

Relatório Especial

Luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas

UE criou uma primeira linha de defesa, mas há falhas na aplicação e no controlo das medidas



TRIBUNAL
DE CONTAS
EUROPEU

Índice

	Pontos
Síntese	I-IX
Introdução	01-21
Regimes fiscais prejudiciais e elisão fiscal das empresas – uma perspetiva da UE	01-05
Medidas e instrumentos da UE	06-15
Funções e responsabilidades	16-21
Âmbito e método da auditoria	22-30
Observações	31-92
Existe um quadro legislativo comum na UE, mas faltam orientações para clarificar as ambiguidades jurídicas	31-53
A legislação está amplamente em consonância com a evolução internacional, mas persistem ambiguidades substanciais na aplicação das regras	32-43
Faltam orientações para a execução e aplicação dos atos legislativos	44-48
A Comissão supervisiona adequadamente a transposição do direito da UE para a legislação nacional, mas as avaliações exaustivas estão atrasadas	49-53
Os Estados-Membros trocam automaticamente as informações previstas na DCA 6, mas utilizam-nas pouco	54-66
Existem processos de comunicação de informações no âmbito da DCA 6, mas os controlos de qualidade não são uniformes nos Estados-Membros visitados	55-58
A qualidade das informações no âmbito da DCA 6 trocadas automaticamente tem falhas	59-63
Os Estados-Membros auditados conceberam regimes de sanções por incumprimento da DCA 6, mas ainda não os aplicaram	64-66

Os trabalhos do Grupo do Código de Conduta conduzem a alterações legislativas, mas com poucos resultados	67-84
A Comissão desempenha o seu limitado papel apoiando o Grupo do Código de Conduta	70-74
Os Estados-Membros aplicaram as recomendações no sentido de abolir os regimes fiscais prejudiciais, mas em alguns casos os períodos de desmantelamento e de proteção dos direitos adquiridos foram longos	75-79
Os Estados-Membros tomam medidas defensivas contra as jurisdições não cooperantes, mas não há uma abordagem uniforme	80-84
Não existe um quadro adequado de acompanhamento do desempenho para verificar os efeitos das medidas adotadas pela UE	85-92
Pontualmente, os projetos da UE permitiram avaliar o impacto da elisão e da evasão fiscais, mas não existe um quadro comum da UE para o acompanhamento do desempenho	86-90
Apenas um dos cinco Estados-Membros visitados dispunha de um quadro de desempenho para avaliar a eficácia das medidas	91-92
Conclusões e recomendações	93-101

Anexos

Anexo I – Método de auditoria do Tribunal ao nível da Comissão

Anexo II – Método da auditoria do Tribunal ao nível dos Estados-Membros

Anexo III – Comparação entre a legislação da UE e as normas BEPS da OCDE e do G20

Anexo IV – Medidas de luta contra a elisão fiscal introduzidas pela DAF

Anexo V – Risco de interpretações diferentes das disposições da DCA 6 relativas ao teste do benefício principal e às características distintivas (anexo IV da Diretiva)

Anexo VI – Questões operacionais relacionadas com as comunicações DCA 6 com recurso ao esquema XML da UE

Anexo VII – Risco de diferentes interpretações devido a problemas de conceção da DMRL

Anexo VIII – Os programas Fiscais e as diretivas DAF, DCA 6 e DMRL

Anexo IX – Código de Conduta da UE no domínio da fiscalidade das empresas – Critérios de avaliação das medidas fiscais preferenciais potencialmente prejudiciais

Anexo X – Papel da Comissão em relação ao Grupo do Código de Conduta

Siglas e acrónimos

Glossário

Respostas da Comissão

Cronologia

Equipa de auditoria

Síntese

I Os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas são fenómenos económicos que não se manifestam apenas na UE, mas constituem também um desafio mundial. Considera-se que o regime fiscal de um país é prejudicial quando tem efeitos negativos, como, por exemplo, a erosão das bases tributáveis estrangeiras ou a distribuição injusta da carga fiscal. Estes regimes podem dar origem a perdas fiscais consideráveis para os Estados-Membros da União e a distorções do mercado interno.

II Como primeira linha de defesa contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas, a UE instituiu um quadro jurídico e utiliza outros instrumentos de apoio. Os governos nacionais dos Estados-Membros conservam uma grande liberdade na conceção das suas próprias legislações e regimes fiscais, sendo que a União só pode intervir quando o funcionamento do mercado interno é afetado. Neste contexto, a Comissão Europeia é responsável por fazer cumprir a legislação da UE, bem como por acompanhar, coordenar e harmonizar as ações dos Estados-Membros.

III A presente auditoria visou determinar se o quadro da União é adequado, dentro dos limites das reduzidas competências da UE no domínio da fiscalidade direta. Assim, o Tribunal avaliou a adequação das medidas e dos mecanismos utilizados na União, tanto pela Comissão como pelos Estados-Membros, centrando-se, em especial, na conceção e na aplicação de três diretivas (a Diretiva contra a elisão fiscal, a quinta alteração à Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (DCA 6) e a Diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal) entre 2019 e 2023. Examinou igualmente se os Estados-Membros e a Comissão cumpriram as suas obrigações no que respeita ao Código de Conduta da UE no domínio da Fiscalidade das Empresas, que não é juridicamente vinculativo, e avaliou se acompanham, de forma eficaz, o desempenho das suas políticas no domínio objeto da auditoria.

IV O Tribunal realizou a presente auditoria porque as medidas tomadas pela União para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas não foram integralmente cobertas pelas auditorias do TCE, não obstante a sua relevância económica e importância crescentes para a União. Os trabalhos anteriores do Tribunal neste domínio centraram-se nos procedimentos instituídos pela Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (DCA 1 a 5, ver o [Relatório Especial 03/2021](#)). Na presente auditoria, o Tribunal alargou o âmbito de análise de modo a abranger um leque mais vasto de medidas com vista a melhorar a sua eficácia e, em última instância, garantir que é pago o imposto certo no Estado-Membro certo.

V A conclusão geral do Tribunal é que o quadro estabelecido pela UE constitui uma primeira linha de defesa necessária na luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas dentro dos limites das reduzidas competências da União. No entanto, o Tribunal detetou falhas na elaboração e aplicação das medidas da União e a inexistência de um sistema de acompanhamento adequado para avaliar a sua eficácia.

VI O Tribunal observa que, nos últimos anos, a Comissão desenvolveu o quadro legislativo de luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas a nível da UE. Todavia, encontrou definições pouco claras e lacunas que deram origem a diferentes interpretações nos Estados-Membros. A Comissão supervisiona eficazmente a transposição da legislação da UE para o direito nacional, mas algumas avaliações, embora em curso, estão atrasadas. A nível dos Estados-Membros, as principais constatações do Tribunal dizem respeito à aplicação da DCA 6. O Tribunal verificou que os cinco Estados-Membros a que se deslocou trocaram informações fiscais sobre mecanismos transfronteiriços potencialmente prejudiciais, mas efetuaram poucos controlos da qualidade dos dados e fizeram pouco uso das informações recebidas.

VII Embora a Comissão preste uma assistência satisfatória ao Grupo do Código de Conduta na avaliação dos regimes fiscais potencialmente prejudiciais, o seu papel era muito limitado à data da auditoria. Os Estados-Membros retiram os seus regimes fiscais prejudiciais quando este grupo o recomenda. Porém, em vários casos, o período para dar cumprimento à recomendação foi muito superior aos dois anos preconizados pelo Conselho, o que dá origem ao risco de as empresas continuarem a beneficiar durante mais tempo de vantagens fiscais desleais.

VIII O Tribunal constatou igualmente que a Comissão e quatro dos cinco Estados-Membros visitados não seguiam uma abordagem adequada para medir o desempenho dos instrumentos de combate aos regimes fiscais prejudiciais e à elisão fiscal das empresas na UE. A falta de quadros de desempenho adequados impediu-os de medir e avaliar os seus esforços, bem como de canalizar os recursos para onde são mais necessários.

IX O Tribunal recomenda que a Comissão:

- clarifique o quadro legislativo da UE;
- melhore a qualidade das informações comunicadas ao abrigo da DCA 6;
- assegure que o efeito das sanções é adequado;
- reforce o seu apoio ao Grupo do Código de Conduta;
- acompanhe os resultados e o impacto da luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas.

Introdução

Regimes fiscais prejudiciais e elisão fiscal das empresas – uma perspetiva da UE

01 No mercado único da UE, o regime nacional de tributação de cada Estado-Membro é influenciado por outras jurisdições fiscais, sobretudo se os países em questão oferecem benefícios fiscais para atrair empresas, pessoas singulares ou capitais para o seu território. Qualquer medida fiscal nacional que aumente a competitividade do regime fiscal de um país em relação ao de outro constitui uma forma de concorrência fiscal.

02 A concorrência fiscal que os regimes fiscais prejudiciais representam torna-se uma preocupação para a União se tiver consequências indesejáveis, nomeadamente a distorção da concorrência no mercado único da UE. Um regime fiscal é prejudicial quando provoca efeitos negativos, como, por exemplo, a erosão das bases tributáveis estrangeiras ou uma distribuição desleal da carga fiscal (ver [caixa 1](#)).

Caixa 1

Modelos de práticas fiscais prejudiciais

Certas medidas fiscais podem ser utilizadas para tornar um regime nacional de tributação mais competitivo. Embora essas medidas sejam legítimas, existe o risco de prejudicarem o mercado único da União se a sua estrutura distorcer o comércio e o investimento e provocar a erosão das bases tributáveis de outros países.

No seu estudo de 2021 intitulado *Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations*, o Parlamento Europeu apontou sete medidas fiscais aplicadas pelos Estados-Membros que, em certos casos, podem ser consideradas práticas fiscais prejudiciais:

- redução das taxas de imposto sobre as sociedades (ou "nivelamento por baixo");
- regimes fiscais preferenciais para patentes;
- estruturas para a criação de empresas de fachada;
- regimes de dedução de juros nocionais;
- regimes de isenção para rendimentos provenientes de fonte estrangeira;
- regimes aplicáveis às zonas económicas especiais;
- decisões fiscais prévias.

03 Quando os contribuintes recorrem a métodos legais para reduzir ao mínimo o imposto devido, fala-se de elisão fiscal. O ambiente económico globalizado facilitou o surgimento de modelos de negócio e estruturas empresariais cada vez mais complexos, pelo que as empresas multinacionais têm mais facilidade em transferir os lucros para outros países e evitar pagar o imposto sobre as sociedades. A utilização por parte de uma empresa das disparidades e lacunas existentes entre os regimes de tributação nacionais para fins de planeamento fiscal agressivo torna-se uma forma de elisão fiscal prejudicial das empresas.

04 Os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas criam uma situação em que os contribuintes que não estão em condições de recorrer a mecanismos de planeamento fiscal agressivo, ou a medidas semelhantes, acabam por ter de compensar as receitas fiscais "em falta" com contribuições mais elevadas. Estas práticas criam também uma concorrência desleal entre as empresas e desigual entre os países, o que pode resultar em perdas de receitas fiscais para os Estados-Membros e em distorções do mercado interno. A luta contra estes fenómenos não se faz unicamente a nível da UE, mas constitui um desafio mundial. Consequentemente, numerosas ações recentes da União neste domínio baseiam-se em acordos internacionais, como o [Quadro Inclusivo da OCDE e do G20 sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros \(BEPS\)](#) [em inglês], que consiste em 15 ações destinadas a atenuar os problemas conexos e a estabelecer uma norma internacional neste domínio.

05 Os dados da UE sobre estimativas de perdas fiscais devidas a regimes fiscais prejudiciais e à elisão fiscal são escassos e não existem estimativas atualizadas. O [relatório anual sobre a fiscalidade 2023](#) [em inglês], da Comissão, destacou as perdas de receitas fiscais devidas ao planeamento fiscal agressivo e à elisão fiscal das empresas. Com base em estimativas de 2013, estas perdas poderão ascender a cerca de 172,7 mil milhões de euros a nível mundial, dos quais 68,2 mil milhões de euros na Europa. Estudos relativos ao imposto sobre as sociedades estimam que, à escala mundial, a transferência de lucros resultou numa perda total de receitas fiscais situada entre 183 e 274 mil milhões de euros.

Medidas e instrumentos da UE

06 A luta contra a elisão fiscal e a garantia de uma concorrência leal em matéria fiscal foram recentemente colocadas no topo da agenda da União, embora as ações desta última não possam pôr em causa as prerrogativas dos Estados-Membros em matéria de fiscalidade direta. As competências da UE limitam-se a estabelecer regras gerais aplicáveis às políticas fiscais dos Estados-Membros. Ao contrário dos impostos indiretos, os Tratados da União não preveem explicitamente a harmonização dos impostos diretos.

07 O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) prevê a adoção de medidas a nível europeu se a Comissão detetar, nas disposições legislativas ou regulamentares ou nas práticas administrativas dos Estados-Membros, uma divergência que tenha incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno ([artigo 115º do TFUE](#)). Várias diretivas estabelecem normas gerais a nível sistémico e criam instrumentos para apoiar a luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas. Além dos atos legislativos (neste caso, as diretivas), o quadro regulamentar da União é composto por instrumentos jurídicos não vinculativos (como o Código de Conduta da UE no domínio da Fiscalidade das Empresas ou as recomendações específicas por país no âmbito do Semestre Europeu).

08 As bases do atual quadro europeu de luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas foram lançadas pela Comissão em vários pacotes fiscais e planos de ação¹. As [conclusões do Conselho](#) de dezembro de 2015 salientaram igualmente a necessidade de encontrar soluções comuns, mas flexíveis, a nível da União coerentes com as 15 ações do [Plano de Ação da OCDE sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros \(BEPS\)](#) [em inglês], que em junho de 2016 deu lugar ao Quadro Inclusivo da OCDE e do G20 sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS). O projeto revisto alargou o âmbito de aplicação da iniciativa a um grupo mais vasto de países que não faziam parte da OCDE e estabeleceu uma norma internacional neste domínio.

¹ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho intitulada "Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários", [COM\(2015\) 302 final](#); Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho intitulada "Plano de ação para uma tributação justa e simples que apoie a estratégia de recuperação", [COM\(2020\) 312 final](#).

09 As diretivas (adotadas antes de 1 de janeiro de 2019) em matéria de fiscalidade direta, que estabeleceram regras aplicáveis a todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades num Estado-Membro, são designadamente:

- a Diretiva contra a elisão fiscal (**DAF**) e respetiva alteração²;
- a quinta alteração à Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (Diretiva 2011/16/UE) (**DCA 6**)³;
- a Diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal (**DMRL**)⁴.

10 A **DAF** visa reforçar o nível médio de proteção contra o planeamento fiscal agressivo, estabelecendo regras destinadas a prevenir a erosão das bases tributáveis no mercado interno e a transferência de lucros para fora deste mercado, bem como criar um ambiente fiscal justo e transparente entre os Estados-Membros através da harmonização das regras em matéria de elisão fiscal. Esta diretiva contempla várias formas de elisão fiscal, em especial estratégias de planeamento fiscal agressivo que aproveitam as diferenças existentes entre as legislações fiscais nacionais, utilizadas pelas empresas para reduzir as suas obrigações fiscais globais.

11 A **DCA**, que estabeleceu a base jurídica da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade direta na UE, exige que todos os Estados-Membros partilhem entre si determinadas informações fiscais. A quinta alteração desta diretiva (**DCA 6**) introduziu a troca obrigatória de informações em relação aos mecanismos transfronteiriços potencialmente prejudiciais, a fim de reforçar a transparência fiscal e combater o planeamento fiscal agressivo.

² Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho (DAF 1), com a redação que lhe foi dada pela Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho (DAF 2).

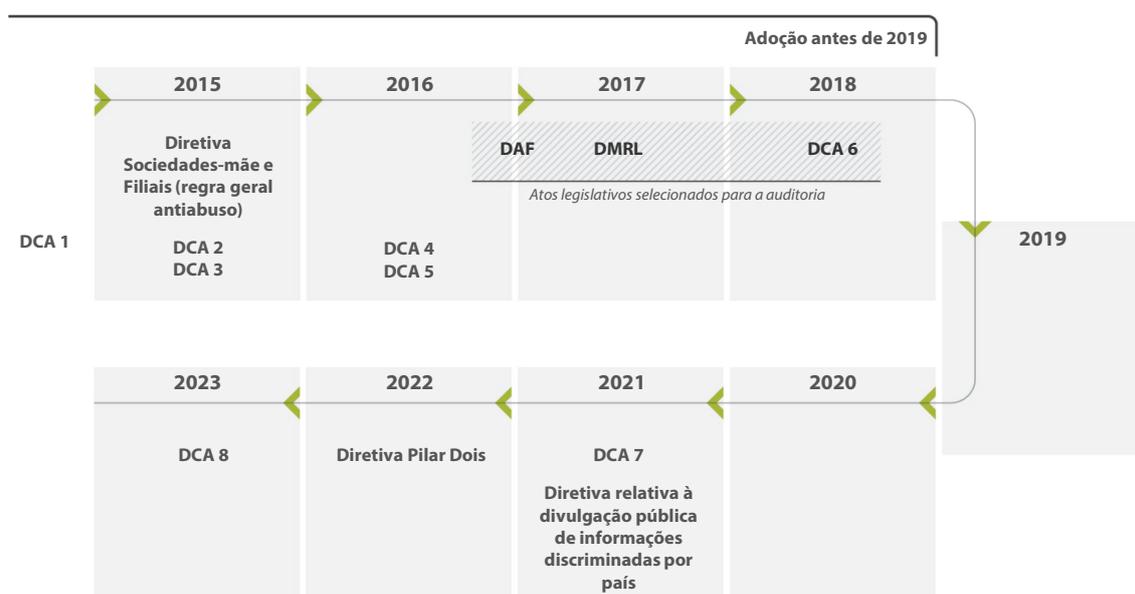
³ Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho (DCA 6).

⁴ Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho (DMRL).

12 O plano de ação adotado pela Comissão em 2015 centrou-se fortemente em medidas destinadas a evitar a erosão da base tributável e a transferência de lucros, mas também apelou à melhoria dos mecanismos de eliminação da dupla tributação a fim de garantir a segurança e a previsibilidade para as empresas, dado que a dupla tributação no mercado único pode ter um impacto negativo no investimento transfronteiriço e conduzir a distorções económicas e ineficiências. A **DMRL** tem como objetivo melhorar os mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal entre os Estados-Membros através da introdução de procedimentos e prazos comuns e, assim, facilitar a resolução deste tipo de litígios. Os contribuintes sujeitos a mecanismos mais restritivos de resolução de litígios em matéria fiscal num Estado-Membro em comparação com outros sofrem uma forma de tratamento desleal. Assim, do ponto de vista dos contribuintes, a DMRL é fundamental para atenuar este tratamento que lhes é prejudicial, pois cria condições equitativas.

13 A União adotou outros atos legislativos (antes de 2019) no domínio da fiscalidade direta, nomeadamente: a **DCA 3** (troca automática de informações obrigatória em matéria de decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos prévios sobre preços de transferência), a **DCA 4** (declarações por país) e a **Diretiva Sociedades-mãe e Filiais** (incluindo uma regra antiabuso). O quadro legislativo da UE está a evoluir e a expandir-se, sendo os desenvolvimentos mais recentes as adoções da **DCA 7**, da **DCA 8** e da **Diretiva Pilar Dois** relativa à garantia de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos de empresas multinacionais e grandes grupos nacionais na União (ver **figura 1**).

Figura 1 – Adoção da legislação da UE na matéria



Fonte: TCE.

14 Além dos atos legislativos, o Conselho adotou, em 1997, um Código de Conduta da UE no domínio da Fiscalidade das Empresas⁵, que é um instrumento jurídico não vinculativo. Apelou aos Estados-Membros para que cooperassem plenamente na prevenção da evasão e da elisão fiscais através da aplicação deste instrumento intergovernamental e desempenha um papel especial na promoção de uma concorrência leal em matéria fiscal, tanto na União como fora dela. Em 1998, foi criado um [Grupo do Código de Conduta](#) (a seguir designado por "Grupo") para avaliar as medidas fiscais preferenciais suscetíveis de serem abrangidas pelo referido código. Este Grupo é composto por representantes de alto nível dos Estados-Membros e da Comissão.

15 A Comissão pode igualmente analisar os regimes de tributação nacionais que incentivam o planeamento fiscal transfronteiriço agressivo e formular recomendações por país no âmbito do Semestre Europeu, outro instrumento jurídico não vinculativo. O Semestre Europeu é o quadro de supervisão e coordenação integradas das políticas económicas e de emprego em toda a UE.

Funções e responsabilidades

16 A conceção e o desenvolvimento de políticas fiscais, bem como a cobrança de impostos, são da competência dos Estados-Membros. No entanto, a luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas é também uma prioridade da política fiscal da UE. A Comissão desempenha um papel multifacetado neste domínio. As suas responsabilidades abrangem o acompanhamento, a coordenação, a harmonização e a garantia da aplicação da lei, com o objetivo de promover uma concorrência leal em matéria fiscal e evitar as distorções do mercado único decorrentes de regimes fiscais prejudiciais e da elisão fiscal das empresas.

⁵ [Conclusões](#) do Conselho ECOFIN de 1 de dezembro de 1997 em matéria de política fiscal (JO C 2 de 6.1.1998).

17 O serviço responsável da Comissão é a Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (DG TAXUD). Enquanto órgão central dos esforços da União para criar um ambiente fiscal justo e transparente no mercado único da UE, a DG TAXUD deve:

- elaborar propostas legislativas e supervisionar a aplicação da legislação nos Estados-Membros;
- instituir mecanismos, sistemas e interfaces eletrónicas que permitam a troca de informações fiscais e supervisionar um diretório central da UE para a troca de informações sobre mecanismos fiscais transfronteiriços;
- fornecer orientações e assegurar uma interpretação e aplicação uniformes, nos Estados-Membros, da legislação europeia na matéria;
- analisar os regimes fiscais dos Estados-Membros e apresentar ao Grupo recomendações sobre a nocividade desses regimes;
- analisar os regimes fiscais de eventuais países terceiros em causa e propor a sua inclusão ou exclusão da [lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais](#).

18 O Parlamento Europeu assegura um acompanhamento constante da evolução da situação no que respeita à evasão e à elisão fiscais e intervém através de várias comissões (por exemplo, a Subcomissão permanente dos Assuntos Fiscais (FISC) e a Comissão de Inquérito *ad hoc*). Os grupos de trabalho do Conselho e outras instâncias preparatórias que se ocupam destes domínios operam principalmente através do Grupo. De um modo geral, a legislação fiscal da União é aprovada por unanimidade do Conselho, após parecer do Parlamento Europeu.

19 O Grupo foi criado para avaliar as medidas fiscais suscetíveis de serem abrangidas pelo âmbito de aplicação do Código de Conduta da UE no domínio da Fiscalidade das Empresas, que não é juridicamente vinculativo. As suas principais funções são as seguintes:

- o assinalar práticas fiscais nos Estados-Membros que sejam consideradas prejudiciais à concorrência leal;
- o acompanhar os regimes fiscais e avaliar se estes correspondem aos critérios estabelecidos para determinar os regimes fiscais prejudiciais;
- o facilitar o diálogo e a cooperação entre os Estados-Membros, de modo a que possam partilhar as melhores práticas e coordenar os seus esforços;
- o promover a transparência, exigindo que os Estados-Membros forneçam informações sobre as suas medidas fiscais e práticas em matéria de decisões fiscais prévias;
- o proteger a União dos regimes fiscais prejudiciais de países terceiros (competindo-lhe elaborar a lista da UE de jurisdições fiscais não cooperantes para efeitos fiscais).

20 Os governos nacionais dos [Estados-Membros da UE](#) gozam de grande liberdade na conceção das suas próprias leis e regimes fiscais. Contudo, a legislação nacional deve respeitar certos princípios fundamentais, como a não discriminação e a liberdade de circulação no mercado interno.

21 Compete aos Estados-Membros:

- assegurar o funcionamento dos regimes de tributação;
- aplicar as medidas da União destinadas a combater a elisão fiscal, a evasão fiscal e a transferência de lucros;
- recolher e transmitir as informações fiscais exigidas;
- partilhar as melhores práticas fiscais;
- garantir uma concorrência leal em matéria fiscal no mercado interno.

Âmbito e método da auditoria

22 A auditoria do Tribunal teve por objetivo avaliar se o quadro estabelecido pela UE para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas é adequado dentro dos limites das suas reduzidas competências em matéria de fiscalidade direta (ver ponto **06**). Para o efeito, o Tribunal avaliou a adequação das medidas e dos mecanismos utilizados na União, centrando-se na conceção e na aplicação de três diretivas (a DAF, a DCA 6 e a DMRL) durante o período de 2019-2023.

23 O Tribunal selecionou estas diretivas por serem os principais atos legislativos no domínio da fiscalidade direta adotados antes de 1 de janeiro de 2019, por tratarem de questões sistémicas e por serem de aplicação geral a todas as empresas na UE. A data de 2023 foi determinada em função do tempo necessário para que os Estados-Membros as incorporassem na legislação nacional e as aplicassem. O Tribunal examinou igualmente se os Estados-Membros e a Comissão cumpriram as obrigações que lhes incumbem no âmbito do Código de Conduta da UE no domínio da Fiscalidade das Empresas, que não é juridicamente vinculativo, e avaliou o acompanhamento do desempenho no domínio objeto da auditoria.

24 O Tribunal realizou esta auditoria porque, até à data, os mecanismos e sistemas de luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas não tinham sido objeto de uma auditoria aprofundada. No seu relatório intitulado *Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação* ([Relatório Especial 03/2021](#)), o Tribunal sublinhou deficiências nos procedimentos ao abrigo das DCA 1 a 5. Na presente auditoria, baseou-se nas conclusões desse relatório e alargou o âmbito da análise para abranger um leque mais vasto de medidas introduzidas com vista a melhorar a sua eficácia.

25 A auditoria incidiu sobre questões sistémicas e centrou-se, em especial, nos seguintes aspetos:

- a conceção e o acompanhamento da legislação selecionada, as orientações fornecidas pela Comissão sobre a aplicação da DAF, da DCA 6 e da DMRL, bem como a aplicação dessa mesma legislação pelos Estados-Membros;
- a instituição do diretório central da União para o intercâmbio de comunicações ao abrigo da DCA 6, bem como a qualidade e utilização das informações trocadas pelos Estados-Membros neste contexto;
- a adequação da assistência da Comissão ao Grupo e a aplicação das recomendações deste grupo pelos Estados-Membros em causa;
- o acompanhamento do desempenho das medidas tomadas pela Comissão e pelos Estados-Membros no domínio objeto da auditoria.

26 A presente auditoria foi realizada dentro dos limites das competências da UE (ver pontos [06](#) e [22](#)), o que significa que não foram analisados, entre outros, os regimes de tributação nacionais específicos dos Estados-Membros. Nos Estados-Membros, centrou-se na aplicação das três diretivas selecionadas e das recomendações do Grupo.

27 Os trabalhos da Comissão relativos aos auxílios estatais proibidos e as suas recomendações por país no contexto do Semestre Europeu (ver ponto [15](#)) não são abrangidos pelo âmbito da presente auditoria, dado que os procedimentos e as recomendações nesse contexto visam apenas o Estado-Membro em causa. Estes domínios temáticos têm também um carácter horizontal, ou seja, não são específicos da fiscalidade direta, tendo sido objeto de outras auditorias do Tribunal (por exemplo, o [Relatório Especial 16/2020](#) e o [Relatório Especial 21/2020](#)).

28 O Tribunal auditou a atividade da DG TAXUD da Comissão (ver o [anexo I](#) para uma imagem geral do método de auditoria) e cinco Estados-Membros (Irlanda, Chipre, Luxemburgo, Malta e Países Baixos), que selecionou com base em critérios de risco quantitativos e qualitativos (ver [anexo II](#)).

29 Nos Estados-Membros visitados, o Tribunal procedeu a uma amostragem baseada nos riscos para seleccionar trocas de informações sobre mecanismos fiscais transfronteiriços (DCA 6), casos de litígios em matéria fiscal que envolvessem esses Estados-Membros (DMRL) e regimes fiscais potencialmente prejudiciais examinados pelo Grupo.

30 O Tribunal complementou as provas de auditoria com uma análise, realizada com a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE), dos parâmetros de referência internacionais aplicados aos instrumentos e mecanismos de combate à evasão e elisão fiscais. Além disso, o Tribunal entrevistou representantes da Subcomissão dos Assuntos Fiscais (FISC) do Parlamento Europeu e organizou um debate com peritos externos em fiscalidade das empresas, a fim de ouvir opiniões sobre a conceção e a aplicação do quadro europeu em vigor.

Observações

Existe um quadro legislativo comum na UE, mas faltam orientações para clarificar as ambiguidades jurídicas

31 A legislação relativa à luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas deve garantir que as empresas e as pessoas singulares têm menos ocasiões de evitar ou eludir o pagamento do imposto certo no Estado-Membro certo. Os Estados-Membros devem incorporar devidamente essa legislação europeia no direito nacional. A Comissão deve apresentar propostas legislativas exaustivas, supervisionar a transposição da legislação e a sua aplicação pelos Estados-Membros, bem como fornecer orientações para que essa aplicação seja eficaz. Estas medidas constituem uma primeira linha de defesa no domínio da fiscalidade direta, em que as competências da União se limitam às intervenções relacionadas com distorções do mercado interno. O Tribunal avaliou a conceção legislativa da DAF, da DCA 6 e da DMRL, bem como as ações de acompanhamento e avaliação da Comissão, dentro do âmbito das competências da União em matéria de fiscalidade, tal como estabelecidas nos Tratados da UE.

A legislação está amplamente em consonância com a evolução internacional, mas persistem ambiguidades substanciais na aplicação das regras

32 A União elaborou a sua legislação em matéria de luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal na sequência dos intensos esforços desenvolvidos a nível internacional pela OCDE. A OCDE e o G20 lançaram o projeto relativo à [erosão da base tributável e transferência de lucros \(BEPS\)](#) [em inglês] que, em 2015, introduziu 15 medidas para permitir que os países membros alinhassem os seus esforços na luta contra a elisão e a evasão fiscais, estabelecendo assim efetivamente uma norma internacional. A UE não tardou a adotar legislação vinculativa, estando a DAF, a DCA 6 e a DMRL largamente em consonância com as medidas correspondentes do projeto relativo à BEPS, ou mesmo superando-as (ver ponto [08](#) e [anexo III](#)).

33 Embora as três diretivas tenham objetivos específicos que visam melhorar o quadro jurídico e garantir condições de concorrência equitativas às empresas da União, apoiando ao mesmo tempo a luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas, a Comissão não fixou objetivos quantificáveis para nenhuma delas. Além disso, realizou uma avaliação de impacto em relação à DCA 6 e à DMRL, mas não em relação à DAF.

A DAF

34 A DAF visa assegurar um nível mínimo de proteção no que respeita às bases tributáveis de todos os Estados-Membros, uma abordagem coerente e uniforme contra a elisão fiscal em todo o mercado único e uma aplicação coordenada, a nível da UE, de algumas das recomendações resultantes da iniciativa da OCDE e do G20, mais precisamente as que abrangem as ações 2 a 6 do quadro inclusivo relativo à BEPS⁶ (ver [quadro 1](#) e [anexo III](#)).

Quadro – Objetivos da DAF

Prevenção da erosão da base tributável e da transferência de lucros (BEPS)	A DAF visa prevenir a erosão da base tributável, que consiste em reduzir o rendimento tributável de uma empresa através da transferência de lucros para jurisdições com impostos mais baixos. Procura, assim, travar a transferência de lucros, assegurando que as empresas pagam a quota-parte de impostos que lhes cabe nas jurisdições em que geram os seus rendimentos.
Eliminação da dupla não tributação	A DAF visa impedir que as empresas aproveitem as diferenças de tratamento fiscal entre os países, que podem conduzir a uma dupla não tributação ou a uma tributação reduzida.

Fonte: Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho.

⁶ COM(2020) 383 final.

35 A diretiva introduziu cinco regras específicas para atingir os seus objetivos (ver [anexo IV](#)):

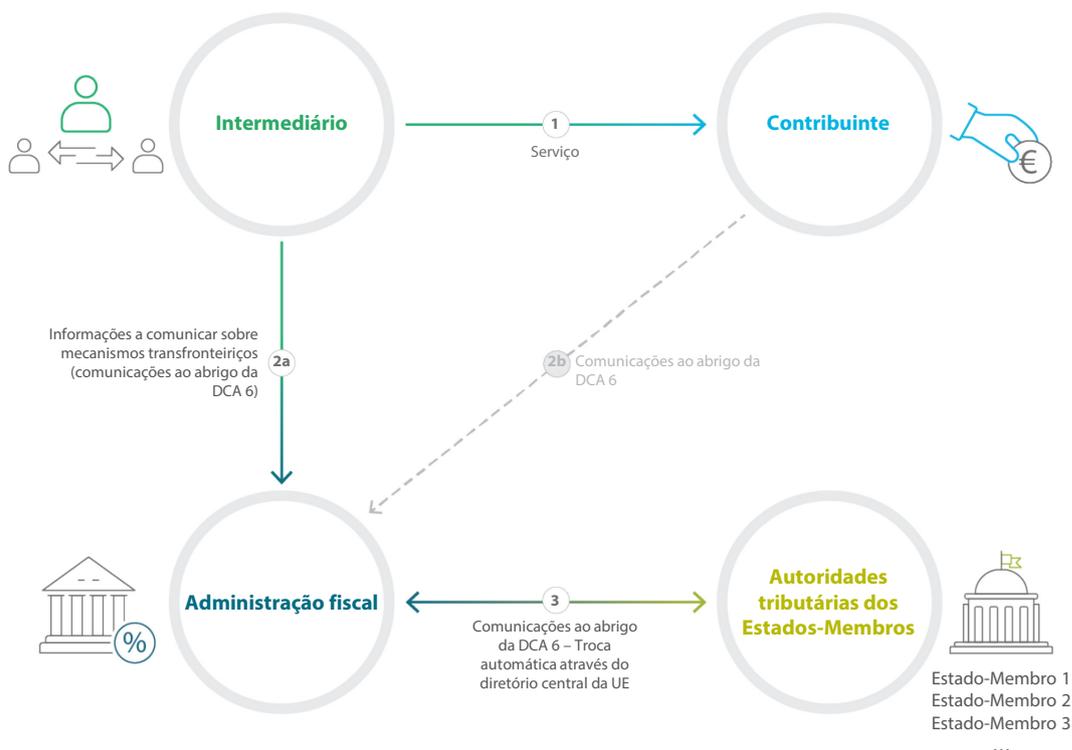
- o a **regra relativa às sociedades estrangeiras controladas (SEC)**: para dissuadir a transferência de lucros para países com tributação baixa ou inexistente;
- o a **regra relativa à tributação à saída**: para impedir que as empresas eludam o pagamento de impostos quando transferem os seus ativos;
- o a **regra da limitação dos juros**: para desincentivar os mecanismos de dívida artificial destinados a reduzir os impostos;
- o a **regra geral antiabuso**: para contrariar o planeamento fiscal agressivo quando não são aplicáveis outras regras;
- o as **regras relativas a assimetrias híbridas**: para neutralizar as assimetrias híbridas.

36 De um modo geral, o Tribunal considerou que a [DAF](#) é um ato legislativo coerente da União, que cria um nível mínimo de proteção das bases tributáveis dos Estados-Membros sem limitar a liberdade dos mesmos na conceção dos seus regimes fiscais. Esta diretiva introduziu uma série de normas mínimas novas para combater a elisão fiscal, levando os Estados-Membros a adotarem novas regras abrangentes ou a alterarem as regras em vigor para se conformarem às suas disposições.

A DCA 6

37 A [DCA 6](#) visa promover a transparência fiscal e, deste modo, prevenir o planeamento fiscal agressivo, contribuindo para proteger a base tributável dos Estados-Membros. A diretiva abrange a ação 12 do quadro inclusivo relativo à BEPS, que se centra nas regras de comunicação obrigatória no que se refere aos mecanismos de planeamento fiscal agressivo. A diretiva exige principalmente que os intermediários, incluindo os consultores fiscais, os notários públicos e os contabilistas, comuniquem às autoridades competentes informações sobre os mecanismos fiscais transfronteiriços potencialmente prejudiciais. Um mecanismo transfronteiriço só está sujeito à obrigação de comunicação quando apresenta determinadas características ou especificidades, designadas por "características-chave" (enumeradas no [anexo IV](#) da DCA 6) e envolve mais do que um Estado-Membro ou um Estado-Membro e um país terceiro. Em certos casos, a obrigação de comunicação pode incumbir ao contribuinte. É então automaticamente partilhada com os outros Estados-Membros uma comunicação sobre o mecanismo ao abrigo da DCA 6, através da sua introdução no diretório central da UE (ver [figura 2](#)).

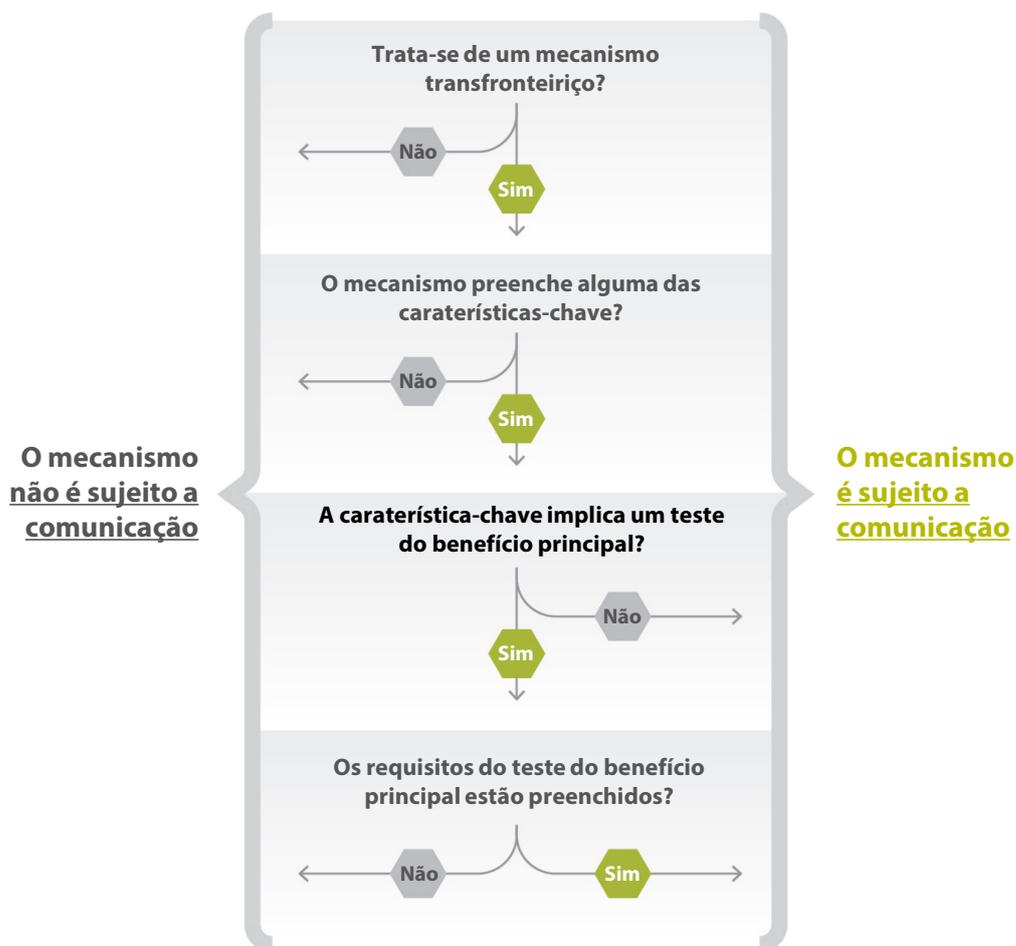
Figura 2 – Procedimento de comunicação ao abrigo da DCA 6



Fonte: TCE, com base nos dados e no material visual fornecidos pela PwC Suíça.

38 O Tribunal constatou diferentes interpretações da legislação nos cinco Estados-Membros visitados, nomeadamente no que se refere à aplicação do teste do benefício principal e às **características-chave** com base nas quais um mecanismo transfronteiriço é considerado sujeito a comunicação (ver **figura 3**). O teste do benefício principal tem por objetivo determinar se a obtenção de uma vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais de um mecanismo. Por exemplo, os Estados-Membros consideraram que era necessário especificar se devia ser aplicada uma abordagem quantitativa, o que implicaria uma comparação do mecanismo com e sem ter em consideração as regras fiscais conducentes à (suposta) vantagem fiscal (ver **anexo V**).

Figura 3 – Aplicação do teste do benefício principal e das características-chave



Fonte: TCE, com base nos dados e no material visual fornecidos pela administração fiscal finlandesa.

39 Durante as visitas de auditoria, o Tribunal constatou que a interpretação de determinadas disposições da DCA 6 revelava incertezas em relação, entre outros aspetos, à data exata em que a comunicação era devida (por serem utilizados os termos "disponibilizado" e "pronto para ser aplicado" no artigo 8º-AB) e à divulgação de informações sigilosas (artigo 8º-AB, nº 14, alínea c)).

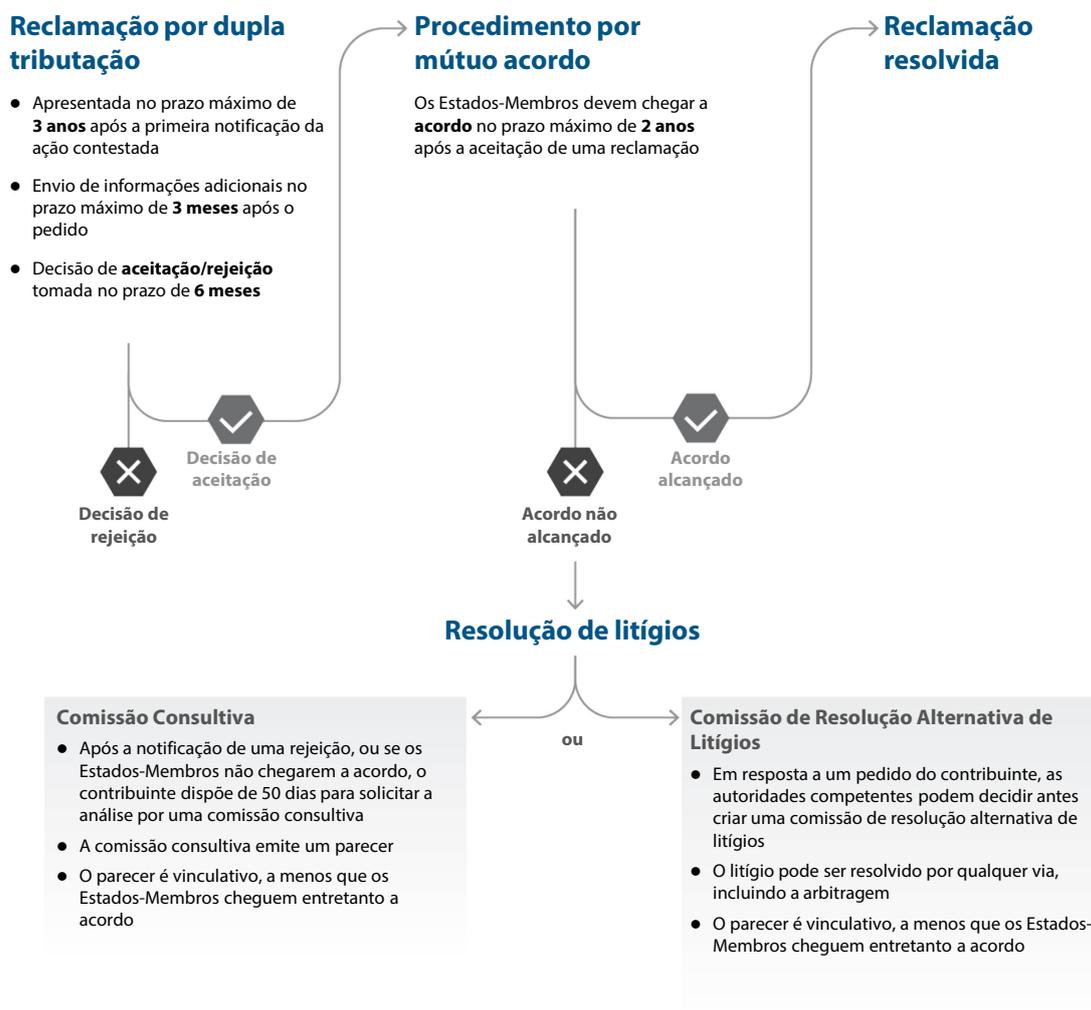
40 Contudo, algumas questões de interpretação, como a clareza de certos termos e prazos (por exemplo, "mecanismo", "intermediário", "participante", "prazo de comunicação", etc.), foram objeto de um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Constitucional belga ([Processo C-623/22](#)). Em 29 de julho de 2024, o Tribunal de Justiça da União Europeia proferiu o seu acórdão, no qual concluiu que nenhuma das questões levantadas pelo órgão jurisdicional de reenvio é suscetível de afetar a validade da DCA 6. Embora reconhecendo que os termos em causa são genéricos, o Tribunal de Justiça considera que são suficientemente claros e precisos e que não violam a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Apesar do recente acórdão, as incertezas e diferenças de interpretação de certas disposições da DCA 6, que o Tribunal confirmou nos Estados-Membros visitados, continuam a ser uma questão importante na prática, podendo levar a aplicações divergentes das obrigações de comunicação de informações. Coloca-se assim o risco de mecanismos fiscais transfronteiriços semelhantes serem comunicados em alguns Estados-Membros, ao passo que não o são noutros.

41 O anexo IV da DCA 6 ainda não foi objeto de uma avaliação exaustiva. Essa avaliação poderia indicar as razões das interpretações divergentes e das dificuldades de aplicação prática com que os Estados-Membros se deparam, bem como permitir à Comissão fornecer esclarecimentos adequados sob a forma de orientações. À data da auditoria, a Comissão procedia à sua segunda avaliação da DCA (que incluirá a DCA 6 e o seu anexo IV). O relatório deverá ser publicado no início de 2025 (ver ponto [52](#)).

A DMRL

42 A DMRL abrange questões relacionadas com a dupla tributação, que ocorre quando dois ou mais Estados-Membros reivindicam o direito de tributar os mesmos rendimentos ou lucros de uma empresa ou de uma pessoa singular, e está em consonância com os objetivos da ação 14 do quadro inclusivo relativo à BEPS. Uma situação deste tipo pode dever-se, entre outros fatores, a um desfasamento entre as regras nacionais ou a diferentes interpretações das regras constantes de uma convenção fiscal bilateral. Nesses casos, os contribuintes podem solicitar a abertura de um procedimento por mútuo acordo, que é um procedimento administrativo conduzido entre as autoridades competentes dos Estados-Membros envolvidos no litígio fiscal (ver [figura 4](#)).

Figura 4 – Mecanismos de resolução de litígios fiscais previstos na DMRL



Fonte: TCE, com base nos dados e no material visual fornecidos pela [Accountancy Europe](#).

43 O Tribunal apontou obstáculos no que respeita à aplicação prática da DMRL (ver [anexo VII](#)). Por exemplo, falta clareza quanto à repartição de responsabilidades entre as autoridades competentes em determinados casos, quando é apresentada uma reclamação, bem como quanto aos procedimentos a adotar quando a reclamação não está completa. Além disso, a possibilidade de apresentar uma reclamação pode ser atrasada por vários anos caso estejam em curso e se prolonguem auditorias realizadas pelas autoridades fiscais nacionais. Estas questões podem dificultar o bom funcionamento do mecanismo de resolução de litígios.

Faltam orientações para a execução e aplicação dos atos legislativos

44 No caso dos três atos legislativos examinados pelo Tribunal, a Comissão não forneceu quaisquer orientações, apesar das interpretações relativamente divergentes dos Estados-Membros que o Tribunal constatou, tanto em relação à DCA 6 (ver pontos **38** a **40**, **61** e **anexo V**) como à DMRL (ver ponto **43** e **anexo VII**).

45 No que respeita à DCA, o Tribunal observa que a Comissão e os Estados-Membros são conjuntamente responsáveis pela elaboração de orientações. O quadro "Legislar melhor" reconhece o valor acrescentado das orientações na interpretação e aplicação do direito da União. Na ausência de orientações adequadas, as operações dos contribuintes de diferentes Estados-Membros podem ser objeto de um tratamento fiscal diferente ou ambíguo. O recente acórdão do Tribunal de Justiça (ver ponto **40**), que indica que os termos da diretiva submetidos à sua apreciação são suficientemente claros (embora genéricos), reforça ainda mais a importância de a Comissão fornecer orientações e ajudas à interpretação como ferramenta para garantir uma aplicação uniforme da DCA 6.

46 O programa plurianual **Fiscalis** apoia as autoridades fiscais dos Estados-Membros na sua colaboração para combater a fraude fiscal, a evasão fiscal e o planeamento fiscal agressivo (ver **anexo VIII**). A Comissão organizou vários eventos no âmbito dos programas **Fiscalis** durante a fase de aplicação das diretivas.

47 O artigo 15º da DCA exige que a Comissão e os Estados-Membros partilhem a sua experiência em matéria de cooperação administrativa. A Comissão coloca à disposição dos Estados-Membros diversos fóruns que lhes permitem o intercâmbio de informações sobre boas práticas existentes nas administrações fiscais nacionais. Além disso, organizou uma reunião com os Estados-Membros em setembro de 2018 para responder às suas questões e, posteriormente, apoiou um grupo de projeto **Fiscalis** que trabalhou na interpretação das características-chave da DCA 6. As conclusões do grupo de projeto não foram publicadas por falta de acordo por parte dos Estados-Membros.

48 Tanto a Comissão como as autoridades fiscais dos Estados-Membros visitados pelo Tribunal manifestaram o desejo de uma maior partilha sobre boas práticas (por exemplo, através de grupos de projeto, seminários e visitas de trabalho, etc.) e orientações, especialmente sobre a análise e utilização das informações ao abrigo da DCA 6.

A Comissão supervisiona adequadamente a transposição do direito da UE para a legislação nacional, mas as avaliações exaustivas estão atrasadas

49 A Comissão tem a obrigação de verificar se os Estados-Membros transpõem as diretivas da UE para o direito nacional e de instaurar processos por infração em caso de incumprimento. À data da auditoria, todos os Estados-Membros tinham transposto as três diretivas. Estavam ainda pendentes dois processos por infração devido a transposição incorreta, interpostos pela Comissão:

- o no que diz respeito à aplicação da DAF, a Comissão instaurou 36 processos por infração desde 2018. As infrações consistiam em casos de falta de comunicação e de incumprimento. Dois processos estavam pendentes de resolução em junho de 2024 ([Bélgica](#) e [Luxemburgo](#));
- o a Comissão instaurou 15 processos por infração devido a falta de comunicação das medidas de execução da DCA 6. Todos os processos estavam encerrados em junho de 2024;
- o a Comissão instaurou 20 processos por infração devido a falta de comunicação e um devido a incumprimento no que se refere à execução da DMRL. Todos os processos estavam encerrados em junho de 2024.

50 Relativamente aos cinco Estados-Membros visitados, a Comissão tinha instaurado processos por infração relativamente a cada caso de falta de comunicação ou de transposição incompleta (parcial) do ato legislativo em causa e tinha realizado controlos exaustivos durante a tramitação dos processos.

51 A DAF obrigava a Comissão a avaliar a diretiva quatro anos após a sua entrada em vigor, e a sua alteração ("DAF 2") devia ser avaliada cinco anos após a sua entrada em vigor. A Comissão apenas realizou uma [avaliação](#) limitada, que publicou em agosto de 2020, descrevendo de que forma as medidas previstas na diretiva tinham sido incorporadas na legislação dos Estados-Membros. Até setembro de 2024, não tinha sido publicado nenhum relatório de avaliação abrangente. Os trabalhos estão agora a decorrer e espera-se que a avaliação esteja concluída no final de 2025.

52 A DCA 6 exigia que a Comissão e os Estados-Membros avaliassem a pertinência do anexo IV (definição das características-chave) da diretiva de dois em dois anos a partir de 1 de julho de 2020. A Comissão não procedeu a qualquer avaliação deste tipo, apesar de a mesma dever ter sido feita até 1 de julho de 2022. A obrigação de realizar uma avaliação bienal do anexo IV foi suprimida pela DCA 8 e integrada no processo de avaliação mais alargado da DCA. A Comissão estava também obrigada a avaliar a DCA e as suas alterações de cinco em cinco anos a partir de 1 de janeiro de 2013. A primeira destas avaliações foi publicada em 2019 e, à data da auditoria, a Comissão procedia à segunda (que incluirá a DCA 6 e o seu anexo IV). O relatório deverá ser publicado no início de 2025.

53 Por último, a Comissão também ainda não avaliou a aplicação da DMRL, o que deveria estar concluído até 30 de junho de 2024. Segundo o calendário atual, deverá ser apresentado ao Conselho um relatório de execução até ao final de 2024.

Os Estados-Membros trocam automaticamente as informações previstas na DCA 6, mas utilizam-nas pouco

54 Para assegurar o bom funcionamento do sistema de troca de informações estabelecido pela DCA 6, as informações a comunicar automaticamente (comunicações DCA 6) pelos Estados-Membros sobre os mecanismos transfronteiriços devem ser exatas, completas e enviadas no momento em que podem ser mais úteis. Por conseguinte, o Tribunal avaliou se a troca de comunicações nos cinco Estados-Membros auditados foi organizada de forma adequada e se a qualidade das informações fornecidas era apropriada. O Tribunal analisou igualmente o apoio prestado pela Comissão ao processo de troca de informações ao abrigo da DCA 6 através do diretório central da União.

Existem processos de comunicação de informações no âmbito da DCA 6, mas os controlos de qualidade não são uniformes nos Estados-Membros visitados

55 A Comissão disponibilizou às administrações fiscais um [esquema XML](#) da UE para os mecanismos transfronteiriços a comunicar. Publicou igualmente um guia do utilizador que esclarecia quais as informações a incluir antes de carregar a comunicação DCA 6 no diretório central da União. Colocou ainda à disposição dos Estados-Membros vários instrumentos para a troca de informações e de conhecimentos no domínio da fiscalidade. As ações financiadas no âmbito do [programa Fiscalis](#) (o principal programa de cooperação) incluem apoio informático e

ajuda financeira para a realização de seminários e visitas de trabalho e a criação de grupos de projeto (ver [anexo VIII](#)). Atualmente, estão ativos dois grupos de trabalho que se dedicam à melhoria da análise de dados DCA 6 no domínio da fiscalidade direta.

56 Os cinco Estados-Membros visitados dispunham todos de processos para a troca de informações a comunicar sobre os mecanismos transfronteiriços. Também colocaram à disposição das entidades que apresentam a comunicação plataformas informáticas que lhes permitem declarar mecanismos transfronteiriços individuais ou múltiplos, ou às quais podem ligar os seus sistemas informáticos para facilitar o processo de comunicação. Os Estados-Membros também adotaram procedimentos que visam garantir que as referidas entidades (ou seja, os intermediários e os contribuintes em questão) possam cumprir adequadamente as suas obrigações de comunicação. Estes procedimentos consistem nomeadamente em orientações sobre especificações técnicas (formatos e processos de comunicação) destinadas aos intermediários e aos contribuintes que têm de comunicar os mecanismos.

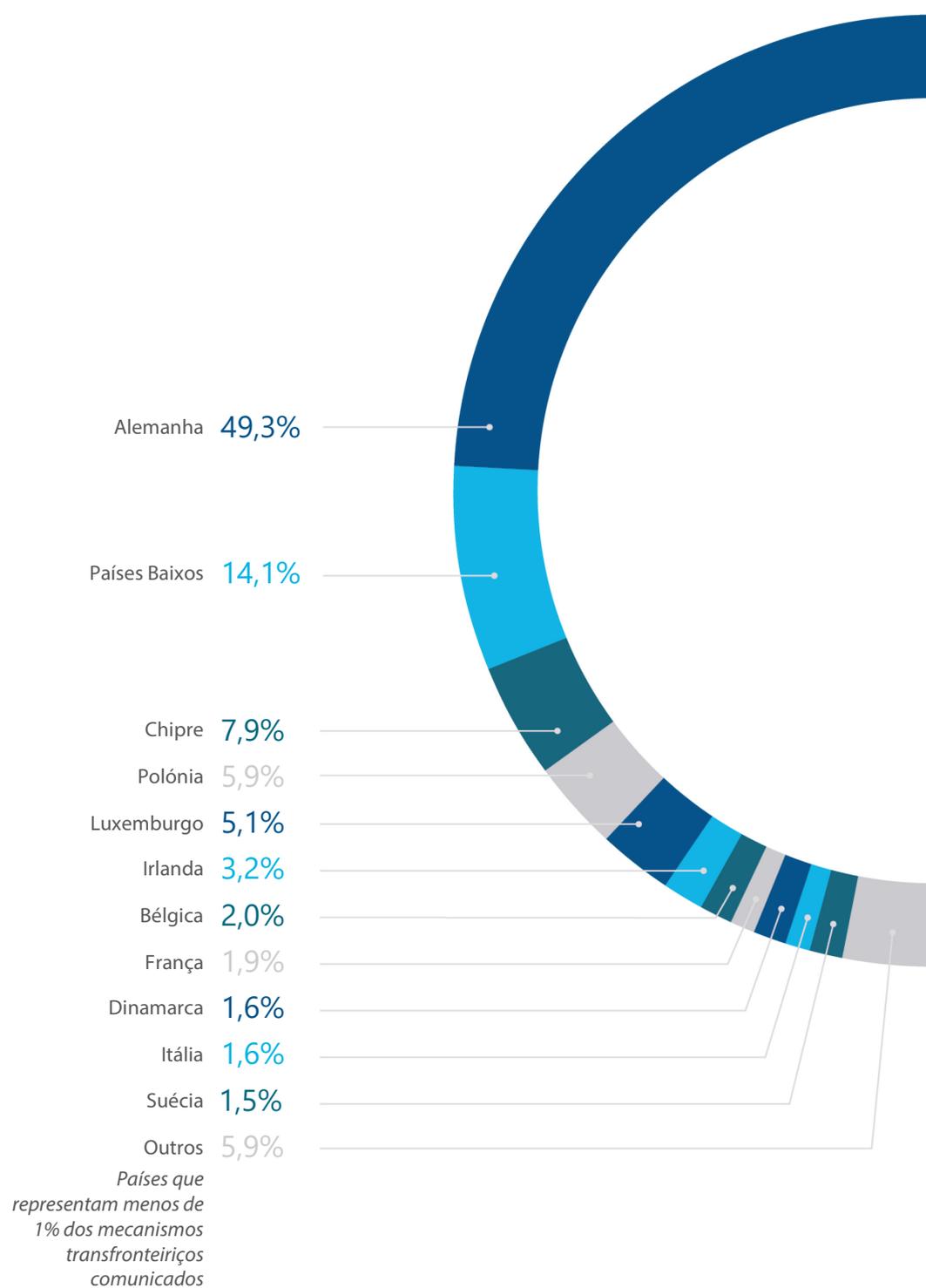
57 Três dos cinco Estados-Membros visitados não efetuaram controlos de qualidade das informações comunicadas no âmbito da DCA 6 pelas referidas entidades, para além da verificação da exaustividade das informações no que diz respeito ao esquema XML da UE. Os Países Baixos foram mais além e efetuaram controlos manuais de amostras de comunicações DCA 6 a fim de verificar a qualidade das informações enviadas (ou seja, carregadas no diretório central da União). O Luxemburgo utiliza uma lista de controlo para verificar rigorosamente a exaustividade de todas as comunicações DCA 6 enviadas.

58 Além disso, as autoridades fiscais de quatro dos cinco Estados-Membros visitados não previram incluir, auditorias nos seus planos de auditoria nacionais para verificar os procedimentos e processos de comunicação dos referidos intermediários. Apenas o Luxemburgo realizou auditorias documentais a algumas das suas entidades responsáveis pela comunicação para verificar a existência ou a coerência dos processos de comunicação de informações relativos aos mecanismos transfronteiriços.

A qualidade das informações no âmbito da DCA 6 trocadas automaticamente tem falhas

59 As autoridades fiscais dos cinco Estados-Membros visitados puderam demonstrar ter carregado as comunicações DCA 6 no diretório central da UE em tempo útil. Entre a introdução da DCA 6, em meados de 2020, e o final de 2023, foram transmitidos mais de 53 000 mecanismos transfronteiriços a comunicar, ou seja, os Estados-Membros carregaram as comunicações DCA 6 no diretório central da União, tendo, assim, as informações sido trocadas automaticamente. Em 2021, todos os Estados-Membros tinham carregado comunicações DCA 6 no diretório central da UE (ver [figura 5](#)). Em 2020, só alguns o tinham feito devido a um adiamento relacionado com a pandemia de COVID-19.

Figura 5 – Percentagem de mecanismos transfronteiriços comunicados por Estado-Membro (2020-2023)



Fonte: TCE, com base nos dados fornecidos pela Comissão.

60 A obrigação de comunicar os mecanismos transfronteiriços às autoridades fiscais pode ser afetada por várias derrogações legislativas concedidas por alguns Estados-Membros. Os cinco Estados-Membros visitados concederam derrogações a determinadas profissões para as quais a obrigação de comunicação implicaria a violação das regras do sigilo profissional legalmente protegido (por exemplo, no caso de advogados, contabilistas, etc.). Estas derrogações podem, em última análise, levar a que os mecanismos não sejam comunicados, especialmente se disserem respeito a empresas implantadas no Estado-Membro em questão e em países terceiros, mas não noutra Estado-Membro (ver uma ilustração de possíveis cenários deste tipo na [caixa 2](#)).

Caixa 2

Cenários possíveis em que se contornam as obrigações de comunicação de informações no âmbito da DCA 6

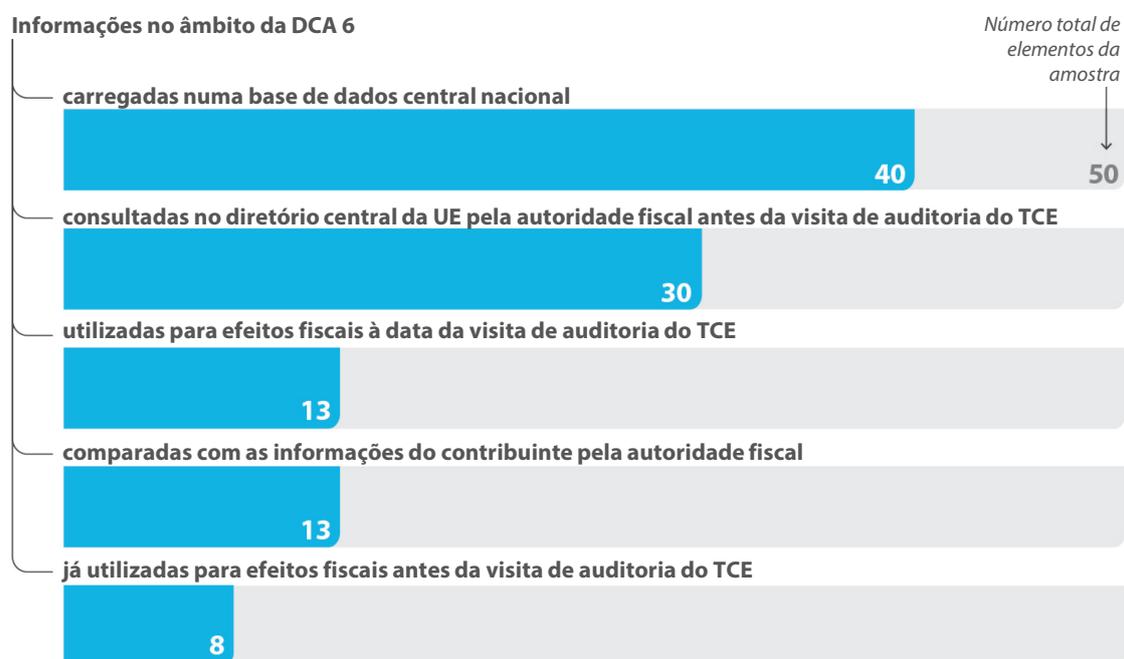
Um contribuinte do Estado-Membro A estabelece um mecanismo transfronteiriço com uma empresa de um país terceiro através de um intermediário do Estado-Membro B. O intermediário renuncia à sua obrigação de comunicação, deixando-a a cargo do contribuinte do Estado-Membro A, mas, de qualquer forma, este último não tem qualquer obrigação de comunicação no Estado-Membro A devido a interpretações divergentes das disposições estabelecidas na DCA 6. Assim, o mecanismo não é comunicado, embora devesse ter sido, e as autoridades fiscais dos dois Estados-Membros não recebem qualquer informação.

Certas entidades responsáveis pela comunicação, principalmente intermediários com múltiplas sucursais nos Estados-Membros, podem escolher em qual dos Estados-Membros envolvidos querem declarar o mecanismo. Devido às interpretações divergentes dos termos, das características-chave e das obrigações de comunicação nos diferentes Estados-Membros, os intermediários podem optar por fazer a comunicação num Estado-Membro que não a considere necessária.

61 Em cada um dos cinco Estados-Membros visitados, o Tribunal recolheu uma amostra de 10 comunicações DCA 6 apresentadas e carregadas no diretório central da UE durante o período de 2021-2023. A sua análise permitiu ao Tribunal assinalar várias questões horizontais relacionadas com o sistema de comunicação ou com diferentes interpretações dos requisitos de informação da DCA 6 que podem afetar a qualidade das comunicações DCA 6. Por exemplo, o esquema XML não prevê um campo de dados obrigatório para indicar os nomes dos países terceiros envolvidos. Por conseguinte, dada a conceção atual do sistema, os Estados-Membros têm dificuldades em saber se há países terceiros envolvidos num mecanismo transfronteiriço comunicado e quais são. Além disso, devido às diferentes interpretações do teste do benefício principal e das características-chave, confirmadas nos Estados-Membros visitados, existe o risco de o número de mecanismos comunicados no diretório central da UE não estar correto (ver [anexo V](#) e [anexo VI](#)).

62 Em cada um dos cinco Estados-Membros visitados, o Tribunal recolheu outra amostra de 10 comunicações DCA 6 relativas ao período de 2018-2023 e descarregadas do diretório central da União respeitantes ao Estado-Membro visitado, a fim de verificar de que forma cada um deles utilizou as informações recebidas no âmbito da DCA 6 sobre os mecanismos transfronteiriços. Dos 50 elementos da amostra, só 16% foram utilizados pelas administrações fiscais para outros procedimentos (ver [figura 6](#)). Além disso, as amostras dos cinco Estados-Membros visitados revelaram falhas na qualidade das informações trocadas no âmbito da DCA 6.

Figura 6 – Utilização das informações trocadas no âmbito da DCA 6 nos Estados-Membros visitados



Fonte: TCE.

63 Para que as disposições da DCA 6 surtam efeito, as administrações fiscais nacionais devem utilizar as informações recebidas no âmbito da diretiva sobre os mecanismos transfronteiriços potencialmente prejudiciais (para fins de controlo fiscal, análise dos riscos, etc.). Quatro dos cinco Estados-Membros visitados não efetuaram análises sistemáticas dos riscos com as informações disponíveis no diretório central da UE, utilizando antes essas informações numa base *ad hoc*, a pedido dos inspetores fiscais. Em 2023, os Países Baixos introduziram um sistema apoiado por *software* e pessoal especificamente dedicados ao efeito (ver [caixa 3](#)).

Caixa 3

Análise sistemática dos riscos – exemplo da administração fiscal neerlandesa

A administração fiscal neerlandesa aplicou um modelo baseado em regras, concebido para detetar as comunicações DCA 6 que apresentam o maior grau de risco. Uma equipa especializada da administração fiscal ("equipa DCA 6") pode então examinar manualmente e analisar em maior profundidade esses casos.

O modelo atribui pontos a cada comunicação DCA 6 de acordo com regras gerais (por exemplo, o valor do mecanismo fiscal, a dimensão do contribuinte, etc.) e regras específicas (como determinadas características-chave). A equipa DCA 6 também pode selecionar manualmente mais mecanismos para análise, com base em indícios externos (por exemplo, novas estruturas fiscais, pedidos de inspetores fiscais, etc.).

Os Estados-Membros auditados conceberam regimes de sanções por incumprimento da DCA 6, mas ainda não os aplicaram

64 De acordo com o [artigo 25º-A da DCA](#), os Estados-Membros devem aplicar sanções efetivas, proporcionadas e dissuasivas em caso de incumprimento das obrigações de comunicação previstas na DCA 6. A Comissão analisou os regimes de sanções dos Estados-Membros na sua [avaliação de impacto da DCA 8](#), tendo proposto novas disposições destinadas a garantir a eficácia das sanções. Os legisladores não aprovaram a proposta da Comissão.

65 Os cinco Estados-Membros visitados aplicaram um regime de sanções por incumprimento das obrigações de comunicação previstas na DCA 6 (por exemplo, por omissão de comunicação ou por comunicação incompleta ou incorreta). Porém, as sanções previstas nos Estados-Membros visitados variavam muito, desde um máximo de 20 000 euros por ano em Chipre até um máximo de 900 000 euros nos Países Baixos (aumentado para 1 030 000 euros desde 1 de janeiro de 2024). Em alguns casos, as sanções mínimas são manifestamente baixas e arriscam-se a ser pouco dissuasoras. Um intermediário com várias sucursais pode escolher estrategicamente um Estado-Membro específico para divulgar as informações a comunicar, com o objetivo de minimizar o risco de sofrer sanções mais pesadas em caso de incumprimento das obrigações de comunicação de informações.

66 Nenhum dos Estados-Membros visitados tinha aplicado quaisquer sanções até à data da auditoria. As incertezas na interpretação de determinadas disposições da DCA 6 podem estar a impedir a aplicação efetiva de sanções (ver pontos **38 a 40** e **anexo V**). Além disso, ao percurso administrativo necessário para fixar o valor das sanções varia consideravelmente de um Estado-Membro para outro, assim como a probabilidade de serem aplicadas sanções.

Os trabalhos do Grupo do Código de Conduta conduzem a alterações legislativas, mas com poucos resultados

67 Instituído em 1997, o **Código de Conduta da UE no domínio da Fiscalidade das Empresas** (o "Código") representa um compromisso político para combater a concorrência fiscal prejudicial, a elisão e a evasão fiscais na União. Com a adoção do Código, os Estados-Membros comprometeram-se a abolir os regimes fiscais preferenciais em vigor que constituem concorrência fiscal prejudicial ("desmantelamento") e a abster-se de introduzir novos regimes no futuro ("congelamento"). Para o efeito, os Estados-Membros devem notificar o Grupo das medidas fiscais existentes e propostas que sejam suscetíveis de ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do Código (ver **anexo IX**). Os Estados-Membros acordaram igualmente em adotar medidas legislativas e administrativas relativamente aos países terceiros que figuram na lista da UE de jurisdições não cooperantes.

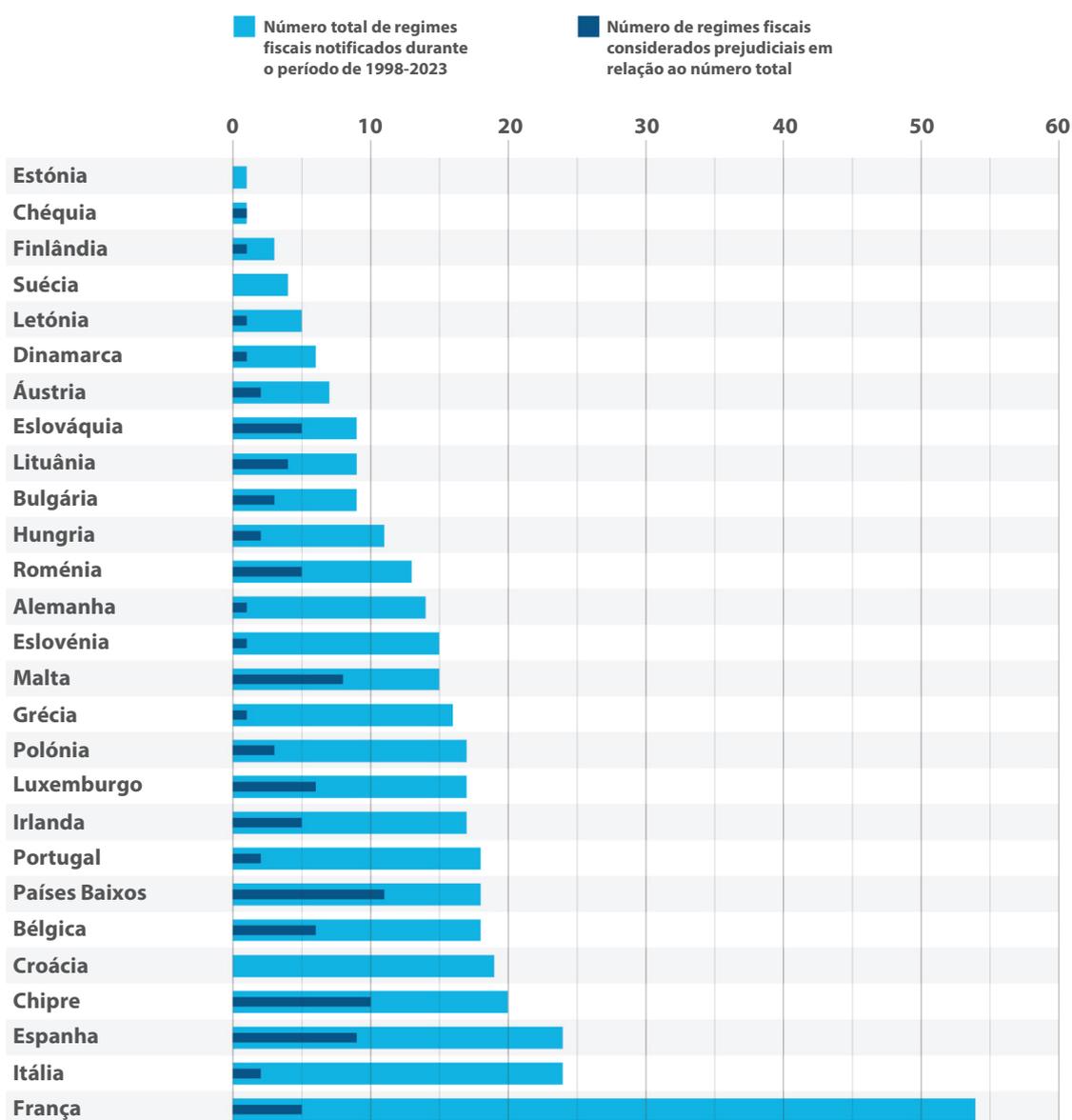
68 O Grupo supervisiona o cumprimento do Código pelos Estados-Membros e ocupa-se principalmente da avaliação das medidas fiscais notificadas, com base numa análise técnica efetuada pela Comissão. Quando se inicia o processo de apreciação de uma medida notificada, a Comissão deve trabalhar em colaboração com o Estado-Membro em causa para fornecer uma descrição da medida fiscal (ver **anexo X**). Com base nos trabalhos preparatórios da Comissão, o regime fiscal em causa é então objeto de análise no Grupo. Os membros do Grupo decidem por **consenso** se aceitam ou rejeitam a avaliação da Comissão. Devido à natureza política do Grupo, os pormenores subjacentes à decisão não são tornados públicos. As suas recomendações também não são juridicamente vinculativas.

69 O Tribunal analisou se os Estados-Membros e a Comissão cumpriram as funções que lhes incumbiam e se as suas ações produziram os resultados pretendidos.

A Comissão desempenha o seu limitado papel apoiando o Grupo do Código de Conduta

70 Desde a criação do Grupo, em 1998, os Estados-Membros notificaram-lhe 384 regimes fiscais preferenciais (ver [figura 7](#)), tendo este considerado que 95 eram prejudiciais.

Figura 7 – Número de regimes fiscais notificados ao Grupo do Código de Conduta por Estado-Membro (1998-2023)



Fonte: TCE, com base em dados disponíveis ao público.

71 O número de regimes fiscais potencialmente prejudiciais notificados tem variado consideravelmente ao longo do tempo e consoante os Estados-Membros. O número máximo de notificações coincidiu com a adesão de novos Estados-Membros, uma vez que a Comissão tem de avaliar todos os regimes fiscais de um país candidato quando da sua adesão à UE, com base numa lista preparatória de regimes por ela elaborada. O Tribunal observa que, uma vez concluído o processo de adesão, o número de notificações tendeu a diminuir. Em 2023, a Comissão tomou a iniciativa de melhorar o processo de notificação do Grupo, o que deu origem a uma revisão das "orientações acordadas" sobre a notificação de regimes preferenciais. Os cinco Estados-Membros visitados dispunham de procedimentos para examinar a legislação e verificar a sua conformidade com o Código (para notificar o Grupo, se necessário).

72 O Tribunal examinou o processo seguido pela Comissão para elaborar as descrições dos regimes fiscais potencialmente prejudiciais para o Grupo. Analisou dois casos em que a Comissão redigiu a descrição acordada em conjunto com os Estados-Membros pertinentes e apresentou as suas conclusões e recomendações ao Grupo. O Tribunal constatou que os procedimentos de trabalho da Comissão apoiam devidamente os trabalhos do Grupo e que a análise da Comissão era rigorosa e justificada.

73 Em 2022, o Conselho aprovou um Código revisto, alargando o seu âmbito de aplicação. Aplicável desde 1 de janeiro de 2024, abrange agora também as particularidades fiscais de aplicação geral que foram introduzidas em 1 de janeiro de 2023, como a legislação sobre os preços de transferência. Não obstante, tal como indica a Comissão na sua Comunicação ao Parlamento Europeu, os Estados-Membros já utilizam as estruturas gerais dos seus regimes fiscais para fazer concorrência fiscal (por exemplo, estabelecendo regras específicas em matéria de residência fiscal que podem resultar numa dupla não tributação). Esta situação indica o risco de já existirem regimes fiscais prejudiciais que não são abrangidos pelo Código revisto. Além disso, mesmo com a sua revisão, o Código não abrange os regimes especiais de concessão de cidadania nem as medidas destinadas a atrair expatriados ou pessoas com elevado património líquido, apesar de estes serem muitas vezes um meio de atrair, de forma desleal, empresas e investimentos estrangeiros.

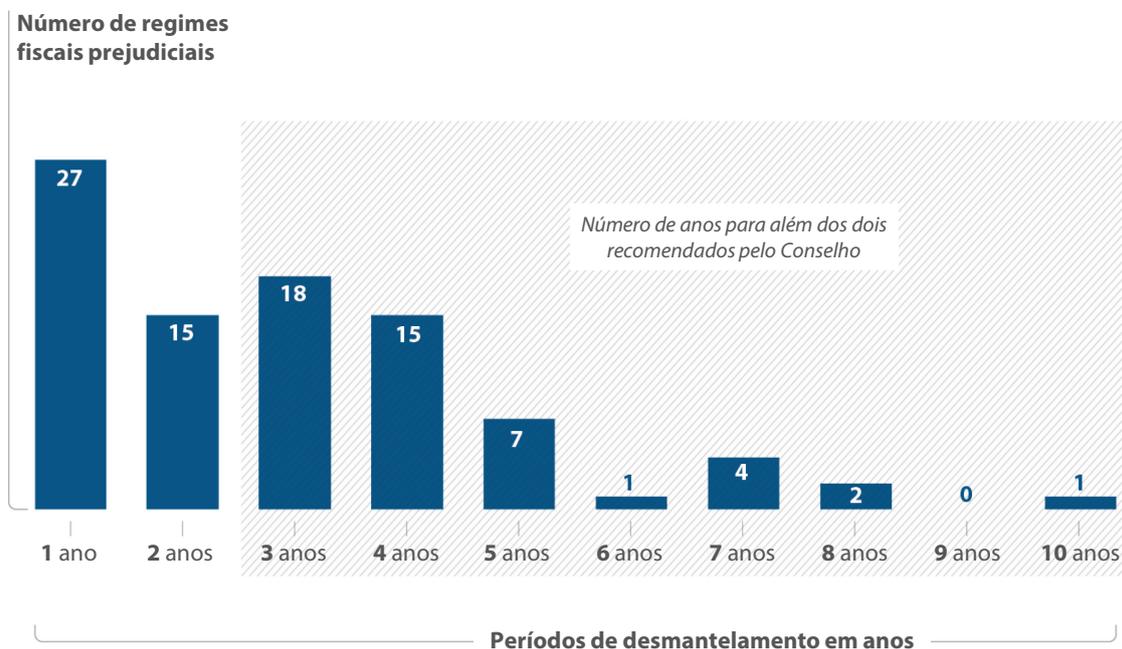
74 Até janeiro de 2024, eram os Estados-Membros que notificavam o Grupo dos regimes fiscais potencialmente prejudiciais previstos ou recentemente introduzidos. Assim, a sinalização de um regime fiscal prejudicial num Estado-Membro não se baseava numa análise sistemática realizada pela Comissão. O novo mandato confere à Comissão direitos alargados, podendo agora esta instituição, por direito próprio, notificar o Grupo de quaisquer regimes fiscais potencialmente prejudiciais introduzidos por um Estado-Membro. O papel da Comissão nos trabalhos do Grupo foi deste modo alargado, mas a auditoria do Tribunal não abrangeu os procedimentos correspondentes, dado que foram lançados após a conclusão dos trabalhos.

Os Estados-Membros aplicaram as recomendações no sentido de abolir os regimes fiscais prejudiciais, mas em alguns casos os períodos de desmantelamento e de proteção dos direitos adquiridos foram longos

75 Quando o Grupo considera que um regime fiscal é prejudicial, o Estado-Membro em causa tem de desmantelar as medidas para cumprir o Código. Com base na [síntese](#) apresentada em dezembro de 2023 pelo Secretariado-Geral do Conselho, entre 1998 e 2023 os Estados-Membros aboliram 95 regimes fiscais preferenciais que o Grupo considerou prejudiciais.

76 As [conclusões do Conselho](#) sobre a aplicação do Código recomendavam um período máximo de dois anos para os Estados-Membros desmantelarem qualquer medida fiscal considerada prejudicial. Na prática, os períodos de desmantelamento acordados pelo Grupo para os regimes que avaliou variavam entre um e dez anos, sendo mais de metade aplicados após o período recomendado de dois anos (ver [figura 8](#)).

Figura 8 – Períodos de desmantelamento acordados para os regimes fiscais prejudiciais (1998-2023)

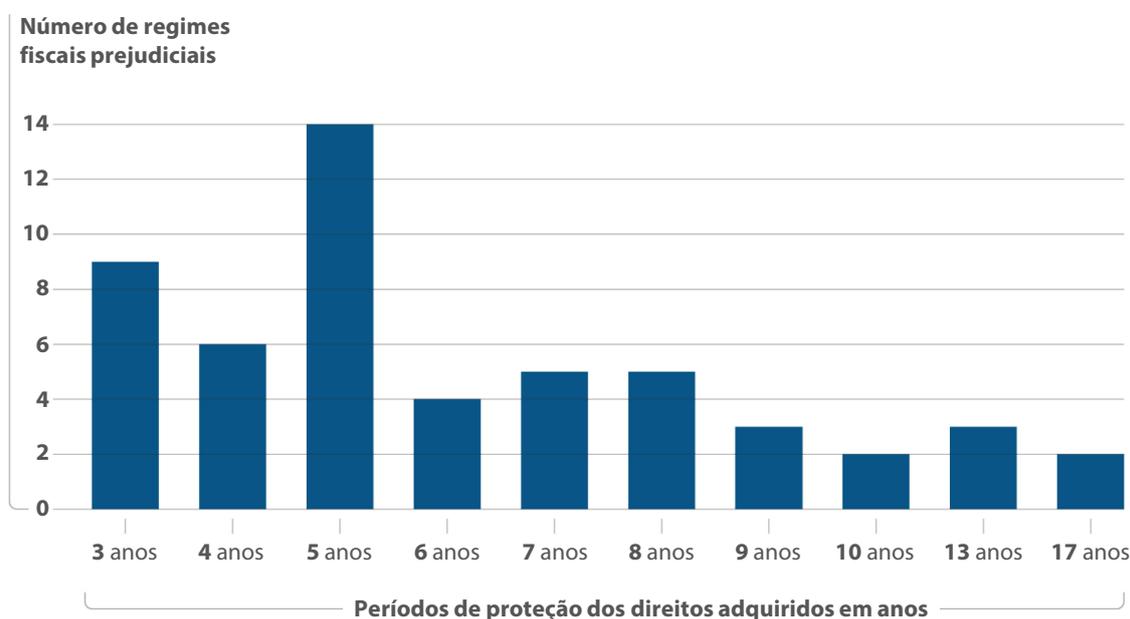


Fonte: TCE, com base em dados disponíveis ao público.

77 A fim de proteger os contribuintes que beneficiam de regimes em vigor considerados prejudiciais pelo Grupo, os Estados-Membros são autorizados a introduzir regras de proteção dos direitos adquiridos quando procedem ao desmantelamento de regimes fiscais prejudiciais. Ao abrigo dessas regras, todos os contribuintes que beneficiam de um regime em vigor podem manter esses direitos até uma segunda data específica ("data de abolição"). O Grupo não tem orientações acordadas sobre a forma como esses períodos de proteção dos direitos adquiridos devem ser decididos, exceto no caso específico dos "antigos" regimes fiscais preferenciais para patentes ou de propriedade intelectual.

78 No caso dos 53 regimes fiscais prejudiciais para os quais foram autorizados períodos de proteção dos direitos adquiridos, entre 1998 e 2023, esses períodos variaram entre três e 17 anos (sendo este último período relativo a dois casos nas Antilhas Neerlandesas, ver [figura 9](#)). Consequentemente, os contribuintes já inscritos nos regimes fiscais em causa puderam beneficiar das vantagens fiscais durante longos períodos, apesar das consequências prejudiciais.

Figura 9 – Períodos de proteção dos direitos adquiridos acordados para os regimes fiscais prejudiciais (1998-2023)



Fonte: TCE, com base em dados disponíveis ao público.

79 Por outro lado, o Tribunal observa que o [relatório do Grupo ao Conselho](#), de novembro de 2021⁷, apontou um caso em que um Estado-Membro tinha permitido aos contribuintes aderirem a um regime fiscal que o Grupo já tinha considerado prejudicial. Porém, dado que o regime em questão e os benefícios fiscais associados deixaram de estar em vigor a partir de 1 de julho de 2021, o Grupo não podia tomar quaisquer outras medidas contra o seu carácter prejudicial.

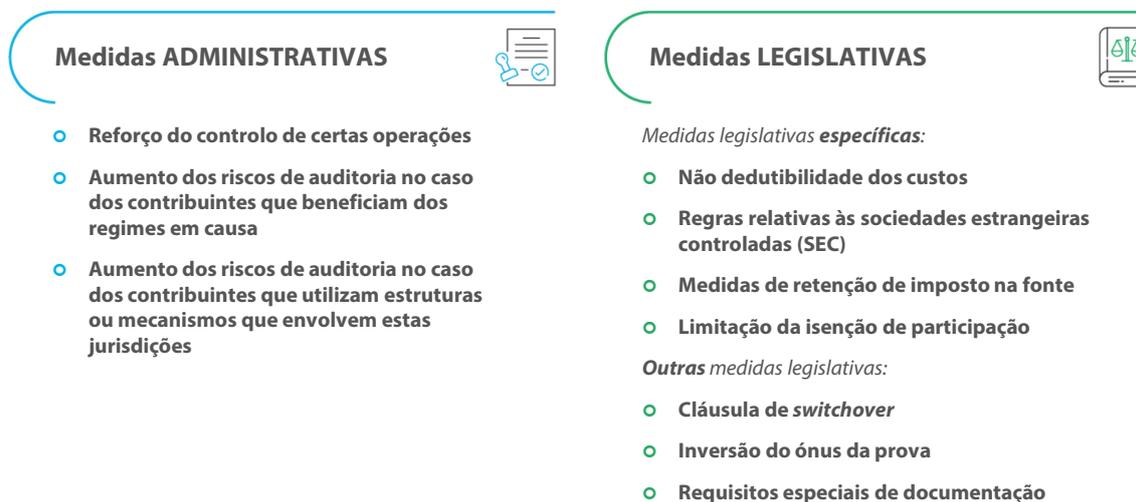
Os Estados-Membros tomam medidas defensivas contra as jurisdições não cooperantes, mas não há uma abordagem uniforme

80 A União mantém uma [lista de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais](#). A Comissão, em colaboração com peritos dos Estados-Membros, examina todas as jurisdições em causa. A lista da UE é utilizada para combater e desencorajar as práticas fiscais prejudiciais e promover mecanismos de boa governação fiscal à escala mundial. O Conselho adotou a última atualização desta lista em 8 de outubro de 2024, que atualmente é composta por 11 países terceiros.

⁷ Grupo do Código de Conduta – Relatório ao Conselho, 26 de novembro de 2021 (ST 14230 2021 ADD 5).

81 Em conformidade com as [conclusões do Conselho](#) de dezembro de 2017, a fim de proteger a sua base tributável, os Estados-Membros devem aplicar medidas defensivas eficazes aos países terceiros constantes da lista da UE (ver [figura 10](#)).

Figura 10 – Medidas defensivas



Fonte: Conclusões do Conselho de 5 de dezembro de 2017 (15429/17)

82 Em 2019, os Estados-Membros acordaram em aplicar pelo menos uma das três medidas administrativas defensivas no domínio fiscal enumeradas no anexo III das conclusões do Conselho de 5 de dezembro de 2017. [Em 31 de janeiro de 2023](#), 26 dos 27 Estados-Membros tinham aplicado pelo menos uma medida administrativa e 11 deles aplicaram pelo menos duas.

83 Em novembro de 2019, os [Estados-Membros](#) comprometeram-se também a aplicar pelo menos uma de quatro medidas legislativas específicas (não dedutibilidade dos custos, regras relativas às sociedades estrangeiras controladas, medidas de retenção de imposto na fonte e limitação da isenção de participação) a partir de 1 de janeiro de 2021⁸. Em 31 de janeiro de 2023, todos os Estados-Membros aplicavam pelo menos uma medida legislativa, mas apenas sete aplicavam as quatro (ver [figura 11](#)).

⁸ Grupo do Código de Conduta – Relatório ao Conselho, 25 de novembro de 2019 (14114/19).

Figura 11 – Medidas legislativas defensivas em vigor

	Não dedutibilidade dos custos	Regras relativas às sociedades estrangeiras controladas (SEC)	Medidas de retenção de imposto na fonte	Limitação da isenção de participação
Áustria		✓		
Bélgica	✓	✓		✓
Bulgária	✓		✓	
Croácia		✓	✓	
Chipre			✓	
Chéquia		✓		
Dinamarca	✓		✓	
Estónia	✓		✓	✓
Finlândia		✓		
França	✓	✓	✓	✓
Alemanha	✓	✓	✓	✓
Grécia	✓			
Hungria		✓		
Irlanda		✓		
Itália	✓			
Letónia	✓	✓	✓	✓
Lituânia	✓	✓	✓	✓
Luxemburgo	✓			
Malta				✓
Países Baixos		✓	✓	
Polónia		✓		
Portugal	✓	✓	✓	✓
Roménia	✓			
Eslováquia	✓		✓	✓
Eslovénia	✓	✓	✓	✓
Espanha	✓	✓	✓	✓
Suécia	✓	✓		

Fonte: Grupo do Código de Conduta, Relatório ao Conselho, 2 de junho de 2023.

84 A elevada flexibilidade desta abordagem pode limitar o efeito dissuasor das medidas defensivas e comporta o risco de as empresas estabelecerem as suas atividades em Estados-Membros que aplicam menos medidas legislativas (sobretudo quando se projetam empresas que lidam especificamente com jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais) e de os lucros serem transferidos mais facilmente para jurisdições com baixa tributação.

Não existe um quadro adequado de acompanhamento do desempenho para verificar os efeitos das medidas adotadas pela UE

85 As autoridades fiscais têm de ter estimativas fiáveis das perdas de receitas resultantes da elisão e evasão fiscais e tomar as medidas corretivas adequadas. O Tribunal avaliou o modo como a UE e os Estados-Membros recolhem informações sobre o volume do imposto sobre o rendimento das sociedades não pago e o impacto dos instrumentos em vigor para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas. Teve em conta o facto de que a avaliação de qualquer diferencial de tributação é uma tarefa complexa e que nenhum método consegue, por si só, captar todos os aspetos do incumprimento. A combinação de várias abordagens e o aproveitamento dos avanços tecnológicos podem contribuir para uma compreensão mais aprofundada das várias lacunas fiscais na União.

Pontualmente, os projetos da UE permitiram avaliar o impacto da elisão e da evasão fiscais, mas não existe um quadro comum da UE para o acompanhamento do desempenho

86 Um quadro comum de acompanhamento do desempenho é fundamental para que as autoridades fiscais possam ter uma melhor visão dos domínios mais afetados pela elisão e evasão fiscais e atribuir os recursos necessários para tomar as medidas adequadas. Esta constatação reflete as insuficiências assinaladas no [relatório sobre a Ação 11 do plano BEPS da OCDE \(2015\)](#) [em inglês].

87 A Comissão e os Estados-Membros introduziram algumas iniciativas para estimar a elisão e a evasão fiscais em domínios específicos. Em 2018, a Comissão e 15 Estados-Membros publicaram um estudo sobre a quebra de receitas do imposto sobre as sociedades⁹. O estudo concluiu que é difícil estimar o diferencial de tributação do rendimento das sociedades, em parte devido à complexidade dos regimes de imposto sobre as sociedades, mas também por várias outras razões, que vão desde ações deliberadas dos contribuintes (como fraude, evasão ou elisão) a falências, passando por omissões e erros de interpretação. Assim, as estimativas calculadas a nível nacional podem muitas vezes captar a evasão fiscal e as ações não deliberadas, mas não refletem adequadamente a elisão fiscal. Consequentemente, muitas partes envolvidas consideram que uma metodologia harmonizada pode não ser viável, dadas as diferenças entre os regimes de imposto sobre o rendimento das sociedades, a incerteza estatística e a complexidade da metodologia. Na sequência do estudo anterior, em 2021 foi lançado um projeto no âmbito da Cimeira da Administração Fiscal da UE (TADEUS) com vista a explorar metodologias para estimar o diferencial de tributação direta, estando um subgrupo dedicado ao diferencial de tributação do rendimento das sociedades.

88 A Comissão também publicou estudos sobre a evasão fiscal das pessoas singulares em 2019 e 2021, que mostraram os efeitos prejudiciais da riqueza oculta nos centros financeiros internacionais¹⁰. Embora a presente auditoria se tenha centrado na tributação das empresas, estes estudos continuam a ser pertinentes porque as pessoas singulares podem utilizar veículos jurídicos (por exemplo, empresas, estruturas fiduciárias, etc.) para ocultar riqueza. Contudo, não fornecem uma avaliação exaustiva das medidas adotadas contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas.

89 Em 2023, a Comissão e vários Estados-Membros criaram dois grupos de projeto no âmbito do [programa Fiscalis](#). Um destes grupos visa definir indicadores realistas para medir eficazmente o impacto da troca de informações e o outro explorar formas de melhorar a utilização dos dados ao abrigo da DCA (ver [anexo VIII](#)).

⁹ *The Concept of Tax Gaps. Report II, Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, Grupo de Projeto Fiscalis sobre o diferencial de tributação (FPG/041).

¹⁰ DG TAXUD, *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, Taxation Paper No 76, 2019; *Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion, Final report*, 2021.

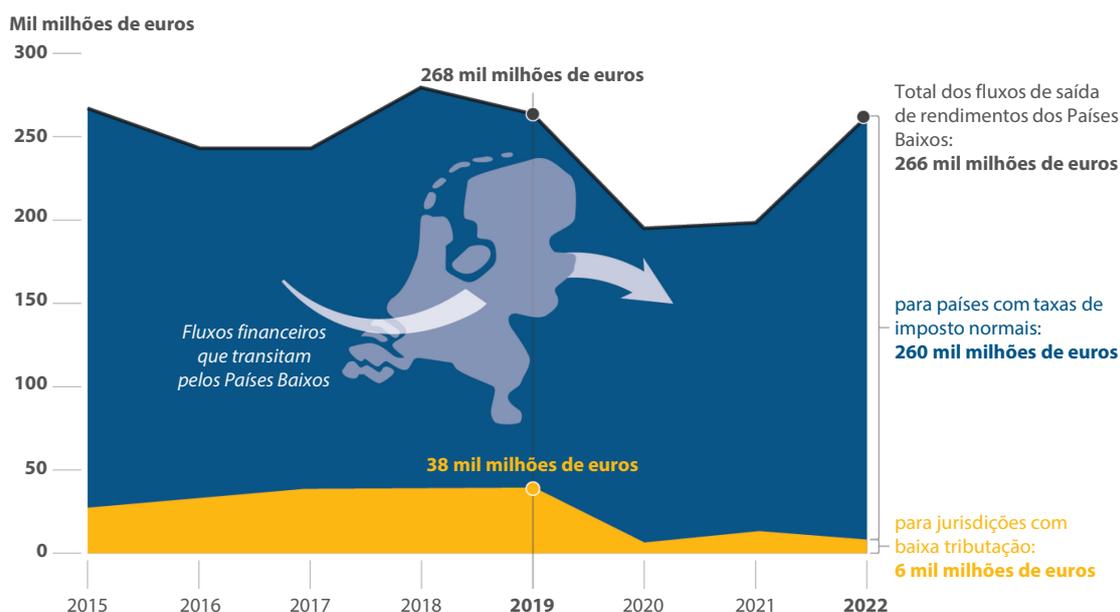
90 Para além destas iniciativas, que têm um âmbito reduzido, não existe um conjunto único de indicadores de desempenho utilizados em toda a União para medir e controlar a eficácia do quadro existente para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas.

Apenas um dos cinco Estados-Membros visitados dispunha de um quadro de desempenho para avaliar a eficácia das medidas

91 Dos cinco Estados-Membros visitados, só os Países Baixos tinham criado um quadro de desempenho para medir a eficácia dos instrumentos introduzidos para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas. Além disso, as autoridades neerlandesas publicaram, em outubro de 2023, um [relatório](#) em que avaliavam a eficácia de várias medidas com base em dados fornecidos pelo Banco Central do país.

92 O relatório das autoridades neerlandesas concluiu que várias das medidas introduzidas para combater a elisão fiscal reduziram o fluxo de capitais dos Países Baixos para países com baixa tributação. O fluxo de saída total para esses países diminuiu quase 85%, passando de 38 mil milhões de euros em 2019 para 6 mil milhões de euros em 2022 (ver [figura 12](#)).

Figura 12 – Diminuição do fluxo de pagamentos tributáveis dos Países Baixos para jurisdições com baixa tributação



Fonte: TCE, com base nos dados e no material visual fornecidos pelo [Ministério das Finanças dos Países Baixos](#).

Conclusões e recomendações

93 A conclusão geral do Tribunal é que o quadro estabelecido pela UE constitui uma primeira linha de defesa necessária na luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas dentro dos limites das reduzidas competências da União. Todavia, o Tribunal detetou falhas na elaboração e aplicação da legislação e de outras medidas. Além disso, não existia um sistema adequado de acompanhamento do desempenho, nem a nível da UE nem dos Estados-Membros, para avaliar a sua eficácia.

94 A Comissão propôs um quadro regulamentar comum para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas na União. As diretivas abrangidas pelo âmbito da presente auditoria –a Diretiva contra a elisão fiscal (DAF), a quinta alteração à Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (DCA 6) e a Diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal (DMRL) – estabelecem normas gerais e introduzem instrumentos de apoio no âmbito da sua aplicação, uma vez que a UE carece de competências para determinar soluções específicas de política fiscal para os Estados-Membros. O Tribunal constatou que certas definições e termos da legislação da UE colocam dificuldades de interpretação aos Estados-Membros, dando origem a entendimentos que variam de um para o outro (nomeadamente as características-chave da DCA 6 e o teste do benefício principal), o que afeta a exatidão das informações trocadas no âmbito da DCA 6 e, portanto, a eficácia da luta contra a fuga aos impostos (ver pontos [32](#) a [43](#)).

95 Além disso, a Comissão não adotou orientações sobre a interpretação e a aplicação da legislação da UE que foi objeto de auditoria, o que dá azo a entendimentos divergentes por parte dos Estados-Membros (ver pontos [44](#) a [48](#)). A Comissão supervisiona eficazmente a transposição da legislação da UE para o direito nacional e instaura processos por infração quando necessário, mas em alguns casos realiza as suas avaliações demasiado tarde. Em consequência, mais de sete anos após a introdução da DAF, ainda não é claro se esta diretiva atingirá os seus objetivos. Devido ao atraso das avaliações, nem os cidadãos nem os legisladores têm uma ideia precisa da solidez ou da eficácia das medidas adotadas pela União para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas (ver pontos [49](#) a [53](#)).

Recomendação 1 – Clarificar o quadro legislativo da UE

Para garantir uma aplicação uniforme da legislação da UE pelos Estados-Membros, a Comissão deve:

- a) desenvolver as suas orientações em cooperação com os Estados-Membros e designadamente fornecer-lhes orientações sobre a interpretação da legislação destinada a combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas, bem como sobre a realização de análises dos riscos e sobre a utilização das informações fiscais recebidas;
- b) avaliar a necessidade de alterar a DCA 6 com base nos resultados da avaliação e dos litígios pendentes;
- c) ter em conta, na preparação da sua avaliação futura, as questões relativas à conceção da DMRL assinaladas no presente relatório, a fim de garantir o funcionamento eficaz dos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal.

Prazo: a) e b) final de 2026; c) final de 2028

96 No que se refere ao intercâmbio de informações fiscais ao abrigo da DCA 6, o Tribunal constatou que os cinco Estados-Membros visitados dispõem de processos nacionais de comunicação de informações e procedem ao intercâmbio de informações sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar, quando necessário. No entanto, efetuam poucos controlos de qualidade das comunicações DCA 6 antes de as carregarem no diretório central da UE, havendo, por isso, o risco de as informações comunicadas no âmbito da DCA 6 serem incompletas ou inexatas. Além disso, os Estados-Membros auditados fazem pouco uso das informações recebidas sobre os mecanismos transfronteiriços no âmbito da DCA 6, o que reduz o valor acrescentado da troca automática de informações prevista na DCA 6 (ver pontos [55](#) a [58](#)).

97 O Tribunal também detetou problemas técnicos relacionados com o sistema de comunicação concebido pela Comissão, amplas derrogações em matéria de comunicação e diferentes interpretações dos requisitos de comunicação. Estes problemas podem afetar a qualidade das comunicações DCA 6 e incentivar os contribuintes a optarem por jurisdições com regras mais permissivas. Uma das principais insuficiências do sistema de comunicação é o facto de o campo de dados destinado a indicar os nomes dos países terceiros envolvidos num mecanismo transfronteiriço não ser obrigatório. Por isso, os cinco Estados-Membros visitados têm dificuldade em determinar se há países terceiros envolvidos num mecanismo transfronteiriço e quais são (ver pontos [59](#) a [63](#)).

98 Além disso, em alguns dos Estados-Membros visitados, existe o risco de os regimes de sanções por incumprimento das obrigações de comunicação previstas na DCA 6 não terem efeito dissuasor devido ao valor manifestamente baixo das sanções. Acresce que, à data da auditoria, nenhum dos Estados-Membros visitados tinha aplicado sanções (ver pontos [64](#) a [66](#)).

Recomendação 2 – Melhorar a qualidade das informações comunicadas ao abrigo da DCA 6

Para maximizar os benefícios da troca automática de informações previstas na DCA 6 com outros Estados-Membros, a Comissão deve tornar obrigatório, no sistema de comunicação, o campo de dados relativo a países terceiros envolvidos em mecanismos transfronteiriços (se necessário, mediante uma proposta legislativa). Além disso, a Comissão deve atualizar a arquitetura do diretório central da DCA 6 para disponibilizar estas informações aos Estados-Membros relativamente a cada mecanismo em causa.

Prazo: final de 2027

Recomendação 3 – Assegurar que o efeito das sanções por incumprimento das obrigações de comunicação previstas na DCA 6 é adequado

Para garantir que os Estados-Membros aplicam sanções eficazes, proporcionadas e dissuasivas em caso de incumprimento das obrigações de comunicação previstas na DCA 6, a Comissão deve instaurar processos por infração nos casos em que existam provas suficientes de que os Estados-Membros estão a aplicar um regime de sanções manifestamente inadequado às violações da DCA 6.

Prazo: final de 2026

99 O Grupo do Código de Conduta é um elemento essencial dos esforços da UE para promover regimes fiscais justos para as empresas, embora as suas recomendações não sejam juridicamente vinculativas. A Comissão presta uma assistência adequada a este Grupo na avaliação dos regimes fiscais potencialmente prejudiciais notificados pelos Estados-Membros, mas o seu papel tinha sido muito limitado até à data da auditoria (ver pontos [70](#) a [74](#)).

100 Na sequência das recomendações do Grupo, os Estados-Membros retiraram 95 regimes fiscais prejudiciais durante o período de 1998 a 2023. Porém, em vários Estados-Membros, o período acordado para o seu desmantelamento foi muito superior aos dois anos recomendados pelo Conselho. Acresce que o Grupo não segue regras claras ao decidir sobre os períodos de proteção dos direitos adquiridos no caso dos regimes prejudiciais apontados, pelo que, em alguns casos, esses períodos são muito longos. Daqui resulta o risco de as empresas beneficiarem durante mais tempo de vantagens fiscais desleais e de as distorções da concorrência no mercado interno da União se prolongarem também. Além disso, os Estados-Membros optam por utilizar apenas uma pequena parte das medidas defensivas que podem ser aplicadas às operações com países não cooperantes. Todos estes fatores reduzem o impacto do trabalho do Grupo (ver pontos [75](#) a [84](#)).

Recomendação 4 – Reforçar o apoio ao Grupo do Código de Conduta

Para apoiar mais eficazmente o Grupo do Código de Conduta e maximizar assim o efeito dissuasor das suas ações, a Comissão deve:

- a) propor ao Grupo que acorde regras e limitações claras relativamente aos períodos de proteção dos direitos adquiridos e de desmantelamento e, mediante acordo do Grupo, controlar o cumprimento dessas regras e limitações;
- b) tendo em conta o seu mandato alargado, efetuar uma análise anual das medidas fiscais preferenciais e das particularidades fiscais de aplicação geral recentemente introduzidas pelos Estados-Membros e notificar o Grupo das medidas potencialmente prejudiciais com base numa análise dos riscos.

Prazo: a) final de 2026; b) anualmente a partir de 2025

101 A Comissão e os Estados-Membros fazem muito pouco em termos de medição do desempenho dos instrumentos utilizados para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas na UE. A Comissão não estabeleceu metas e objetivos quantitativos nem controla a sua eficácia. A falta de quadros eficazes de acompanhamento do desempenho impede a Comissão e os Estados-Membros de avaliarem os seus esforços e de canalizarem os recursos para onde são mais necessários (ver pontos [85](#) a [92](#)).

Recomendação 5 – Acompanhar os resultados e o impacto da luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas

A Comissão deve incentivar e apoiar os Estados-Membros a adotarem um quadro comum de acompanhamento do desempenho, que inclua indicadores de desempenho e metas quantitativas, para medir o nível de realização de objetivos específicos na luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas.

Prazo: final de 2026

O presente relatório foi adotado pela Câmara IV, presidida por Mihails Kozlovs, Membro do Tribunal de Contas, no Luxemburgo, na sua reunião de 22 de outubro de 2024.

Pelo Tribunal de Contas

Tony Murphy
Presidente

Anexos

Anexo I – Método de auditoria do Tribunal ao nível da Comissão

O Tribunal analisou a legislação e os mecanismos relativos à DAF, à DCA 6 e à DMRL para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas e examinou de que forma a Comissão (DG TAXUD) controlou a sua aplicação pelos Estados-Membros. Em especial, o Tribunal examinou:

- o a legislação pertinente, bem como se a Comissão verificou de que forma os Estados-Membros aplicaram as regras da União através do direito nacional e se tomou as medidas necessárias para dar resposta a eventuais atrasos na aplicação;
- o a existência e a qualidade das orientações e informações relativas à aplicação da legislação e dos instrumentos jurídicos não vinculativos e de que forma a Comissão partilhou essas informações com os Estados-Membros;
- o de que forma a Comissão aplicou e gere o diretório central da UE para a DCA 6;
- o se a Comissão instituiu um quadro comum da União para o acompanhamento do desempenho do regime, a fim de garantir a obtenção dos resultados pretendidos;
- o de que forma a Comissão coopera com os Estados-Membros (troca de informações, comunicação de informações, etc.) e com outras partes interessadas (como a OCDE);
- o o trabalho realizado pela Comissão para apoiar o Grupo do Código de Conduta no seu processo de decisão.

Na fase preparatória, o Tribunal organizou várias reuniões híbridas com a DG TAXUD para recolher informações e dados suscetíveis de serem úteis para o trabalho de campo da auditoria nos Estados-Membros. Durante os trabalhos de auditoria no terreno, o Tribunal remeteu um questionário geral à Comissão. Efetuou também uma visita de auditoria para esclarecer questões pendentes e inspecionar documentos específicos da Comissão.

Anexo II – Método da auditoria do Tribunal ao nível dos Estados-Membros

O papel dos Estados-Membros na luta contra os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas consiste em criar condições de concorrência equitativas para as empresas e impedir a elisão e a evasão fiscais com o objetivo de, em última instância, salvaguardar as finanças públicas e garantir que os poderes públicos podem prestar serviços essenciais.

O Tribunal avaliou de que forma os Estados-Membros:

- aplicaram a legislação selecionada, ou seja, a DAF, a DCA 6 e a DMRL;
- asseguram que as comunicações DCA 6 trocadas por intermédio do diretório central da UE são exatas, completas e atempadas e utilizam as informações que recebem no âmbito da DCA 6;
- medem a eficácia das suas ações para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas e utilizam essas medições para melhor enfrentar os riscos existentes e afetar recursos;
- informam o Grupo do Código de Conduta sobre regimes fiscais potencialmente prejudiciais e aplicam as recomendações do Grupo caso este considere que um regime fiscal preferencial é prejudicial.

O Tribunal selecionou cinco Estados-Membros (Irlanda, Chipre, Luxemburgo, Malta e Países Baixos) com base nos seguintes critérios de risco:

- número de contramedidas adotadas contra países constantes da lista da UE de jurisdições não cooperantes;
- número de procedimentos por mútuo acordo em litígios de natureza fiscal;
- número de regimes fiscais prejudiciais assinalados pelo Grupo do Código de Conduta;
- estimativas do diferencial de tributação do rendimento das sociedades.

Para determinar se os Estados-Membros aplicaram corretamente as disposições da União, o Tribunal enviou um questionário aos cinco Estados-Membros selecionados. Durante as visitas de auditoria, o Tribunal analisou as respostas com os peritos das autoridades de tributação nacionais e inspecionou documentos. Além disso, selecionou amostras baseadas nos riscos para verificar:

- 10 mecanismos fiscais transfronteiriços carregados no diretório central da UE;
- 10 mecanismos fiscais transfronteiriços descarregados no diretório central da UE;
- cinco casos de litígios em matéria fiscal apresentados ao abrigo da DMRL;
- cinco recomendações, baseadas nos regimes fiscais preferenciais avaliados mais recentemente pelo Grupo do Código de Conduta.

Anexo III – Comparação entre a legislação da UE e as normas BEPS da OCDE e do G20

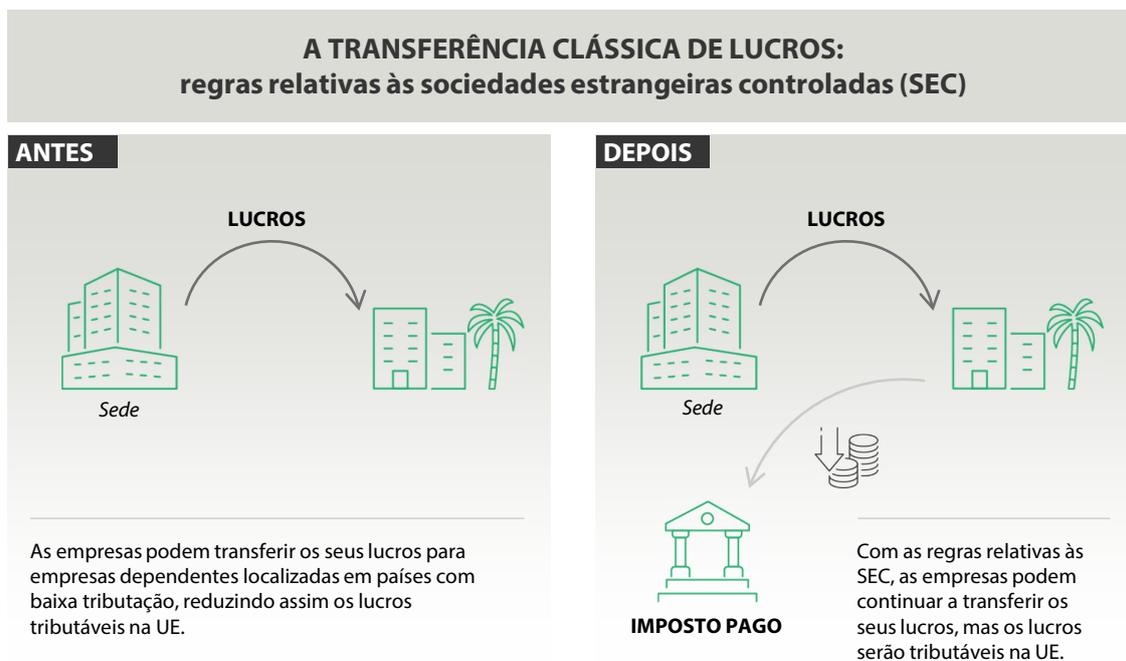
Legislação da UE	Data de adoção	Descrição sucinta (legislação)	Norma da OCDE correspondente	Data de publicação	Descrição sucinta (norma)
DAF 1	12 de julho de 2016	Estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.	Ação 2 – BEPS Ação 3 – BEPS Ação 4 – BEPS Ação 5 – BEPS Ação 6 – BEPS	5 de outubro de 2015	Combate mais eficazmente os regimes fiscais prejudiciais tendo em conta a transparência, a coerência e a substância.
DAF 2	29 de maio de 2017	Alarga o âmbito da DAF1 a fim de melhor prevenir a elisão fiscal, incluindo as assimetrias híbridas que envolvam países terceiros.	Ação 2 – BEPS	5 de outubro de 2015	Recomendações de regras nacionais para neutralizar os efeitos das assimetrias híbridas.
DCA 6	25 de maio de 2018	Introduz um regime de divulgação de informações fiscais que exige a comunicação e o intercâmbio de mecanismos transfronteiriços de luta contra o planeamento fiscal agressivo.	Ação 12 – BEPS	5 de outubro de 2015	Recomendações relativas à conceção de regras em matéria de divulgação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal agressivo.

Legislação da UE	Data de adoção	Descrição sucinta (legislação)	Norma da OCDE correspondente	Data de publicação	Descrição sucinta (norma)
DMRL	10 de outubro de 2017	Visa melhorar os mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na UE.	Ação 14 – BEPS	5 de outubro de 2015	Procura melhorar a resolução de litígios de natureza fiscal entre jurisdições.

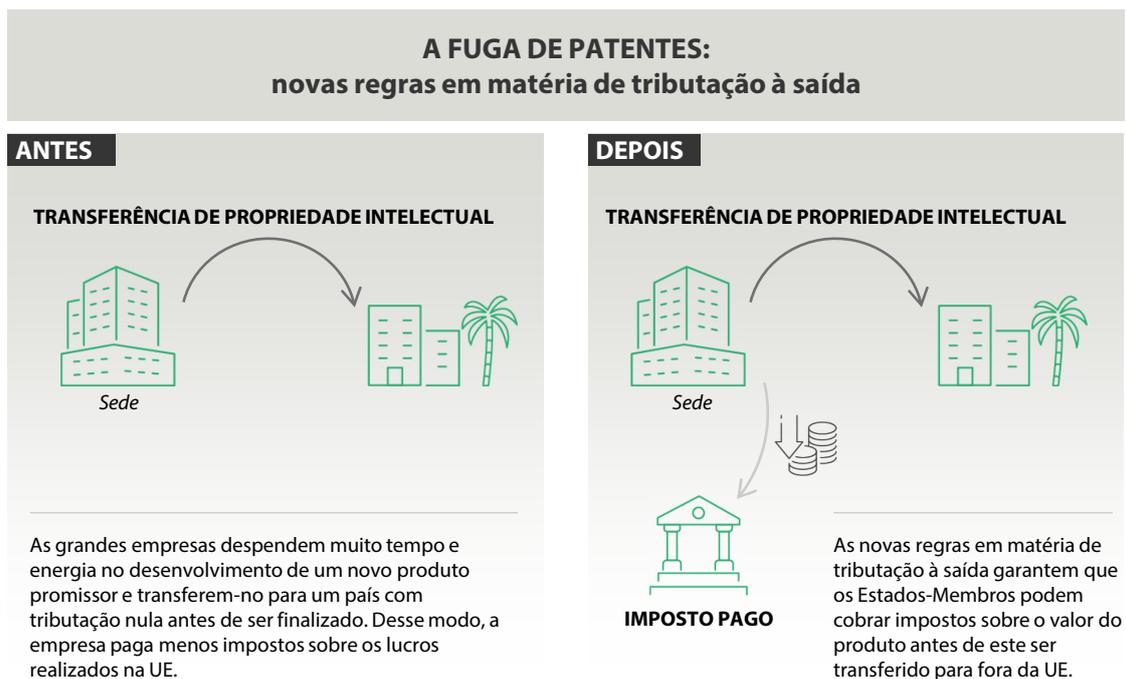
Fonte: TCE, com base em [dados disponíveis ao público](#).

Anexo IV – Medidas de luta contra a elisão fiscal introduzidas pela DAF

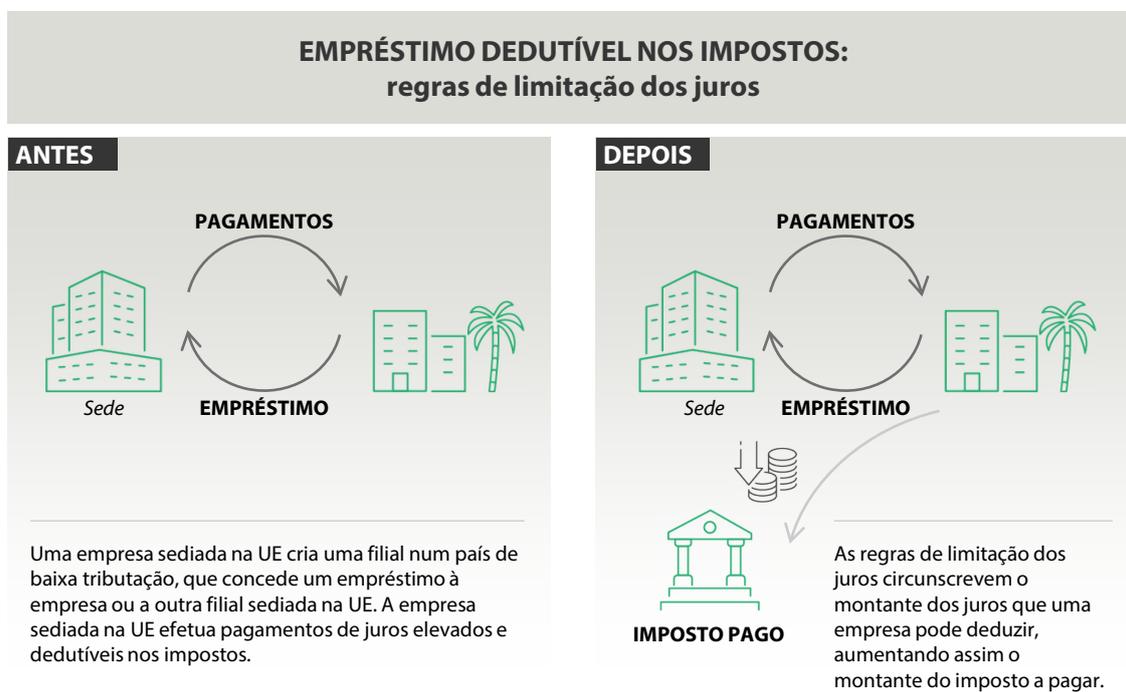
Regra relativa às sociedades estrangeiras controladas (SEC): para dissuadir a transferência de lucros para países com tributação baixa ou nula



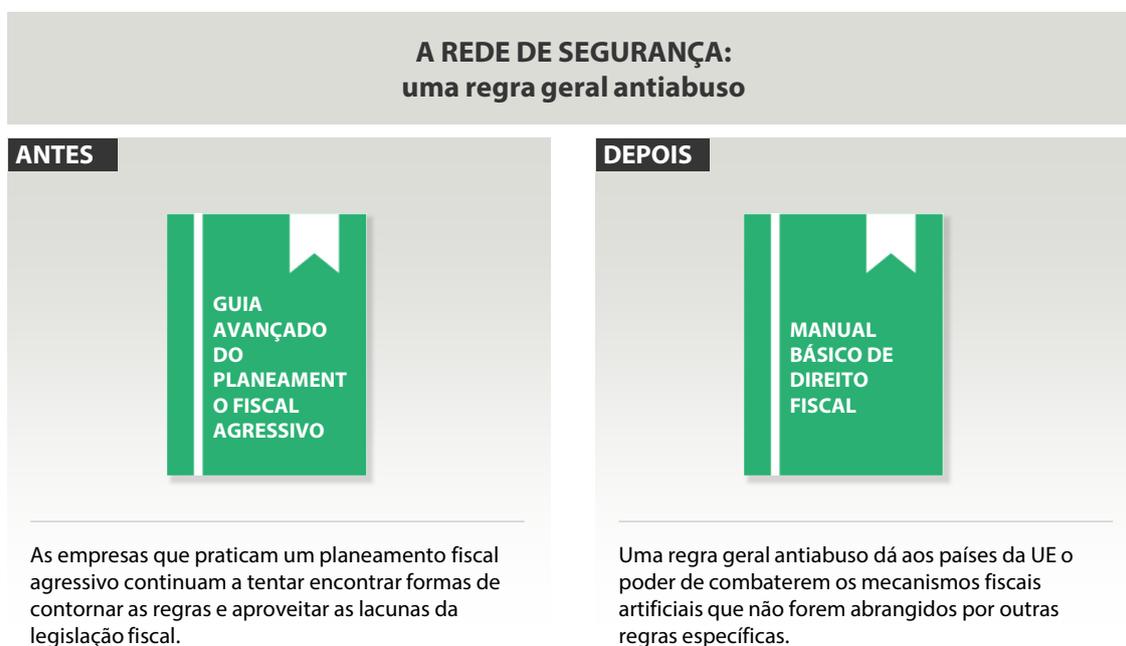
Regra relativa à tributação à saída: para impedir que as empresas eludam o pagamento de impostos quando transferem os seus ativos



Regra da limitação dos juros: para desincentivar os mecanismos artificiais de gestão da dívida destinados a minimizar os impostos



Regra geral antiabuso: para contrariar o planeamento fiscal agressivo quando não são aplicáveis outras regras



Fonte: TCE, com base nos dados e no material visual fornecidos pela [DG TAXUD](#).

Anexo V – Risco de interpretações diferentes das disposições da DCA 6 relativas ao teste do benefício principal e às características distintivas (anexo IV da Diretiva)

O teste do benefício principal aplica-se quando é possível determinar que uma vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais que, tendo em conta todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode esperar obter de um mecanismo transfronteiriço. O Tribunal observou que os Estados-Membros visitados tiveram dificuldades de interpretação nos domínios apresentados em seguida. Estas visitas ocorreram antes do acórdão do Tribunal de Justiça no Processo C-623/22, que incidia sobre a interpretação de determinados termos e conceitos. Os Estados-Membros mencionaram, entre outras, as dificuldades indicadas em seguida:

- o a forma de determinar se a vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais de um mecanismo não é clara. Também não é claro se a avaliação deve seguir uma abordagem quantitativa, como uma comparação do mecanismo aplicando e não aplicando as regras fiscais conducentes à (suposta) vantagem fiscal;
- o a questão de saber se o teste do benefício principal também se aplica em situações em que, de acordo com o espírito da diretiva, o resultado de um regime fiscal conducente à vantagem fiscal é pretendido e/ou proporcionado pelo regime em causa ou pelo legislador (também denominada "intenção política").

Características-chave

- o A **característica-chave A3** aplica-se aos mecanismos cuja documentação e/ou estrutura são normalizadas. Existe o risco de alguns Estados-Membros considerarem normalizada uma vasta gama de documentação e estruturas, enquanto outros raramente o fazem porque precisam de fazer ajustamentos para se adaptarem aos contribuintes específicos em causa. Em consequência, os intermediários e os contribuintes poderão eventualmente não comunicar os mecanismos ao abrigo da característica-chave A3.

- o A **característica-chave B2** refere-se aos mecanismos que convertem rendimento em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos que são tributadas a uma taxa inferior ou que são isentas de impostos. Todavia, as circunstâncias em que esta conversão pode ser efetuada não são claras. Alguns cenários ambíguos que podem ocorrer são, por exemplo:
 - o um Estado-Membro recebe (o mesmo tipo de) rendimentos de outro Estado-Membro, mas estes são tributados a uma taxa inferior ou são isentos de impostos (por exemplo, devido à aplicação de uma convenção ou regime fiscal do país de onde provêm os rendimentos). Neste caso, não há alteração do tipo de rendimento (por exemplo, se o rendimento tinha a forma de dividendos, continua a ter essa forma);
 - o uma empresa recompra as suas próprias ações, em especial quando a distribuição de dividendos ocorreu regularmente antes dessa operação.

Além disso, não é claro se a característica-chave B2 pode ser aplicada a mecanismos recém-criados ou se apenas se aplica quando os rendimentos já existentes são convertidos numa categoria de rendimentos diferente, sujeita a uma taxa de tributação inferior. Existe o risco de a divergência de pontos de vista entre os Estados-Membros poder levar a uma falta de uniformidade no preenchimento das comunicações DCA 6.

Também há o risco de ser pouco clara a forma de aplicar a característica-chave B2 ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ao imposto sobre os salários e aos regimes de imposto sobre as doações/heranças. Consequentemente, os intermediários e os contribuintes podem considerar que a conversão do rendimento deve ocorrer ao nível do beneficiário do rendimento, quando, em muitos mecanismos, esta conversão ocorre a vários níveis.

- o A **característica-chave B3** refere-se a mecanismos que incluem operações circulares que resultem num "carrossel" de fundos (*round-tripping*), a saber, 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. Na prática, nem a relação entre estes elementos nem as condições específicas de aplicação desta característica-chave são claras.
 - o É difícil saber se a característica-chave B3 se aplica quando não existe uma operação circular completa, por exemplo, em casos de desvio de rendimentos devido à interposição de entidades.
 - o Não se especifica se é necessário haver um desvio de rendimentos por entidades interpostas ou uma compensação de operações para que se aplique a característica-chave B3, ou se estes são meros exemplos de operações circulares.
- o A **característica-chave C1** refere-se aos mecanismos que envolvem pagamentos transfronteiriços dedutíveis entre duas ou mais empresas associadas. Continua a não ser claro se um estabelecimento estável deve ser tratado como uma entidade distinta (recetora de pagamentos) para efeitos da característica-chave C1. Esta ambiguidade também afeta a obrigação de comunicar um mecanismo ao abrigo da DCA 6.

Além disso, a característica-chave C1 aplica-se aos mecanismos que envolvem pagamentos transfronteiriços entre empresas associadas em que a tributação ao nível do beneficiário é reduzida ou nula. Contudo, não existe uma subcategoria desta característica-chave que abranja especificamente os mecanismos em que o destinatário beneficia de uma isenção total de imposto. A alínea c) desta característica-chave refere-se unicamente a mecanismos em que os pagamentos beneficiam de uma isenção total de imposto, o que faz com que mecanismos semelhantes aos abrangidos por esta característica-chave não sejam comunicados.

Anexo VI – Questões operacionais relacionadas com as comunicações DCA 6 com recurso ao esquema XML da UE

O Tribunal apontou quatro grandes questões operacionais relacionadas com as comunicações DCA 6 e confirmadas durante as visitas aos cinco Estados-Membros:

- a falta de orientações para os intermediários e os contribuintes sobre a forma de indicar claramente o envolvimento de países terceiros num mecanismo transfronteiriço, uma vez que os códigos de país para os países terceiros não constam do modelo;
- a presença de campos facultativos (como o número de identificação fiscal (NIF), o país de residência, a data de execução do mecanismo, o nome próprio ou as razões para a divulgação) cuja falta de preenchimento, se for o caso, a entidade divulgadora não tem obrigação de explicar. O mesmo se aplica ao campo "montante", em que é possível indicar "desconhecido" sem divulgar as circunstâncias;
- não é especificado uma extensão mínima para as descrições das características-chave a comunicar ou para os próprios mecanismos, o que pode resultar em falta de uniformidade na comunicação entre os Estados-Membros;
- o carregamento de um mecanismo transfronteiriço "comercializável" no diretório central da UE é sempre tratado como um novo mecanismo, embora possa ser apenas a atualização de um já existente (um mecanismo comercializável deve ser atualizado de três em três meses pela entidade que apresenta a comunicação, caso as circunstâncias se tenham alterado).

Anexo VII – Risco de diferentes interpretações devido a problemas de conceção da DMRL

Disposição da DMRL	Problema	Consequências
<p>O artigo 3º, nº 3, alínea e), subalínea iv), da DMRL exige que a reclamação do contribuinte inclua documentação completa, nomeadamente uma "cópia da decisão definitiva de liquidação tributária".</p>	<p>O problema prende-se com a exigência de todas as autoridades fiscais envolvidas no litígio emitirem a "decisão definitiva de liquidação tributária".</p>	<p>Os contribuintes podem adiar a apresentação de uma reclamação ao abrigo da DMRL até que todos os Estados-Membros em causa tenham efetuado uma auditoria ao período de tributação aplicável, um processo que pode demorar até sete anos. A autoridade competente pode adiar a aceitação da reclamação até que toda a documentação esteja completa.</p>
<p>De acordo com o artigo 3º, n.ºs 3 a 5, da DMRL, uma reclamação só pode ser aceite se o interessado fornecer as informações necessárias quando da sua apresentação. No entanto, a diretiva carece de clareza quanto aos procedimentos a seguir pelas autoridades fiscais e aos prazos a cumprir nos casos em que as informações necessárias não sejam fornecidas no momento da apresentação inicial.</p>	<p>Continua a não ser claro o que constitui uma reclamação "incompleta". A DMRL não especifica se os reclamantes podem posteriormente completar as reclamações já apresentadas ou se são as autoridades competentes que devem notificá-los de que a sua reclamação está incompleta e solicitar informações adicionais.</p>	<p>A falta de um processo e de um calendário definidos pode dar origem a situações em que os reclamantes só têm conhecimento de que a sua reclamação está "incompleta" após o período de seis meses e, como tal, não facultam as informações em falta dentro do prazo. Consequentemente, a autoridade competente pode rejeitar a reclamação.</p>

Disposição da DMRL	Problema	Consequências
<p>O artigo 17º da DMRL prevê exceções à regra geral enunciada no artigo 3º, que exige que as reclamações sejam apresentadas às autoridades competentes de todos os Estados-Membros envolvidos. O artigo 17º comporta disposições especiais aplicáveis às pessoas singulares e às empresas de menor dimensão que lhes permitem apresentar reclamações apenas à autoridade competente do Estado-Membro em que residem.</p>	<p>Não é claro se cada autoridade competente deve comunicar individualmente a sua decisão de aceitação ou rejeição, ou se a autoridade à qual a reclamação foi apresentada é responsável por toda a comunicação com o autor da mesma.</p> <p>Todas as autoridades competentes envolvidas devem decidir sobre a aceitação ou rejeição da reclamação. Se uma ou todas as autoridades a rejeitarem, pode ser necessário recorrer a outros procedimentos, como processos judiciais ou arbitragem, para se chegar a uma decisão definitiva. Em qualquer dos casos, a decisão de cada autoridade competente deve ser comunicada ao autor da reclamação.</p>	<p>Se cada autoridade competente tiver de comunicar a sua decisão, continua a haver uma interação com todas as autoridades envolvidas e, se a reclamação for rejeitada, podem ser necessários procedimentos ulteriores em todos os Estados-Membros em causa. Vários dos Estados-Membros visitados indicaram que esta disposição poderá não ser aplicada de um modo uniforme.</p>

Anexo VIII – Os programas Fiscais e as diretivas DAF, DCA 6 e DMRL

Os objetivos do programa plurianual Fiscalis são consentâneos com os das diretivas DAF, DCA 6 e DMRL, que visam melhorar o funcionamento do mercado interno, promover a competitividade da União e a concorrência leal, proteger os interesses financeiros e económicos contra a fraude, a evasão e a elisão fiscais e melhorar a cobrança de impostos. O programa tem como objetivos específicos apoiar a política fiscal e a aplicação do direito da União no domínio da fiscalidade, fomentar a cooperação entre as autoridades fiscais (incluindo a troca de informações fiscais) e apoiar o reforço da capacidade administrativa e o desenvolvimento dos sistemas eletrónicos – [artigo 3º do Regulamento \(UE\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#).

Ações financiadas no âmbito dos programas Fiscais 2020 e Fiscalis 2027:

- ações conjuntas, como seminários e *workshops* (por exemplo, o *workshop* "divulgação obrigatória: execução da DCA 6", o seminário DAF 1, a reunião do grupo de trabalho DAF 2, reuniões do grupo de trabalho DMRL IV, etc.), grupos de projeto, controlos bilaterais ou multilaterais e outras atividades previstas na legislação da UE relativa à cooperação administrativa, visitas de trabalho para permitir que aos funcionários adquirir ou aumentar as suas competências ou conhecimentos em matéria fiscal, equipas de peritos, reforço das capacidades da administração pública e ações de apoio, estudos, projetos de comunicação e quaisquer outras atividades de apoio aos objetivos dos programas Fiscais 2020 e Fiscalis 2027;
- desenvolvimento de sistemas de informação europeus e atividades de formação conjuntas;
- reuniões e eventos *ad hoc* semelhantes, colaboração estruturada baseada em projetos, desenvolvimento das competências humanas e outras ações de reforço das capacidades.

Dois grupos de projetos financiados pelo Fiscalis têm impacto na DCA 6

- o O **grupo de projeto Fiscalis 106** sobre a ferramenta de análise de dados no domínio da fiscalidade direta relativamente aos dados AEOI/DAC/CRS (maio de 2019): os resultados até à data incluem o desenvolvimento de uma ferramenta de análise de dados AEOI (troca automática de informações) sobre fiscalidade direta e um [espaço de informação e colaboração do programa](#) sobre o tema.
- o O **grupo de projeto Fiscalis 119** sobre a "medição do desempenho da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade": o projeto analisou os processos de medição do desempenho das atividades de cooperação administrativa e recomendou o desenvolvimento de um novo quadro de acompanhamento e avaliação, incluindo indicadores, dados, definições, metodologia e opções operacionais para melhor medir os benefícios.

Em 2023, a Comissão Europeia, em colaboração com alguns Estados-Membros da UE, lançou mais dois grupos de projetos no âmbito do Fiscalis 2027 para melhorar o impacto e a utilização dos dados DCA:

- o o **grupo de projeto Fiscalis 038** sobre a "estimativa do impacto da cooperação administrativa" visa aplicar indicadores realistas para medir o impacto da troca de informações de forma eficiente: os indicadores estão atualmente a ser testados nos Estados-Membros que participam no grupo de projeto. O projeto foi iniciado em maio de 2023 e as suas conclusões, incluindo orientações sobre a forma de utilizar os indicadores, estão previstas para o final de 2024;
- o o **grupo de projeto Fiscalis 037** sobre a "melhoria da utilização dos dados DCA" explora formas de melhorar a utilização destes dados: visa propor soluções concretas que sejam pertinentes para as autoridades fiscais (centrando-se na utilização do número de identificação fiscal). O grupo de projeto iniciou os trabalhos em junho de 2023 e deverá apresentar as suas conclusões em 2024.

Anexo IX – Código de Conduta da UE no domínio da fiscalidade das empresas – Critérios de avaliação das medidas fiscais preferenciais potencialmente prejudiciais

O [Código](#) da UE representa um compromisso político de natureza intergovernamental, que promove a concorrência leal em matéria fiscal e combate os regimes fiscais prejudiciais, tanto na UE como fora dela. Uma [versão revista do Código](#), aplicável desde 1 de janeiro de 2024, reforça o papel da Comissão e abrange também as particularidades fiscais prejudiciais de aplicação geral introduzidas após 1 de janeiro de 2023.

O [Código](#) estabelece vários critérios que o Grupo do Código de Conduta deve ter em conta para determinar se uma medida fiscal preferencial é prejudicial:

- só são abrangidas pelo Código as medidas fiscais preferenciais que afetem ou possam afetar a localização das atividades económicas ("critério de partida geral");
- um nível de tributação efetivo significativamente inferior ao nível normalmente aplicado no Estado-Membro em causa (incluindo a taxa zero);
- benefícios fiscais concedidos apenas a não residentes ou relativos a operações que envolvam não residentes;
- incentivos fiscais para atividades que estejam totalmente isoladas do mercado nacional, de modo a não afetarem a base tributável nacional;
- a concessão de vantagens fiscais mesmo que não exista qualquer atividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-Membro que as proporciona;
- regras de determinação dos lucros das empresas de um grupo multinacional que se afastam dos princípios aceites a nível internacional, nomeadamente as regras aprovadas pela OCDE;
- medidas fiscais preferenciais que carecem de transparência, nomeadamente disposições legais aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

Anexo X – Papel da Comissão em relação ao Grupo do Código de Conduta

A Comissão apoia o Grupo do Código de Conduta analisando os regimes fiscais preferenciais potencialmente prejudiciais comunicados pelos Estados-Membros. O Código de Conduta impõe aos Estados-Membros que, no início de cada ano, notifiquem o Grupo de quaisquer regimes fiscais preferenciais previstos ou recentemente introduzidos suscetíveis de serem abrangidos pelo âmbito de aplicação do Código. Assim que a lista de notificações, compilada pelo Secretariado-Geral do Conselho (que também apoia o Grupo), é formalmente distribuída entre os membros do Grupo, a Comissão começa a analisar as medidas.

Antes do debate no Grupo, a Comissão deve elaborar uma "**descrição da medida**" em colaboração com o Estado-Membro em causa. Pode ser uma "descrição acordada" (quando a Comissão considera que a medida é potencialmente prejudicial) ou uma "análise de congelamento" (quando as conclusões preliminares sugerem que não é necessário um exame da medida). A Comissão redige a descrição com base nas informações recebidas na notificação. Os pormenores e a exaustividade da notificação determinam depois se a Comissão contacta rapidamente o Estado-Membro em causa para:

- apresentar a descrição acordada/análise de congelamento para confirmação, caso as informações facultadas sejam suficientes, ou
- solicitar mais informações sobre os pormenores técnicos da medida (por exemplo, contexto, dados, etc.) para finalizar o seu projeto de descrição, caso as informações facultadas não sejam suficientes.

Esta cooperação com os Estados-Membros limita-se à redação da descrição factual da medida notificada. A "análise jurídica", para determinar se um regime é (potencialmente) prejudicial, é prerrogativa da Comissão e não exige o acordo do Estado-Membro.

A Comissão utiliza um modelo interno para o projeto de descrição acordada, para garantir que estas descrições, ou mesmo as análises de congelamento, seguem sempre a mesma estrutura e que o nível de pormenor é semelhante em todas as medidas que necessitem de ser avaliadas. Uma vez concluído, o projeto é enviado ao Estado-Membro em causa para que este possa confirmar, corrigir ou complementar a descrição factual da medida.

Depois de concluído o trabalho da Comissão, o regime fiscal em causa é objeto de análise no Grupo. A decisão de aceitar ou rejeitar a avaliação da Comissão é tomada por votação. Dado que não existem atas oficiais das reuniões do Grupo, os pormenores relativos à base e ao resultado da votação não são tornados públicos.

Siglas e acrónimos

BEPS: erosão da base tributável e transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting*)

DAF: Diretiva contra a elisão fiscal

DCA 6: Diretiva (UE) 2018/822, quinta diretiva que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

DG TAXUD: Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira

DMRL: Diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal

NIF: número de identificação fiscal

OCDE: Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos

Glossário

Característica-chave: característica de um mecanismo fiscal transfronteiriço que indica um potencial risco de elisão fiscal.

Diferencial de tributação do rendimento das sociedades: diferença entre as receitas do imposto sobre as sociedades tal como "deveriam" ser cobradas e tal como "são" cobradas, o que constitui uma indicação das perdas potenciais de receitas do imposto sobre as sociedades.

Elisão fiscal: criação de uma estrutura jurídica financeira com a finalidade de reduzir o montante dos impostos a pagar.

Erosão da base tributável e transferência de lucros: estratégias de planeamento fiscal utilizadas pelas empresas multinacionais para reduzir a sua carga fiscal aproveitando as lacunas e as disparidades dos regimes fiscais dos diferentes países, o que resulta num pagamento reduzido ou nulo de imposto sobre as sociedades.

Evasão fiscal: utilização de meios ilícitos ou fraudulentos para evitar o pagamento de impostos, por exemplo mediante a ocultação de rendimentos às autoridades fiscais.

Intermediário: no contexto da DCA 6, qualquer pessoa envolvida na conceção, criação ou aplicação de um mecanismo fiscal transfronteiriço a comunicar.

Planeamento fiscal agressivo: aproveitamento das diferenças existentes entre os regimes fiscais dos diferentes países para minimizar ou evitar as obrigações fiscais.

Regime fiscal preferencial para patentes: tributação dos lucros obtidos através da propriedade intelectual a uma taxa inferior à do imposto sobre as sociedades, a fim de incentivar a investigação e o desenvolvimento locais.

Regime fiscal prejudicial: política fiscal caracterizada por um vasto leque de incentivos e vantagens fiscais com o objetivo de atrair o investimento e pela falta de transparência e de intercâmbio efetivo de informações com outros países.

Semestre Europeu: ciclo anual que proporciona um quadro para a coordenação das políticas económicas dos Estados-Membros da UE e para o acompanhamento dos seus progressos.

Teste do benefício principal: análise para determinar se a redução da obrigação tributária é o benefício principal (ou um dos benefícios principais) que uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo fiscal transfronteiriço.

Respostas da Comissão

<https://www.eca.europa.eu/pt/publications/sr-2024-27>

Cronologia

<https://www.eca.europa.eu/pt/publications/sr-2024-27>

Equipa de auditoria

Os relatórios especiais do TCE apresentam os resultados das suas auditorias às políticas e programas da UE ou a temas relacionados com a gestão de domínios orçamentais específicos. O TCE seleciona e concebe estas tarefas de auditoria de forma a obter o máximo impacto, tendo em consideração os riscos relativos ao desempenho ou à conformidade, o nível de receita ou de despesa envolvido, a evolução futura e o interesse político e público.

A presente auditoria de resultados foi realizada pela Câmara de Auditoria IV – Regulamentação dos mercados e economia competitiva, presidida pelo Membro do TCE Mihails Kozlovs. A auditoria foi efetuada sob a responsabilidade do Membro do TCE Ildikó Gáll-Pelcz, com a colaboração de Claudia Kinga Bara, chefe de gabinete, e Zsolt Varga, assessor de gabinete; Kamila Lepkowska, responsável principal; Doris Boehler e Dan-George Danielescu, responsáveis de tarefa; Wojciech Dudek, Mirko Gottmann e Christos Pouris, auditores.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

DIREITOS DE AUTOR

© União Europeia, 2024

A política de reutilização do Tribunal de Contas Europeu (TCE) encontra-se estabelecida na [Decisão nº 6-2019 do Tribunal de Contas Europeu](#) relativa à política de dados abertos e à reutilização de documentos.

Salvo indicação em contrário (por exemplo, em declarações de direitos de autor individuais), o conteúdo do TCE que é propriedade da UE está coberto pela licença [Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\)](#). Por conseguinte, regra geral, é autorizada a reutilização desde que sejam indicados os créditos adequados e as eventuais alterações. Esta reutilização do conteúdo do TCE não pode distorcer o significado ou a mensagem originais. O TCE não é responsável por quaisquer consequências da reutilização.

É necessário obter uma autorização adicional se um conteúdo específico representar pessoas singulares identificáveis, por exemplo, imagens do pessoal do TCE, ou incluir obras de terceiros.

Se for obtida uma autorização, esta anula e substitui a autorização geral acima referida e deve indicar claramente quaisquer restrições aplicáveis à sua utilização.

Para utilizar ou reproduzir conteúdos que não sejam propriedade da UE, pode ser necessário pedir autorização diretamente aos titulares dos direitos de autor.

Figuras 2, 3 e 4: ícones concebidos com recursos de [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Todos os direitos reservados. O *software* ou os documentos abrangidos por direitos de propriedade industrial, nomeadamente patentes, marcas, desenhos e modelos registados, logótipos e nomes, estão excluídos da política de reutilização do TCE.

Figura 11: © Ministério das Finanças dos Países Baixos. Gráfico alterado pelo TCE.

O conjunto de sítios Web institucionais da União Europeia, no domínio europa.eu, disponibiliza ligações a sítios de terceiros. Uma vez que o TCE não controla esses sítios, recomenda que se consultem as respetivas políticas em matéria de proteção da privacidade e direitos de autor.

Utilização do logótipo do TCE

O logótipo do TCE não pode ser utilizado sem o seu consentimento prévio.

HTML	ISBN 978-92-849-3270-2	ISSN 1977-5822	doi:10.2865/2301011	QJ-01-24-009-PT-N
PDF	ISBN 978-92-849-3269-6	ISSN 1977-5822	doi:10.2865/7100273	QJ-01-24-009-PT-Q

O presente relatório examina os esforços da União Europeia para combater os regimes fiscais prejudiciais e a elisão fiscal das empresas, que podem dar origem a perdas fiscais consideráveis para os Estados-Membros e a distorções do mercado interno. Dentro dos limites das suas reduzidas competências em matéria de fiscalidade direta, a UE adotou um quadro jurídico e recorre a instrumentos de apoio como primeira linha de defesa contra as práticas fiscais prejudiciais sistémicas. Contudo, o Tribunal detetou falhas na aplicação das regras e a inexistência de um quadro comum de acompanhamento do desempenho ao nível da União e dos Estados-Membros. O Tribunal recomenda formas de melhorar a supervisão pela Comissão e colmatar as lacunas existentes, ajudando-a assim a combater estas práticas fiscais prejudiciais e a reforçar o apoio aos Estados-Membros com vista a garantir uma aplicação uniforme da legislação.

Relatório Especial do TCE apresentado nos termos do artigo 287º, nº 4, segundo parágrafo, do TFUE.



TRIBUNAL
DE CONTAS
EUROPEU



Serviço das Publicações
da União Europeia

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBOURG

Tel. +352 4398-1

Informações: eca.europa.eu/pt/contact
Sítio Internet: eca.europa.eu
Twitter: @EUAuditors