanto à situação em apreço, não está em causa a não prestação de informações por parte do administrado consoante os limites do artigo 17.º da Diretiva, mas sim como justificação de as informações solicitadas pelo EM requerente não carecem de serem previsivelmente relevantes.

Conclusão terceira e quinta questões prejudiciais

Face à análise realizada no ponto anterior, conclui-se que o juiz nacional possui competência para reformar a sanção que foi aplicada a Berlioz e a competência de fiscalização da legalidade da decisão de injunção por parte da autoridade requerida.

Para findar importa referir que, quanto à condição de legalidade referente à relevância previsível das informações solicitadas, a fiscalização passa apenas por poder analisar a existência ou não de falta de relevância previsível. Se for necessário poderá analisar os limites presentes no artigo 17.º, contudo terá que cumprir com a limitação referida.

Quarta questão prejudicial

A quarta questão está diretamente relacionada com abrangência do conceito de relevância previsível presente na Diretiva 2011/16/UE consagrado no n.º1 do artigos 1.º e artigo 5.º.

Isto é, se este conceito consiste num requisito que um pedido de informações deve compreender, para que a autoridade competente do EM requerido possa dar seguimento a uma respetiva solicitação de informações e para legitimar uma decisão de injunção a um administrado?

Esta questão consagra na minha opinião ser a mais importante para se averiguar quais são os limites colocados no âmbito da aplicabilidade da Diretiva 2011/16.

Matéria de direito

Primeiramente importa analisar o n.º1 do artigo 1.º da diretiva em análise, que refere: “...os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes...” e em linha com este artigo está o n.º1 do artigo 5.º que faz menção a essas informações, que a pedido da autoridade requerente a autoridade requerida fornece todas as informações que consiga ou através de inquéritos administrativos. Ou seja, consoante o primeiro disposto da diretiva as informações solicitadas no âmbito da cooperação administrativa têm que possuir a característica de relevância, para a conclusão do processo que se encontra em análise por um EM requerido.

Em consonância com a análise dos artigos previstos no paragrafo anterior o termo previsivelmente relevante consiste assim numa qualidade que as informações solicitadas devem cumprir. Pelo que as informações solicitadas pela autoridade requerida, devem estar salvaguardadas por este critério.

Contudo importa analisar quem e como essa qualidade de previsivelmente relevante é avaliada e também se Berlioz pode alegar a falta deste requisito, das informações que lhe foram submetidas.

Em consenso com o artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, o conceito de relevância previsível reflete o disposto deste artigo, que posteriormente conduziu à adoção da Diretiva 2011/16. Pelo que os EM requerentes não podem solicitar qualquer tipo de informação que seja irrelevante para os processos fiscais em causa. De acordo com o presente acórdão: «...deve existir uma possibilidade razoável de as informações solicitadas se revelarem relevantes».

A finalidade deste conceito que provém do considerando 9 da diretiva, é de consentir à autoridade requerente a possibilidade de obter informação essencial para a investigação em causa e para estabelecer de forma correta o montante dos impostos devidos, contudo travar o excesso de informações irrelevantes e encargos excessivos à autoridade requerida.

Logo cabe à autoridade requerente que conduz a investigação e a origem do pedido de informações, analisar a informação solicitada em concordância com o conceito de previsivelmente relevante e em consonância com o n.º 1 do artigo 17 da Diretiva que refere: «[...] desde que a autoridade requerente tenha esgotado as fontes habituais de informação a que teria podido recorrer [...]».

Para tal efeito Berlioz no decurso da resposta à quarta questão, deve ser reconhecido o seu direito de apelar a inconformidade do pedido em causa decorrente do artigo 5.º da diretiva e a ilegalidade da decisão de injunção.

Conclusão da quarta questão prejudicial

No decurso da análise efetuada acima referida, conclui-se que o requisito de «relevância previsível» das informações solicitadas por um EM constitui uma condição que o pedido de informações deve cumprir, para posteriormente gerar uma obrigação do EM requerido dar seguimento a este processo.

Em conformidade com o disposto na diretiva em causa e no artigo 47.º da Carta, de acordo com o processo em causa o administrado no âmbito de um recurso interposto, devido a uma sanção que lhe foi aplicada pelo incumprimento de fornecedor todas as informações solicitadas pela autoridade requerida, o juiz nacional possui competência para reformar a sanção financeira e competência para fiscalizar a legalidade da decisão da injunção em causa. Não obstante, no que respeita à condição da legalidade, está limitada à averiguação da inexistência do conceito de relevância previsível nas informações solicitadas.

Para findar a conclusão importa referir que, quem tem obrigação de cumprir com o conceito em análise é a autoridade requerente.

Sexta questão prejudicial

A sexta questão prende-se à luz do segundo paragrafo do artigo 47.º da Carta, em saber se um juiz de um EM requerido ao efetuar a sua fiscalização jurisdicional, pode ter acesso ao pedido de informações realizado pelo EM requerido ao requerente e se essa informação pode ser demonstrada ao administrado ou não, por razões de confidencialidade com o objetivo da sua causa poder ser devidamente apreciada?

Matéria de direito

De acordo com as conclusões do advogado-geral Melchior Wathelet ((ECLI:EU:C2017:2 n.º 125) «A questão não é anódica. Toca o princípio do contraditório que é considerado um princípio fundamental na medida em que permite o exercício dos direitos de defesa e o estabelecimento da verdade jurídica».

No caso da legislação portuguesa em conformidade com o Processo Penal, o princípio do contraditório rediz que anteriormente à proferição das decisões por parte do tribunal, o mesmo deve ouvir tanto a acusação como a defesa e estas partes carecem da possibilidade se expor as suas matérias de prova.

Posto isto importa referir que o princípio do contraditório, não é considerado um direito absoluto pelo que no caso da colaboração das administrações fiscais com a finalidade do combate a fraude e evasões fiscais, o acesso ao administrado do pedido de informações pode pôr em causa a eficácia do pedido de informações solicitado pela autoridade requerente.

Na situação em apreço, o juiz do EM requerido deverá aceder ao pedido de informações transmitido pelo EM requerente e até a informações complementares para poder exercer a sua fiscalização jurisdicional e conseguir verificar que as informações comprem com a norma de relevância previsível.

Em concordância com o advogado-geral Y.Bolt no processo ZZ(C-300/11, EU:C:2012:563):

[M]esmo que nos casos em que se invoque uma ameaça à segurança nacional, a garantia de um recurso efetivo requer, pelo menos, que o órgão de recurso independente seja informado das razões que fundamentam a decisão controvertida, mesmo que não sejam do conhecimento público.

Contudo no que respeita, ao acesso do administrado à solicitação de informações, deverá ter-se em conta o artigo 16.º da Diretiva 2011/16. O disposto no seu n.º1 refere que «As informações comunicadas entre Estados-Membros sob qualquer forma ao abrigo da presente directiva estão sujeitas à obrigação do segredo oficial e beneficiam da protecção concedida a informações da mesma natureza pela legislação nacional do Estado-Membro que as recebeu. Essas informações podem ser utilizadas para a administração e execução da legislação interna [...]».

Conclusão da sexta questão prejudicial

Com base no acima referido, pode-se concluir que o juiz nacional poderá ter acesso ao pedido de informações para poder efetuar a sua fiscalização, contudo o administrado para se poder defender, não tem a necessidade do mesmo ter acesso a todo o processo, nem lhe assiste esse direito, mas sim às informações mínimas, previstas no artigo 20.º n.º 2 «a) A identidade da pessoa objeto de inspeção ou investigação; b) O fim fiscal a que se destina o pedido de informações».

Contudo caso o juiz considere que essa informação é incompleta para tomar uma decisão referente à relevância previsível das informações, o mesmo pode solicitar informação complementar e se for necessidade disso para excluir a falta de relevância previsível, o mesmo tem a obrigação de ceder os elementos complementares ao administrado, contudo sem deixar de ter em consideração a confidencialidade de alguns elementos, para que não ponha em causa a eficácia do pedido de informações no âmbito da diretiva em análise e o artigo 16.º da Diretiva 2011/16/UE.

Em suma, conclui-se que o Acórdão Berlioz confere aos contribuintes, para além de obrigações, direitos referentes ao processo de troca de informação entre os EM, a aplicação do direito da União e consequentemente a aplicação da Carta, nomeadamente os artigos 47.º e 51.º, quando lhes seja aplicada uma sanção pecuniária administrativa por inobservância do pedido de informação com o objetivo de cumprimento da diretiva, permitindo-lhes um recurso judicial efetivo, para assim impugnar a legalidade da decisão e aferir se as informações que foram solicitadas cumprem com a norma de «relevância previsível».

3. Implicações no direito e conclusões

Primeiramente, os casos apensos C-245/19 e C-245/19 vêm demonstrar a importância do direito ao respeito pela vida privada e familiar, domicílio e comunicações consagrado na Carta, independentemente de qualquer normativo emitido pela UE.

Em segundo lugar, quando os direitos e liberdades garantidos pela União sejam violados os contribuintes têm direito a uma ação perante um tribunal.

Não obstante o acima referido, importa analisar a situação em causa importando compreender se existe a possibilidade de haver uma restrição de interpor um recurso judicial.

A Diretiva 2011/16/UE consagra assim a existência de limites proporcionais de forma a proteger o tratamento dos dados pessoais e, para atingir o seu objetivo principal do combate às fraudes e evasões fiscais internacionais, são realizadas trocas de informação fiscais relevantes.

Este objetivo constitui um interesse geral reconhecido pela EU, logo, o contribuinte em causa não pode meramente invocar que os seus direitos estão a ser violados para puder “fugir” a uma obrigação fiscal. Senão, em qualquer situação seria possível alegar esta prerrogativa e fomentava-se a prática de atos que contornavam leis fiscais e consequentemente diminuição das receitas do estado.

Já a jurisprudência do caso *Berlioz* veio demonstrar a importância que os órgãos jurisdicionais têm no dever de realizar o controlo sobre a legalidade das informações fiscais solicitadas pelo EM requerido, devendo com base na análise realizada aferir se as informações pedidas não se encontram desprovidas de relevância previsível no decurso da investigação fiscal que se encontra em curso por parte do EM solicitador. É com base nesta análise que, em opinião, participar permite aferir se existe uma violação de direitos fundamentais dos contribuintes.

Além do mais, a norma da «relevância previsível» consiste num limite que deve ser cumprido para uma maior efetivação da cooperação administrativa, nomeadamente no mecanismo de troca de informações possibilitando o administrado de se poder defender no caso de existir episódios inconformes com o pedido de informações estipulado na Diretiva 2011/16/UE.

Os casos analisados complementam-se e demonstram a importância da troca de informações fiscais, como mecanismo para a boa governança em matéria fiscal.

VI. Conclusão

A título conclusivo, importa referir que o facto de a própria estrutura e modo de funcionamento dos negócios estarem em constante mutação irá sempre trazer novos desafios à tributação e aos mecanismos de combate à fraudes e evasões fiscais, nomeadamente na deslocalização dos rendimentos para países com uma estrutura fiscal mais vantajosa.

Definitivamente que uma lista onde integra as jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais é uma medida muito eficaz conforme se verificou na análise das evoluções realizadas desde 2017 a 2020, uma vez que se verificou uma diminuição das jurisdições incluídas na referida lista.

Verificou-se uma tendência decrescente, dado que em 2017 existiam 17 jurisdições não cooperantes e em 2021, apenas 12 jurisdições. Isto demonstra que os países em causa não querem fazer parte de uma lista negra aprovada pelos Estados da União, contudo não é uma medida suficiente.

Concluiu-se também que a não efetivação da transparência fiscal, consiste no maior problema por parte das jurisdições não cooperantes, principalmente a partir de 2020. O que demonstra uma necessidade corrente de criação de mecanismos para alterar esta tendência.

O mecanismo de troca de informações é sem sombra de dúvidas uma grande evolução por parte dos EM que efetiva a boa governança fiscal, permitindo compreender a situação tributária de um contribuinte localizado num país distinto, mas que mantém relações com o país solicitador de informações. Permite também efetivar uma maior assistência, ou seja, permite aos EM cooperarem entre si para a arrecadação completa dos impostos devidos a um determinado país.

Apesar dos EM seguirem regras gerais impostas pela UE, nomeadamente através de diretivas emanadas, cada um tem o seu sistema fiscal que difere bastante, permitindo aos contribuintes realizarem operações com um objetivo, o não pagamento de imposto.

Foi possível verificar também que não existe a possibilidade de solicitar qualquer informação fiscal no âmbito da Diretiva 2016/11/UE, devendo existir um equilíbrio entre, por um lado, a eficácia administrativa e, por outro, o respeito dos direitos do cidadão, nomeadamente o direito à ação. Uma vez que, o artigo 47.º da Carta expressa que todas as pessoas, a quem tenham sido violados os seus direitos e liberdades garantidos pela União têm «[...] direito a uma ação perante um tribunal [...]»

É imperativo que as informações solicitadas cumpram com o requisito da relevância previsível, devendo ser relevantes para os fins da investigação, tendo em conta a identidade do contribuinte visado e as necessidades do inquérito, não podendo ser desproporcionais nem instituir elevados encargos à autoridade requerida.

Como resulta da jurisprudência do TJ a proteção das pessoas singulares e coletivas contra intervenções arbitrárias ou exageradas do poder público no âmbito da esfera privada, é caracterizado como um princípio geral do direito da União.

Verifica-se assim, a possibilidade de uma pessoa coletiva invocar contra um ato danoso em conformidade com o artigo 47.º da Carta, no âmbito de uma ordem de fornecimento de informações ou no contexto da aplicabilidade de uma sanção pelo não cumprimento da respetiva ordem.

Para findar, conclui-se que apesar de existirem limitações na concretização destes mecanismos, a intervenção da jurisprudência emanada pelo TJUE é essencial para existir um equilíbrio entre os objetivos reconhecidos como um interesse geral da UE e a salvaguarda dos direitos fundamentais.

VII. Bibliografia

Aires, L. (2019). A cooperação administrativa e a troca de informações fiscais como instrumento de colaboração dos Estados-Membros. *O último bastião na luta contra os desvios do IVA: as medidas antifraude na nova reforma*, 23, 181- 189.

Almeida, B. J. (2017). Meios líquidos financeiros. In B. J. Almeida (2 Ed.). *Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas. Disponível em: [CIRC - Código do IRC - Índice \(portaldasfinancas.gov.pt\)](#) [Consultado a 16 de agosto de 2019]

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: Plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasões fiscais. Disponível em: [com_2012_722_en.pdf \(europa.eu\)](#) [consultado a 20 de maio de 2020]

Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet apresentadas a 10 de janeiro de 2017. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=186677&doclang=PT> [consultado a 25 de abril de 2021]

Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros), 12 de março de 2019. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/meetings/ecofin/2019/03/12/> [consultado a 10 de maio de 2020]

Diretiva 2011/16/EU. Disponível em: [EUR-Lex - 32011L0016 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) [consultado a 19 de abril de 2020]

Diretiva 2015/2376 do Conselho. Disponível em: [EUR-Lex - 32015L2376 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) [consultado a 29 de abril de 2020]

Diretiva 2016/881 do Conselho. Disponível em: [DIRETIVA \(UE\) 2016/ 881 DO CONSELHO - de 25 de maio de 2016 - que altera a Diretiva 2011/ 16/ UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade \(europa.eu\)](#) [consultado a 21 de abril de 2020]

Diretiva 2018/822 do Conselho. Disponível em: [EUR-Lex - 32018L0822 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) [consultado a 20 de abril de 2020]

- Dourado, A. P. (2018). *Governança Fiscal Global* (2ª ed.). Porto: Almedina.
- Europeia. C. (2019). Equidade fiscal: UE atualiza lista de jurisdições fiscais não cooperantes. *Comissão Europeia – Comunicado de imprensa*, 1-2
- Grupo de Alto Nível para Questões Fiscal. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/preparatory-bodies/high-level-working-party-tax-questions/> [consultado a 12 de abril de 2020]
- Grupo do Código de Conduta. Disponível em: [Grupo do Código de Conduta \(Fiscalidade das Empresas\) - Consilium \(europa.eu\)](https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/preparatory-bodies/high-level-working-party-tax-questions/) [consultado a 08 de junho de 2021]
- Lei Geral Tributária. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis [consultado a 25 de agosto de 2019]
- Lista da UE de jurisdições não cooperantes. Disponível em: [Fiscalidade: lista da UE de jurisdições não cooperantes - Consilium \(europa.eu\)](https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/preparatory-bodies/high-level-working-party-tax-questions/) [consultado a 01 de maio de 2021]
- Lista de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais – conclusões de 8 de novembro de 2016. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/pt/pdf> [consultado a 14 de abril de 2020]
- Lista de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais – conclusões de 7 de dezembro de 2017. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf> [consultado a 18 de abril de 2020]
- Marques, P. (2014). *O procedimento de inspeção tributária*. Coimbra: Coimbra Editoria. 431.
- Marques, R., & Pinto, S. F. (2018). A União Europeia e os novos desafios na integração fiscal: a troca de informações financeiras. *Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, 2, 105- 136.
- Palma, C. C. (2010) O Código da Conduta da Fiscalidade das Empresas e a Boa Governança Fiscal. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, 211-225.

Palma, C. C. (2015) Planeamento Fiscal internacional. *Lições de Fiscalidade*, 1-20.

Princípio do contraditório. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/lexionario/-/dj/123178198/view> [consultado a 16 de junho de 2020]

Processo C-682/15. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=190721&doclang=PT> [consultado a 25 de abril de 2021]

Processos C-245/19 e C-246/19. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-245/19> [consultado a 01 de junho de 2021]

Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece as regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno. Disponível em: COM_2016_0026_FIN.POR.xhtml.1_PT_ACT_part1_v2.docx (<europa.eu>) [consultado a 27 de abril de 2021]

Regime de Comunicação de Informações Financeiras. Disponível em: [Lei n.º 84-B/2014, de 31 de dezembro \(portaldasfinancas.gov.pt\)](Lei_n.º_84-B/2014_de_31_de_dezembro_(portaldasfinancas.gov.pt)) [consultado a 17 de agosto de 2019]

Tavares, P. D. (2019). A troca automática de informações no Direito Europeu. *Formação Contínua Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE – 2019*, 72-150.