

O REGIME DE COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL POTENCIALMENTE AGRESSIVOS E A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO: QUE COMPLEMENTARIDADES ?

THE MANDATORY REPORTING REGIME OF POTENTIALLY AGGRESSIVE TAX PLANNING MECHANISMS AND THE GENERAL ANTI-ABUSE CLAUSE: WHAT COMPLEMENTARITIES?

JOANA DELGADO¹

RESUMO

O artigo incide sobre o novo regime de comunicação obrigatória de mecanismos potencialmente agressivos, implementado pela sexta alteração à Diretiva de Troca de Informações na sua relação com a Cláusula Geral Anti-Abuso. Reflete-se, com base na revisão de literatura efetuada, sobre os pressupostos e âmbitos de aplicação dos dois institutos, bem como no modelo de interação possível entre os dois. Pretende-se, atendendo ao carácter recente e à diminuta reflexão prática sobre a problemática abordada, facultar um renovado contributo para futuras investigações sobre as questões colocadas e conferir suporte a contextos de aplicação a que se adequem.

Palavras-Chave: DAC 6; Mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos; Cláusula Geral Anti-Abuso.

ABSTRACT

The article focuses on the new regime of mandatory reporting of potentially aggressive mechanisms, implemented by the sixth amendment to the Information Exchange Directive in its relationship with the General Anti-Abuse Clause. Based on the literature review carried out, it reflects on the assumptions and scopes of application of the two institutes, as well as on the model of possible interaction between the two. It has as a goal to give a

¹ Jurista. A autora pode ser contactada em joanaisabeldelgado@gmail.com

renewed contribution to future investigations on the questions raised and provide support to application contexts that suit them.

Keywords: DAC 6; Potentially aggressive tax planning mechanisms; General Anti-Abuse Clause

ÍNDICE

1. SUMÁRIO.....	3
2. INTRODUÇÃO.....	4
3. A OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO DOS MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL POTENCIALMENTE AGRESSIVO	6
2.1.1. AS CARACTERÍSTICAS-CHAVE.....	7
2.1.2. O TESTE DO BENEFÍCIO PRINCIPAL.....	10
2.2. A CONVERSÃO DE RENDIMENTOS EM CAPITAL, DONATIVOS OU OUTRAS CATEGORIAS DE RENDIMENTOS TRIBUTADOS MAIS FAVORAVELMENTE, ISENTOS DE TRIBUTAÇÃO OU NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO.	14
2.3. A CONVERSÃO DE RENDIMENTOS NA JURISPRUDÊNCIA PORTUGUESA SOBRE A CGAA18	
4. A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO	20
5. A INTERAÇÃO ENTRE O REGIME DE COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA E A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO.....	22
6. CONCLUSÃO	29

1. SUMÁRIO

O presente artigo é iniciado por uma contextualização da questão tratada, para na sua secção 3., passar a apresentar o entendimento daquela que é a “obrigação de comunicação dos mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo”, enquanto prioridade política da União Europeia e um dos principais pilares da estratégia da CE, com vista ao reforço da transparência fiscal e ao combate ao crime fiscal. Dentro deste primeiro ponto, reflete-se sobre o âmbito de atuação do referido mecanismo, particularizando-se as cinco categorias de características-chave: genéricas e específicas, as designadas “Hallmarks”, na terminologia inglesa, que se encontram plasmadas no Anexo IV da Diretiva. Ainda na referida divisão, se enfatiza a relevância da imposição de um limite, no sentido de se evitar o excesso de comunicações e de custos de cumprimento, contextualizando-se, desta forma, o chamado “teste do benefício principal” e suas particularidades em países como o Reino Unido, Irlanda e França (subsecções 3.1 e 3.2, respetivamente). Por último, na referida secção, reflete-se sobre a conversão de rendimentos em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos tributados mais favoravelmente, isentos de tributação ou não sujeitos a tributação, no sentido de se iluminar a centralidade do papel da publicação de orientações administrativas para a densificação da lei. Num último ponto, (3.3), trata-se sobre a conversão de rendimentos na jurisprudência portuguesa enquanto prática abusiva, ilustrada pela transformação de dividendos tributáveis em mais-valias não tributáveis.

Já no âmbito da secção 4. se apresenta a Cláusula Geral Anti-Abuso, a qual, tendo em conta o princípio da liberdade contratual dos indivíduos, tem por objetivo conter o abuso do direito ou o princípio da boa fé subjacente à gestão racional da minimização da carga fiscal, impedindo-se que ultrapasse os limites do aceitável.

Por último, na secção 5. o presente artigo estabelece a relação entre o Regime de Comunicação Obrigatória e a Cláusula Geral Anti-Abuso. Na perspetiva que a aplicação conjunta das duas medidas permita aumentar a eficácia do combate aos comportamentos abusivos e reforce o respetivo carácter dissuasor, evidenciam-se as diferenças entre os dois regimes e constrangimentos à eficácia de efeitos de complementaridade entre si.

2. INTRODUÇÃO

No atual contexto da globalização, a interação entre regimes fiscais nacionais pode levar a lacunas e atritos. As estruturas de planeamento fiscal tornaram-se cada vez mais complexas, sendo constantemente alteradas e ajustadas em reação às contramedidas defensivas adotadas pelas autoridades fiscais.² Essas estruturas assumem caráter internacional, consistindo geralmente em mecanismos desenvolvidos em várias jurisdições, que promovem a transferência dos lucros tributáveis para regimes fiscais mais favoráveis³ ou reduzem a carga fiscal global do contribuinte.

Este panorama gera crescentes dificuldades para os Estados na proteção da integralidade dos seus sistemas tributários, com consequências em diferentes níveis.

Os Estados sofrem avultadas perdas de receita fiscal, a qual devia ser utilizada para implementar políticas fiscais favoráveis ao crescimento. Atualmente a maioria dos Estados democráticos são “Estados fiscais”, ou seja, “Estados que têm por suporte financeiro determinante os impostos”, para que possam “exercer a sua função como agentes de satisfação das necessidades da sociedade.”⁴

Os contribuintes saem prejudicados uma vez que a deslocação dos rendimentos das empresas para fora das jurisdições onde desenvolvem as atividades produtivas, através das mencionadas estruturas, obriga a que outros contribuintes dessas jurisdições tenham de suportar uma fatia maior da carga tributária.⁵

Além disso, gera uma situação de concorrência desigual entre empresas, na medida em que geralmente são as multinacionais que têm capacidade para transferir os seus lucros

² Considerando (9) da Diretiva (EU) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018. Na presente dissertação, e na ausência de uma indicação em contrário, qualquer referência à Diretiva deve-se considerar feita para a DAC 6.

² Recorrendo ao uso, por exemplo, de Shell Companies registadas em paraísos fiscais (Peeters, B. & Vanneste, L., 2020).

³ Silva, G. M., 2018.

⁴ OCDE, 2013.

⁵ Idem.

para outros países de forma a reduzir ou evitar impostos, deixando as empresas de menor dimensão em desvantagem competitiva.⁶

Neste contexto, tem vindo a assistir-se ao estabelecimento e consolidação de um clima de combate ao planeamento fiscal agressivo e evasão fiscal.

Em 2013 a OCDE iniciou o Plano BEPS – Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, que consiste num conjunto de 15 recomendações, onde são previstas medidas a adotar pelos Estados no combate ao planeamento fiscal agressivo.⁷

Uma dessas recomendações, a Ação 12 do Plano BEPS, baseando-se na experiência de um número crescente de países⁸, veio estabelecer um conjunto de recomendações quanto à elaboração de normas de comunicação obrigatória de transações, esquemas ou estruturas agressivas ou abusivas, tendo em conta os custos administrativos para as administrações tributárias e para os contribuintes⁹.

De facto, a divulgação pública de escândalos como o *LuxLeaks*, os *Panama Papers* e os *Paradise Papers* vieram demonstrar a dificuldade que os Estados têm em aceder a informações relativas a esquemas de planeamento fiscal internacional, bem assim como o papel ativo de alguns intermediários na elaboração dos esquemas.

Desta forma, a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018, diretamente inspirada na Ação 12 do Plano BEPS, veio proceder à sexta alteração à Diretiva 2011/16/EU relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (“DAC 6”).

A Diretiva veio estabelecer deveres de comunicação obrigatória de mecanismos fiscais que são considerados potencialmente agressivos. O objetivo é munir as autoridades fiscais do seu conhecimento antecipado, de forma a poderem reagir de forma célere contra as práticas fiscais nocivas e colmatar as lacunas através de nova legislação ou da realização

⁶ Dourado, A.P., 2015, p.43, define “planeamento fiscal agressivo”, com referência às declarações políticas do G20 e preâmbulos de Diretivas da EU, como um “conceito chapéu” que abrange a elisão ou abuso fiscal, bem como as lacunas resultantes da interação entre ordenamentos jurídicos.

⁷ Tais como Portugal, Irlanda, Reino Unido, Estados Unidos, Canadá e África do Sul.

⁸ OECD, 2015.

⁹ Cachia, F., 2018

de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas.¹⁰ Terá ainda um fim dissuasório, pretendendo desencorajar a disponibilidade de tais esquemas aos contribuintes.¹¹

Também inspirada no Plano BEPS da OCDE, e focada no combate das práticas fiscais abusivas que ainda não tenham sido objeto de disposições específicas, a Comissão Europeia definiu uma cláusula geral anti-abuso, no âmbito da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (ATAD 1), de forma a garantir que “as regras gerais antiabuso são uniformemente aplicáveis em situações nacionais, no interior da União e em relação a países terceiros.”¹²

3. A OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO DOS MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL POTENCIALMENTE AGRESSIVO

O regime de divulgação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos, estabelecido pelo DAC 6, afigura-se como a mais recente ferramenta das autoridades fiscais da UE para o aumento da transparência fiscal e para o combate a situações abusivas e de evasão fiscal.¹³

O intermediário, ou o contribuinte relevante (nos casos em que a obrigação de comunicar recaia sobre este último), deve comunicar à Autoridade Tributária a informação sobre o mecanismo relevante¹⁴. Numa fase posterior, essa informação recebida pela autoridade competente de um EM, é comunicada, por meio de uma troca automática, às autoridades competentes de todos os outros EM.¹⁵

¹⁰ Considerando (2) da Diretiva.

¹¹“DAC 6 conveys an implicit “you shall not” normative message (Blum, D. W. & Langer, A., 2019, p.3).

¹² Considerando (11) da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de junho de 2016.

¹³ Cachia, F., 2018.

¹⁴ Arts. 10.º e 11.º da Diretiva. O cumprimento desta obrigação deve ser efetuado através da declaração “Modelo 58”, aprovada pela Portaria n.º 304/2020.

¹⁵ Art. 8.º-AB, n.º 13 da Diretiva. Considerando 11 da Diretiva (EU) 2016/1164 do Conselho de 12 de junho de 2016.

A Diretiva foi transposta para o ordenamento jurídico português através da Lei n.º 26/2020 de 21 de julho.¹⁶ Esta lei revogou o DL n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, que estabelecia o antigo regime de deveres de comunicação obrigatória. O resultado foi uma “transposição de máximos”, numa tentativa de harmonização da antiga lei com o regime da Diretiva.¹⁷ Isto é visível no facto de a lei portuguesa estender a obrigação de comunicação a mecanismos internos, e no que se refere a estes últimos, expandir os impostos abrangidos.¹⁸

2.1 Âmbito de aplicação: características-chave e teste do benefício principal

2.1.1. As características-chave

No cerne desta iniciativa de transparência reside a adequação dos esquemas de planeamento fiscal que devem ser comunicados. Neste sentido, é necessário estabelecer critérios que representem um balanço entre a obtenção de informação e os custos que tal representa para os contribuintes e administrações tributárias. A informação divulgada deve restringir-se às necessidades de reação adequada por parte das administrações tributárias, no sentido de se evitar que a divulgação em excesso ofusque a que é relevante e acarrete encargos desproporcionais para os envolvidos. Além disso, é muito importante que o regime seja concebido de forma a que haja segurança jurídica sobre os tipos de esquema que devem ser divulgados.¹⁹

Não havendo aqui espaço para uma análise da adequação dos critérios que foram estabelecidos face aos objetivos mencionados, será feita uma sintética sistematização dos mesmos.

¹⁶ Na presente dissertação, e na ausência de uma indicação em contrário, qualquer referência à Lei deve considerar-se feita para a Lei n.º 26/2020 de 21 de julho.

¹⁷ Ochôa, J., 2021, p.1.

¹⁸ Nomeadamente o IVA. Cfr. arts. 7.º e 8.º da Lei.

¹⁹ CE, 2017.

²⁰ Cumpridas que estejam as alíneas do ponto 18 do art. 3.º da Diretiva.

Um mecanismo será transfronteiriço quando relativo a mais de um Estado Membro ou a um Estado Membro e a um país terceiro.²⁰ Considera-se estar presente o potencial de agressividade quando o mecanismo transfronteiriço contenha pelo menos uma das características-chave previstas no anexo IV da Diretiva.²¹

Assim, em vez de definir o conceito de planeamento fiscal agressivo, a Diretiva optou por tentar identificar os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos através da compilação de uma lista dos aspetos e dos elementos de operações – as características-chave –, que possam constituir “fortes indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas”.²²

Há cinco categorias de características-chave (*Hallmarks*, na terminologia inglesa), definidas no Anexo IV da Diretiva, que se dividem em genéricas e específicas. As genéricas visam abranger traços comuns aos esquemas promovidos, ou capturar esquemas novos e inovadores que possam ser facilmente replicados e “vendidos” a vários contribuintes. As específicas são usadas para abarcar vulnerabilidades conhecidas do sistema fiscal que são comumente usadas em mecanismos de planeamento abusivo.²³

A Categoria A enuncia três características-chave genéricas: (i) a estipulação contratual de cláusula de confidencialidade; (ii) a inclusão de taxas prémio ou taxas de contingência e (iii) o uso de mecanismos standardizados.

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

A categoria C expõe características-chave específicas relacionadas com as operações transfronteiriças que (i) envolvam a dedutibilidade de pagamentos entre duas empresas relacionadas feitos a jurisdições com um tratamento fiscal mais benéfico, (ii) a

²¹ Ponto 19 do art. 3.º da Diretiva.

²² Considerando (9) da Diretiva.

²³ OECD, 2015, p.39.

depreciação do mesmo ativo em mais do que uma jurisdição, (iii) múltiplas reivindicações de eliminação/atenuação de dupla tributação nas jurisdições envolvidas, e (iv) transferência de ativos com diferença material no seu valor para efeitos fiscais, nas jurisdições envolvidas.

As características-chave específicas descritas na categoria D referem-se à troca automática de informações e aos beneficiários efetivos: (i) mecanismos que possam ter o efeito de contornar as disposições de troca automática de informações de contas financeiras e (ii) mecanismos que envolvam uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos.

Finalmente, as categorias-chave específicas elencadas na categoria E relacionam-se com preços de transferência.²⁴

A configuração das características-chave parece remeter para operações tendencialmente levadas a cabo por empresas multinacionais ou indivíduos com elevados recursos económicos, uma vez que as pequenas empresas e os cidadãos comuns não terão normalmente os recursos necessários para recorrer a aconselhamento fiscal ou levar a cabo sofisticados mecanismos como os descritos.²⁵

Os mecanismos que se subsumam a alguns elementos da categoria C, às categorias D e E, são automaticamente comunicáveis segundo o regime estabelecido.

Os mecanismos que caiam na categoria A, B e parte da C, só devem ser comunicados se o teste do benefício principal estiver satisfeito.

Os mecanismos internos²⁶, que caiam no escopo das referidas características-chave à exceção da categoria A, são também comunicáveis ao abrigo da lei portuguesa de transposição, em relação aos impostos definidos no art. 8.º da mesma.²⁷

²⁴ A lei portuguesa exclui expressamente os mecanismos que utilizem um regime de “safe harbour” previsto no consenso internacional consagrado nas normas da OCDE sobre preços de transferência, ao contrário da Diretiva. Cfr. art. 5.º, n.º 5, al. a) da Lei.

²⁵ Cachia, F., 2018, pp.212-213.

²⁶ Tal como definidos no artigo 2.º, n.º 1, al. h) da Lei.

²⁷ Artigos 7.º e 8.º da Lei 26/2020 de 21 de julho.

2.1.2. O TESTE DO BENEFÍCIO PRINCIPAL

O teste do benefício principal presente na Diretiva configura a opção por uma *multi-step approach*, adotada já em vários países que aplicavam um regime de comunicação obrigatória, e significa a aplicação de um filtro ou de um requisito adicional para que se estabeleça a obrigação de comunicar as operações que se enquadrem nas características-chave previstas.²⁸

Como referido no capítulo anterior, apenas os mecanismos subsumíveis a determinadas características-chave estão sujeitos a esta cláusula limitadora da obrigação de comunicar, que serão aqueles cujo risco de planeamento fiscal agressivo em princípio será menor.²⁹

Entendemos que a imposição de um limite como o teste do benefício principal é recomendável, pois a sua ausência poderá resultar num excesso de comunicações e de custos de cumprimento para os envolvidos, reduzindo dessa forma a utilidade da informação recolhida.³⁰ No entanto, a sua aplicação exigirá ao intermediário um juízo de valor, que poderá resultar dificultado pelo facto de este apenas ter acesso parcial à informação sobre o esquema.³¹

O teste estará satisfeito quando a obtenção de uma vantagem fiscal for o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo.³²

A lei portuguesa introduz um teste de “dúvida razoável”³³. O teste do benefício principal ficará satisfeito:

²⁸ OCDE, 2015, p.38.

²⁹ O document WK 9981/2017 INIT, elaborado pela CE a pedido dos EM sobre a origem e exemplos dos Hallmarks, remete para a Ação 12 do Plano BEPS e afirma que a maioria dos Hallmarks genéricos foi concebida de forma a funcionarem sujeitos a um requisito adicional que considere se o benefício fiscal do esquema foi obter uma vantagem fiscal.

³⁰ CFE & AOTCA, 2015, p.3; CFE, 2017, p.7.

³¹ Calderón, J.M.C.,2018, p.51. No mesmo sentido Calvo (2018, p.86) descreve este elemento como difícil de valorar e fonte de potenciais conflitos, entre a AT e o obrigado, e também entre o intermediário e contribuinte.

³² Anexo da Diretiva – Parte I. 33 Ochôa, J., 2021, p.12.

³³ Ochôa, J., 2021, p.12.

³⁴ Sublinhado nosso.

³⁵ Art. 2.º, n.º 1, al. k) da Lei.

Se for possível determinar, sem dúvidas razoáveis,³⁴ que a obtenção de uma vantagem fiscal, na esfera jurídica do contribuinte relevante ou de terceiro, é o benefício principal ou um dos benefícios principais que, objetivamente e à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, pode razoavelmente esperar-se do mecanismo.³⁵

As orientações gerais da AT (*guidelines*, na terminologia inglesa) reiteram que esta avaliação é feita segundo “um critério de expectativa razoável” e “face ao circunstancialismo objetivo concreto”.³⁶

A Diretiva não define expressamente o conceito de “vantagem fiscal” para efeitos de aplicação do teste. No sumário da reunião de 24 de setembro de 2018, entre a Comissão Europeia e os Estados Membros, ficou estabelecido que o conceito de vantagem fiscal deve ser interpretado de acordo com a Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 sobre o planeamento fiscal agressivo³⁷, que indica que deve proceder-se a uma comparação entre o imposto que é devido com a realização do mecanismo, e o que seria devido sem o mesmo.³⁸ A lei portuguesa, remetendo igualmente para um teste comparativo, define expressamente vantagem fiscal como “a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto, incluindo a utilização de prejuízos fiscais, ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo”.³⁹ Daqui se inferem dois pressupostos cumulativos: a existência de um mecanismo e a existência de uma vantagem fiscal enquanto decorrência do primeiro. *A contrario*, não se verifica o teste quando a vantagem fiscal obtida constitui a

³⁶ Autoridade Tributária e Aduaneira, 2021, p.51.

³⁷ Commission Services, 2018.

³⁸ CE, 2012, p.47. No mesmo sentido Clappers, T. e Mac-Lean, P. (2019) referem que é prudente aplicar o teste como uma comparação entre a “plain vanilla structure” e o mecanismo utilizado.

³⁹ Art.º 2, n.º 1, al. l) da Lei.

⁴⁰ AT, 2021, p. 52.

⁴¹ Peeters, B. & Vanneste, L., 2020, p.9. No entanto, os autores consideram que, apesar desta génese objetiva, inevitavelmente o teste mantém um elemento subjetivo: a referência a “que uma pessoa possa razoavelmente esperar” torna o teste subjetivo para partes terceiras.

concretização direta dos pressupostos legais de que depende, ou seja, sem intermediação de um mecanismo, conforme esclarecem as orientações gerais da AT.⁴⁰

A referência textual “à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter do mecanismo”, em vez de dirigir-se aos motivos do sujeito passivo, parece objetivar o referido teste.⁴¹No fundo, o teste baseia-se na conclusão que pode ser retirada por uma terceira parte informada, em vez de avaliar a posição do sujeito passivo.⁴² Em conformidade, o sumário da reunião entre a CE e os EM de 24 de setembro de 2018 postula que o teste não examina intenções subjetivas mas antes constrói uma referência para factos e circunstâncias objetivas.⁴³

A obtenção da vantagem fiscal tem de ser o benefício principal ou um dos benefícios principais expectáveis do mecanismo. Desta forma, o teste compara o valor da vantagem fiscal esperada com outros benefícios expectáveis da operação, permitindo, assim, uma avaliação objetiva dos benefícios fiscais.⁴⁴ Dadas as dificuldades que esta avaliação pode acarretar, nomeadamente pelo facto de o intermediário, enquanto primeiro obrigado à sua aplicação, poder não estar consciente do peso específico de cada benefício, nem de todos os efeitos fiscais de uma operação presente em diferentes jurisdições⁴⁵, um expediente possível é a interpretação ampla do que é um benefício fiscal principal.⁴⁶Neste sentido, as *guidelines* do Reino Unido concebem um benefício principal como aquele que não seja

⁴² Refira-se a este propósito o teste do “observador informado” prescrito pelo regime britânico de disclosure (DOTAS): “the informed observer is independent, has all relevant information about the arrangement and has sufficient knowledge to understand the scheme and the relevant statutory context.”

⁴³ Commission Services, 2018.

⁴⁴ CFE & AOTCA, 2015, pp.3-4.

⁴⁵ Calderón, J.M.C., 2018, p. 58.

⁴⁶ Norton Rose Fullbright, 2018, p.8.

⁴⁷ Guidelines do Reino Unido, 2020. Importa salvaguardar que ainda que o Reino Unido, no passado dia 31 de dezembro de 2020, no fim do período de transição do Brexit, tenha reduzido o âmbito de aplicação da Diretiva, e apenas os mecanismos que caíam nas características-chave da categoria D tenham de ser comunicados, são feitas referências na presente dissertação às *guidelines* britânicas, publicadas em 01.07.2020, relativas à implementação da Diretiva na sua integralidade, para efeitos interpretativos (Jones, B., Jervis, D., & Upadhyay, D., 2021).

⁴⁸ Daly, M., 2020.

⁴⁹ Tais como a França, Holanda, Luxemburgo e Reino Unido.

meramente incidental ou de pouca importância, visto em comparação com os restantes benefícios resultantes.⁴⁷ Também as orientações da Irlanda referem que a vantagem fiscal não será um benefício principal quando constituir simplesmente “*the icing on the cake*”.⁴⁸

Alguns países parecem acrescentar um crivo adicional ao referido teste: este não ficará satisfeito se a vantagem fiscal resultante for conforme aos objetivos e princípios da legislação relevante.⁴⁹

As orientações francesas excluem *a priori* aqueles mecanismos transfronteiriços cuja vantagem fiscal, obtida em França, esteja de acordo com a intenção do legislador francês. Referem, a título de exemplo, o caso de certos produtos financeiros que beneficiam de um regime fiscal atrativo, desejado pelo legislador, como o plano de poupança em ações (“PEA”). *A priori* estes casos estarão excluídos do âmbito do teste, a não ser que formem parte de um sistema transnacional mais abrangente, que conceda um benefício fiscal de uma forma que extravasa a intenção do legislador.⁵⁰ Também o Reino Unido refere que para a sua aferição é essencial revestir uma perspetiva de conjunto sobre o mecanismo e ter em consideração as consequências fiscais no seu todo. O aproveitamento de uma isenção concedida pelo legislador não implicará a obtenção de uma vantagem fiscal para efeitos de aplicação do teste. No entanto, se o mecanismo construir artificialmente um direito a essa isenção, o teste pode ser cumprido.⁵¹ No mesmo sentido, as orientações do Luxemburgo referem que o teste não estará satisfeito se a vantagem fiscal obtida estiver em conformidade com o objetivo e propósito da lei aplicável e intenção do legislador. Este não será conforme, tendo em conta todos os elementos do mecanismo, quando estiver a aproveitar as subtilezas do sistema fiscal ou as inconsistências entre diferentes jurisdições para obter uma redução fiscal.⁵²

⁵⁰ Guidelines emitidas pelas autoridades francesas.

⁵¹ Guidelines emitidas pelo Reino Unido.

⁵² Guidelines emitidas pelas autoridades do Luxemburgo.

⁵³ Portaria n.º 304/2020 de 29 de dezembro.

As informações gerais aprovadas pela Portaria nº 304/2020, reiteradas nas Orientações Genéricas da AT parecem, de certo modo, veicular este entendimento, através da definição de vantagem fiscal, que não releva quando constitua “a concretização, direta e imediata, da própria norma fiscal e da sua finalidade”, mas apenas quando seja “o resultado objetivo da “construção” ou da “série de construções” que constituem o mecanismo”.⁵³

2.2. A CONVERSÃO DE RENDIMENTOS EM CAPITAL, DONATIVOS OU OUTRAS CATEGORIAS DE RENDIMENTOS TRIBUTADOS MAIS FAVORAVELMENTE, ISENTOS DE TRIBUTAÇÃO OU NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO.

Conforme a alínea b) do n.º 2 do art. 5.º da Lei n.º 26/2020 de 21 de julho, que transpõe o *Hallmark B2* da Diretiva, um mecanismo que “tenha por efeito converter rendimento em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos tributados mais favoravelmente, isentos de tributação ou não sujeitos a tributação”, será comunicável desde que o teste do benefício principal seja satisfeito.

Baseando-nos na redação supra transcrita, é, desde logo, necessário averiguar se os mecanismos têm o efeito de converter rendimento em capital, donativos ou outra categoria de rendimento.

Por exemplo, quando uma pessoa for contratada por uma empresa, residente numa jurisdição diferente, e como parte da remuneração salarial é-lhe oferecida a opção de ações, realizáveis em data posterior, o eventual aumento de valor pode ser tributado como mais-valia, dependendo da jurisdição de residência. Apesar de a remuneração poder consistir integralmente em rendimento de trabalho dependente, as opções de ações são uma escolha legítima comercial para remunerar os colaboradores, não havendo conversão nesse caso, mas apenas uma escolha entre diferentes opções, com uma racionalidade económica subjacente.⁵⁴

Além disso, é exigível que o capital, donativos ou outra categoria de rendimento em que tenha sido convertido o rendimento originário, seja tributado mais favoravelmente ou não

⁵⁴ Este exemplo é referido nas Guidelines do Reino Unido.

⁵⁵ Peeters, B. & Vanneste, L., 2020, p.15.

tributado. Vemos assim que o *Hallmark* reveste uma abordagem objetiva, focando-se nos efeitos do mecanismo, e não nos propósitos inerentes, em consonância com o teste do benefício principal (incluído).⁵⁵

Podemos constatar também que a característica-chave se aplica não só à conversão de rendimento em capital ou donativos, mas também à conversão de rendimento em outra categoria de rendimento. As orientações emitidas pela AT esclarecem que a expressão “outras categorias de rendimentos” se refere a qualquer outra tipologia de rendimentos que tenha um enquadramento jurídico-tributário traduzido numa tributação mais favorável, isenção ou não sujeição a tributação, não se reduzindo às categoriais tais como definidas na legislação fiscal portuguesa.⁵⁶

A título de exemplo, mecanismos que tenham o efeito de converter rendimento de juros (tributável) em rendimento de dividendos (não tributável) ou rendimento de trabalho (tributável) em rendimento de dividendos menor tributado, deverão cair no escopo do referido *Hallmark*.⁵⁷

O doc. WK 9981/2017 INIT, sobre a origem e exemplos dos *Hallmarks*, estabelece que a origem deste *Hallmark* pode ser encontrada na Ação 12 do Plano BEPS.⁵⁸ Por sua vez, esta última remete para a alínea c) do artigo 4.º do DL n.º 29/2008 (revogado pela Lei n.º 26/2020 de 21 de julho), que estabelecia que os esquemas que:

envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos,

⁵⁶ AT, 2021, pp.43-44.

⁵⁷ Guidelines do Reino Unido.

⁵⁸ Commission department on Taxation and Customs Union, “Document WK 9981/2017 INIT, Examples and origin of the Hallmarks”.

⁵⁹ Este regime português, agora revogado, acabou por não atingir os resultados pretendidos, transformando-se em “letra morta”. Em 2008 foram comunicados 22 esquemas, em 2009 59, e em 2010, 6, tendo sido o último ano em que se realizaram comunicações.

⁶⁰ Peeters, B. & Vanneste, L. 2020, p.15. Desenvolvidamente, Silva, F. C. e Neves, T.C. (2008, pp.143-145).

*derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros, devem ser comunicados.*⁵⁹

Desta forma, esta característica-chave, ao incluir instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros, parece abranger operações que se referem geralmente a diferenças de qualificação entre sistemas fiscais e/ou alteração do beneficiário dos rendimentos.⁶⁰

Além disso, observando determinados exemplos, constatamos que mecanismos que visem a criação de novo rendimento poderão ficar abrangidos por esta obrigação de comunicação, se podermos considerar que o mecanismo foi concebido de forma a converter o rendimento hipotético. As *guidelines* do Reino Unido referem expressamente que não tem de existir um direito pré-existente à receção de rendimento para haver conversão de rendimentos.⁶¹

No entanto, é aí avançado que não devem considerar-se abrangidos todos os cenários em que uma opção orientada à criação de novo rendimento, seja escolhida em detrimento de outra. Neste sentido, e mencionando o exemplo já referido, a escolha entre diferentes opções para o desenho do pacote remuneratório de um colaborador, enquanto prática comercial normal, deve ficar excluída da obrigação de comunicação.⁶² As *guidelines* holandesas descrevem também um exemplo de um mecanismo não comunicável: uma empresa holandesa precisa de colaboradores qualificados e emprega um colaborador que reside noutra jurisdição. Este colaborador muda-se para a Holanda, preenchendo os requisitos para usufruir de um benefício fiscal, que consiste na equiparação de 30% do rendimento de trabalho a reembolso de custos extraterritoriais. Neste caso não há

⁶¹Também as *guidelines* da Irlanda referem mecanismos que tenham o efeito de converter um rendimento existente ou prospetivo.

⁶²*Guidelines* do Reino Unido.

⁶³*Guidelines* da Holanda.

⁶⁴*Guidelines* do Reino Unido.

⁶⁵*Guidelines* da Irlanda.

conversão do rendimento de trabalho, apesar de 30% do salário não ser sujeito a tributação.⁶³

Apenas quando a opção levada a cabo tenha o efeito de reduzir ou eliminar o imposto devido, e não se reconduza a uma escolha entre opções, num quadro de práticas comerciais normais, poderá consubstanciar esta conversão de rendimentos, ainda que não existisse de forma prévia o direito à receção de um rendimento.⁶⁴

As orientações emitidas pelas autoridades irlandesas referem que o teste-chave para averiguar a subsunção de uma determinada operação a esta categoria é analisar objetivamente se um montante que normalmente seria tributado como rendimento é, ao invés, tributado noutra categoria que atrai uma taxa inferior ou isenta. Para isso, será necessário quantificar o montante de imposto que seria pago se não tivesse existido a conversão, e compará-lo com o montante pago, se houver algum.⁶⁵

Através da descrição desta característica-chave, feita sobretudo pelo recurso às *guidelines* dos diversos países, compreendemos o papel essencial da publicação de orientações administrativas para a densificação da lei.⁶⁶ Anteriormente já havíamos sublinhado a importância da existência de segurança jurídica sobre os tipos de esquema que devem ser divulgados.

Tendo em conta a forma ampla e vaga como as características-chave estão definidas⁶⁷, esta segurança só será alcançada através da emissão de orientações genéricas, em cumprimento do princípio da colaboração. A sua importância é acentuada pela quantidade de agentes que podem ficar sujeitos ao cumprimento desta obrigação (tendo em conta a ampla definição de intermediário poderão ser abrangidos consultores, auditores, contabilistas, advogados, incluindo os advogados *in house*, bancários, entre outros),⁶⁸e

⁶⁶ “A menor segurança que uma lei fiscal menos densa implica (e, recorde-se, hoje são os sujeitos passivos os seus primeiros aplicadores) deve encontrar contrapartida numa maior concretização do dever de esclarecimento por parte da administração fiscal” (Morais, R.D., 2012, pp.21-22).

⁶⁷ Nouwen, M. & Eijdsen, A. V., 2017, p.1.

⁶⁸ Norton Rose Fullbright, 2018, p. 6; Chance, C., 2018, p.4.

⁶⁹ Art. 19.º, nº 1 e 2 da Lei.

⁷⁰ AT, 2021, p.5.

pelas sanções que sobre eles recaem em caso de incumprimento ou cumprimento indevido da obrigação.⁶⁹ Felicita-se a publicação das orientações genéricas da AT, destinadas a “contribuir para uma melhor perceção e compreensão”⁷⁰ desta nova obrigação, bem como a garantir uma uniformização na sua interpretação. No entanto, pecam pela falta de densificação e exemplificação das diversas características-chave, à semelhança do que foi feito noutros países.

2.3. A CONVERSÃO DE RENDIMENTOS NA JURISPRUDÊNCIA PORTUGUESA SOBRE A CGAA

Vários mecanismos que foram objeto de aplicação da CGAA pela jurisprudência portuguesa, seriam enquadráveis na categoria de esquemas reportáveis ao abrigo da característica-chave da conversão de rendimentos, prevista na al. b) do n.º 2 do art. 5.º da Lei n.º 26/2020 de 21 de julho, que também se aplica aos mecanismos internos, de acordo com o art. 7.º da referida lei.

No âmbito do Proc. n.º 04255/10, proferido pelo TCAS, concluiu-se que os empréstimos realizados pelo sujeito passivo a outras empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, através de uma sua participada, foram concebidos de forma a aproveitar a situação tributária desta última (isenção de IRC no âmbito do desenvolvimento das suas atividades na zona Franca da Madeira), para beneficiar da correspondente receção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis, nos termos do artigo 46.º do CIRC na redação em vigor, em vez dos juros suscetíveis de tributação em sede do lucro tributável do sujeito passivo que os auferem, conforme a alínea c) do n.º 1 do art. 20.º do CIRC.⁷¹

Igualmente, no âmbito do proc. 357/2018-T do Tribunal Arbitral, foi declarada como ineficaz, para efeitos fiscais, a operação de redução do capital social e a libertação do capital excedente a favor de um dos sócios, que a Administração Tributária entendeu

⁷¹ Decisão do Ac. do TCAS de 15.02.2011 no Proc. N.º 04255/10.

⁷² Decisão do CAAD de 24.05.2019 no Proc. N.º 357/2018-T.

⁷³ Decisão do CAAD de 22.05.2015 no Proc. N.º 377/2014-T.

corresponder a uma efetiva distribuição de lucros que se encontravam sujeitos a tributação como rendimentos de capitais nos termos do art. 5.º, n.º 2, al. h), do CIRS.⁷²

No âmbito do proc. 377/2014-T do CAAD, o Tribunal considerou estar perante um esquema de elisão fiscal destinado a transferir para os sócios, sem sujeição a tributação, os lucros acumulados da sociedade B, cuja distribuição direta seria objeto de tributação às taxas liberatórias na esfera dos respetivos acionistas. Os sócios da sociedade B alienaram as ações sobre esta última a uma SGPS, igualmente por eles controlada, que não tinha meios financeiros para pagar, ficando em dívida para com os acionistas. A sociedade B começou a distribuir as reservas acumuladas à nova acionista (SGPS), excluídas de tributação nos termos do art. 51.º do CIRC, que por sua vez usou as importâncias recebidas no pagamento aos credores – anteriores acionistas da B e simultaneamente acionistas da SGPS.⁷³

A interposição da SGPS entre a sociedade B e os acionistas tem o efeito de converter o rendimento de dividendos em mais valias provenientes da alienação de ações de cujo crédito são titulares na SGPS; e esta categoria de rendimento (mais valias) em que foi convertido o rendimento originário (dividendos) não é tributada.⁷⁴

De facto, da análise dos processos que visaram a aplicação da CGAA, e que foram alvo do escrutínio dos árbitros do CAAD, observamos que um dos principais grupos de comportamentos dos contribuintes que a AT considerou como abusivos, refere-se à transformação de dividendos tributáveis em mais-valias não tributáveis: dos 46 processos analisados até 2016, 22 respeitam, essencialmente, a esta conversão de rendimentos.⁷⁵

Veja-se, mais recentemente, o processo 166/2019-T do Tribunal Arbitral, onde o conjunto de operações aí em causa foi considerado abusivo e sujeito à aplicação da CGAA. Os sócios da sociedade B (por quotas) procederam à sua transformação em sociedade

⁷⁴ As mais-valias provenientes da alienação de ações detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses encontravam-se isentas de tributação (Redação do DL n.º 228/2002). Situação semelhante de conversão de rendimentos foi também considerada abusiva na Decisão do CAAD no Proc. Nº 173/2015-T, e analisada em múltiplos Acórdãos (Procs n.º 258/2013-T, 180/2014-T, 200-2014-T, 240/2014-T, 283/2014-T, 379/2014-T, 381/2014-T, 395/2014-T, 355/2015-T).

⁷⁵ Ferreira, M.V., 2016, p.44.
REVISTA ELECTRÓNICA DE FISCALIDADE DA AFP

anónima, seguida da revalorização das ações. Em simultâneo criaram uma sociedade (SGPS), à qual alienaram as ações revalorizadas, para a realização do seu capital social. Como esta não tinha meios financeiros para pagar, ficou em dívida para com os acionistas. A sociedade SGPS, que passa a deter a sociedade B, celebra com esta um contrato de *management* e prestação de serviços, mediante o qual presta serviços de gestão à última e recebe em troca uma remuneração pelos referidos serviços. Em seguida, paga aos sócios o reembolso do crédito constituído com a alienação das ações. A interposição da SGPS tem o efeito de converter os rendimentos de dividendos no reembolso de um crédito.

Alguns acórdãos mencionam, a este propósito, a doutrina da transação-farsa (*sham transaction doctrine*), a qual prevê justamente a distribuição de dividendos através da constituição de um empréstimo junto dos acionistas. Esta operação é indicada como transação de descolamento de dividendos (*dividend-stripping transaction*).⁷⁶

4. A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

A Cláusula Geral anti-abuso, prevista no art. 38.º n.º 2 da LGT, constitui uma última *ratio*, uma válvula de escape, no combate ao planeamento fiscal abusivo.⁷⁷

Face às constantes mutabilidades e inovações nas formas de planeamento adotadas pelos contribuintes, este mecanismo de combate à elisão fiscal permite atuar de forma geral, em resultado da impossibilidade de o legislador conseguir prever todos os comportamentos,⁷⁸ consubstanciados em “aproveitamentos de falhas e ambiguidades da lei”.⁷⁹ Distingue-se, desta forma, das cláusulas específicas anti-abuso, que só se aplicam às situações taxativamente previstas, e é de aplicação subsidiária em relação a estas.

⁷⁶ Decisão do CAAD de 15.01.2020 no Proc. N.º 317/2019-T.D. 2020, p.3.

⁷⁷ Estamos no campo da elisão fiscal, a qual se traduz “num comportamento formalmente não contrário à lei, mas pelo qual se atinge resultado idêntico ao que esta visa(va) impedir. (...) Há um contorno da lei que permite ao contribuinte atingir efeitos equivalentes, sem ser tributado ou sendo-o mais favoravelmente.” (Da Silva, J. N. C., 2006).

⁷⁸ Rolim, J. D., 2016, p.816.

⁷⁹ Feio, D. 2020, p.3.

⁸⁰ Da Silva, J. N. C., 2006. Como já referido na primeira página da dissertação, os mecanismos de planeamento para contornar as normas fiscais tornaram-se cada vez mais complexos, gerando perdas económicas para os Estados, e onerando os demais contribuintes, numa clara afronta ao princípio da

Não colocando em causa a importância, a nível estrutural e modelador, que o princípio da legalidade desempenha no Direito Tributário, torna-se claro que existem outros princípios de grande relevância, como o da igualdade e o da luta eficaz contra a fraude e evasão fiscal, não assegurados através de uma legalidade absolutizada.⁸⁰ A CGAA estabelece-se, assim, como meio de reação para assegurar os referidos princípios.

É unanimemente aceite que o planeamento fiscal por parte dos contribuintes é perfeitamente lícito. A minimização da carga fiscal é mesmo uma ferramenta de gestão, uma manifestação de racionalidade económica, que decorre do princípio da liberdade contratual dos indivíduos.⁸¹

Apenas quando esse planeamento, apesar de não frontalmente contrário à lei, vá para além dos limites do aceitável, a referida norma atribui poderes à Administração Fiscal de não aceitação das opções contratuais do sujeito passivo, através da desconsideração tributária das operações levadas a cabo.⁸² Vemos assim que, o que releva para efeitos de tributação, é “o apuramento da efetiva realidade”, e não “a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado”, enquanto aplicação do princípio da prevalência da substância sob a forma.⁸³

No entanto, esta norma não pode deixar de ser enquadrada no princípio da legalidade, e tem necessariamente de ser acompanhada de um conjunto de cautelas.⁸⁴ Aliás, a CGAA distingue-se de outras normas com intuito semelhante, aplicáveis em outros ramos do ordenamento jurídico, tais como o abuso do direito ou o princípio da boa fé, na medida em que não é uma cláusula aberta que permite ao intérprete afastar a solução legal da norma cuja previsão os factos preenchem, por razões de justiça material ou coerência substantiva do sistema fiscal. Não sendo uma cláusula aberta, é, também ela, uma norma

igualdade.

⁸¹ Dourado, A.P., 2015, p. 43.

⁸² “The OCDE and the UE describe targeted tax avoidance or so-called “aggressive tax planning” as a conduct that (1) leads to minimisation/reduction of tax liability, (2) through an unreasonably broad interpretation of tax laws or exploitation of mismatches in the international tax framework, (3) without infringing (the letter) of the law.” (Kemmeren, E., et al., 2018, p.35).

⁸³ Decisão do TCAS de 23.02.2017, Proc. N.º 637/09.2.

⁸⁴ Sanches, J.L.S., 2002, p.121.

típica – “como não poderia deixar de ser, tratando-se de uma norma que releva diretamente nas regras de incidência tributária”⁸⁵ – cuja aplicação está vinculada, de forma perentória, à verificação de todos e cada um dos elementos, considerados necessários à sua aplicação.

A atual redação da CGAA foi recentemente alterada pela Lei n.º 32/2019 de 3 de maio, que transpôs a Diretiva (UE) 2016/1164 (“*Anti Tax Avoidance*”), que veio estabelecer regras contra a elisão fiscal, também inspirada no Plano BEPS da OCDE. Esta alteração visou, além de uma aplicação uniforme da CGAA pelos diferentes Estados Membros, uma facilitação da aplicação da norma, assegurando um “nível de proteção mais elevado do Estado face a esquemas abusivos.”⁸⁶

5. A INTERAÇÃO ENTRE O REGIME DE COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA E A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

Na ação 12 do plano BEPS, que diretamente inspirou a diretiva, é afirmado que o regime de comunicação obrigatória dos mecanismos potencialmente agressivos e a CGAA estabelecem entre si uma relação de complementaridade, na medida em que as operações que sejam comunicadas em obediência ao regime poderão despoletar a reação da Autoridade Tributária, nomeadamente através da aplicação da CGAA.⁸⁷

A Diretiva reforça esta ideia, no considerando 14, ao afirmar que:

*“os mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços agressivos cuja principal finalidade ou uma das principais finalidades seja obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável estão sujeitos à regra geral anti abuso prevista no artigo 6.º da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho.”*⁸⁸

O objetivo é que a aplicação conjunta das duas medidas permita, assim, aumentar a eficácia do combate aos comportamentos abusivos, uma vez que a obrigação de

⁸⁵ Decisão do CAAD de 26.11.2018, no Proc. N.º 126/2018-T.

⁸⁶ Feio, D. 2020, p.14. No mesmo sentido, veja-se o considerando (3) da Diretiva.

⁸⁷ OECD, 2015, p.23.

⁸⁸ Considerando 14 da Diretiva.

comunicação constituirá a via idónea para que a Administração Fiscal disponha de informação atualizada sobre os comportamentos a que deve reagir, numa fase precoce.⁸⁹ Além disso, a finalidade dissuasória é reforçada uma vez que, os promotores e utilizadores dos esquemas, estando conscientes que os mecanismos reportados poderão ser objeto de reação por parte da AT, são obrigados a ponderar se devem mesmo utilizá-los, ou seja, a ponderar se não serão abusivos.⁹⁰

Todavia, os pressupostos de aplicação dos dois mecanismos evidenciam diferenças significativas.

Assim, as normas de revelação dos mecanismos com relevância fiscal terão um alcance mais extenso, e pretendem incluir no seu âmbito de aplicação um mais amplo leque de condutas do que será aquele que preside à definição das construções sujeitas à aplicação da CGAA, atuando esta última nos casos em que efetivamente o risco de abuso dos mecanismos comunicados se confirma.⁹¹ Vejamos.

O elemento intelectual, referente à motivação fiscal do sujeito passivo enquanto componente subjetiva, não está presente no regime da obrigação de comunicação. Neste âmbito, no que concerne ao teste do benefício principal, a avaliação irá apenas incidir na vantagem (benefício) potencialmente criada pelo mecanismo e não na averiguação da intenção subjacente.⁹²

As *guidelines* francesas afirmam expressamente que a satisfação do teste do benefício principal é feita de uma forma objetiva, em detrimento de uma análise subjetiva que levaria em conta as motivações ou intenções dos participantes. Tanto assim é que o contribuinte pode não pretender obter uma vantagem fiscal de forma principal e o mecanismo que utiliza, satisfazer, mesmo assim, o teste do benefício principal,

⁸⁹ Calderón, J.M.C., 2018, p. 41; Bernabeu, L. S, 2017, p.133.

⁹⁰ Dourado, A. P., 2017, p.369.

⁹¹ Bernabéu, L.S., 2017, p.133; O'Donnell, K. & Oliver, R.H., 2018, pp.18-19.

⁹² “el criterio del beneficio principal no se liga a las intenciones, sino a los efectos. Es verdad que, tratándose de efectos razonablemente esperables, la línea divisoria con los propósitos es tenue, pero existe (...) precisamente esa característica de propósito u objetivo de conseguir un beneficio fiscal que anule el objetivo o la finalidad del Derecho tributario aplicable es la que no está presente en el criterio del beneficio principal en DAC 6” (Tello, J.L., 2019, p.92).

averiguado em função do valor potencialmente obtido, em comparação com o valor dos outros benefícios obtidos com a operação.⁹³

Apesar de o elemento intelectual da CGAA ser inferido através de elementos objetivos, e podermos falar, nesse âmbito, numa “*objetified intention*”⁹⁴, a sua prova apenas fica completa quando os diversos factos, analisados de forma casuística, permitam concluir, com razoável certeza e segurança, à luz de critérios lógicos e de experiência, que o sujeito quis e escolheu aquela estrutura com um propósito principal fiscal. Este juízo não está presente no DAC 6, nem é exigível a quem tem a obrigação de comunicar o esquema.

A obtenção de uma vantagem fiscal (elemento resultado), será uma condição necessária na maioria dos esquemas comunicáveis ao abrigo do MDR, pelo menos naqueles sujeitos ao crivo do teste do benefício principal.

Na característica-chave estudada, a conversão de rendimentos aí referida exige que os capitais, donativos ou rendimentos em que tenham sido convertidos os rendimentos originários sejam tributados mais favoravelmente ou não tributados. De qualquer forma, o teste do benefício principal sempre exigirá que a obtenção de uma vantagem fiscal seja um dos benefícios principais expectáveis do mecanismo. Como vimos a propósito deste teste, a CE remete para um conceito de vantagem fiscal assente na comparação entre o imposto devido com a realização do mecanismo, e o que seria devido sem o mesmo. As orientações portuguesas realçam a ideia que só releva a vantagem fiscal que “não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo”, estabelecendo, de forma clara, um teste de causalidade semelhante ao que tem de se verificar no âmbito da CGAA, entre o elemento meio e resultado.

No que concerne ao elemento normativo, aqueles países que exigem, para efeitos de verificação do teste do benefício principal do DAC 6, que a vantagem fiscal obtida não seja consistente com o objeto e propósito da legislação relevante, parecem incluir um juízo normativo semelhante.

⁹³ Guidelines francesas. No mesmo sentido, apontam-se as Guidelines holandesas.

⁹⁴ Weber, D. 2010, p.397.

No entanto, não obstante a exclusão daqueles casos em que a vantagem fiscal é totalmente obtida em resultado direto e imediato do preenchimento dos seus pressupostos legais, referido pelas *guidelines* portuguesas, não nos parece ser exigível ao intermediário, nem ao contribuinte relevante (nos casos em que a obrigação de comunicação recaia sobre o último), um conhecimento acerca da coerência sistemática e normativa do resultado alcançado, nem a sua ausência poderá ser presumida da comunicação obrigatória.⁹⁵ Enquanto juízo iminentemente jurídico, caberá ao intérprete-aplicador do Direito, perante as circunstâncias fácticas concretas, aferir da (des)conformidade da operação com as finalidades do ordenamento jurídico.⁹⁶ Esta será, aliás, a interpretação mais conforme com os objetivos do regime, de mera obtenção de informação relevante, para uma posterior seleção e análise.

O elemento meio refere-se, como já vimos, à via utilizada para obter o desejado ganho fiscal (“construção ou série de construções”), que seja realizada com abuso das formas jurídicas ou não seja genuína. Dada a sua natureza ampla, e assente em conceitos indeterminados, em alguns países este elemento foi densificado através de uma lista exemplificativa de indicadores objetivos.⁹⁷ Também em duas decisões de reenvio prejudicial, no início de 2019, o TJUE assinalou indicadores concretos que apontam para uma situação de abuso, tais como a existência de sociedades interpostas sem justificação económica ou o carácter puramente formal da estrutura do grupo de sociedades.⁹⁸ Como

⁹⁵ No mesmo sentido, veja-se Lawrance, D. e Boote, E. (2020, p.4).

⁹⁶ Em relação ao elemento normativo da CGAA, é referido que “la obligación de comunicación en modo alguno exige (ni puede exigir en aras a sua practicabilidade) el análisis previo sobre la concurrencia de este requisito adicional de antijuridicidad” in Fundación Impuestos y Competitividad, “Accion 12: Seguimiento de la Transposición al Ordenamiento Español de la “DAC 6”, Contestación al Trámite de Consulta Pública, de fecha 11/12/2018, en relación com la incorporación de la DAC 6, pp. 15-16.

⁹⁷ Tal como o Reino Unido, a Alemanha e a Austrália.

⁹⁸ De acordo com a Ac. do TJUE de 26.02.2019, C-116/06, T Danmark, e C-117/16, Y Denmark, pp. 99-106.

⁹⁹ Hayden, H. 2019, p. 2. “The Main Benefit Test in the DAC 6 includes only a reference to “all relevant facts and circumstances” without invoking the question of the genuineness of the arrangement (...) presumably because the genuineness of the arrangement (or lack of it thereof) is the subject of each specific hallmark.” (Pantazatou, K., 2020, p.15).

outra potencial fonte de tais indicadores poderão ser interpretadas as características-chave elencadas no regime de comunicação.⁹⁹

Neste contexto, entendemos que deve evitar-se o risco de o preenchimento das características-chave gerar uma presunção de abuso, no que se refere ao elemento meio.¹⁰⁰ Os elementos contidos nas características-chave constituem meros indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas¹⁰¹, podendo abranger igualmente operações legítimas.¹⁰² Não deverá, portanto, gerar-se a partir da sua verificação, um preenchimento “mecanizado” do elemento meio, assim pondo em crise a necessária avaliação casuística das formas de planeamento. Isto será agravado se considerarmos a tendência do elemento intelectual de diluição e recondução à análise do elemento meio.¹⁰³

¹⁰⁰ Cardoso P.M. (2017, p. 249) já havia tecido esta preocupação em relação ao Decreto lei n.º 29/2008: “funcionando o “disclosure” a priori em relação a determinadas situações consideradas como fontes potenciais de planeamento fiscal ilegítimo, este diploma, ainda que não declaradamente, acaba por funcionar como uma CEAA, uma vez que presume que a(s) situação(ões) do art. 4.º são abusivas, assim invertendo o ónus da prova contra o contribuinte, conduzindo não apenas a uma objetivização das situações de planeamento fiscal, mas lançando um anátema de suspeição generalizada em relação a situações possivelmente legítimas de planeamento fiscal.”

¹⁰¹ Considerando 9 da Diretiva.

¹⁰² Peeters, B. & Vanneste, L., 2020, p.3. Veja-se o caso da característica-chave prevista na alínea b) do n.º 5 da Lei, que obriga à comunicação de mecanismos que envolvam a transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar. Entre empresas independentes é o que se apelida de negócio arriscado, entre empresas associadas é automaticamente rotulada de potencialmente abusiva. No entanto, se o resultado da transação é altamente incerto, só depois da transação, e não antes, é possível averiguar o caráter abusivo, (Vanistendael, F., 2018, p.6).

¹⁰³ Cardoso P. M., 2017, p.248.

¹⁰⁴ Pantazatou, K., 2020, p.15. “Courts tend to reject general presumptions of abuse when a member state is defending its crossborder anti avoidance provisions against EU law challenges. Somewhat perversely, this does not seem to have filtered through to the EU’s mandatory disclosure rules. Many hallmarks come remarkably close to constituting such general presumptions.”, (Larking, B., 2018, p.6).

Uma presunção deste tipo, tendo em conta a forma ampla como as características-chave estão definidas, poderia colidir com a doutrina de não presunção de evasão e elisão fiscais, conforme estabelecida pela jurisprudência do TJUE.¹⁰⁴

O Tribunal já deixou claro que uma legislação nacional, para diretamente combater fraudes e abusos, deve ter por objetivo específico o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cujo objetivo é beneficiar indevidamente de uma vantagem fiscal.¹⁰⁵ As regras de *disclosure* do DAC 6 claramente não se limitam a esses cenários.¹⁰⁶

Com efeito, encontra-se estabelecido que as autoridades nacionais competentes, para averiguar se determinada operação tem como objetivo a evasão ou elisão fiscais, (nomeadamente por não ser executada por razões económicas válidas), têm de proceder casuisticamente a uma análise global da operação, que pondere todos os elementos concretos do caso e possa ser objeto de fiscalização jurisdicional, não bastando a aplicação de critérios gerais predeterminados.¹⁰⁷ Blum e Langer referem ainda, a propósito das decisões do TJUE no caso *Eqiom e Deister*, que uma presunção deste tipo será desproporcional mesmo que o contribuinte a possa refutar.¹⁰⁸ São as autoridades fiscais que têm de evidenciar um intuito abusivo, aferido através de um exame individual do esquema como um todo.¹⁰⁹

¹⁰⁴

¹⁰⁵ Ac. do TJUE de 7.09.2017, C-6/16, *Eqiom SAS*, p. 30, referindo-se ao *Cadbury Schweppes*, C-196/04, p.55.

¹⁰⁶ Blum, D. W. & Langer, A., 2019, p.11.

¹⁰⁷ Ac. do TJUE de 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, p. 41; ac. do TJUE de 10.11.2011, C-126/10, *Foggia*, pp.37-39; TJUE, ac. do TJUE de 08.03.2017, C-14/16, *Euro Park Service*, pp. 55-57, ac. do TJUE de 7.09.2017, C-6/16, *Eqiom SAS*, p. 36.

¹⁰⁸ Blum, D. W. & Langer, A., 2019, p.11.

¹⁰⁹ Bundgaard, J. et al., 2018.

¹¹⁰ Sandalo, A. & Montinari, C., 2020, pp.1-2. No mesmo sentido, *Fundación Impuestos y Competitividad* (s.d., p.16).

Desta forma, entendemos que deveria estabelecer-se de forma clara que o regime de comunicação obrigatória não é um instrumento para diretamente combater os comportamentos de erosão da base tributária, nem as características-chave, conjugadas com o teste do benefício principal podem operar, *per se*, como uma qualquer presunção de construção abusiva.¹¹⁰

Qualquer classificação dos mecanismos reportados nesse sentido, deve obrigatoriamente ser coberta por uma avaliação posterior pela administração fiscal, e fundamentada nos termos prescritos na lei, nomeadamente na prova de todos os pressupostos de que depende a aplicação da CGAA.¹¹¹

A Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 11/XIV, que esteve na origem da Lei n.º 26/2020, deixou claro que “as características-chave não traduzem uma efetiva situação de evasão fiscal e, menos ainda, uma antecipação de qual deva ser a reação das autoridades tributárias.” As *guidelines* posteriormente publicadas vieram reforçar que não deixa de ser assim, nomeadamente nas características-chave que tenham de ser cumuladas com o teste do benefício principal, ou que referem expressões como “medidas artificiosas”, ausência de “outra função comercial”, ausência de prossecução de “uma atividade económica substancial”, entre outras. Vieram ainda realçar que o enquadramento a dar às situações tributárias reveladas, nos termos do art. 17.º da Lei 26/2020, deve ser feito “perante os limites de um ordenamento jurídico estritamente delimitado pelo princípio da tipicidade fechada ou taxativa”.

No cerne destas disposições parece residir esta preocupação de separação de âmbitos e pressupostos dos dois regimes. No entanto, a falta de reação das autoridades tributárias (que não implica qualquer esclarecimento quanto à aceitação dos esquemas comunicados)¹¹² não deixa de fragilizar a segurança jurídica e proteção das legítimas

¹¹¹ “The disclosure will rather give the authorities the opportunity to autonomously investigate reported schemes and determine whether they are acceptable (Peeters, B. & Vanneste, L., 2020, p.3).

¹¹² Considerando (2) da Diretiva e art. 18.º da Lei n.º 26/2020. Isto significa que as autoridades fiscais podem permanecer em silêncio por um período indefinido de tempo, antes de implementar medidas repressivas, acentuando a incerteza para o contribuinte.

¹¹³ Ćicin-Šain, N. 2019, p. 6.

¹¹⁴ “Funciona, pues, como una especie de expectativa de culpabilidad” (Pérez, C. L., 2020).

¹¹⁵ Vanistendael, F., 2018, p. 5.

expectativas dos contribuintes,¹¹³ através da criação de uma “zona cinzenta” de operações sob vigia.¹¹⁴ Além disso acentua o caráter unilateral de decisão, por um lado, no que se refere à Administração Fiscal, e o caráter unilateral de fornecimento de informação, por outro, no que se refere aos intermediários/contribuintes.¹¹⁵

Numa área em que a cooperação e o diálogo são tão importantes, uma vez que a distinção entre o aceitável e o inaceitável/abusivo, é feita por uma linha ténue e muitas vezes, não consensual¹¹⁶, urge promover medidas de cooperação.¹¹⁷ Como sugere Prats, a clarificação dos efeitos associados às operações comunicadas poderia ser feita através da elaboração e atualização de listas (brancas/negras/cinzentas) que elucidem a relevância tributária dos mecanismos comunicáveis.¹¹⁸

O regime está em vigor desde o início do ano de 2021. Resta-nos observar como se vai desenvolver, na prática, o tratamento pela AT da informação disponibilizada, nomeadamente no que concerne à sua articulação com o regime da CGAA.

6. CONCLUSÃO

I.A Diretiva 2018/822 (“DAC 6”) e a Diretiva 2016/1164 (“ATAD I”), transpostas para o ordenamento jurídico português através da Lei 26/2020 de 21 de julho e da Lei 32/2019 de 3 de maio, respetivamente, surgem num contexto ativo de combate ao planeamento fiscal agressivo e evasão fiscal, ao nível da União Europeia.

¹¹⁶ *Idem*, p.9.

¹¹⁷ “deben arbitrarse de forma simultanea mecanismos y procedimientos que fomenten el cumplimiento cooperativo y refuercen la asistencia a los contribuyentes, considerando particularmente la elevada subjetividad e indeterminación jurídica intrínseca a la aplicación de las medidas”(Calderón, J.M.C., 2018, p. 62). Refira-se, a este propósito, a criação do Fórum DAC 6, pelo DL n.º 53/2020, para o acompanhamento da aplicação da lei de transposição e enquadramento de dúvidas.

¹¹⁸ Prats, A. G., 2019, p. 33. A al. d) do art. 17.º da Lei portuguesa prevê a divulgação no Portal das Finanças dos mecanismos comunicados, em termos abstratos, para efeitos preventivos. No entanto, refira-se que ao abrigo do antigo regime de comunicação, que previa uma obrigação semelhante, apenas foram divulgados 13 esquemas em mais de uma década de vigência.

II.A DAC 6 estabelece um regime de comunicação obrigatória de mecanismos transfronteiriços potencialmente agressivos, cujo potencial de agressividade está sinalizado pelo preenchimento das características-chave previstas na diretiva.

III. Algumas destas características-chave só desencadeiam a comunicação obrigatória, quando estiver satisfeito o teste do benefício principal, filtro objetivo que exige a obtenção de uma vantagem fiscal como um dos principais benefícios do mecanismo.

IV. As características-chave estão definidas de forma ampla e indeterminada, de forma a abranger o maior leque de condutas potencialmente relevantes. Desta forma, podem cair igualmente no seu escopo estruturas de planeamento legítimas.

V. O objetivo é munir as Autoridades Tributárias de informação relevante, numa fase precoce, de forma a poderem controlar a atividade dos intermediários e contribuintes, selecionando aquela à qual devem reagir. Terá igualmente um fim dissuasório, pretendendo demover os contribuintes de entrarem em esquemas de planeamento agressivo.

VI. Por outro lado, a ATAD I visa o estabelecimento de regras contra as práticas de elisão fiscal, nomeadamente a definição de uma CGAA, de forma a garantir a sua aplicação uniforme entre os diferentes Estados Membros, e a assegurar-lhes um maior nível de proteção.

VII. A CGAA, traduzindo-se na não aceitação das opções contratuais do sujeito passivo, tomadas em conformidade com a letra da lei, constitui uma *ultima ratio*, atuando contra aquelas formas de planeamento que, apesar de formalmente lícitas, são manifestamente abusivas face ao ordenamento jurídico.

VIII. A sua aplicação encontra-se dependente de um conjunto de pressupostos cumulativos (elemento meio, resultado, intelectual e normativo), que devem ser provados pela AT, e analisados de forma casuística.

IX. Desta forma, enquanto o regime de comunicação obrigatória tem caráter preventivo, atuando *a priori* na luta contra o abuso fiscal, a CGGA tem caráter repressivo, reagindo contra os mecanismos cujo potencial de abuso é confirmado, mediante a verificação dos referidos pressupostos.

X. Neste contexto, tendo em conta a forma como as características-chave são apontadas como fortes indícios de práticas fiscais abusivas, e face ao caráter amplo e indeterminado

da CGGA, poderá verificar-se uma tendência de presumir o abuso da verificação das primeiras.

XI. Da análise prática dos dois institutos (o regime de comunicação e a CGGA), e da aplicação dos seus pressupostos a um exemplo concreto, entendemos que tal presunção será indevida, e a sua proibição deveria ser expressamente consagrada na lei. Tendo em conta a forma ampla como as características-chave estão definidas, abrangendo operações legítimas, esta presunção seria contrária à doutrina de não presunção de evasão e elisão fiscais, conforme estabelecida pelo TJUE, e colocaria em crise a ponderação casuística dos elementos, absolutamente necessária na aplicação de um mecanismo tão intrusivo como a CGAA.