

Despacho n.º 14592/2008, de 27 de Maio, Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas (Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, e Portaria n.º 364 A/2008, de 14 de Maio)

JusNet 951/2008

[Link para o texto original no Jornal Oficial](#)

*(DR N.º 101, Série II, 27 Maio 2008; Data Disponibilização 27 Maio 2008)*

*Emissor: Ministério das Finanças e da Administração Pública*

*Entrada em vigor: 1 Junho 2008*

*Texto em versão original*

Considerando que o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, que estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo (JusNet 376/2008), procede à introdução no sistema tributário nacional de um regime particularmente inovador, sem antecedentes na legislação fiscal portuguesa;

Considerando que o objectivo principal do regime instituído pelo Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, consiste em estabelecer uma relação de cooperação no combate à fraude e à evasão fiscais entre os serviços competentes da DGCI e as entidades vinculadas ao cumprimento das obrigações de comunicação e informação previstas pelo diploma, designadamente, as entidades que, no exercício da sua actividade, prestam serviços de apoio, assessoria, aconselhamento ou consultoria no domínio tributário;

Considerando que o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, pela novidade do regime estabelecido, é susceptível de suscitar dúvidas e questões que devem ficar esclarecidas em termos de interpretação uniforme pelos Serviços logo a partir da entrada em vigor do diploma, que foi fixada pelo artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, no dia 15 de Maio de 2008;

Considerando, por fim, que o cumprimento dos deveres de comunicação e informação instituídos pelo Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, é realizado mediante a Declaração de Planeamento Fiscal, cujo modelo foi aprovado pela Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio (JusNet 876/2008), pelo que importa que sejam devidamente observadas todas as regras legais relevantes no seu preenchimento pelas entidades a isso obrigadas, bem como na sua recepção e análise pelos serviços competentes da DGCI:

Determino aos serviços competentes da DGCI, em particular aos serviços de inspecção tributária, para efeitos da detecção no exercício das suas funções do incumprimento das obrigações de comunicação e informação previstas nos artigos 7.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, e aos directores de finanças, ao instaurarem e decidirem os competentes processos de contra-ordenação relativos à punição dos ilícitos com as coimas estabelecidas no artigo 17.º do referido diploma e com as sanções acessórias previstas no artigo 20.º do

mesmo diploma, que sejam observadas na interpretação e aplicação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, as directrizes resultantes das instruções em anexo.

15 de Maio de 2008. - O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Carlos Manuel Baptista Lobo.

## ANEXO

Obrigações de informação sobre esquemas e actuações de planeamento fiscal nos termos do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, e da Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio.

### I

#### Objecto

1 - Com o regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, institui-se um instrumento para controlar e contrariar as operações de planeamento fiscal abusivo, com vista a melhorar a luta contra formas de evasão fiscal cada vez mais sofisticadas, mediante o desenvolvimento de procedimentos que habilitem a administração fiscal com os conhecimentos necessários para enfrentar com sucesso esquemas e actuações de planeamento fiscal que representem práticas inaceitáveis de minimização dos encargos fiscais.

2 - Para o efeito, o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, estabelece a cargo das entidades descritas como promotores ou como utilizadores nos artigos 5.º e 10.º, obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal que possuam as características referidas nos artigos 3.º e 4.º

3 - O cumprimento destes deveres de informação é efectuado pela «Declaração de planeamento fiscal», cujo modelo foi aprovado pela Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio, prevendo a referida declaração, designadamente, que sejam preenchidos quadros próprios para a identificação do promotor ou do utilizador e para a descrição do esquema de planeamento fiscal e indicação da base legal nele envolvida.

4 - A aplicação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, e a apresentação da competente declaração de planeamento fiscal exige, deste modo, que se verifique em simultâneo:

i) Que uma certa entidade se inclui no âmbito subjectivo de aplicação do diploma;

ii) Que um certo esquema ou actuação se reconduz a uma das hipóteses legais que consubstanciam o âmbito objectivo de aplicação do diploma.

### II

#### Âmbito objectivo de aplicação. Esquemas e actuações de planeamento fiscal sujeitos aos deveres de comunicação

5 - Para sabermos quais os esquemas ou actuações de planeamento fiscal que se encontram sujeitos aos deveres de comunicação e informação previstos no Decreto-Lei n.º 29/2008, devemos aplicar o disposto nos artigos 1.º, 2.º, 3.º e 4.º

6 - Nestes termos, o âmbito dos esquemas de planeamento fiscal que têm de ser objecto de comunicação é delimitado apenas a certos tipos de esquemas tendo em consideração determinados critérios, que a seguir são

considerados.

Esses critérios funcionam como «filtros» ou «testes» de qualificação, que devem ser observados, de forma a apurar se existe ou não uma obrigação de informação.

a

### Esquemas ou actuações abrangidos

7 - Desde logo, um esquema de planeamento fiscal só tem de ser comunicado quando satisfaça, cumulativamente, as seguintes condições:

i) Determine, ou se espere que determine, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto, considerando-se como vantagem fiscal a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação [artigo 1.º, n.º 1 do artigo 2.º e alíneas a) e d) do artigo 3.º];

ii) A vantagem fiscal constitui a finalidade, exclusiva ou predominante, do esquema [artigo 1.º e alínea a) do artigo 3.º];

iii) O esquema reconduz-se a uma das descrições taxativamente previstas no artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, a saber: implica a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado; implica a participação de entidade total ou parcialmente isenta; envolve operações financeiras ou sobre seguros susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário; implica a utilização de prejuízos fiscais; é proposto com cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade.

b

### Impostos abrangidos

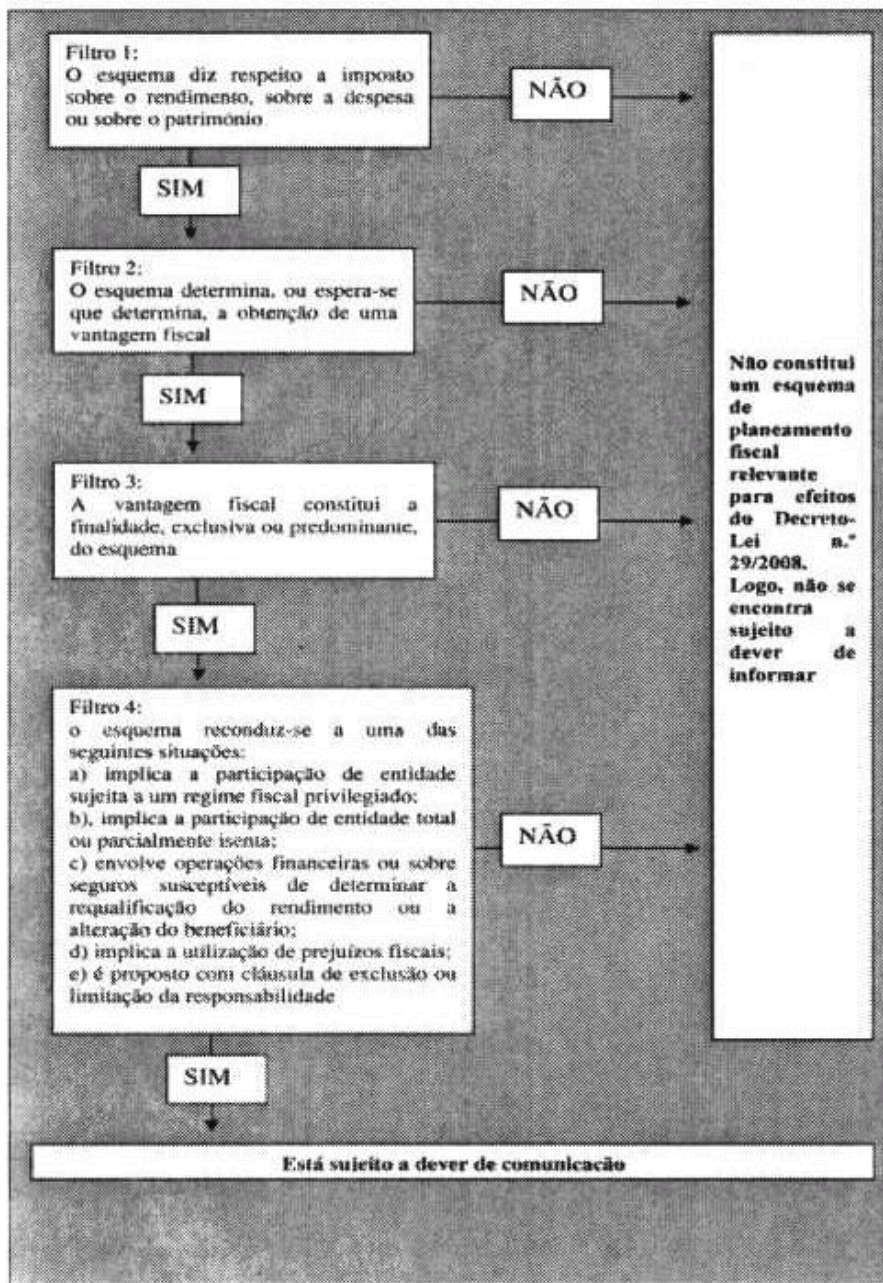
8 - Por outro lado, não ficam abrangidos pelas obrigações de informação todos os impostos e tributos do sistema fiscal português, mas apenas os impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património administrados pela Direcção-Geral dos Impostos. Segundo o n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, estão abrangidos no âmbito de aplicação do diploma: o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), o imposto municipal sobre imóveis (IMI), o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e o imposto do selo (IS).

9 - Todos os esquemas que não impliquem vantagens fiscais conexas com estes impostos estão fora do âmbito das obrigações de informação previstas no Decreto-Lei n.º 29/2008.

10 - Caso um certo esquema implique uma multiplicidade de tributos, basta que nele se compreenda um dos impostos indicados no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 29/2008 para se aplicar a disciplina em causa, independentemente do maior ou menor relevo desse imposto no esquema.

11 - Em termos sintéticos, a sujeição de um esquema de planeamento fiscal às obrigações de informação estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 29/2008, pode ser determinada em conformidade com o seguinte quadro:

Ver/Ocultar



12 - A observância destes filtros deve ser tida sempre em consideração pelos serviços competentes para efeitos da verificação do cumprimento dos deveres e exercício dos poderes administrativos previstos pelo Decreto-Lei n.º 29/2008.

13 - Os esquemas de planeamento fiscal que se reconduzam às situações acima descritas devem ser objecto de comunicação, independentemente de serem considerados ou não como actos abusivos.

Com efeito, tal como resulta do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, a qualificação como abusivo de um certo

esquema de planeamento fiscal depende de juízos e de procedimentos subsequentes, a realizar em conformidade com os preceitos legais aplicáveis, pelo que os deveres de comunicação e informação estabelecidos nos artigos 7.º e 8.º do diploma são perfeitamente autónomos destes juízos e procedimentos.

## c

## Enumeração taxativa das situações compreendidas - Exemplos

14 - As situações previstas no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 29/2008 são taxativas.

Refere-se de seguida, a título meramente indicativo, exemplos de realidades susceptíveis de se considerarem sujeitas aos deveres de informação, sem prejuízo da necessidade de se verificar ainda que o esquema ou actuação de planeamento fiscal determine ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por um sujeito passivo de imposto.

15 - Situações que implicam a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado:

Considera-se como entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, aquela entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português [alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º].

Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a situação de constituição ou de aquisição por sociedade com sede e direcção efectiva em território português de uma sociedade com sede no território estrangeiro «X» e aí sujeita a um regime fiscal privilegiado, para a qual é transferida uma marca da titularidade da sociedade residente em território português, a qual passa subsequentemente a proceder ao pagamento de direitos pela utilização da marca.

É igualmente situação susceptível de se reconduzir a esta categoria, a constituição ou aquisição de uma sociedade no território «Y» e aí sujeita a um regime fiscal privilegiado, com vista à sua utilização por pessoa singular residente para facturação dos serviços de natureza profissional efectuados fora do território português.

16 - Situações que implicam a participação de entidade total ou parcialmente isenta [alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º]:

Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a situação de constituição ou aquisição de sociedade que beneficie de isenção relativamente aos rendimentos obtidos fora do território português, para a qual são canalizadas prestações suplementares a utilizar para financiamento de empresa do mesmo grupo no estrangeiro, requalificando desta forma proveitos de juros sujeitos a imposto em dividendos dedutíveis na determinação do lucro tributável.

17 - Situações que envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros [alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º]:

Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a situação de utilização de sociedade (do mesmo grupo) estabelecida ou domiciliada no território «Z» (fora da União Europeia) para facturar serviços financeiros isentos de IVA, mas que conferem direito à dedução, de modo a aumentar a percentagem de dedução do imposto (pro rata) da entidade financeira no território nacional.

18 - Utilização de prejuízos fiscais [alínea d) do n.º 1 do artigo 4.º]:



Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a realização, por sociedade sujeita a tributação em Portugal, de operação de titularização de créditos futuros com imputação das receitas dessa operação aos resultados do exercício em que foi efectuada, para garantir a utilização parcial ou total de prejuízos fiscais cuja possibilidade de reporte caducaria nesse exercício.

19 - Para além destas quatro descrições típicas que assentam na presença de características de tipo fiscal, o Decreto-Lei n.º 29/2008 prevê ainda, no n.º 2 do artigo 4.º, o dever de comunicar todos os esquemas de planeamento fiscal propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor.

Nestes casos não importa o tipo fiscal do esquema, exigindo-se apenas que a sua proposta ao cliente seja acompanhada de cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade.

### III

#### Âmbito subjectivo de aplicação. Entidades obrigadas aos deveres de informação

##### a

#### Promotores

20 - É um objectivo essencial do disposto no Decreto-Lei n.º 29/2008 facultar, para efeitos de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais, o conhecimento dos esquemas e actuações de planeamento fiscal agressivo ou abusivo que são propostos ou comercializados a clientes por entidades que exercem consultoria fiscal. Assim, o âmbito subjectivo de aplicação da disciplina instituída respeita basicamente aos consultores fiscais, que são denominados pelo diploma como «promotores», sendo definidos, pelo n.º 1 do artigo 5.º, como «qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua actividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros».

21 - Esta definição tem um âmbito muito vasto, pelo que deve ser considerado como promotor qualquer entidade em relação à qual se observe o exercício de consultoria fiscal, com independência do local em território português da sua sede ou direcção efectiva, do carácter habitual ou ocasional da consultoria fiscal, bem como do carácter oneroso ou gratuito da consultoria realizada.

Nestes termos, qualquer entidade que desenvolva consultoria no domínio fiscal, seja sob que formas ou condições for, encontra-se obrigada a cumprir os deveres previstos no diploma, sob pena de, não o fazendo, incorrer nas contra-ordenações previstas no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 29/2008.

22 - O elenco das entidades que consta do n.º 2 do artigo 5.º é meramente indicativo e abrange, nomeadamente, instituições financeiras, revisores oficiais de contas, advogados, solicitadores, técnicos oficiais de contas e entidades que prestem serviços de contabilidade.

23 - A referência a «instituições financeiras» constante da alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º, deve ser entendida em sentido amplo pelo que abrange, de modo genérico, as entidades dedicadas a actividades financeiras, reportando-se, pois, à «Secção K - Actividades financeiras e de seguros» da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3 (que foi estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, 14 de Novembro, e é abreviadamente designada por CAE-Rev.3). Esta secção compreende as unidades de intermediação monetária

(banca em sentido geral), as unidades de intermediação financeira (actividades financeiras realizadas por entidades diferentes das instituições monetárias), seguros, fundos de pensões e actividades auxiliares de intermediação financeira, de seguros e de fundos de pensões, abrangendo, assim, as Classes de intermediação monetária (641), actividades das sociedades gestoras de participações sociais (642), trusts, fundos e entidades financeiras similares (643), outras actividades de serviços financeiros, excepto seguros e fundos de pensões (649), seguros (651), resseguros (652) e fundos de pensões (653), actividades auxiliares de serviços financeiros, excepto seguros e fundos de pensões (661), actividades auxiliares de seguros e de fundos de pensões (662), actividades de gestão de fundos (663).

Qualquer instituição que opere neste sector de actividade está, pois, abrangida pela referência a «instituições de crédito e demais instituições financeiras» que se encontra na alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º e encontra-se, consequentemente, vinculada aos deveres de comunicação estabelecidos.

24 - Nos termos do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, um promotor está vinculado às obrigações de comunicação, informação e esclarecimento sobre esquemas de planeamento fiscal sempre que, por qualquer forma, tenha participado na sua concepção, na sua proposta ou na sua execução. Isto resulta de aquela regra determinar que um promotor fica vinculado às obrigações previstas no diploma em relação a um esquema ou actuação de planeamento fiscal «quando, por qualquer forma e em qualquer medida, tenha participado ou colaborado na respectiva concepção ou proposta ou acompanhado a sua preparação, adopção ou implementação».

25 - A responsabilidade de um promotor pelo cumprimento das obrigações de informação em causa depende, assim, da realização de uma actividade própria, de uma actuação positiva, em relação a um certo esquema de planeamento fiscal.

A factualidade pertinente pode ser esclarecida na base da seguinte exemplificação:

Admita-se que um certo cliente solicita a uma empresa de consultoria apoio e assessoria para a execução de um esquema de planeamento fiscal que concebeu.

A referida empresa de consultoria, depois de analisar o assunto, considera, em atenção ao seu código de conduta, que o esquema de planeamento fiscal não pode ser considerado uma prática legal ou ética, pelo que recusa a prestação do serviço.

Em tal hipótese, não surge ao abrigo do Decreto-Lei n.º 29/2008 qualquer necessidade de comunicação do esquema de planeamento fiscal à administração fiscal, pois a simples aquisição do conhecimento do esquema de planeamento não é, só por si, suficiente para determinar o surgimento do dever de informação para o promotor.

26 - A partir do momento em que existe por parte do promotor uma qualquer espécie de participação activa em relação a um certo esquema de planeamento fiscal já pode surgir o dever de informação, independentemente da intensidade maior ou menor da participação e da sua localização em sede de concepção, de proposta aos clientes ou de execução material ou fáctica do esquema, pelo que, nessa situação, a entidade participante está obrigada à apresentação da declaração de planeamento fiscal.

## b

### Pluralidade de promotores e espécies de intervenção

27 - A adopção de um certo esquema ou actuação de planeamento fiscal, dada a diversidade de participações que é susceptível de envolver, pode implicar uma pluralidade de promotores. Por força do disposto nos artigos 5.º,

n.º 3, e 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 29/2008, em princípio, recai sobre qualquer um dos promotores envolvidos a obrigação de comunicar o esquema, que deve ser efectivada após o esquema ter sido proposto pela primeira vez a um cliente ou interessado. Cabe, seguidamente, ao director-geral dos Impostos, por força do disposto no artigo 13.º e, designadamente, para os efeitos do artigo 14.º, determinar o tratamento das declarações de planeamento fiscal recebidas de modo a que sejam reportadas ao mesmo e único esquema de planeamento fiscal.

28 - Nestes termos, o facto de um promotor ter comunicado à administração fiscal um certo esquema de planeamento fiscal não desonera, em princípio, os demais promotores participantes na concepção ou implementação do esquema de cumprirem os deveres impostos pelos artigos 7.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008.

29 - Prevê-se, porém, uma excepção a esta regra: no caso de pluralidade de promotores, o n.º 3 do artigo 7.º do diploma dispensa da obrigação de comunicação a entidade ou as entidades que colaborem ou prestem assessoria unicamente no domínio da aplicação ou execução fáctica do esquema de planeamento, desde que se verifique que o referido esquema já foi participado à administração fiscal. Com efeito, de acordo com este preceito: «sempre que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto por outra entidade, o promotor que participe ou colabore na respectiva implementação deve comunicar o esquema ou actuação ao director-geral dos Impostos nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha passado a ser acompanhado pelo promotor, excepto quando o proponente lhe comprove já ter efectuado a comunicação prevista».

30 - Os pressupostos para a aplicação da dispensa de comunicação prevista no n.º 3 do artigo 7.º são os seguintes:

- i) Uma separação temporal e material de funções entre os promotores envolvidos, sendo que o promotor susceptível de dispensa de comunicação apenas assume essa condição na fase de implementação do esquema, sem intervenção na fase da sua concepção ou proposta;
- ii) O promotor (executante) obtenha do proponente a comprovação da devida comunicação do esquema proposto.

Satisfeitas estas condições, não há dever de informar, não podendo ser atribuída ao promotor executante qualquer responsabilidade quanto à revelação do esquema em causa. Por isso, neste caso não pode ser solicitado pelo director-geral dos Impostos ao referido promotor qualquer esclarecimento sobre o esquema de planeamento fiscal (cf. artigo 9.º do diploma).

Caso, porém, o proponente, ainda que tenha realizado a comunicação devida, nada comunique ao promotor envolvido na execução do esquema, ou este não o pretenda contactar ou pura e simplesmente desconheça quem foi o proponente, então tem inteira aplicação a obrigação de comunicação por parte deste promotor, que apenas esteve envolvido na implementação do esquema.

Importa destacar o seguinte quanto ao meio de comprovação do cumprimento da obrigação de comunicação:

O n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 29/2008 refere apenas a necessidade de ser comprovado pelo promotor proponente ao promotor executante o cumprimento dos deveres de comunicação, sem qualquer indicação específica sobre o modo de o fazer.

A referência genérica a «comprovação» legitimaria, em princípio, a admissão como forma de comprovação de



qualquer meio de prova legalmente admitido.

Dado, porém, que a Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio, prevê a apresentação por via electrónica da declaração de planeamento fiscal, a qual, uma vez recepcionada, gera um comprovativo (n.º 3 da Portaria), deve considerar-se exigível por parte do promotor executante que obtenha cópia da declaração de planeamento fiscal e do respectivo comprovativo de apresentação.

### C

#### Situação especial dos advogados, solicitadores e revisores oficiais de contas

31 - Relativamente aos advogados e solicitadores, bem como quanto aos revisores oficiais de contas, para que a prestação de consulta ou assessoria fiscal implique a sujeição aos deveres estabelecidos pelo diploma são exigidas condições particulares.

32 - Quanto aos advogados e solicitadores, é necessário que a actividade desenvolvida em relação ao esquema ou actuação de planeamento fiscal não se coloque no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, nem surja no âmbito dos demais actos próprios dos advogados e solicitadores, tal como definidos na Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto.

33 - A Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto (que «define o sentido e o alcance dos actos próprios dos advogados e dos solicitadores e tipifica o crime de procuradoria ilícita»), caracteriza no seu artigo 1.º, n.ºs 5, 6 e 7, os actos próprios dos advogados nos seguintes termos: i) exercício do mandato forense; ii) consulta jurídica; iii) elaboração de contratos e prática dos actos preparatórios tendentes à constituição, alteração ou extinção de negócios jurídicos; iv) negociação tendente à cobrança de créditos; v) exercício do mandato no âmbito de reclamação ou impugnação de actos administrativos ou tributários (n.ºs 5 e 6 do artigo 1.º), exigindo o n.º 7 do mesmo artigo 1.º que tais actos sejam «exercidos no interesse de terceiros e no âmbito de actividade profissional».

Exemplificação:

Em atenção a esta delimitação, cabe considerar, por exemplo, que um advogado se encontra sujeito às obrigações previstas no diploma quando, por sua iniciativa e independentemente de qualquer relação específica com um cliente, procede à criação ou configuração de um esquema de planeamento fiscal para, posteriormente, o comunicar, oferecer ou comercializar junto de outros promotores ou de clientes.

Em tal circunstancialismo, o advogado está obrigado a comunicar o esquema de planeamento fiscal ao director-geral dos Impostos nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema foi proposto a um qualquer interessado (artigo 7.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 29/2008), sob pena de aplicação da coima prevista no artigo 17.º, n.º 1, do diploma.

34 - No que concerne aos revisores oficiais de contas, considera-se que não se aplicam as obrigações de comunicação quando estejam em causa unicamente recomendações sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal emitidas no âmbito e para os efeitos das respectivas funções de interesse público de revisão legal das contas.

Nos termos do n.º 1 do artigo 40.º do Regime Jurídico da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro) (JusNet 424/1999), são funções de interesse público «a revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades» [alínea a) do n.º 1] e «o

exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados actos ou factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades» [alínea b) do n.º 1].

Nestes termos, quando em certa actuação relativa a esquemas de planeamento fiscal esteja em causa a revisão legal das contas (cf. artigos 43.º e 47.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 487/99, quanto ao processamento da revisão legal das contas), a respectiva intervenção dos revisores oficiais de contas não é relevante para efeitos da aplicação do diploma relativamente às obrigações de promotores.

Exemplificação:

Em atenção a esta restrição, que apenas respeita às funções de interesse público da revisão legal das contas, um revisor oficial de contas encontra-se sujeito às obrigações previstas no diploma quando desenvolva qualquer outra função, como seja a realização de serviços relacionados com a auditoria às contas ou, muito especialmente, o exercício de consultoria (cf. artigo 48.º do Decreto-Lei n.º 487/99), no âmbito da qual proponha esquemas ou proceda ao acompanhamento da implementação de actuações de planeamento fiscal.

#### d

#### Utilizadores

35 - Muito embora o âmbito prioritário de aplicação dos deveres de comunicação e informação consagrados pelo Decreto-Lei n.º 29/2008 diga respeito aos promotores, prevê-se também neste diploma que, em certas circunstâncias, os utilizadores dos referidos esquemas de planeamento fiscal estão subordinados a deveres de revelação (artigo 10.º).

36 - A sujeição dos utilizadores a deveres de comunicação depende da verificação das seguintes condições subjectivas e objectivas:

Em termos subjectivos, a obrigação de comunicação apenas incide em termos gerais sobre utilizadores pessoas colectivas ou entidades sem personalidade jurídica [alínea a) do n.º 3 do artigo 10.º], porquanto as pessoas singulares utilizadoras de esquemas de planeamento fiscal estão obrigadas a comunicação unicamente quando se trate da sua intervenção num esquema que envolva a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado ou de entidade total ou parcialmente isenta [alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º];

Em termos objectivos, a obrigação de comunicação por um utilizador depende de não haver intervenção de uma entidade que actue como promotor ou de essa intervenção não estar localizada em território português (n.º 1 do artigo 10.º).

37 - Note-se, em particular, que um utilizador está obrigado a proceder à comunicação dos esquemas de planeamento fiscal, nos termos do artigo 10.º, sempre que a proposta, concepção ou implementação do esquema envolva a participação de advogados, solicitadores ou revisores oficiais de contas nos termos previstos no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 29/2008.

Dado que, por força do disposto no referido artigo 6.º, nos casos aí previstos, não envolve actuação como promotor a intervenção de advogado ou solicitador ou de revisor oficial de contas, isso implica que o esquema ou actuação de planeamento fiscal não foi objecto de proposta ou acompanhamento por um «promotor», pelo que o utilizador fica obrigado aos deveres previstos no artigo 10.º do diploma.

A factualidade pertinente respeitante aos deveres de um utilizador pode ser esclarecida na base da seguinte exemplificação:

i) Com o fito de proceder, única ou predominantemente, à optimização fiscal de certa transacção, um sujeito passivo de imposto contrata uma prestação de serviços com uma consultora internacional, que não possui sede nem direcção efectiva em território português, nem estabelecimento estável aí situado. Compete, neste caso, ao utilizador comunicar à administração fiscal a descrição do esquema de planeamento fiscal, o que deve ser efectuado até ao fim do mês subsequente ao da respectiva adopção;

ii) Uma empresa desenvolve internamente (in-house), no âmbito do seu departamento de contabilidade, um esquema para reduzir os respectivos custos fiscais. Como o esquema possui como fim único ou predominante a poupança de impostos, deve o mesmo ser comunicado à administração fiscal até ao fim do mês subsequente ao da respectiva adopção;

iii) Um advogado procede ao aconselhamento de um seu cliente sobre um esquema de planeamento fiscal. Dado que o aconselhamento se insere no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, a intervenção do advogado não constitui actuação como promotor relevante para efeitos do cumprimento das obrigações de comunicação estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 29/2008, pelo que incide sobre o cliente, enquanto utilizador, o dever de comunicar o esquema nos termos do artigo 10.º, tal como se o esquema tivesse sido desenvolvido directa e exclusivamente pelo próprio utilizador.

38 - Importa ter sempre presente que, por força do disposto no artigo 10.º, n.º 3, alínea a), do Decreto-Lei n.º 29/2008, os utilizadores que sejam pessoas singulares só estão vinculados à obrigação de comunicar os esquemas de planeamento fiscal adoptados quando os mesmos se reconduzam às situações previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 4.º, ou seja, impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado.

39 - Cabe notar que os utilizadores estão, para efeitos de revelação do conteúdo dos esquemas de planeamento fiscal, sujeitos a um nível menor de obrigações, o que se prende com um objectivo de limitação dos respectivos custos de cumprimento.

Assim, os utilizadores, para além de apenas informarem sobre os elementos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, não se encontram vinculados, no contexto desta disciplina, a prestarem esclarecimentos relativamente à descrição do esquema, pelo que não podem os serviços competentes do director-geral dos Impostos fazer solicitações nesse âmbito.

Explicite-se, no entanto, que a justificação desta limitação dos poderes administrativos, por comparação com os promotores, prende-se com o facto de os utilizadores, como contribuintes, já estarem abrangidos pelas diligências necessárias ao apuramento da respectiva situação tributária, designadamente, nos termos previstos no artigo 63.º da lei geral tributária.

#### IV

#### Execução do dever de comunicação

40 - A informação a prestar em cumprimento do presente diploma apenas respeita aos esquemas ou actuações de planeamento fiscal considerados em si mesmos e de modo abstracto.

Por isso, o artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, determina que as informações a comunicar sobre o esquema são as seguintes:

- a) Descrição pormenorizada do esquema ou da actuação de planeamento fiscal, incluindo, designadamente, a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transacções propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida;
- b) Indicação da base legal relativamente à qual se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida.

41 - As comunicações efectuadas pelo promotor não abrangem a identificação dos utilizadores dos esquemas de planeamento fiscal.

42 - Só há lugar à identificação da entidade que adoptou, para configuração da sua situação tributária, um certo esquema de planeamento fiscal quando, verificadas as circunstâncias acima referidas no ponto n.º 36, a obrigação de informação incide sobre um utilizador (cf. n.º 2 do artigo 10.º).

43 - A execução das obrigações de comunicação e informação sobre esquemas de planeamento fiscal deve ser concretizada, seja por promotores, seja por utilizadores, através do modelo de declaração de planeamento fiscal que se encontra disponível no sítio [www.dgci.min-financas.pt](http://www.dgci.min-financas.pt).

44 - Quando a comunicação é efectuada por um promotor, deve ter lugar nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez (n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 29/2008). Caso o promotor tenha intervenção apenas na implementação do esquema e não tenha sido comprovada a realização de comunicação pelo promotor proponente, a comunicação a que aquele está obrigado deve ter lugar nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha passado a ser acompanhado pelo referido promotor.

45 - Os promotores que prestem apoio, assessoria ou aconselhamento no âmbito fiscal quanto à implementação de esquemas de planeamento fiscal em curso de realização à data da entrada em vigor deste decreto-lei, ficam sujeitos às obrigações previstas nos artigos 7.º e 8.º (cf. artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 29/2008), não estando, todavia, obrigados ao dever de esclarecimento previsto no artigo 9.º

Nestas circunstâncias, prevê-se um prazo especial para a comunicação de dois meses a contar da data da entrada em vigor da Portaria n.º 364-A/2008 de 14 de Maio, ou seja, até 15 de Julho.

Exemplificação:

Foi desenvolvido por uma empresa de consultoria a partir de 2005 um esquema de planeamento fiscal, que tem como consequência uma redução do lucro tributável do utilizador nos exercícios de 2006 e seguintes.

Dado que se depara com um esquema de planeamento fiscal «em curso de realização» em 15 de Maio de 2008, o promotor que presta assessoria ao cliente no âmbito da implementação do esquema deve informar o director-geral dos Impostos até 15 de Julho sobre o esquema, procedendo à sua descrição, com indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transacções propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida, bem como da base legal a que respeita a vantagem fiscal.

46 - Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, quando se trate de um utilizador o cumprimento do dever de comunicação deve ser realizado até ao fim do mês seguinte ao da adopção do esquema de planeamento fiscal.

47 - A apresentação da declaração de planeamento fiscal deve ser efectuada por via electrónica, sendo o envio da declaração objecto de devida comprovação.

48 - A obrigação de informação não depende de o esquema de planeamento fiscal já ser conhecido pela Administração Fiscal (cf. artigos 7.º e 10.º).

Note-se, porém, que o promotor só está obrigado a fazer uma única comunicação em relação a cada esquema em que tenha intervenção (o mesmo sucedendo para o utilizador relativamente a cada esquema de que beneficie nos casos em que esteja obrigado à sua revelação).

49 - Compete ao director-geral dos Impostos estabelecer e ordenar todos os procedimentos necessários ao cumprimento das directrizes agora fixadas pelos serviços.