



MÁRCIO PEREIRA

Consultor da Ordem dos
Contabilistas Certificados
comunicao@occ.pt

Dever de comunicação de mecanismos transfronteiriços – DAC 6

O Conselho da União Europeia aprovou, no dia 25 de maio de 2018, a Diretiva (UE) 2018/822, com o objetivo de introduzir importantes alterações à anterior Diretiva sobre Cooperação Administrativa com o objetivo de introduzir o intercâmbio automático e obrigatório de informações em relação a acordos transfronteiriços que apresentem certas características indicativas de potencial planeamento tributário agressivo. A Diretiva é frequentemente referida como “DAC”, que significa Diretiva sobre Cooperação Administrativa. Considerando que é a sexta vez que a “DAC” é alterada, este novo regime é comumente referido como “DAC 6”. Esta Diretiva foi transposta para a ordem jurídica interna pela Lei n.º 26/2020, de 21 de julho. Neste artigo apresentamos alguns aspetos a ter em atenção para o cumprimento desta obrigação de comunicação.

Obrigação de comunicação

Em Portugal, o legislador entendeu estender os deveres de comunicação para além do que decorre da DAC 6. Assim, a Lei contempla o dever de comunicação não só dos mecanismos transfronteiriços com relevância fiscal (o que corresponde à transposição da DAC 6), mas também o dever de comunicação dos mecanismos internos (que não estão contemplados na DAC 6).

Na prática, a Lei estabelece a obrigação de os intermediários e os contribuintes relevantes comunicarem à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) qualquer mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal. Em regra, esta obrigação de comunicação recai sobre os intermediários e não sobre os contribuintes relevantes, exceto nos casos em que exista um dever legal ou contratual de sigilo.

Os Intermediários são definidos como qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar, não integrando estas atuações a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais, e o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites.

Assim, a comunicação à AT incide sobre o intermediário desde que preencha uma das seguintes condições:

- Seja residente, para efeitos fiscais em território português;
- Tenha estabelecimento estável em território português através do qual sejam prestados os serviços relacionados com o mecanismo;
- Seja constituído em Portugal ou regido pela legislação portuguesa;
- Esteja registado em Portugal junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria.

São exemplos de intermediários os bancos, seguradoras, consultores, auditores, contabilistas e advogados.

Relativamente ao contabilista certificado, podemos ter as seguintes possibilidades de enquadramento:

Intermediário, nas situações em que concebe, comercializa, organiza ou disponibiliza para aplicação ou administra a aplicação de um mecanismo a comunicar.

Não intermediário, nas situações em que se verifica:

- Mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes;
- Aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante;
- Exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo ou judicial tributário ou contraordenacional, incluindo o respetivo aconselhamento.

Em regra, no âmbito de um contrato de prestação de serviços de contabilidade, o contabilista não se qualificará como intermediário, a menos que seja o próprio a conceber, comercializar, organizar ou administrar o mecanismo em relação ao qual irá posteriormente prestar os serviços regulares de contabilidade.

Quanto aos Contribuintes Relevantes, por definição, são aqueles que preencham uma das seguintes condições:

- Seja residente, para efeitos fiscais, em território português;
- Tenha um estabelecimento estável em território português que beneficie do mecanismo;
- Receba ou gere rendimentos em território português;
- Exerça uma atividade em território português;
- Esteja registado, para efeitos fiscais, em Portugal.

Mecanismo a comunicar

Um mecanismo consiste num qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizados expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação, constituído por uma construção com uma ou mais de uma etapa ou parte, ou por uma série de construções simultâneas ou sequências, podendo ser comercializável ou personalizado.

Mecanismos Transfronteiriços: quando respeitem a mais do que um Estado-Membro da U.E. ou a um Estado-Membro e a um país terceiro.

Mecanismos interno: quando aplicados ou produzam efeitos, total ou parcialmente, em território português.

Deve ser comunicado à AT qualquer mecanismo interno ou transfronteiriço que contenha, pelo menos, uma das características-chave:

Características-chave	Exemplos
1 – Genéricas relacionadas com o teste do beneficiário principal	<ul style="list-style-type: none"> • Cláusula de confidencialidade sobre o modo como o mecanismo pode gerar uma vantagem fiscal; • Success fee; • Documentação normalizada aplicável a mais do que um contribuinte.
2 – Específicas relacionadas com o teste do beneficiário principal	<ul style="list-style-type: none"> • Aquisição de empresa deficitária, cessação da sua atividade principal e utilização dos prejuízos; • Conversão de rendimento em capital, donativos ou rendimentos não tributados ou tributados mais favoravelmente; • Operações circulares através do envolvimento de entidades sem substância económica.
3 – Específicas relacionadas com operações transfronteiriças	<ul style="list-style-type: none"> • Dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços entre empresas associadas quando o destinatário: <ul style="list-style-type: none"> i. Não seja residente fiscal em qualquer jurisdição; ii. Seja residente em jurisdição não cooperante com a UE ou OCDE e/ou essa jurisdição não o sujeite a imposto sobre o rendimento e/ou o sujeito e isente e/ou aplique taxa nominal inferior a 1%; iii. O rendimento seja mais favoravelmente tributado. • Deduções sobre a mesma depreciação de um ativo em mais do que uma jurisdição; • Eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica de rendimento ou de capital em mais do que uma jurisdição; • Inclua transferências de ativos e exista nas jurisdições fiscais envolvidas uma diferença material no montante tratado como pagável relativamente a esses ativos.
4 – Específicas relacionadas com obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos	<ul style="list-style-type: none"> • Quaisquer comportamentos que, através de um mecanismo, visem contornar a aplicação das regras relativas à troca de informações relativas a contas financeiras; • Quaisquer comportamentos que, através de cadeias de participações não transparentes, e que não possuam substância económica, visem dificultar a identificação dos beneficiários efetivos.
5 – Específicas relacionadas com os preços de transferência	<ul style="list-style-type: none"> • Utilização de regimes de salvaguarda ou proteção unilateralmente assumidos numa jurisdição, mas não aceites ao nível da OCDE sobre preços de transferência; • Transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar; • Transferência transfronteiriça, no seio do grupo de empresas associadas, de funções e/ou riscos e/ou ativos, que determine, no prazo de três anos, uma redução de pelo menos 50% dos EBIT anuais projetados caso a transferência não tivesse sido efetuada.

De notar que, no caso dos mecanismos transfronteiriços, apenas são comunicáveis os mecanismos que contenham uma das características-chave (genéricas e específicas) tipificadas. Certas características-chave, genéricas e específicas, só relevam para efeitos da obrigação de comunicação se nelas se puder considerar verificado o teste do benefício principal.

Já nos mecanismos internos, apenas são comunicáveis os mecanismos que contenham uma das características-chave tipificadas (específicas) e deve ser verificado o teste do benefício principal, quando aplicável.

Impostos abrangidos

Quanto aos impostos abrangidos, destacamos os seguintes:

Mecanismos Transfronteiriços: impostos de qualquer natureza, cobrados pelos Estados-Membros, ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões políticas territoriais ou administrativas (incluindo as autarquias locais), com exceção do IVA, Direitos aduaneiros, Impostos especiais de consumo, Contribuições obrigatórias para a segurança social.

Mecanismos Internos: IRS e Tributações autónomas relacionadas, IRC e Tributações autónomas e derramas relacionadas, IVA, IMI, Imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis e Imposto do selo.

Prazo da comunicação

A comunicação à AT cumpre-se com a entrega da Declaração Modelo 58. Para tal, é necessário atender aos seguintes prazos:

Mecanismos cujo primeiro passo da sua aplicação tenha ocorrido entre 25.06.2018 e 30.06.2020	Mecanismos entre 01.07.2020 e 31.12.2020
15.01.2021: prazo concedido ao intermediário sujeito a dever legal ou contratual de sigilo para informar o contribuinte relevante da sua obrigação de reporte, que deverá ser concretizada, pelo contribuinte, no prazo de 30 dias seguidos a contar da data de notificação, informando ainda o intermediário do seu cumprimento no mesmo prazo. Se não o fizer, o intermediário fica subsidiariamente obrigado a realizar a mesma obrigação de comunicação à AT até 28.02.2021	01.01.2021: Início do prazo de reporte de 30 dias seguidos e do prazo de 5 dias conferido ao intermediário, sujeito a dever legal ou contratual de sigilo, para notificar o contribuinte relevante da obrigação de reporte perante a AT;

Para os mecanismos cuja aplicação ocorra a partir de 1 de janeiro de 2021, o prazo é o geral: 30 dias a contar, consoante o que ocorrer primeiro, do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar seja disponibilizado para ser aplicado ou do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar esteja pronto para ser aplicado ou do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo a comunicar. Reforçamos a ideia de que, para situações tributárias já existentes, o contabilista certificado que atua como mero prestador de serviços de aconselhamento não será intermediário pelo aconselhamento que venha a prestar ao contribuinte. Assim, segundo entendemos, operações como o mero registo contabilístico de faturas e documentos relativos às operações da sociedade ou o preenchimento de declarações fiscais, em regra, não qualificam o contabilista certificado como intermediário. Em todo o caso, convém aferir se poderá existir algum mecanismo que deverá ser comunicado.