

ORIENTAÇÕES GERAIS

(GUIDELINES)

relativas à obrigação de comunicação à
Autoridade Tributária e Aduaneira de
determinados mecanismos internos ou
transfronteiriços com relevância fiscal

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO	3
1. Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.....	3
2. Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.....	5
3. Sentido das presentes orientações gerais (<i>guidelines</i>).....	5
II. SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO À AT DE MECANISMO INTERNO OU TRANSFRONTEIRIÇO COM RELEVÂNCIA FISCAL	6
1. Intermediário e contribuinte relevante	6
2. Intermediário	8
2.1. Qualificação de intermediário	8
2.2. Obrigação de comunicação do intermediário	12
2.3. Dispensa da obrigação de comunicação do intermediário	15
3. Contribuinte relevante	18
3.1. Qualificação de contribuinte relevante; de empresa associada e outras entidades abrangidas pelo mecanismo a comunicar	18
3.2. Obrigação de comunicação do contribuinte relevante	21
3.3. Dispensa da obrigação de comunicação do contribuinte relevante.....	24
4. Invocação pelo intermediário de dever legal ou contratual de sigilo relativamente ao contribuinte relevante	26

4.1. Dever de sigilo na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.....	26
4.2. Relevância do dever de sigilo do intermediário.....	27
III. OBJETO DA OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO À AT: MECANISMO INTERNO OU TRANSFRONTEIRIÇO COM RELEVÂNCIA FISCAL	32
1. Caracterização do objeto da obrigação de comunicação.....	32
2. Mecanismo.....	32
2.1. Qualificação de mecanismo	32
2.2. Mecanismo comercializável ou mecanismo personalizado.....	33
2.3. Mecanismo interno ou mecanismo transfronteiriço.....	34
3. Característica-chave	37
3.1. Qualificação de característica-chave	37
3.2. Finalidade das características-chave.....	46
4. Teste do benefício principal.....	49
4.1. Qualificação de teste do benefício principal	49
4.2. Verificação do teste do benefício principal	50
5. Conteúdo da obrigação de comunicação à AT	52
6. Finalidades da informação comunicada à AT	54

I. INTRODUÇÃO

1. Lei n.º 26/2020, de 21 de julho

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para as finalidades previstas nos seus artigos 16.º e 17.º, de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018,⁽¹⁾ e revogando o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.⁽²⁾

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, constitui-se assim num integralmente novo e reforçado regime jurídico, que integra coerentemente as vertentes interna e da União Europeia, de comunicação obrigatória à AT de mecanismos específicos, por conterem, pelo menos, alguma das características-chave tipificadas taxativamente no seu artigo 5.º.

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, explicita a razão de tal tipificação taxativa, ao definir “características-chave” [cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º] como “as que traduzem, objetivamente e por si mesmas, a indiciação de um potencial risco de evasão fiscal, incluindo o contornar de obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos”.

Em coerência com a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, incumbe dessa obrigação de comunicação o “intermediário” ou o “contribuinte relevante” – entidades correspondentes a conceitos jurídicos nela também definidos [cfr., por um lado, alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º e n.º 2 do artigo 9.º e, por outro, alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º] – e regula os pressupostos da respetiva obrigação e os termos de cumprimento da mesma.

Entretanto, a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, foi alterada e complementada pelo Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto, tendo sido ainda objeto do Despacho n.º 444/2020-

⁽¹⁾ A Diretiva (UE) 2018/822 alterou a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

⁽²⁾ O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, estabeleceu o dever de comunicação à AT de determinados mecanismos (“esquemas” ou “atuações”, na sua própria terminologia).

XXII, de 19 de novembro, do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, essencialmente no sentido do diferimento de prazos devido à pandemia da doença COVID-19, em consonância com o permitido pela Diretiva (UE) 2020/876 do Conselho, de 24 de junho de 2020.

Por outro lado, ao abrigo do disposto no artigo 24.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, aprovou a declaração Modelo 58 destinado a assegurar o cumprimento da referida obrigação declarativa de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal, bem como as informações gerais e as instruções de preenchimento inerentes a tal declaração.

Essa mesma declaração Modelo 58 serve igualmente para cumprimento das demais obrigações de comunicação à AT previstas na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, em concreto:

- a)** Para a comunicação dos mecanismos transfronteiriços cujo primeiro passo da sua aplicação tenha ocorrido entre 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020 (cfr. artigo 22.º);
- b)** Para a comunicação da dispensa de comunicação do mecanismo, nos casos em que a comunicação deste já tenha ocorrido, mediante prova documental desta outra comunicação (cfr. n.º 6 ou n.º 8 do artigo 10.º ou n.º 4 ou n.º 6 do artigo 12.º);
- c)** Para a comunicação de atualizações de informações (cfr. n.º 4 do artigo 10.º ou n.º 2 do artigo 12.º).

Os prazos de apresentação à AT da declaração Modelo 58 devidamente preenchida, para qualquer dos objetivos acabados de enunciar, estão previstos na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, os quais, como dito, foram alterados e complementados pelo Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto, e pelo Despacho n.º 444/2020-XXII, de 19 de novembro, do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, sendo que nas informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, se especificam os prazos para comunicação daquelas atualizações de informações.

2. Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018

A Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 – conhecida pelo acrónimo de língua inglesa *DAC*⁽³⁾, por ter sido concebida essencialmente como aprofundamento, pela quinta vez, da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade estabelecida pela Diretiva 2011/16/UE –, institui um regime que assenta essencialmente em dois momentos:

- a)** A obrigação de comunicação às autoridades tributárias dos Estados-Membros da União Europeia, de acordo com determinados critérios de conexão, dos mecanismos indiciadores de potencial risco de evasão fiscal – “mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos”, como também referidos na Diretiva – que apresentam estrutura transfronteiriça, por respeitarem a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e um país terceiro;
- b)** A troca automática (e obrigatória) das informações assim recolhidas entre as autoridades tributárias de todos os Estados-Membros; razão por que o artigo 16.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, estatui que as informações relativas a mecanismos transfronteiriços recebidas pela AT são por esta comunicadas, por meio de troca automática, às autoridades competentes de todos os outros Estados-Membros.

3. Sentido das presentes orientações gerais (*guidelines*)

As presentes orientações gerais (*guidelines*), relativas à obrigação declarativa, estabelecida na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal não têm natureza normativa, constituindo doutrina administrativa destinada a contribuir para uma melhor perceção e compreensão do regime jurídico aprovado pela Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e, deste modo, para a uniformização da interpretação e aplicação do mesmo.

⁽³⁾ *Directive on Administrative Cooperation.*

As presentes orientações gerais (*guidelines*) foram previamente objeto dos trabalhos do fórum de monitorização da implementação da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho («Fórum DAC 6»), criado pelo já referido Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto, tendo nesse âmbito sido promovida a audição, e considerados os respetivos contributos, dos respetivos membros (Ordem dos Advogados, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Ordem dos Contabilistas Certificados) e das demais entidades convidadas a nele participarem.

II. SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO À AT DE MECANISMO INTERNO OU TRANSFRONTEIRIÇO COM RELEVÂNCIA FISCAL

1. Intermediário e contribuinte relevante

A obrigação declarativa, estabelecida na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal, incide sobre o intermediário ou sobre o contribuinte relevante, conforme respetivamente caracterizados nas definições, seja da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 2 do artigo 9.º, seja da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º.

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, tipifica igualmente, nos artigos 9.º e 11.º, as conexões a Portugal que determinam a sujeição à obrigação declarativa de comunicação à AT do intermediário ou do contribuinte relevante.

Conforme explicitado nas informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, uma pessoa que esteja vinculada ao intermediário ou ao contribuinte relevante através de uma relação de subordinação típica do trabalho dependente (isto é, através de contrato de trabalho) não é caracterizável como “intermediário” ou “contribuinte relevante”, ainda que, no âmbito dessa subordinação laboral, desenvolva atividade com o conteúdo tipificado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

Em contrapartida, a pessoa que ao intermediário ou ao contribuinte relevante disponibilize uma atuação tipificada na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, através da contratação de prestação de serviços, é considerada “intermediário”.

Assim, deve ser considerado “intermediário”, quer a pessoa que contrata com o contribuinte relevante a prestação de serviços relativa a um mecanismo, quer a pessoa que presta àquela outra pessoa os referidos serviços tipificados relacionados com esse mecanismo.

Esta situação de pluralidade de intermediários pode ocorrer, nomeadamente, no caso das sociedades de profissionais (reguladas pela Lei n.º 53/2015, de 11 de junho), cujo objeto social consiste precisamente no exercício em comum de atividades profissionais organizadas numa única associação pública profissional; só assim não sucedendo quando se verificar uma das situações seguintes:

- a)** Seja inequívoco que o profissional está vinculado à sociedade de profissionais por contrato de trabalho e seja no âmbito dessa subordinação laboral que é desenvolvida a atividade de conteúdo idêntico ao tipificado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho;
- b)** Não seja a sociedade de profissionais a contratar a prestação dos serviços tipificados na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, sendo tal contratação efetuada diretamente com o profissional ou os profissionais.

Nas situações de pluralidade de intermediários envolvidos num mesmo mecanismo a comunicar, a obrigação de comunicação à AT recai sobre cada um deles, sem prejuízo, contudo, da possibilidade de dispensa dessa obrigação, nos termos dos n.ºs 7 e 8 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e conforme ainda melhor se detalhará (cfr. infra II.2.3).

Conforme previsto nos artigos 10.º, 12.º e 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a obrigação de comunicação à AT de cada um dos mecanismos, internos ou

transfronteiriços, compete, em princípio, ao intermediário, passando a competir ao contribuinte relevante que apresente qualquer das referidas conexões a Portugal apenas no caso de se verificar alguma das seguintes situações:

- a) Ausência de intervenção de qualquer intermediário no mecanismo a comunicar;
- b) Intervenção de intermediário no mecanismo a comunicar, mas sem que esse intermediário apresente qualquer das referidas conexões a Portugal;
- c) Intervenção de intermediário no mecanismo a comunicar, apresentando esse intermediário alguma das referidas conexões a Portugal e estando sujeito à obrigação de comunicação do mecanismo à AT, mas invocando dever legal ou contratual de sigilo relativamente a um contribuinte relevante que apresente qualquer das respetivas referidas conexões a Portugal.

Deve sublinhar-se que nesta situação de invocação pelo intermediário de dever legal ou contratual de sigilo, subsiste sobre este uma obrigação subsidiária de comunicação à AT, prevista no n.º 4 do artigo 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, caso não receba tempestivamente do contribuinte relevante informação, devidamente comprovada, de que este cumpriu a obrigação de comunicação à AT que sobre si passou a competir nos termos deste mesmo artigo 13.º ou de que dessa obrigação de comunicação ficou dispensado, neste caso conforme previsto no n.º 4 ou no n.º 6 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

2. Intermediário

2.1. Qualificação de intermediário

A alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, define “intermediário” nos termos seguintes: “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”.

Por seu turno, o n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, estatui que a “qualificação como intermediário” é “extensível a qualquer pessoa” que, “tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação de um mecanismo a comunicar ou que se comprometeu à administração da aplicação de um tal mecanismo”.

Resulta destas disposições que a caracterização jurídica do intermediário para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, se sustenta no conteúdo dos serviços prestados, tendo o legislador estatuído uma norma de delimitação negativa e duas normas de delimitações positivas.

Na segunda parte da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, o legislador tipifica as prestações de serviços que não permitem caracterizar o prestador como intermediário, concretamente:

- a)** A “comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais”;
- b)** 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”.

Em contrapartida, o legislador tipifica o conteúdo das prestações de serviços que determinam a caracterização do prestador como intermediário, concretamente:

- a)** A conceção, a comercialização, a organização ou a disponibilização para aplicação ou, ainda, a administração da aplicação de um mecanismo a comunicar, conforme a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, determinando a caracterização como intermediário a prestação de serviços com um ou mais do que um desses conteúdos;
- b)** A prestação, diretamente ou através de outras pessoas, de ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, na comercialização, na organização ou na disponibilização para a aplicação ou, ainda, na administração da aplicação de um mecanismo a comunicar, conforme o n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, determinando igualmente a caracterização como intermediário a ajuda, assistência ou aconselhamento relativamente a um ou mais do que um desses conteúdos.

Resulta destas delimitações positivas típicas da caracterização jurídica do intermediário para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que os serviços prestados – seja os serviços de conceção, de comercialização, de organização ou de disponibilização para aplicação ou, ainda, de administração da aplicação, seja a ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, na comercialização, na organização ou na disponibilização para a aplicação ou, ainda, na administração da aplicação – têm de ter por objeto um mecanismo a comunicar, implicando o conhecimento, por parte do prestador de serviços, de que os serviços prestados incidem ativamente sobre uma realidade caracterizada como um mecanismo a comunicar para efeitos daquela mesma Lei.

A necessidade deste conhecimento extrai-se, ainda, das disposições dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, ao imporem ao intermediário o dever de comunicação à AT de “todas as informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo” relativas ao mecanismo a comunicar.

Um tal conhecimento é dado por assente pelo legislador no caso da conceção, da comercialização, da organização ou da disponibilização para aplicação ou, ainda, da administração da aplicação do mecanismo.

Já no caso da prestação de ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, na comercialização, na organização ou na disponibilização para a aplicação ou, ainda, na administração da aplicação do mecanismo, o legislador extrai esse conhecimento de elementos expressamente objetivados, quais sejam a existência de “factos e circunstâncias pertinentes”, de “informação disponível” e de “conhecimentos e competências relevantes”, que permitam concluir que o prestador de serviços (ainda que apoiado por terceiros) sabe, ou é razoável esperar-se que sabe, de acordo com a informação que lhes é disponibilizada e com a atuação comumente inerentes à prestação dos seus concretos serviços, que estes têm por objeto um mecanismo a comunicar.

E, precisamente porque conforme o n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, se extrai daqueles elementos expressamente objetivados esse conhecimento do prestador de serviços, o legislador, logo no n.º 3 do mesmo artigo 9.º, cuidou de, também expressamente, aceitar a produção de contraprova, nos termos seguintes: “Para efeitos do número anterior, qualquer pessoa tem o direito de, à prova apresentada pela AT, contrapor provas de que não sabia ou de que não podia razoavelmente esperar-se que soubesse que estava envolvida num mecanismo a comunicar, podendo para tal fazer referência a todos os factos e circunstâncias pertinentes, bem como à informação disponível e aos seus conhecimentos e competências relevantes.” Uma tal contraprova é produzida nos termos e para os efeitos previstos no artigo 346.º do Código Civil.

Assim, retomando, a título de exemplo, a situação anteriormente referida de uma sociedade de profissionais regulada pela Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, a mesma caracterizar-se-á como intermediário, para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, sempre que possa concluir-se que algum dos profissionais no seu seio também como intermediário possa caracterizar-se, por prestar os serviços tipificados na alínea e)

do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e por conhecer ou por ser razoável esperar-se que conheça que os serviços prestados têm por objeto um mecanismo a comunicar (ainda que possa ter o contributo de entidades terceiras, que integrem ou não essa sociedade de profissionais, que não detenham nem sendo razoável esperar-se que detenham um tal conhecimento).

Pressupondo uma tal conclusão que o prestador de serviços não demonstre que não sabia ou que não podia razoavelmente esperar-se que soubesse que estava envolvido num mecanismo a comunicar, por exemplo, comprovando não ser razoável esperar-se que soubesse que os serviços que por si foram prestados permitiam considerar verificado o teste do benefício principal numa característica-chave que reclama esse teste.

Assim, importa ter-se presente que pode haver intervenção de alguém que colabore em tarefas específicas relacionadas com a conceção, a comercialização, a organização ou a disponibilização para aplicação ou, ainda, a administração da aplicação de um mecanismo a comunicar sem que uma tal intervenção permita qualificar esse interveniente como intermediário.

Por fim, cabe referir que a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, utiliza, sem o definir, o conceito de “participante(s) no mecanismo”.⁽⁴⁾ O intermediário, sendo um interveniente no mecanismo – precisamente por prestar os serviços tipificados na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho –, não integra, contudo, esse conceito de “participante(s) no mecanismo”.

2.2. Obrigação de comunicação do intermediário

Conforme o n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a obrigação de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal

⁽⁴⁾ Nomeadamente, a propósito da definição de “mecanismos transfronteiriços” ou a propósito da tipificação de algumas características-chave.

que compete ao intermediário depende de este preencher, pelo menos, uma das seguintes condições:

- a)** Seja residente, para efeitos fiscais, no território português;
- b)** Tenha um estabelecimento estável em território português através do qual sejam prestados os serviços relacionados com o mecanismo;
- c)** Seja constituído em Portugal ou regido pela legislação portuguesa;
- d)** Esteja registado em Portugal junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria; devendo entender-se que uma associação profissional só releva para este efeito se for uma associação pública profissional.

Deve ter-se presente que a obrigação de comunicação à AT de mecanismo transfronteiriço por efeito da verificação de alguma das referidas conexões relativas ao intermediário não fica necessariamente dependente de o mecanismo a comunicar apresentar também alguma conexão a Portugal, seja pela sua objetiva aptidão a ser aplicado ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em território português, seja por se verificar o preenchimento da(s) característica(s)-chave respetiva(s) em Portugal.

Conforme os n.ºs 1 e 3 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, é de 30 (trinta) dias seguidos o prazo para o intermediário cumprir a obrigação de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal, contando-se esse prazo dos seguintes factos relevantes, consoante o que ocorrer primeiro (sem prejuízo da norma transitória do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto):

- a)** Tratando-se da prestação de serviços de conceção, de comercialização, de organização ou de disponibilização para aplicação ou, ainda, de administração da aplicação de um mecanismo a comunicar, 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;

b) Tratando-se da prestação de ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, na comercialização, na organização ou na disponibilização para a aplicação ou, ainda, na administração da aplicação de um mecanismo a comunicar, do dia seguinte àquele em que se prestou, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento.

Os referidos factos relevantes, relativos ao mecanismo a comunicar, da disponibilização para aplicação, da prontidão para aplicação e da realização do primeiro passo na aplicação,⁽⁵⁾ constituem, muito provavelmente, o termo de processos com diferentes fases anteriores, não constituindo estas fases anteriores, *de per se*, facto relevante para efeitos do início da contagem daquele prazo para o intermediário cumprir a obrigação de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal.

Esses mesmos factos relevantes devem ser os considerados, quanto à característica-chave da subalínea ii) da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, para efeitos da determinação do momento de aferição se uma determinada jurisdição consta, ou não, da lista aí identificada.

Por outro lado, conforme o n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho (sem prejuízo da norma transitória do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto), tratando-se da comunicação de mecanismo interno ou transfronteiriço comercializável (na caracterização deste que infra se fará), o intermediário deve, ainda, apresentar à AT, de três em três meses, um relatório de atualização que inclua determinadas novas informações que tenham surgido desde a comunicação inicial ou desde a apresentação do relatório anterior; especificando as informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, que o prazo para comunicação à AT desse relatório trimestral é de 30 (trinta) dias seguidos, contados a partir do final do trimestre de calendário (ou seja, a partir de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro) em que tenham surgido as novas informações.

⁽⁵⁾ Este primeiro passo na aplicação corresponde ao primeiro ato, jurídico ou não, necessário para a aplicação do mecanismo.

2.3. Dispensa da obrigação de comunicação do intermediário

O n.º 5 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, estatui que se, para além de à AT, o intermediário estiver sujeito à obrigação de comunicação de informações também perante as autoridades competentes de outros Estados-Membros, essas informações (mas só quando respeitarem a um mecanismo transfronteiriço) podem ser comunicadas apenas às autoridades competentes, conforme o que primeiro se verificar (sendo de salientar que a obrigação de comunicação recai sempre sobre a pessoa, singular ou coletiva, do intermediário e não sobre o seu estabelecimento estável, considerando-se este, nos termos da alínea b), apenas para efeitos da fixação de uma primeira conexão complementar a um Estado-Membro onde a comunicação do intermediário deve ocorrer):

- a)** Do Estado-Membro em que o intermediário seja residente para efeitos fiscais;
- b)** Do Estado-Membro em que o intermediário tenha um estabelecimento estável através do qual sejam prestados os serviços relacionados com o mecanismo a comunicar;
- c)** Do Estado-Membro em que o intermediário esteja constituído ou por cujas leis seja regido;
- d)** Do Estado-Membro em que o intermediário esteja registado junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria.

Deste regime aplicável ao mecanismo transfronteiriço pode resultar uma obrigação múltipla de comunicação de informações que inclua uma comunicação à AT. No entanto, o n.º 6 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, permite que o intermediário fique dispensado da comunicação à AT se junto desta produzir, no prazo aí previsto, prova documental de que as mesmas informações foram já por si comunicadas à autoridade competente de outro dos referidos Estados-Membros; esclarecendo as instruções de preenchimento da declaração Modelo 58 aprovada pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, que tal prova documental é

constituída por documento ou cópia de documento que comprove a entrega da respetiva declaração à administração fiscal de outro Estado-Membro.

Deve ter-se presente que uma tal dispensa de comunicação pressupõe uma efetiva comunicação às autoridades competentes do outro Estado-Membro. Se tal efetiva comunicação não ocorrer por qualquer razão (por exemplo, porque essas autoridades competentes entendem inexistir dever de comunicação ou porque perante elas o intermediário invoca dever de sigilo), não se verifica o pressuposto legal da dispensa de comunicação. Assim, um intermediário sediado noutra Estado-Membro que preste os serviços relacionados com o mecanismo a comunicar através de um seu estabelecimento estável situado em Portugal deve comunicar à AT o mecanismo, nos termos da alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, caso nesse outro Estado-Membro não ocorra a efetiva comunicação de tal mecanismo.

Por outro lado, pode existir mais de um intermediário, porque vários intermediários podem intervir no mesmo mecanismo interno ou transfronteiriço a comunicar, atuando, conjunta ou autonomamente, nas referidas prestações de serviços que determinam a caracterização do prestador como intermediário: seja a conceção, a comercialização, a organização ou a disponibilização para aplicação ou, ainda, a administração da aplicação do mecanismo a comunicar [cfr. alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho], seja a ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, na comercialização, na organização ou na disponibilização para a aplicação ou, ainda, na administração da aplicação do mecanismo a comunicar [cfr. n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho].

Relativamente a tais situações:

- a)** O n.º 7 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, consagra que, havendo mais do que um intermediário, a obrigação que exista de comunicação de informações à AT incumbe a todos os intermediários envolvidos no mesmo mecanismo a comunicar;

- b) Contudo, o n.º 8 do mesmo artigo 10.º permite que os intermediários fiquem dispensados da comunicação à AT se junto desta apresentarem, no prazo aí previsto, prova documental de que as mesmas informações foram já comunicadas à AT por outro intermediário envolvido nesse mesmo mecanismo a comunicar; resultando das instruções de preenchimento da declaração Modelo 58 aprovada pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, que tal prova documental se basta com a indicação, feita no próprio modelo de declaração, da identificação da declaração submetida à AT por esse outro intermediário.

A apresentação da declaração de dispensa de comunicação e da respetiva prova documental não será, contudo, exigível nas situações em que o(s) intermediário(s) exerça(m) a sua profissão exclusivamente no âmbito de uma das sociedades de profissionais reguladas pela Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, tenha sido esta sociedade de profissionais a contratar os serviços tipificados na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e o mecanismo seja comunicado, no prazo legalmente previsto, por essa sociedade de profissionais ou por um desses intermediários profissionais.

Por outro lado, ainda nas situações em que o(s) intermediário(s) exerça(m) a sua profissão exclusivamente no âmbito de uma das referidas sociedades de profissionais e tenha sido esta sociedade de profissionais a contratar os serviços tipificados na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º ou no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, incumbe apenas à sociedade de profissionais ou a um desses intermediários profissionais a obrigação de apresentação, no prazo legalmente previsto, da declaração de dispensa de comunicação com a respetiva prova documental, conforme o caso, de que as mesmas informações foram já comunicadas à autoridade competente de outro Estado-Membro ou de que o mecanismo foi já comunicado à AT, no prazo legalmente previsto, por um terceiro intermediário envolvido no mesmo mecanismo a comunicar.

O sistema da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 – e, assim, também o sistema da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho – está concebido numa lógica em que, por razões de efetividade do regime e garantia de comunicação do mecanismo o mais precocemente possível, é preferencialmente cometida ao intermediário a obrigação de comunicação, admitindo-se que um mesmo mecanismo possa ser comunicado em diferentes Estados-Membros. Pelo que as referidas regras de dispensa da obrigação de comunicação do intermediário não devem ser extrapoladas para além das hipóteses nelas previstas.⁽⁶⁾

3. Contribuinte relevante

3.1. Qualificação de contribuinte relevante; de empresa associada e outras entidades abrangidas pelo mecanismo a comunicar

A alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, define “contribuinte relevante” nos termos seguintes: “qualquer pessoa ou entidade sem personalidade jurídica à qual seja disponibilizado para aplicação um mecanismo a comunicar ou que esteja preparada para aplicar um mecanismo a comunicar ou que tenha aplicado uma qualquer etapa ou parte de um mecanismo a comunicar”.

Resulta desta definição que, para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a posição de contribuinte relevante se estrutura juridicamente por referência a um mecanismo interno ou transfronteiriço a comunicar. O contribuinte relevante é uma entidade abrangida por esse mecanismo a comunicar, enquanto participante nesse mecanismo e enquanto relevante para o mesmo (por sem ele o mecanismo não atuar da mesma forma), afetando-o ou sendo por ele afetado.

Desta caracterização de contribuinte relevante resulta que, em função do relacionamento entre eles inerente à própria configuração ou utilização do específico

⁽⁶⁾ Assim, por exemplo, aquela norma do n.º 6 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, não autoriza que o intermediário fique dispensado da comunicação à AT em função de uma comunicação de outro intermediário ou do contribuinte relevante noutro Estado-Membro.

mecanismo disponível para aplicação, pode existir mais do que um contribuinte relevante por cada concreto mecanismo a comunicar, sendo que o próprio n.º 5 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, distingue nesta situação de pluralidade de contribuintes relevantes entre aquele que “haja acordado com o intermediário o mecanismo a comunicar” e aquele que “administre a aplicação do mesmo”; devendo dar-se nota que esta situação se diferencia daquela outra em que uma mesma tipologia de mecanismo a comunicar é utilizado por diferentes contribuintes relevantes sem qualquer relação entre si.

Articuladamente com a caracterização de contribuinte relevante, a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, define e utiliza o conceito de “empresa associada”. Utiliza-o a propósito da tipificação de algumas características-chave e, nessa lógica, também a propósito da definição de “ativos intangíveis difíceis de avaliar” [cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º]; e utiliza-o na alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º, a propósito das informações a comunicar à AT, referindo-se nesta sede às “empresas associadas do contribuinte relevante”.

A alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, define “empresa associada” como “uma pessoa que esteja relacionada com outra pessoa, pelo menos, de uma das seguintes formas:

- i)** Uma pessoa participa na gestão de outra pessoa por estar em posição de exercer uma influência significativa⁽⁷⁾ sobre a outra pessoa;
- ii)** Uma pessoa participa no controlo de outra pessoa através de uma participação superior a 25% dos direitos de voto;
- iii)** Uma pessoa participa no capital de outra pessoa através de um direito de propriedade que, direta ou indiretamente, seja superior a 25% do capital;
- iv)** Uma pessoa tem direito a 25%, ou mais, dos lucros de outra pessoa.”

⁽⁷⁾ A Norma Contabilística de Relato Financeiro 13 define “Influência significativa” nos termos seguintes: “é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma atividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de ações, estatuto ou acordo.”

E o n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, complementa esta definição de “empresa associada” nos termos transcritos seguintes:

- a)** Se mais de uma pessoa participar na gestão, controlo, capital ou lucros da mesma pessoa, todas as pessoas em causa são consideradas empresas associadas;
- b)** Se as mesmas pessoas participarem na gestão, controlo, capital ou lucros de mais de uma pessoa, todas as pessoas em causa são consideradas empresas associadas;
- c)** A pessoa que aja em conjunto com outra pessoa no que respeita aos direitos de voto ou ao capital social de uma entidade é tratada como detendo uma participação na totalidade dos direitos de voto ou do capital social dessa entidade que sejam detidos pela outra pessoa;
- d)** Em participações indiretas, o cumprimento dos requisitos estabelecidos na subalínea iii) da alínea d) do número anterior é determinado através da multiplicação das percentagens de participação pelos sucessivos níveis, considerando-se que uma pessoa que detenha mais de 50% dos direitos de voto detém 100 %;
- e)** Um indivíduo, o seu cônjuge e os seus parentes na linha reta ascendente ou descendente são considerados uma única pessoa.

Também a empresa associada é uma entidade abrangida pelo mecanismo a comunicar, enquanto participante nesse mecanismo e enquanto relevante para o mesmo (por sem ela o mecanismo não atuar da mesma forma), afetando-o ou sendo por ele afetada.

Anote-se que, de par com o contribuinte relevante e com a empresa associada, outras pessoas ou entidades sem personalidade jurídica podem também considerar-se abrangidas pelo mesmo mecanismo a comunicar, como resulta, aliás, da alínea h) do n.º 1 do artigo 15.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a propósito das informações a comunicar à AT.

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, utiliza, sem o definir, o conceito de “participante(s) no mecanismo”: a propósito da definição de “mecanismos transfronteiriços” ou a propósito da tipificação de algumas características-chave. O contribuinte relevante, a empresa associada e as outras pessoas (singulares ou coletivas) ou entidades sem personalidade jurídica abrangidas pelo mecanismo a comunicar integram esse conceito de “participante(s) no mecanismo”, enquanto, precisamente, entidades suscetíveis de serem abrangidas por esse mecanismo a comunicar, afetando-o ou sendo por ele afetadas com tal participação.

Como se clarificou nas informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, o preenchimento dos anexos à declaração Modelo 58 relativos a empresa associada do contribuinte relevante (Anexo B) e a entidade abrangida (Anexo C) deve ocorrer nos casos em que o mecanismo comunicado implicar essa informação, nomeadamente quando o mecanismo depende de uma característica-chave que implica a existência de empresas associadas ou quando existirem outras entidades (que não empresas associadas) suscetíveis de serem abrangidas pelo mecanismo.

3.2. Obrigação de comunicação do contribuinte relevante

Conforme o artigo 11.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a obrigação de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal que compete ao contribuinte relevante depende de este preencher, pelo menos, uma das seguintes condições:

- a)** Seja residente, para efeitos fiscais, no território português;
- b)** Tenha um estabelecimento estável em território português que beneficie do mecanismo;
- c)** Receba ou gere rendimentos em território português;
- d)** Exerça uma atividade em território português;
- e)** Esteja registado, para efeitos fiscais, em Portugal.

Como já referido, a obrigação de comunicação à AT de cada um dos mecanismos, internos ou transfronteiriços, passa a competir ao contribuinte relevante que apresente qualquer das referidas conexões a Portugal apenas no caso de se verificar alguma das seguintes situações:

- a)** Ausência de intervenção de qualquer intermediário no mecanismo a comunicar;
- b)** Intervenção de intermediário no mecanismo a comunicar, mas sem que esse intermediário apresente qualquer das referidas conexões a Portugal;
- c)** Intervenção de intermediário no mecanismo a comunicar, apresentando esse intermediário alguma das referidas conexões a Portugal e estando sujeito à obrigação de comunicação do mecanismo à AT, mas invocando dever legal ou contratual de sigilo relativamente ao contribuinte relevante que apresente qualquer das respetivas referidas conexões a Portugal.

Remetendo para momento posterior (cfr. infra II.4) esta situação particular de invocação pelo intermediário de dever legal ou contratual de sigilo relativamente ao contribuinte relevante, importa anotar que aquelas outras duas situações – ausência de intervenção de qualquer intermediário no mecanismo a comunicar ou intervenção de intermediário sem qualquer das referidas conexões a Portugal no mecanismo a comunicar – são unitariamente consideradas no n.º 1 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, ao referir-se à inexistência de “um intermediário nos termos previstos no artigo 9.º”.

Precisamente estes casos de inexistência de “um intermediário nos termos previstos no artigo 9.º” constituem a situação típica em que passa a recair sobre o contribuinte relevante a obrigação de comunicação à AT de cada um dos mecanismos internos ou transfronteiriços e, conforme o n.º 1 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, dispõe ele do prazo de 30 (trinta) dias seguidos, contando-se esse prazo dos seguintes factos relevantes, consoante o que ocorrer primeiro (sem prejuízo da norma transitória do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto):

- a) Do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar seja disponibilizado para aplicação;
- b) Do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar esteja pronto para aplicação;
- c) Do dia seguinte àquele em que seja realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo a comunicar.

Como atrás se referiu quanto ao intermediário, os referidos factos relevantes, relativos ao mecanismo a comunicar, da disponibilização para aplicação, da prontidão para aplicação e da realização do primeiro passo na aplicação, constituem, muito provavelmente, o termo de processos com diferentes fases anteriores, não constituindo estas fases anteriores, *de per se*, facto relevante para efeitos do início da contagem daquele prazo para o contribuinte relevante cumprir a obrigação de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal.

E também agora importa anotar que esses mesmos factos relevantes devem ser os considerados, quanto à característica-chave da subalínea ii) da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, para efeitos da determinação do momento de aferição se uma determinada jurisdição consta, ou não, da lista aí referida.

Por outro lado, conforme o n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, o contribuinte relevante deve, ainda, em cada um dos anos em que aplique o mecanismo comunicado, disso informar a AT, incluindo uma atualização das informações anteriormente comunicadas. E as informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, especificam, quer que um tal dever anual de informar a AT só ocorre nos casos em que o mecanismo tenha sido comunicado à AT pelo próprio contribuinte relevante, quer que o prazo para dar cumprimento a esse dever anual de informação é de 30 (trinta) dias seguidos, contados a partir do dia seguinte ao final do período anual em que tenha aplicado o mecanismo.

Essas mesmas informações gerais esclarecem que, nos casos em que a obrigação de comunicação do mecanismo compete ao contribuinte relevante, este apenas tem

de preencher o anexo à declaração Modelo 58 relativo ao intermediário (Anexo A) quando se verificar uma das seguintes situações:

- a)** A obrigação de comunicação ter passado a impender sobre o contribuinte relevante nos termos do artigo 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, isto é, por o intermediário ter invocado dever legal ou contratual de sigilo relativamente a esse mesmo contribuinte relevante;
- b)** O intermediário interveniente no mecanismo não apresentar qualquer das conexões a Portugal tipificadas no n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

3.3. Dispensa da obrigação de comunicação do contribuinte relevante

O n.º 3 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, estatui que se, para além de à AT, o contribuinte relevante estiver sujeito à obrigação de comunicação de informações também perante as autoridades competentes de outros Estados-Membros, essas informações (mas só quando respeitarem a um mecanismo transfronteiriço) podem ser comunicadas apenas às autoridades competentes, conforme o que primeiro se verificar (sendo de salientar que a obrigação de comunicação recai sempre sobre a pessoa, singular ou coletiva, do contribuinte relevante e não sobre o seu estabelecimento estável, considerando-se este, nos termos da alínea b), apenas para efeitos da fixação de uma primeira conexão complementar a um Estado-Membro onde a comunicação do contribuinte relevante pode ocorrer):

- a)** Do Estado-Membro em que o contribuinte relevante seja residente para efeitos fiscais;
- b)** Do Estado-Membro em que o contribuinte relevante tenha um estabelecimento estável que beneficie do mecanismo a comunicar;
- c)** Do Estado-Membro em que o contribuinte relevante receba ou gere rendimentos, apesar de não ser residente para efeitos fiscais nem ter um estabelecimento estável em nenhum Estado-Membro;

- d)** Do Estado-Membro em que o contribuinte relevante exerça uma atividade, apesar de não ser residente para efeitos fiscais nem ter um estabelecimento estável em nenhum Estado-Membro.

Deste regime aplicável ao mecanismo transfronteiriço pode resultar uma obrigação múltipla de comunicação de informações que inclua uma comunicação à AT. No entanto, o n.º 4 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, permite que o contribuinte relevante fique dispensado da comunicação à AT se junto desta produzir, no prazo aí previsto, prova documental de que as mesmas informações foram já por si comunicadas à autoridade competente de outro dos referidos Estados-Membros; esclarecendo as instruções de preenchimento do modelo de declaração (Modelo 58) aprovado pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, que tal prova documental é constituída por documento ou cópia de documento que comprove a entrega da respetiva declaração à administração fiscal de outro Estado-Membro.

Por outro lado, pode existir, em função do relacionamento entre eles inerente à própria configuração ou utilização do específico mecanismo disponível para aplicação, mais do que um contribuinte relevante por cada concreto mecanismo a comunicar. Nesta situação de pluralidade de contribuintes relevantes, a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, consagra um outro regime de dispensa de comunicação à AT, com os contornos seguintes:

- a)** O n.º 5 do artigo 12.º estatui que, havendo mais do que um contribuinte relevante, a obrigação que exista de comunicação de informações à AT incumbe, conforme o que primeiro ocorrer, ao contribuinte relevante que haja acordado com o intermediário o mecanismo a comunicar ou ao contribuinte relevante que administre a aplicação do mesmo;
- b)** O n.º 6 do artigo 12.º permite que os contribuintes relevantes fiquem dispensados da comunicação à AT se junto desta apresentarem, no prazo aí previsto, prova documental de que as mesmas informações foram já comunicadas à AT por outro contribuinte relevante abrangido por esse específico mecanismo a comunicar; resultando das instruções de

preenchimento da declaração Modelo 58 aprovada pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, que tal prova documental se basta com a indicação, feita na própria declaração, da identificação da declaração submetida à AT por esse outro contribuinte relevante.

4. Invocação pelo intermediário de dever legal ou contratual de sigilo relativamente ao contribuinte relevante

4.1. Dever de sigilo na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho

Sob a epígrafe “Dever de sigilo”, o artigo 14.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, consagra dois diferentes momentos normativos:

- a)** Que o cumprimento das obrigações de comunicação à AT a que estão adstritos os intermediários ou os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam obrigados, não podendo este dever ser por eles invocado no âmbito da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e considerando excluída a sua responsabilidade por violação do dever de sigilo a que estivessem vinculados (cfr. n.ºs 1 e 2);
- b)** As informações comunicadas à AT pelos intermediários ou pelos contribuintes relevantes ficam abrangidas pelo dever de sigilo previsto no artigo 64.º da Lei Geral Tributária, sem prejuízo da prossecução das finalidades típicas a que tal informação se destina, conforme os artigos 16.º e 17.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho (cfr. n.º 3).

Por outro lado, conforme os n.ºs 3 e 4 do artigo 15.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, o tratamento pela AT dos dados que lhe são comunicados respeita as exigências legais aplicáveis à proteção dos mesmos. Tais exigências resultam, primordialmente, do Regulamento Geral de Proteção de Dados (RGPD)⁽⁸⁾ e da Lei

⁽⁸⁾ Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento e do Conselho, de 27 de abril de 2016.

n.º 58/2019, de 8 de agosto. Por outro lado, os artigos 16.º e 17.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, tipificam as finalidades possíveis da informação recebida pela AT.

Estabelecendo a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, no essencial, uma obrigação de revelação das práticas que objetivamente indiciem um potencial risco de *evasão fiscal*, compreensivelmente o legislador entendeu que uma tal obrigação deveria, em termos de princípio, prevalecer sobre o dever de sigilo que, legal ou contratualmente, impenda sobre os sujeitos dessa mesma obrigação, os intermediários ou os contribuinte relevantes; na senda, aliás, do revogado Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, e conforme também preferencialmente preconizado pela Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.⁽⁹⁾

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, concretizou aquele princípio de que o cumprimento das obrigações de comunicação nela estabelecidas tem prevalência sobre o dever de sigilo, fazendo-o através de uma regulamentação específica atributiva de determinada relevância “às situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo” do intermediário, na expressão do n.º 1 do seu artigo 13.º.

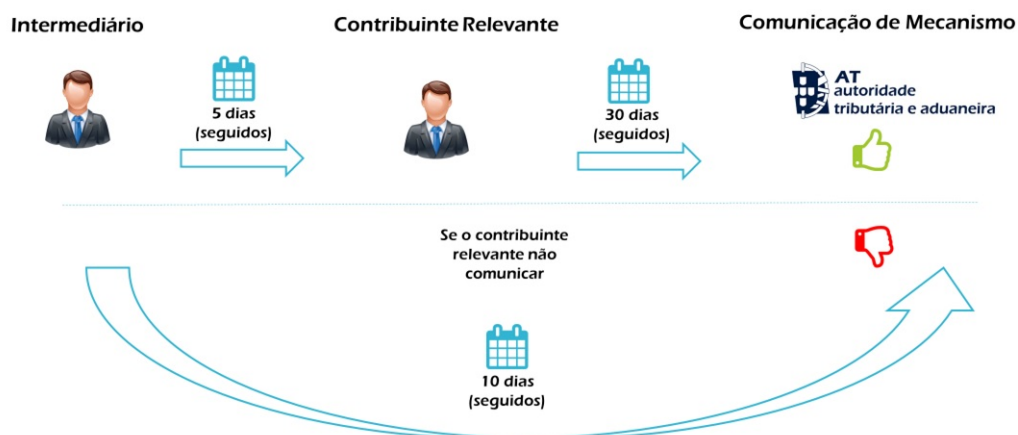
4.2. Relevância do dever de sigilo do intermediário

Uma tal regulamentação específica atributiva de determinada relevância “às situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo” do intermediário constitui uma “solução intermédia”, como à mesma se referiu a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 11/XIV, admitida na Assembleia da República em 4 de fevereiro de 2020, que esteve na origem da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

⁽⁹⁾ A Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, estabelece que cada Estado-Membro “pode” dispensar os intermediários da obrigação de comunicação se isso violar internamente um dever legal de sigilo profissional, caso em que os intermediários dispensados teriam de responsabilizar-se por notificar outro intermediário ou o contribuinte relevante para que estes assumissem o dever de comunicação. Não estabelecendo, pois, automaticamente uma tal dispensa face a um dever legal de sigilo profissional; mas admitindo, isso sim, uma mera “possibilidade” de dispensa, em função do juízo que cada legislador nacional faça quanto ao confronto do sigilo profissional com os objetivos agora em causa de prevenir e combater a *evasão fiscal*.

Essa regulamentação específica, constante, conjugadamente, do n.º 2 do artigo 10.º e do artigo 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, assenta nos seguintes momentos essenciais e sequenciais:

- a)** Nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo do intermediário, pode este invocar tal dever (no sentido de que pode prevalecer-se da prerrogativa do sigilo) e, se o fizer, a obrigação de comunicação à AT do mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal passa a recair sobre o contribuinte relevante (cfr. n.º 1 do artigo 13.º);
- b)** Para que tal ocorra, deve o intermediário notificar o contribuinte relevante, no prazo previsto para essa notificação (sem prejuízo da norma transitória do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto), de que este deve cumprir a obrigação de comunicação à AT, que assim sobre ele passou a recair (cfr. n.º 2 do artigo 13.º);
- c)** O contribuinte relevante informa o intermediário, no prazo de 30 dias seguidos a contar da receção daquela notificação, do cumprimento da obrigação de comunicação à AT que sobre si passou a recair, apresentando ao intermediário o comprovativo da submissão perante a AT da declaração respetiva (cfr. n.º 3 do artigo 13.º);
- d)** Caso tal informação e comprovação não chegue, dentro daquele prazo de 30 dias seguidos, ao intermediário, deve este cumprir a obrigação de comunicação à AT do mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal, no prazo de 10 dias seguidos (cfr. n.º 4 do artigo 13.º).



Face a este regime, a obrigação de comunicação à AT de cada um dos mecanismos internos ou transfronteiriços – que, em princípio, compete ao intermediário – passa a competir ao contribuinte relevante, quando, existindo intervenção de intermediário no mecanismo a comunicar, apresentando esse intermediário alguma das conexões a Portugal previstas no n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e estando ele sujeito à obrigação de comunicação do mecanismo à AT, o mesmo invoca dever legal ou contratual de sigilo relativamente a um contribuinte relevante que apresente qualquer das conexões a Portugal previstas no artigo 11.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

E, face a este mesmo regime, as informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, esclarecem que, conforme o n.º 4 do artigo 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, nas situações de invocação pelo intermediário de dever legal ou contratual de sigilo, sobre ele subsiste uma obrigação subsidiária de comunicação à AT, caso não receba tempestivamente do contribuinte relevante informação, devidamente comprovada, de que este cumpriu a obrigação de comunicação à AT que sobre si passou a competir ou de que dessa obrigação de comunicação ficou dispensado, neste caso conforme previsto no n.º 4 ou no n.º 6 do artigo 12.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

Na verdade, em termos sistemáticos, deve considerar-se preenchida a condição que exonera o intermediário de tal obrigação subsidiária de comunicação à AT, prevista no n.º 3 do artigo 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, nos casos, já referidos, em que o próprio contribuinte relevante sobre quem passou a recair a obrigação de comunicação à AT desta obrigação fica dispensado conforme o n.º 4 ou o n.º 6 do artigo 12.º da mesma Lei.

Anote-se que a disposição do n.º 3 do artigo 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, dá por comprovado junto do intermediário que o contribuinte relevante cumpriu a obrigação de comunicação à AT que sobre si passou a competir logo que seja apresentado ao intermediário o comprovativo da submissão perante a AT da declaração respetiva, competindo ao intermediário verificar se tal declaração foi realmente submetida perante a AT e se refere efetivamente ao mecanismo a comunicar em causa, sem ter, contudo, o dever de aferir da correção da informação comunicada à AT pelo contribuinte relevante.

Precisamente pela sua especificidade, esta regulamentação pressupõe uma aplicação no respeito pelos seus estritos limites, conforme fixados pelo legislador, atentando:

- a)** Seja no carácter exclusivamente nacional (ou interno) da mesma;
- b)** Seja que só releva, obviamente, o dever legal ou contratual de sigilo do intermediário que possa abarcar as já antes detalhadamente analisadas prestações de serviços típicas que qualificam alguém como intermediário, quais sejam:
 - i)** A conceção, a comercialização, a organização ou a disponibilização para aplicação ou, ainda, a administração da aplicação de um mecanismo a comunicar, conforme a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho;
 - ii)** A prestação, diretamente ou através de outras pessoas, de ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, na comercialização, na organização ou na disponibilização para a aplicação ou, ainda,

na administração da aplicação de um mecanismo a comunicar, conforme o n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho;

- c)** Seja, por fim, que depende da existência de um intermediário sujeito à obrigação de comunicação do mecanismo à AT e também da existência de um contribuinte relevante que possa considerar-se igualmente sujeito à obrigação de comunicação do mecanismo à AT.

Tendo em consideração esta exigência de aplicação estrita, cabe assinalar que:

- a)** Para efeitos de o intermediário ficar dispensado de comunicar o mecanismo à AT conforme o já analisado n.º 8 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a referida obrigação subsidiária de comunicação prevista no n.º 4 do artigo 13.º da mesma Lei a cargo de outro intermediário só releva caso a respetiva comunicação se mostre concretamente compatível com o prazo previsto nesse n.º 8 do artigo 10.º, pois, caso contrário, prevalece a obrigação de comunicação à AT que incide sobre aquele primeiro intermediário;
- b)** E, simetricamente, o intermediário sobre quem impende a obrigação subsidiária de comunicação prevista naquele n.º 4 do artigo 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, só dela pode ficar dispensado se junto da AT puder apresentar, no prazo deste mesmo n.º 4 do artigo 13.º, a comprovação prevista naquele outro n.º 8 do artigo 10.º da mesma Lei.

Naturalmente, um intermediário que fique dispensado da comunicação à AT nos termos do já referido n.º 6 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, não tem necessidade de invocar em Portugal qualquer dever de sigilo. E o mesmo se diga do intermediário que logo fique dispensado da comunicação à AT agora nos termos n.º 8 do artigo 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

Esclareça-se, por fim, que, existindo uma situação coberta pelo dever legal ou contratual de sigilo do intermediário relativamente a um contribuinte relevante, a possibilidade de aquele não invocar tal dever para efeitos da obrigação de comunicação à AT estabelecida na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, depende

exclusivamente dos termos legais e contratuais conformadores desse mesmo dever e do que sobre a matéria for acordado entre o intermediário e o contribuinte relevante.

III. OBJETO DA OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO À AT: MECANISMO INTERNO OU TRANSFRONTEIRIÇO COM RELEVÂNCIA FISCAL

1. Caracterização do objeto da obrigação de comunicação

Conforme se refere nas informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, por cada mecanismo, transfronteiriço ou interno, a comunicar à AT, deve ser preenchida e submetida a declaração destinada a essa comunicação (Modelo 58).

Como igualmente se refere nessas mesmas informações gerais, deve ser comunicada à AT a situação que corresponda à definição legal de “mecanismo” (e de “mecanismos transfronteiriços” ou de “mecanismos internos”), mas desde que nessa situação se contenha, pelo menos, uma das características-chave, definidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º e tipificadas taxativamente no artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, algumas das quais apenas relevando caso se verifique conjuntamente o teste do benefício principal, definido na alínea k) do n.º 1 do mesmo artigo 2.º, e, ainda, desde que essa mesma situação respeite a impostos abrangidos, conforme estes são identificados nos artigos 4.º (quanto aos mecanismos transfronteiriços) ou 8.º (quanto aos mecanismos internos) da mesma Lei; sendo que o artigo 7.º desta delimita mais estreitamente as características-chave que relevam no caso dos mecanismos internos.

2. Mecanismo

2.1. Qualificação de mecanismo

Nos termos da definição constante da alínea f) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, por “mecanismo” entende-se “qualquer plano, projeto,

proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizado 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 sequenciais, podendo ser comercializável ou personalizado”.

A existência de um mecanismo constitui a condição primeira do nascimento de uma concreta obrigação de comunicação à AT para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

Assim, a situação fiscal que para a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, tem relevância é apenas aquela que se constitua como um resultado do próprio mecanismo e não aquela outra que resulte do mero preenchimento dos pressupostos legais de que a mesma depende, ou, dito de outro modo, que resulte no seu todo da concretização, direta e imediata, da própria norma fiscal e da sua finalidade, não sendo, no todo ou em parte, o resultado objetivo daquelas “construção” ou “série de construções” que constituem o mecanismo.

2.2. Mecanismo comercializável ou mecanismo personalizado

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, faz a distinção entre “mecanismos comercializáveis” e “mecanismos personalizados”:

- a)** São “mecanismos comercializáveis” [cfr. alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º] “os mecanismos concebidos, comercializados, prontos a aplicar ou disponibilizados para aplicação, dispensando uma adaptação substancial dos mesmos”;
- b)** São “mecanismos personalizados” [cfr. alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º] “quaisquer mecanismos que não sejam considerados mecanismos comercializáveis”.

Esta distinção entre mecanismos comercializáveis e mecanismos personalizados releva para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, essencialmente porque:

- a) Só relativamente aos mecanismos comercializáveis existe a já referida obrigação adicional do intermediário, prevista no n.º 4 do artigo 10.º, de apresentar à AT, de três em três meses, um relatório de atualização que inclua determinadas novas informações que tenham surgido desde a comunicação inicial ou desde a apresentação do relatório anterior;
- b) A característica-chave genérica relacionada com o teste do benefício principal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º incide precisamente sobre o mecanismo comercializável, face aos termos como a mesma surge tipificada: “O mecanismo implique documentos e ou uma estrutura substancialmente normalizados e que esteja disponível para mais do que um contribuinte relevante, sem que o mecanismo precise de ser substancialmente adaptado para ser aplicado.”

2.3. Mecanismo interno ou mecanismo transfronteiriço

A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, faz também a distinção entre “mecanismos internos” e “mecanismos transfronteiriços”:

- a) São “mecanismos internos” [cfr. alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º] “os que, em função das suas características objetivas, sejam aptos a ser aplicados ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em território português e não sejam mecanismos transfronteiriços”;
- b) São “mecanismos transfronteiriços” [cfr. alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º] “os que apresentam estrutura transfronteiriça por respeitarem a mais do que um Estado-Membro da União Europeia ou a um Estado-Membro e um país terceiro, caso se verifique, pelo menos, uma das seguintes condições:
 - i) Nem todos os participantes no mecanismo sejam, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição;

- ii) Algum dos participantes no mecanismo seja, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição;
- iii) Algum dos participantes no mecanismo exerça uma atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitua uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável;
- iv) Algum dos participantes no mecanismo exerça uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição;
- v) O mecanismo tenha um possível impacto na troca automática de informações relativas a contas financeiras ou na identificação do beneficiário efetivo”.

Esta distinção entre mecanismos internos e mecanismos transfronteiriços releva para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, essencialmente porque:

- a) Nos mecanismos internos relevam apenas as características-chave tipificadas nos n.ºs 2 a 5 do artigo 5.º (cfr. artigo 7.º), enquanto nos mecanismos transfronteiriços relevam todas as características-chave tipificadas no artigo 5.º (cfr. artigo 3.º);
- b) Nos mecanismos internos os impostos abrangidos são os elencados no artigo 8.º, enquanto nos mecanismos transfronteiriços os impostos abrangidos são os descritos no artigo 4.º;
- c) As já analisadas dispensa da obrigação de comunicação do intermediário prevista no n.º 6 do artigo 10.º e dispensa de comunicação do contribuinte relevante prevista no n.º 4 do artigo 12.º só têm aplicação no caso dos mecanismos transfronteiriços e não no caso dos mecanismos internos;
- d) O regime da troca automática de informações entre os Estados-Membros do artigo 16.º só tem aplicação no caso dos mecanismos transfronteiriços e não no caso dos mecanismos internos;
- e) O regime transitório do artigo 22.º só tem aplicação no caso dos mecanismos transfronteiriços e não no caso dos mecanismos internos.

Importa sublinhar que, se juridicamente os conceitos de “mecanismos internos” e “mecanismos transfronteiriços” se não sobrepõem – precisamente porque, como se viu, a definição de “mecanismos internos” constante da alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, assume que só são mecanismos internos aqueles que “não sejam mecanismos transfronteiriços” –, em termos substanciais uma tal sobreposição pode perfeitamente ocorrer, na medida em que os mecanismos transfronteiriços, em função das suas concretas características objetivas, “sejam aptos a ser aplicados ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em território português”.

Quando assim seja, prevalece, contudo, para efeitos de todo o regime da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a caracterização do mecanismo como mecanismo transfronteiriço, sem prejuízo, naturalmente, de nos impostos abrangidos descritos no artigo 4.º poderem integrar-se – com exceção do imposto sobre o valor acrescentado – os impostos abrangidos elencados no artigo 8.º.⁽¹⁰⁾

Por outro lado, é importante ter-se em consideração que, como dito, o artigo 7.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, manda relevar nos mecanismos internos todas as características-chave tipificadas nos n.ºs 2 a 5 do artigo 5.º.

Daí que não possa, *ab initio* e numa perspetiva geral e abstrata, excluir-se do conteúdo dos mecanismos internos qualquer característica-chave específica relacionada com o teste do benefício principal, qualquer características-chave específica relacionada com operações transfronteiriças, qualquer característica-

⁽¹⁰⁾ Estatui o artigo 4.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, no âmbito da secção do capítulo II relativa a mecanismos transfronteiriços: “Estão abrangidos pela obrigação de comunicação prevista na presente secção os impostos de qualquer natureza, cobrados pelos Estados-Membros, ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões políticas territoriais ou administrativas, ou em nome destas, incluindo as autarquias locais, cobrados no território a que são aplicáveis os tratados por força do artigo 52.º do Tratado da União Europeia, com exceção do imposto sobre o valor acrescentado, dos direitos aduaneiros, dos impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da União Europeia em matéria de cooperação administrativa entre Estados-Membros e das contribuições obrigatórias para a segurança social devidas a um Estado-Membro, a uma subdivisão do Estado-Membro, ou às instituições de segurança social de direito público.” Face a esta descrição, nela podem integrar-se os impostos abrangidos elencados no artigo 8.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, quanto aos mecanismos internos – com exceção do imposto sobre o valor acrescentado –, a saber: o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, bem como as tributações autónomas com este relacionadas; o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, bem como as tributações autónomas e as derramas com este relacionadas; o imposto municipal sobre imóveis; o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis; o imposto do selo.

chave específica relacionada com obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos e, ainda, qualquer característica-chave específica relacionada com preços de transferência.

Na verdade, só face a cada situação concreta de mecanismo interno poderá ser verificado se no mesmo se contém, ou não, alguma dessas características-chave;⁽¹¹⁾ ainda que possam algumas delas ter sido concebidas primordialmente na perspetiva dos mecanismos transfronteiriços.

3. Característica-chave

3.1. Qualificação de característica-chave

A alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, define “características-chave” como “as que traduzem, objetivamente e por si mesmas, a indiciação de um potencial risco de evasão fiscal, incluindo o contornar de obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos”.

E o artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, através de uma tipicidade taxativa, elenca as características-chave a ter em conta para efeitos da obrigação de comunicação à AT dos mecanismos internos ou transfronteiriços.

Na verdade, o referido conceito de “características-chave” (*hallmarks*, na expressão de língua inglesa) é nuclear no sistema normativo da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, à semelhança, aliás, do que ocorre na Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.

E tal conceito é nuclear no sistema normativo da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, pois, como se viu, ela estatui o dever de comunicação à AT:

⁽¹¹⁾ A título de exemplo, uma operação que se resuma a uma transferência de ativos no âmbito de uma operação de fusão entre empresas associadas residentes em Portugal não releva para efeitos do preenchimento da característica-chave prevista na alínea c) do n.º 5 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

- a) De qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha, pelo menos, uma das características-chave tipificadas no artigo 5.º (cfr. artigo 3.º);
- b) De qualquer mecanismo interno que contenha, pelo menos, uma das características-chave tipificadas nos n.ºs 2 a 5 do artigo 5.º (cfr. artigo 7.º).

O artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, tipifica taxativamente todas as características-chave relevantes, seguindo as categorias erigidas pela própria Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018:

- ✓ Características-chave genéricas relacionadas com o teste do benefício principal (cfr. n.º 1);
- ✓ Características-chave específicas relacionadas com o teste do benefício principal (cfr. n.º 2);
- ✓ Características-chave específicas relacionadas com operações transfronteiriças (cfr. n.º 3);
- ✓ Características-chave específicas relacionadas com obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos (cfr. n.º 4);
- ✓ Características-chave específicas relacionadas com preços de transferência (cfr. n.º 5).

Se a identificação das características-chave respeitou as categorias da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, o artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, não deixou de assumir pontuais adaptações de redação, como ocorre com a alínea b) do n.º 2, com as subalíneas iii) e iv) da alínea a) do n.º 3, com a alínea b) do n.º 4 ou com as alíneas a), b) e c) do n.º 5.

O elenco, devidamente codificado, das características-chave tipificadas taxativamente no artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, consta das instruções de preenchimento da declaração Modelo 58 aprovada pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, aí se fazendo a correspondência desse elenco com o que se contém

na Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC6), tudo nos termos da tabela seguinte:

Código	DAC6	Artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho	
	A	1	1 — Considera-se estarem presentes características-chave genéricas relacionadas com o teste do benefício principal, sempre que:
01	A1	1, a)	a) O contribuinte relevante ou qualquer outro participante no mecanismo se comprometa a não revelar a quaisquer terceiros, designadamente a outros intermediários ou à AT, de que modo o mecanismo pode proporcionar uma vantagem fiscal;
02	A2	1, b)	b) O intermediário tenha direito a receber honorários pelo mecanismo, considerando-se também como tais as provisões, os juros ou as remunerações para custos de financiamento e outros encargos, e esses honorários sejam fixados por referência ao montante da vantagem fiscal resultante do mecanismo ou ao facto de o mecanismo efetivamente permitir ou não a obtenção de uma vantagem fiscal, podendo incluir a obrigação de restituição, parcial ou total, dos honorários, caso não seja obtida parte ou a totalidade da vantagem fiscal pretendida;
03	A3	1, c)	c) O mecanismo implique documentos e ou uma estrutura substancialmente normalizados e que esteja disponível para mais do que um contribuinte relevante, sem que o mecanismo precise de ser substancialmente adaptado para ser aplicado.
	B	2	2 — Considera-se estarem presentes características-chave específicas relacionadas com o teste do benefício principal, sempre que:
04	B1	2, a)	a) Um dos participantes no mecanismo tome medidas artificiosas que consistam na aquisição de uma empresa deficitária, na cessação da atividade principal dessa empresa e na utilização das perdas respetivas para reduzir os seus encargos fiscais, incluindo através da transferência dessas perdas para outra jurisdição ou da aceleração da utilização das mesmas;

Código	DAC6	Artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho	
05	B2	2, b)	b) Um mecanismo tenha por efeito converter rendimento em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos tributados mais favoravelmente, isentos de tributação ou não sujeitos a tributação;
06	B3	2, c)	c) Um mecanismo inclua operações circulares que resultem num «carrossel» de fundos (<i>round-tripping</i>), através do envolvimento de entidades interpostas sem outra função comercial primária ou de operações que se compensem ou anulem mutuamente, ou que tenham outras características semelhantes.
	C	3	3 — Considera-se estarem presentes características-chave específicas relacionadas com operações transfronteiriças, sempre que:
	C1	3, a)	a) Um mecanismo envolva a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas e em que se verifique, pelo menos, uma das seguintes condições:
07	C1, a)	3, a), i)	i) O destinatário não seja residente, para efeitos fiscais, em nenhuma jurisdição fiscal;
08	C1, b), ii)	3, a), ii)	ii) Embora o destinatário seja residente, para efeitos fiscais, numa jurisdição fiscal, esta conste de lista de jurisdições de países terceiros que tenham sido avaliadas como não cooperantes pelos Estados-Membros, coletivamente ou no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE);
09	C1, b), i)	3, a), iii)	iii) Embora o destinatário seja residente, para efeitos fiscais, numa jurisdição fiscal, essa jurisdição não o sujeite a qualquer imposto sobre as sociedades ou o sujeite a um imposto sobre as sociedades, isentando-o ou aplicando-lhe uma taxa nominal inferior a 1%;
10	C1, c), d)	3, a), iv)	iv) O pagamento seja tributado mais favoravelmente, isento de tributação ou não sujeito a tributação na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais;
11	C2	3, b)	b) Sejam requeridas em mais do que uma jurisdição fiscal deduções sobre a mesma depreciação de um ativo;

Código	DAC6	Artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho	
12	C3	3, c)	c) Seja requerida em mais do que uma jurisdição fiscal a eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica de rendimento ou de capital;
13	C4	3, d)	d) Um mecanismo inclua transferências de ativos e exista nas jurisdições fiscais envolvidas uma diferença material no montante tratado como pagável relativamente a esses ativos.
	D	4	4 — Considera-se estarem presentes características-chave específicas relacionadas com obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos, sempre que:
	D1	4, a)	a) Um mecanismo possa ter o efeito de contornar a obrigação de apresentação de informações estabelecida nas normas que dão execução ao direito da União Europeia sobre a troca automática de informações relativas a contas financeiras ou em quaisquer acordos equivalentes, incluindo acordos com países terceiros, ou de tirar proveito da ausência de tais normas ou acordos, e em que se verifique, pelo menos, uma das seguintes condições:
14	D1, a)	4, a), i)	i) O recurso a uma conta, produto ou investimento que não seja, ou pretenda não ser, uma conta financeira, mas que tenha características substancialmente semelhantes às de uma conta financeira;
15	D1, b)	4, a), ii)	ii) A transferência de contas financeiras ou de ativos financeiros para jurisdições que não estejam sujeitas à troca automática de informações relativas a contas financeiras com o Estado de residência do contribuinte relevante, bem como outra qualquer utilização dessas jurisdições;
16	D1, c)	4, a), iii)	iii) A reclassificação de rendimentos ou de capital em produtos ou pagamentos que não sejam objeto da troca automática de informações relativas a contas financeiras;

Código	DAC6	Artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho	
17	D1, d)	4, a), iv)	iv) A transferência ou a conversão de uma instituição financeira, de uma conta financeira ou dos ativos aí contidos para instituição financeira, conta financeira ou ativos não sujeitos à obrigação de comunicação de informações ao abrigo da troca automática de informações relativas a contas financeiras;
18	D1, e)	4, a), v)	v) O recurso a entidades jurídicas, mecanismos ou estruturas que eliminem, ou que pretendam eliminar, a obrigação, ao abrigo da troca automática de informações relativas a contas financeiras, de comunicação da identidade de um ou mais titulares de contas financeiras ou de pessoas que exerçam o controlo;
19	D1, f)	4, a), vi)	vi) O defraudar dos procedimentos de devida diligência, ou a exploração de lacunas nos mesmos, utilizados por instituições financeiras para cumprirem as suas obrigações de apresentação de informações relativas a contas financeiras, incluindo a utilização de jurisdições com regimes inadequados ou insuficientes para garantir a aplicação da legislação contra o branqueamento de capitais ou com exigências de transparência insuficientes relativamente a pessoas coletivas ou mecanismos legais;
	D2	4, b)	b) Um mecanismo envolva uma cadeia não transparente de propriedade jurídica ou de beneficiários efetivos, com recurso a pessoas, mecanismos ou estruturas legais:
20	D2, a), b), c)	4, b), i), ii), iii)	<p>i) Que não prossigam uma atividade económica substancial apoiada por pessoal, equipamento, ativos e instalações adequados; e</p> <p>ii) Sejam constituídas, geridas, residentes, controladas ou estabelecidas em qualquer jurisdição que não a jurisdição de residência de um ou mais dos beneficiários efetivos dos ativos detidos por essas pessoas, mecanismos ou estruturas legais; e, ainda,</p> <p>iii) Em que não seja possível identificar os beneficiários efetivos dessas pessoas, mecanismos ou estruturas legais, aplicando-se a definição de «beneficiários efetivos» constante da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto.</p>

Código	DAC6	Artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho	
	E	5	5 — Considera-se estarem presentes características-chave específicas relacionadas com preços de transferência, sempre que:
21	E1	5, a)	a) Um mecanismo envolva a utilização de regimes de salvaguarda ou proteção unilateralmente assumidos numa jurisdição mas não previstos no consenso internacional consagrado nas normas da OCDE sobre preços de transferência;
22	E2	5, b)	b) Um mecanismo envolva a transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar;
23	E3	5, c)	c) Um mecanismo envolva uma transferência transfronteiriça, no seio do grupo de empresas associadas, de funções e ou riscos e ou ativos, se os resultados anuais projetados antes de juros e impostos (EBIT), durante o período de três anos seguinte à transferência, do cedente ou cedentes, forem inferiores a 50% dos EBIT anuais projetados desse ou desses cedentes caso a transferência não tivesse sido efetuada.

Quanto à característica-chave tipificada na alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, deve considerar-se que a atividade empresarial principal aí mencionada se refere à atividade prosseguida em termos substanciais pela empresa, independentemente da classificação da atividade económica constante do cadastro, e que tal atividade principal corresponde à atividade mais importante, tendo em conta a média do volume de negócios nos últimos três exercícios.

Para efeitos da característica-chave tipificada na alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, deve ter-se presente que a expressão “outras categorias de rendimentos” não se refere às categorias de rendimentos como tais delimitadas na legislação fiscal portuguesa, *maxime* às categorias de rendimentos previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares,

referindo-se sim, em coerência com a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, a qualquer outra tipologia de rendimentos cujo enquadramento jurídico-tributário preveja uma tributação mais favorável, uma isenção de tributação ou uma não sujeição a tributação.

Deve ter-se presente que a característica-chave relacionada com operações transfronteiriças prevista na subalínea iv) da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, resulta da conjugação das características-chave previstas separadamente nas alíneas c) e d) do n.º 1 de C da Parte II do Anexo à Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, pelo que deve interpretar-se a referência ao pagamento que “seja tributado mais favoravelmente” na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais em coerência com a referência ao pagamento que “beneficia de um regime fiscal preferencial” na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais, referência esta que consta da d) do n.º 1 de C da Parte II do Anexo à Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.

Assim, a verificação concreta sobre se um pagamento é “tributado mais favoravelmente” na jurisdição em que o destinatário reside implica, para além de uma tributação efetivamente mais favorável nesta jurisdição, que, cumulativamente, a jurisdição em que o destinatário reside constitua um país, território ou região com um regime fiscal claramente mais favorável constante da lista aprovada pela portaria prevista no artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária e/ou que o tratamento desse concreto pagamento na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais seja considerado, no momento em que o pagamento é recebido, como uma prática fiscal prejudicial (*harmful tax practice*) pelo Fórum sobre Práticas Fiscais Prejudiciais (*Forum on Harmful Tax Practices – FHTP*), no âmbito da Ação 5 do Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE.

Relativamente, à característica-chave tipificada na alínea b) do n.º 3 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, considerando as repercussões contabilísticas

e tributárias da ausência de individualidade do estabelecimento estável face à entidade jurídica que o detém, deve considerar-se que não relevam para a verificação desta característica-chave as situações em que um mesmo elemento do ativo seja objeto de depreciação na esfera do estabelecimento estável, nos termos da legislação da jurisdição em que o mesmo esteja situado, e na esfera da entidade que detenha esse mesmo estabelecimento estável, quando os rendimentos obtidos através desse estabelecimento estável sejam sujeitos a tributação, e não isentos, na esfera desta entidade.

Por outro lado, deve ter-se presente que, em coerência com o considerando (13) da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, na qualificação de uma situação no âmbito das características-chave relacionadas com as obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos é possível utilizar os trabalhos publicados da OCDE sobre a comunicação obrigatória de mecanismos que possam servir para contornar tais obrigações legais de informação, em concreto a publicação OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.

Refira-se, ainda, que a característica-chave prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, pressupõe a não conformidade do mecanismo com o consenso internacional quanto aos regimes de salvaguarda ou proteção admissíveis, refletidos nas normas da OCDE sobre preços de transferência [cfr. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD Transfer Pricing Guidelines)*, de julho de 2017], podendo considerar-se existir uma tal conformidade relativamente aos cânones estabelecidos em resultado dos trabalhos do *EU Joint Transfer Pricing Forum (EU JTPF)*. Assim, os “regimes de salvaguarda ou proteção unilateralmente assumidos numa jurisdição”, referidos nessa mesma alínea a) do n.º 5 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, reconduzem-se à noção de “*safe harbour*”, conforme as referidas *Transfer Pricing Guidelines* da OCDE.

Por fim, assinale-se que, para efeitos da característica-chave tipificada na alínea b) do n.º 5 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a noção de “ativos intangíveis difíceis de avaliar” consta da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º da mesma Lei, nos termos seguintes: “os ativos intangíveis ou os direitos sobre ativos intangíveis para os quais, no momento da sua transferência entre empresas associadas, não existam elementos de comparação fiáveis, e, no momento da conclusão dessa operação, as projeções de fluxos de caixa futuros ou de rendimentos previstos resultantes do ativo intangível transferido, ou os pressupostos utilizados na avaliação do ativo intangível, sejam altamente incertos, dificultando a tarefa de prever, na altura da transferência, o nível de sucesso final do ativo intangível”.⁽¹²⁾

Porque estão em causa transferências entre empresas associadas (cfr. definição do n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho), não relevam para esta característica-chave tipificada na alínea b) do n.º 5 do artigo 5.º as transferências que envolvam um estabelecimento estável, por este não apresentar individualidade face à entidade jurídica que o detém.

E o mesmo se diga da característica-chave tipificada na alínea c) do n.º 5 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a qual, aliás, só releva quando a redução aí prevista do valor do EBIT (apurado nos termos das normas de relato financeiro) ocorra num EBIT positivo.

3.2. Finalidade das características-chave

Face à referida definição legal de “características-chave” como “as que traduzem, objetivamente e por si mesmas, a indicação de um potencial risco de evasão fiscal, incluindo o contornar de obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos”, revela-se útil citar aqui o que sobre a finalidade das mesmas se escreveu na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 11/XIV, que esteve na origem da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho:

⁽¹²⁾ Nesta matéria devem considerar-se as referidas *Transfer Pricing Guidelines* da OCDE e a publicação, de junho de 2018, *OECD Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles*.

Importa sublinhar 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 face às situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados. Como bem resulta da citada alínea b) do artigo 2.º (...), em consonância com a Diretiva (UE) 2018/822, as características-chave, por si mesmas e dada a sua configuração objetiva, traduzem, isso sim, «a indiciação de um potencial risco de evasão fiscal» – «indicação», na expressão também utilizada pela Diretiva.

E não deixa de ser assim nos casos em que as características-chave só podem ser tomadas em conta se puder cumulativamente considerar-se verificado o teste do benefício principal.

Nem deixa de ser assim noutros momentos do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, nomeadamente: na característica-chave que se refere a “medidas artificiosas” [cfr. alínea a) do n.º 2]; na característica-chave que se refere à ausência de “outra função comercial primária” [cfr. alínea c) do n.º 2]; na característica-chave que se refere ao “contornar de obrigações” [cfr. alínea a) do n.º 4]; na característica-chave que se refere ao “defraudar de procedimentos” [cfr. subalínea vi) da alínea a) do n.º 4]; na característica-chave que se refere à ausência de prossecução de “uma atividade económica substancial” [cfr. subalínea i) da alínea b) do n.º 4].

Com efeito, voltando a citar a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 11/XIV, que esteve na origem da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho:

Relevante é ter-se presente que uma tal «indiciação de um potencial risco de evasão fiscal», traduzida pela característica-chave em si mesma, dada a sua configuração objetiva, é o quanto basta para o estabelecimento da obrigação de comunicação de qualquer um dos mecanismos que contenha, pelo menos, uma das características-chave tipificadas; sem necessidade, portanto, de

qualquer definição de evasão fiscal ou – na terminologia também utilizada pela Diretiva – de planeamento fiscal agressivo.

O sistema da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 – e necessariamente também o sistema da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho – assenta num elenco abstrato de aspetos marcadores (“características-chave”), incluindo quando reclamam a verificação do teste do benefício principal, capazes de determinarem as concretas situações de mecanismos cuja comunicação deve ser efetuada.⁽¹³⁾

A opção da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 – e necessariamente também a opção da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho – não foi, pois, a de fazer erigir o seu sistema com base nas definições de evasão fiscal ou de planeamento fiscal agressivo; mas tão pouco foi a de listar as concretas situações de mecanismos cuja comunicação deve ser feita (*blacklist*) ou não deve ser feita (*whitelist*).

O elenco de tais características-chave, constante do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, é um elenco típico e taxativo, o que significa que o mesmo é condição necessária e suficiente para a caracterização de um concreto mecanismo como um mecanismo a comunicar, isto é, tal elenco tem de ser interpretado e aplicado de forma estrita, seja o mecanismo um mecanismo interno ou um mecanismo transfronteiriço, não dispensando qualquer elemento que nele conste nem permitindo aduzir nenhum elemento que nele não conste.

⁽¹³⁾ Atente-se no que se escreve na Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018:

Os mecanismos de planeamento fiscal agressivo evoluíram ao longo dos anos, tornando-se cada vez mais complexos, sendo objeto de constantes alterações e ajustamentos em reação às contramedidas defensivas adotadas pelas autoridades fiscais. Tendo em consideração esta situação, será mais eficaz tentar abranger os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos através da compilação de uma lista dos aspetos e dos elementos de operações que possam constituir fortes indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas em vez de definir o conceito de planeamento fiscal agressivo. Estas indicações são referidas como «características-chave».

Assim, a título de exemplo, qualquer das condições tipificadas nas subalíneas da alínea a) do n.º 4 do artigo 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, só relevam como característica-chave se, cumulativamente, pelo menos uma delas se verificar num mecanismo (e o objeto da comunicação é o mecanismo, não qualquer daquelas condições de per se) que, conforme os termos dessa alínea a), possa ter o efeito, considerado objetivamente e por si mesmo no âmbito do respetivo circunstancialismo, de contornar uma obrigação de apresentação de informações (pressupondo, pois, a existência de uma tal obrigação e nos exatos termos em que a mesma esteja normativamente delimitada) “estabelecida nas normas que dão execução ao direito da União Europeia sobre a troca automática de informações relativas a contas financeiras ou em quaisquer acordos equivalentes, incluindo acordos com países terceiros, ou de tirar proveito da ausência de tais normas ou acordos”.

Tais “normas que dão execução ao direito da União Europeia sobre a troca automática de informações relativas a contas financeiras ou em quaisquer acordos equivalentes, incluindo acordos com países terceiros” respeitam à obrigação de comunicação de informações sobre contas financeiras para efeitos da troca automática de informações inerente à Norma Comum de Comunicação (NCC ou, no acrónimo de língua inglesa, *CRS*), elaborada pela OCDE e acolhida na União Europeia pela Diretiva 2014/107/UE (a *DAC2*), transposta pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro, incluindo jurisdições terceiras que apliquem a NCC ao abrigo de instrumento jurídico da União Europeia ou jurisdições que devam com Portugal, ao abrigo de instrumento jurídico internacional convencional, trocar automaticamente informações especificadas na NCC.

4. Teste do benefício principal

4.1. Qualificação de teste do benefício principal

A alínea k) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, define “teste do benefício principal” como “aquele que se considera satisfeito se for possível

determinar, sem dúvidas razoáveis, 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”.

Por sua vez, a alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, define “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”.

E, por seu turno, o artigo 6.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, estatui quais as características-chave que “só relevam para efeitos da obrigação de comunicação se nelas puder considerar-se verificado o teste do benefício principal”: são elas as características-chave constantes do n.º 1, do n.º 2 e das subalíneas iii) e iv) da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º.

Assim, nestes casos, a não verificação (ou a não satisfação) do teste do benefício principal traduz um fator adicional que inibe a constituição da obrigação de comunicação de qualquer mecanismo à AT.

4.2. Verificação do teste do benefício principal

Conforme se refere nas informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, “nos casos em que a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, faz depender a relevância da(s) característica(s)-chave da verificação conjunta do teste do benefício principal, importa clarificar que o mero facto de se usufruir de uma vantagem fiscal (nomeadamente de um benefício fiscal⁽¹⁴⁾) não traduz necessariamente a verificação do teste do benefício principal”.

Acrescentando-se, ainda, nessas mesmas informações gerais, o seguinte:

⁽¹⁴⁾ Ou, acrescente-se, também a título de exemplo, de uma isenção ou redução de tributação nos termos e no respeito pela respetiva finalidade, seja de uma convenção para evitar a dupla tributação, seja de um regime da União Europeia devidamente transposto.

Tal como decorre da definição de “teste do benefício principal”, constante da alínea k) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a verificação (ou satisfação) de tal teste pressupõe que possa determinar-se, sem dúvidas razoáveis e face ao circunstancialismo objetivo concreto, que a obtenção de uma vantagem fiscal constitui, segundo um critério de expectativa razoável, o resultado principal ou um dos resultados principais proporcionado pelo mecanismo. E a definição de “vantagem fiscal”, constante da alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, reforça que só releva a vantagem fiscal que “não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo”.

Daí que a verificação do teste do benefício principal pressuponha, cumulativamente, a existência de um mecanismo e a existência de uma vantagem fiscal que sem aquele não se obteria, total ou parcialmente. Assim, não se considera satisfeito o teste do benefício principal quando a vantagem fiscal seja totalmente obtida em resultado do mero preenchimento dos pressupostos legais de que a mesma dependa, ou, dito de outro modo, quando a obtenção dessa vantagem fiscal constitua a concretização, direta e imediata, da própria norma fiscal e da sua finalidade e não seja, no todo ou em parte, o resultado objetivo da “construção” ou da “série de construções” que constituem o mecanismo, como este é definido na alínea f) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

Na verdade, decorre de tais definições que a verificação do teste do benefício principal pressupõe que possa assumir-se, sem dúvidas razoáveis e face ao circunstancialismo objetivo concreto, que a obtenção de uma vantagem fiscal é o resultado principal ou um dos resultados principais que, segundo um critério de expectativa razoável, é proporcionado pelo mecanismo. Só releva, pois, a vantagem fiscal que “não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo” [cfr. alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei nº 26/2020, de 21 de julho].

Daí que a verificação do teste do benefício principal pressuponha, cumulativamente, a existência de um mecanismo e a existência de uma vantagem fiscal que sem aquele não se obteria, total ou parcialmente. E daí que, do mesmo modo, não se verifique o teste do benefício principal quando a vantagem fiscal é totalmente obtida em resultado direto e imediato (sem intermediação de um mecanismo) do preenchimento dos pressupostos legais de que a mesma depende, ou, numa outra terminologia, quando a vantagem fiscal constitui a concretização direta e imediata da própria estatuição ou provisão da norma fiscal e da sua finalidade.

5. Conteúdo da obrigação de comunicação à AT

O n.º 1 do artigo 15.º da Lei nº 26/2020, de 21 de julho, identifica, conforme previsto na Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, os elementos informativos a dar a conhecer à AT relativamente a cada um dos mecanismos a comunicar.⁽¹⁵⁾

Tais elementos informativos a comunicar à AT, são, conforme aplicável, os seguintes:

- a)** A identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes, incluindo respetivos nomes, datas e locais de nascimento, tratando-se de pessoas singulares, residências para efeitos fiscais, números de identificação fiscal e, se aplicável, as pessoas que sejam empresas associadas do contribuinte relevante;
- b)** Os detalhes da característica-chave ou das características-chave que configurem o mecanismo como um mecanismo a comunicar;
- c)** Uma síntese do conteúdo do mecanismo a comunicar, incluindo a referência do nome por que seja vulgarmente conhecido, caso exista, e uma descrição, em termos abstratos, das atividades empresariais relevantes ou dispositivos normativos pertinentes, a menos que aquela descrição conduza à revelação de

⁽¹⁵⁾ O n.º 2 do mesmo artigo prevê a possibilidade de a AT notificar o sujeito da obrigação de comunicação para que este, num prazo razoável (a fixar entre 10 e 20 dias seguidos), esclareça, aperfeiçoe ou complete devidamente tais elementos informativos.

- um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial, ou ainda de informações cuja revelação seja contrária à ordem pública;
- d)** A data em que tenha sido ou venha a ser realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo a comunicar;
 - e)** Os detalhes das disposições normativas que formam a base do mecanismo a comunicar, podendo tais disposições, consoante o mecanismo, integrar mais do que uma jurisdição;
 - f)** O valor das operações que constituem o próprio mecanismo a comunicar, independentemente da vantagem fiscal que se espera do mecanismo;
 - g)** A identificação do Estado-Membro dos contribuintes relevantes e de qualquer outro Estado-Membro suscetível de estar relacionado com o mecanismo a comunicar;
 - h)** A identificação de qualquer outra pessoa ou entidade sem personalidade jurídica num Estado-Membro suscetível de ser abrangida pelo mecanismo a comunicar, com indicação dos Estados-Membros a que essa pessoa ou entidade esteja ligada.

Foi considerando precisamente o teor destes elementos informativos a comunicar à AT, que a Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, ao abrigo do disposto no artigo 24.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, aprovou a declaração Modelo 58 destinada a assegurar o cumprimento da referida obrigação declarativa de comunicação à AT de mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal, bem como as informações gerais e as instruções de preenchimento inerentes a tal declaração.

Sublinhe-se que, existindo um mecanismo a comunicar, a informação relativa a esse mesmo mecanismo – dada a especificidade das finalidades da mesma e do modo previsto para a comunicação, incluindo a troca automática entre Estados-Membros – deve sempre ser declarada à AT, independentemente do juízo que o declarante possa fazer sobre se essa informação está já, ou não, na posse da AT por efeito de um qualquer outro tipo de procedimento ou de declaração.

6. Finalidades da informação comunicada à AT

Para além da já referida troca automática entre os Estados-Membros das informações relativas a mecanismos transfronteiriços, conforme o artigo 16.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a informação comunicada à AT relativa a mecanismos, internos ou transfronteiriços, permite prosseguir determinadas finalidades internas, sobretudo se essa informação comunicada disser respeito a mecanismos que, em função das suas características objetivas, sejam aptos a ser aplicados ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em território português.

Essas finalidades internas são reguladas nos artigos 17.º e 18.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, em termos coerentes com aquela finalidade assinalada às características-chave, que “não traduzem uma efetiva situação de evasão fiscal e, menos ainda, uma antecipação de qual deva ser a reação das autoridades tributárias face às situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados”, traduzindo sim, “objetivamente e por si mesmas”, uma “indiciação de um potencial risco de evasão fiscal, incluindo o contornar de obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos”.

Assim, conforme o artigo 18.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, a “ausência de pronúncia da AT sobre um mecanismo que lhe seja comunicado (...) não tem por efeito qualquer aceitação tácita do enquadramento fiscal pretendido com esse mecanismo”, preservando, pois, a AT a sua competência para, nos termos e limites da lei, enquadrar diferentemente a situação tributária revelada pelo mecanismo comunicado, conforme possibilidade que é expressamente referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º da mesma Lei.

E, conforme a alínea b) do n.º 1 desse mesmo artigo 17.º, na posse das informações recebidas, a AT pode, ainda, perante os limites de um ordenamento jurídico estritamente delimitado pelo princípio da tipicidade fechada ou taxativa, conceber e propor medidas normativas adequadas a um melhor enquadramento das situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados.

Por outro lado, a AT deve adequar a programação e a ação da inspeção tributária face à relevância dos mecanismos comunicados, sendo que, sem prejuízo das competências dos demais órgãos e serviços da AT, constitui uma prerrogativa da inspeção tributária a verificação do cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, tudo conforme a alínea c) do n.º 1 e o n.º 3 ainda daquele artigo 17.º.

Por fim, nos termos da alínea d) do n.º 1 e do n.º 2 também do mesmo artigo 17.º, a AT pode divulgar, para efeitos de prevenção da evasão fiscal, os mecanismos comunicados e até os mecanismos de que tenha tomado conhecimento por si mesma. Mas deve fazê-lo sem identificação dos respetivos participantes e em termos abstratos e sintéticos e, ainda, com ressalva dos casos em que a divulgação se revele inadequada, para efeitos de prevenção da própria evasão fiscal ou da defesa do interesse público que lhe compete prosseguir.