

MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

ESTUDO COMPARATIVO PORTUGAL-ESPANHA

Sandra Maria Monsanto Pinheiro

Orientadora: Prof. Doutora Cidália Mota Lopes

COIMBRA

2015

*À minha mãe,
a quem eu digo nós estamos bem*

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação não teria sido possível sem o incentivo e apoio de algumas pessoas.

Uma palavra de agradecimento à minha orientadora, Professora Doutora Cidália Lopes, pela sugestão do tema, conhecimentos transmitidos, pelas orientações e correções, disponibilidade, motivação e compreensão

Ao meu pai, irmão e madrinha Lúcia que nunca duvidam das minhas capacidades. Ao padrinho Manuel que me pediu para não desistir. À minha mana Celeste, sempre disponível para me aturar, para me incentivar, fazer andar em frente.

À turma do mestrado de fiscalidade e contabilidade de 2011/2012, pelos árduos e divertidos momentos de trabalho que passamos juntos.

Um especial obrigado à minha amiga Ana Isabel, pelo exemplo de determinação e força de vontade, e também ao Alexandre e Duarte, a minha “família de Lisboa”.

E por fim, um muito obrigada à Equipa 3 (Rosário Petrucci, Rosário Macedo, Ana Quaresma, Adelaide Morais, Célia Henriques, Cátia Crisóstomo, Ana Ribeiro, Márcio Salgado, Luís Moita), da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, pelo carinho, suporte e autoconfiança que me transmitiram.

“Quem reconhece a sua própria ignorância toma o primeiro passo no caminho da sabedoria” (Hill & Hill, 2008) ”

RESUMO

O presente trabalho versa sobre uma análise crítica e normativa da cláusula geral anti-abuso no sistema fiscal português. Para o efeito, elaborámos um estudo comparativo entre Portugal e Espanha, o qual pretende identificar os principais problemas da aplicação desta cláusula geral nos sistemas fiscais em estudo.

A cláusula geral anti-abuso surge no âmbito da luta travada contra a fraude e evasão fiscal e constitui o único instrumento proactivo existente nos ordenamentos fiscais.

A CGAA surgiu do reconhecimento pelo decisor político em estabelecer limites ao planeamento fiscal abusivo, bem como da necessidade de dotar a administração fiscal de um instrumento que introduza critérios de definição desses limites e de desconsideração dos negócios praticados quando os mesmos estejam ultrapassados.

Pretende-se com esta dissertação proceder à análise teórica e prática da CGAA, numa perspetiva de direito comparado, uma vez que o estudo se centra no enquadramento normativo da norma existente em Portugal e em Espanha, bem como numa análise jurisprudencial nos dois países, fazendo ainda uma breve referência à posição do Tribunal de Justiça Europeu, perante a aplicação de medidas anti-abuso.

Como conclusão, observamos que a aplicação da CGAA é muito incipiente e que existe uma maior receptividade dos tribunais espanhóis na aplicação da mesma, em particular quando comparada com os tribunais portugueses. Verificamos ainda e pelo que toca ao Tribunal de Justiça da União Europeia que o mesmo reconhece o direito ao planeamento fiscal por parte dos contribuintes, mas também o direito dos diferentes Estados Membros tomarem medidas que contrariem os comportamentos abusivos.

Palavras-chave: planeamento fiscal, fraude fiscal, evasão fiscal, clausula geral anti abuso, contribuintes

ABSTRACT

This research it's about a critical analysis and normative of the General Anti-Avoidance Rule in the Portuguese tax system. In order to explain this, we have prepared a comparative study between Portugal and Spain, which aims to identify the main problems of the use of this general rule in the tax systems under study.

General Anti-Avoidance Rule comes within the ambit of the fight against the fraud and tax evasion, it's the only existing proactive instrument in tax systems.

GAAR appeared due to the recognition by the government in setting limits on avoidance tax planning, and also from the need to provide the tax authorities of an instrument that allows to define limits and the business disregard practiced when they are exceeded.

The aim of this study it's to make the theoretical analysis and practice of GAAR in a comparative law, since the study focuses on the regulatory ambit of existing rules in Portugal and Spain, as well as a jurisprudential analysis in both countries, making even a brief reference to the European Court of Justice's position, within the application of anti-avoidance rules.

As a conclusion, we observed that the application of GAAR is not used very often, and that the Spanish courts are more willing to apply it than Portuguese courts. We also verified that the Court of Justice of the European Union recognizes the right to tax planning by taxpayers, but also the right to all state members to take measures to counter abusive behavior.

Keywords: tax planning, tax fraud, tax evasion, general anti-avoidance rule, taxpayers

INDÍCE GERAL

AGRADECIMENTOS	3
RESUMO	5
ABSTRACT	6
INDÍCE GERAL	7
LISTA DE SIGLAS	9
ÍNDICE DE QUADROS	10
ÍNDICE DE ANEXOS.....	10
INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I – PLANEAMENTO FISCAL LEGITMO E ILEGITIMO	14
1. INTRODUÇÃO	14
2. PLANEAMENTO FISCAL LEGÍTIMO E ILEGÍTIMO: ALGUNS CONCEITOS	16
3. CONCLUSÕES.....	24
CAPÍTULO II - COMBATE AO PLANEAMENTO FISCAL ILÍCITO E CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO	25
1. INTRODUÇÃO	25
2. A CGAA EM PORTUGAL.....	28
2.1. <i>Enquadramento Normativo da CGAA em Portugal</i>	29
2.2. <i>A Norma de Carácter Instrumental</i>	34
2.3. <i>A nova redação da norma de carácter instrumental</i>	42
2.4. <i>Análise Crítica da Norma</i>	46
3. A CGAA EM ESPANHA: ENQUADRAMENTO NORMATIVO.....	49
4. A CGAA: ESTUDO COMPARATIVO PORTUGAL/ESPANHA.....	55
5. A POSIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA EUROPEU	59
6. A POSIÇÃO DA OCDE.....	64
7. CONCLUSÕES.....	66
CAPITULO III – A APLICAÇÃO DA CGAA - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL COMPARATIVA:	
PORTUGAL/ESPANHA	69
1. INTRODUÇÃO	69
2. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	69
3. JURISPRUDÊNCIA PORTUGUESA.....	72

A Cláusula Geral Anti-Abuso – Estudo Comparativo Portugal/Espanha

3.1.	<i>Tribunal Arbitral</i>	72
3.2.	<i>Tribunal Administrativo</i>	85
3.3.	<i>Resposta às questões de Investigação: Caso Português</i>	92
4.	JURISPRUDÊNCIA ESPANHOLA	97
4.1.	<i>Decisões Judiciais</i>	98
4.2.	<i>Resposta às questões de Investigação: Caso Espanhol</i>	121
5.	CONCLUSÕES.....	123
CAPÍTULO IV - CONCLUSÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E PERSPETIVAS FUTURAS		126
BIBLIOGRAFIA		131
ANEXOS		138

LISTA DE SIGLAS

ADC – Autoridade da Concorrência

ATA – Autoridade Tributária e Aduaneira

ATE – Agencia Tributaria Espanola

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CGAA – Cláusula Geral Anti-Abuso

CIRS – Código do Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP – Constituição da República Portuguesa

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPT – Código de Procedimento Tributário

DGSI – Direção Geral dos Serviços de Informática

GESTHA – Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda

ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

LIS – Ley Del Impuesto Sobre Sociedades

OCDE – Organização Para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PIB – Produto Interno Bruto

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

SIT – Serviços de Inspeção Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TJE – Tribunal de Justiça da União Europeia

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – As Fronteira da Fraude	20
Quadro 2 – Alterações ao Art. 63.º do CPPT – Lei 64-B/2011	44
Quadro 3 – Norma Substantiva Portugal/Espanha	57
Quadro 4 – Norma Instrumental Portugal/Espanha	58
Quadro 5 – A aplicação da CGAA e síntese de Jurisprudência Portuguesa	96
Quadro 6 – A aplicação da CGAA e síntese de Jurisprudência Espanhola	126

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 - Art. 63.º do CPPT	138
Anexo 2 - Art.s 23 a 28 da Ley 25/1995, de 20/06	140
Anexo 3 - Art. 159-º da Ley 58/2013, de 17/12	141
Anexo 4 - Art. 15 e 75 da Ley 43/1995, de 27/12	142

INTRODUÇÃO

O planeamento fiscal está na ordem do dia, suscita debates, controvérsia e constitui uma das preocupações centrais dos Estados Modernos.

Reconhece-se o direito ao planeamento fiscal, sendo em certos casos até incentivado pelo legislador, mas condena-se o planeamento fiscal praticado fora dos limites da legalidade, sendo qualificado de ilícito e objeto de combate pelos diferentes países.

Os Estados Modernos, enquanto Estados Fiscais, têm como principal fonte de receitas os impostos, e por isso olham com preocupação para a erosão das bases tributáveis decorrente do planeamento fiscal. Mais ainda, o Estado enquanto garante dos princípios constitucionais da legalidade e capacidade contributiva é responsável pelo combate ao planeamento fiscal ilícito, na medida em que este constitui uma afronta aos princípios constitucionais anteriormente referidos.

O combate ao planeamento fiscal ilícito revela-se todavia uma tarefa difícil. Numa fase inicial, por dificuldades terminológicas, dado que não é fácil definir e distinguir planeamento fiscal lícito de ilícito. Mais ainda, as dificuldades de compatibilização do combate ao planeamento fiscal, com as normas constitucionais, bem como a compatibilização do princípio da igualdade com o princípio da autonomia privada.

Perante o reconhecimento do problema e a necessidade de criar mecanismos de combate, foram surgindo nos diversos países, não tendo Portugal escapado a essa tendência, normas anti-abuso de carácter específico, assim como normas anti-abuso de carácter geral.

Assim, neste trabalho, elabora-se um estudo comparativo entre Portugal e Espanha da aplicação da cláusula geral anti-abuso, enquanto instrumento normativo de combate ao planeamento fiscal ilegítimo.

O estudo comparativo tem uma vertente teórica e prática. Procede-se, por um lado, à exposição do enquadramento normativo existente nos dois países relativamente à Cláusula Geral Anti-Abuso-CGAA, e por outro, à compilação da jurisprudência proferida

em sede de processos de aplicação dessa cláusula, por forma a aferir quais os principais problemas inerentes à sua aplicação.

Como fator distintivo desta investigação, relativamente a outras existentes sobre a temática do planeamento fiscal e da cláusula geral anti-abuso, destacamos a sua componente prática. Os estudos existentes foram elaborados numa perspetiva de interpretação de conceitos e compatibilização da norma existente com os princípios constitucionais, constituindo nosso objetivo inovar na análise da temática da CGAA, passar do campo teórico para o prático, dando ênfase à forma como está a ser utilizada a CGAA.

O estudo divide-se, então, em três partes. Na primeira procede-se à análise e exploração de conceitos, como fraude fiscal, fraude à lei, evasão e elisão fiscais, por serem importantes para a compreensão da existência de uma norma anti-abuso de carácter geral, bem como para a perceção do seu mecanismo de aplicação.

Constituindo a fraude à lei um problema comum a todos os Estados Modernos, pensamos ser importante alargar o âmbito de estudo da CGAA, realizando esse estudo de forma comparativa, sendo a Espanha o país eleito para essa análise. A escolha por Espanha prende-se com motivos culturais, económicos e geográficos. Espanha é o único país de fronteira com Portugal, traduzindo-se essa particularidade num nível elevado de trocas comerciais, bem como na facilidade de comparação pelos cidadãos, de cada um dos países, do sistema fiscal existente em ambos. É, à semelhança de Portugal, um país latino, onde a percentagem de fuga aos impostos é significativa, mercê de uma atitude de tolerância social elevada para com a fraude e evasão fiscal. De acordo com OBEGEF (2014) a economia paralela representava em Portugal, em 2013, 26,81% do Produto Interno Bruto-PIB, representado em Espanha, em 2013, de acordo com Santos Ruesga et Domingo Carbajo (2013) 28%.

Assim, na segunda parte deste estudo, efetua-se o enquadramento normativo em Portugal e Espanha da cláusula geral anti-abuso, e das dificuldades inerentes à sua aplicação. Portugal e Espanha enquanto Estados membros da União Europeia estão subordinados à legislação comunitária e os cidadãos destes países podem submeter à apreciação do Tribunal de Justiça Europeu situações em que considerem ser a posição do

Estado onde residem violadora dos princípios comunitários. Pelo que, realizámos uma súmula sobre a posição do Tribunal de Justiça Europeu, perante a aplicação de normas anti-abuso de carácter geral nos ordenamentos fiscais internos.

Na terceira parte, e já numa componente prática, realiza-se a exposição da jurisprudência emanada dos tribunais portugueses e espanhóis, na sequência da aplicação da CGAA. O recurso à análise de jurisprudência permite aferir o tipo de negócios que estão a ser submetidos à CGAA, bem como a posição dos tribunais perante a intervenção da Autoridade Tributária Portuguesa e da *Agencia Tributaria Espanola*. A análise comparativa da jurisprudência permite ainda perceber se a sensibilidade dos tribunais para a aplicação de uma norma anti-abuso é semelhante, ou, ao invés, se diverge nos dois países. Como metodologia para a análise de jurisprudência foi empregue o estudo de caso, por ser um instrumento de recolha de dados, que permite uma análise aprofundada de um fenómeno desenvolvido num contexto real e que contribui para uma compreensão profunda e detalhada de um processo.

Por último, retiramos as conclusões que decorrem da análise efetuada, bem como as limitações do estudo e as perspetivas para investigação futura.

CAPÍTULO I – PLANEAMENTO FISCAL LEGÍTIMO E ILEGÍTIMO

“Na verdade, não deve o interesse particular ser menosprezado e banido, mas sim conservado em concordância com o interesse geral para que, assim, um e outro sejam assegurados. O indivíduo que pelos deveres está subordinado, no cumprimento deles como cidadão obtém a proteção da sua pessoa e da sua propriedade, o respeito pelo seu bem particular e a satisfação da sua essência substancial, a consciência e o orgulho de ser membro de um todo. No cumprimento do dever com a forma de prestação de serviço para o Estado, assegura também a sua conservação e subsistência”.

Hegel (1820), Princípios da Filosofia do Direito

1. Introdução

Este trabalho versa sobre a CGAA, enquanto um dos meios ao dispor da Administração Tributária e Aduaneira (ATA), para combater o planeamento fiscal ilegítimo. Neste sentido, é importante proceder em primeiro lugar à abordagem teórica dos conceitos de planeamento fiscal legítimo e planeamento fiscal ilegítimo, e dentro deste distinguir gestão fiscal, fraude fiscal, fraude à lei, elisão fiscal e evasão fiscal.

O dever legal de pagar impostos está consagrado no art. 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), decorrendo da redação desta norma que o pagamento de impostos está subordinado à lei, não podendo, por isso, ser exigidos impostos que não tenham sido criados por lei.

Por sua vez, o art. 13.º da CRP estatui a igualdade dos cidadãos perante a lei, devendo o Estado criar mecanismos que promovam e assegurem esse princípio, constando do art. 104.º da CRP a subordinação da tributação à capacidade contributiva dos cidadãos.

O direito à autonomia privada, traduzido na liberdade de iniciativa e organização empresarial está previsto na alínea c), do art. 80.º da CRP. Está igualmente consagrado na constituição, na alínea e), do art. 81.º, o princípio da neutralidade fiscal, no sentido de que o Estado deve assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, e que o montante de imposto a pagar não deve ser influenciado pelas escolhas dos contribuintes.

Os princípios constitucionais elencados subordinam o Estado e os cidadãos. Os cidadãos têm direito ao planeamento fiscal, enquanto manifestação da liberdade de iniciativa privada, mas não é um direito absoluto, está subordinado à articulação e respeito

dos princípios constitucionais. De igual modo, o Estado nas suas vestes de legislador, aplicador da lei e vigilante da legalidade, tem que agir de acordo com esses princípios.

Para Casalta Nabais (2013), a liberdade de gestão fiscal que suporta o planeamento fiscal constitui um princípio constitucional importante, mas tal como outros princípios e direitos têm limites, não sendo aceite quando é realizado com abuso da configuração jurídica.

Segundo Silva (2006), é indiscutível a manutenção da legalidade fiscal como princípio estruturante do Estado de Direito democrático em que vivemos, assegurando o princípio da tipicidade, certeza e segurança jurídicas, existindo, contudo, outros princípios de grande relevância, como o da igualdade e o da luta contra a fraude e evasão fiscal que não permitem a absolutização de uma legalidade fiscal estrita.

Aceita-se o planeamento fiscal como um direito inquestionável dos cidadãos, não sendo esse direito colocado em causa. O que suscita debates e é objeto de preocupação nos diversos países é a forma como o planeamento fiscal é elaborado. Se o mesmo decorre das opções deixadas em aberto pelo legislador é legítimo, e não pode ser objeto de censura, mas se é realizado através da prática de operações que violam frontalmente a lei, ou a contornam, entra-se no campo do planeamento fiscal ilegítimo, este sim censurável e alvo de combate por parte dos Estados.

A prevenção fiscal é legítima, o contribuinte tem liberdade para realizar escolhas no domínio fiscal, para escolher de entre os instrumentos jurídicos à disposição o que mais lhe convém, contudo o princípio geral da liberdade choca, com o princípio geral de submissão às necessidades do Estado. (Leite de Campos & Andrade, 2008).

Não há sistemas fiscais neutros, é impossível ao legislador prever todas as formas negociais possíveis, todos os actos capazes de revelar capacidade tributária, e, por outro lado, o sistema fiscal, para além de instrumento financeiro, constitui um instrumento de política económica e social de que o Estado se socorre para redistribuir recursos e incentivar o desenvolvimento de determinadas actividades. É nas falhas de neutralidade que pode haver lugar ao planeamento fiscal, no entanto, a justa distribuição dos encargos tributários, a imposição constitucional de que, a igual capacidade tributária deverá

corresponder igual imposto, implicam a introdução de limites no direito ao planeamento fiscal.

De acordo com Adam Smith (1776) o sistema fiscal deveria assentar em quatro máximas:

- ✓ ***Igualdade ou Justiça*** - “Os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível em proporção das respetivas capacidades, isto é, em proporção do rédito que respetivamente usufruem sob a proteção do Estado. (...)”
- ✓ ***Certeza*** - “O imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas. (...)”
- ✓ ***Comodidade*** - “Todo o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte o pagar. (...)”
- ✓ ***Economia*** - “Todo o imposto deve ser arquitetado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz para o erário público. (...)”

Estas máximas correspondem na atualidade, aos princípios do sistema fiscal, ou seja, equidade, igualdade, eficiência económica e simplicidade, princípios constitucionalmente protegidos e que devem ser articulados e levados em conta na admissão do direito ao planeamento fiscal.

2. Planeamento fiscal legítimo e ilegítimo: alguns conceitos

Definir planeamento fiscal não é uma tarefa fácil. Poder-se-á dizer numa primeira abordagem, que planeamento fiscal é a atividade de planear no campo fiscal. Contudo, em torno deste conceito gravitam diversos conceitos, nem sempre empregues com o mesmo sentido, como a gestão fiscal, a evasão fiscal, a elisão fiscal, a fraude fiscal e a fraude à lei.

Para além da dificuldade terminológica, há ainda a ressaltar a conotação atribuída ao conceito de planeamento fiscal, na sua maioria das vezes negativa, sendo este conceito associado a práticas ilícitas e reprováveis, o que nem sempre é verdade, o planeamento fiscal pode ser lícito e protegido pela lei.

Saldanha Sanches (2006) considera existir fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que o mesmo não seja praticado com abuso de formas jurídicas e através do

recurso a negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos, mas decorra de uma opção legal que permita fazer economias fiscais.

O contribuinte tem direito ao planeamento fiscal. É legítimo que os cidadãos, quer no campo privado, quer no campo empresarial, procurem o caminho que lhes permita reduzir a sua carga tributária e ficar com mais rendimento disponível.

Para Casalta Nabais (2005), o princípio da livre disponibilidade económica traduz-se no reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, na liberdade de poderem planear a sua vida económica sem consideração pelas necessidades financeiras da comunidade.

O próprio Estado no seu papel de regulador da economia orienta os contribuintes no sentido de determinadas escolhas em detrimento de outras. Se o Estado atendendo a prioridades económicas e sociais em detrimento de prioridades orçamentais legisla no sentido de favorecer determinados rendimentos ou atividades, isentando-os ou excluindo-os de tributação, o contribuinte não pode ser censurado por aproveitar esses benefícios.

Os contribuintes, ao abrigo da liberdade de escolha e da autonomia privada, têm direito ao planeamento fiscal, a escolher de entre as diversas possibilidades que a lei lhes confere, aquela de que resulte menor ónus fiscal. De acordo com Freitas Pereira (2005,415), “ é inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal, quer no plano empresarial, a minimização dos impostos a suportar”.

Para alguns autores, como é o caso de Freitas Pereira (2005), o planeamento fiscal é entendido no sentido de gestão fiscal, definindo-o, em função de aqueles que exercem uma atividade empresarial e que têm que fazer opções de gestão. De acordo com este autor, a gestão fiscal corresponde a uma postura ativa por parte do contribuinte, que introduz a variável fiscal nas suas decisões. Com a gestão fiscal, os contribuintes pretendem diminuir os impostos a pagar, ou gerir a liquidação e pagamento desses impostos de uma forma que lhes seja mais favorável. Na definição da estratégia empresarial, os empresários, a par com outras variáveis, como o custo do trabalho ou das matérias-primas, modalidades de financiamento, introduzem a variável fiscal. As opções a tomar passam igualmente, pela carga fiscal que lhes será inerente.

Segundo Clymer (2008), o termo gestão fiscal é um conceito de utilização relativamente recente e resulta do reconhecimento pelas empresas, da necessidade de introduzirem a variável fiscal no planeamento que fazem das suas atividades. Essa preocupação decorre do peso que o nível de fiscalidade tem sobre os resultados das empresas na atualidade.

A gestão fiscal insere-se, assim, no âmbito da responsabilidade empresarial e das decisões tomadas pelas empresas que afetam a sociedade que as rodeia. Hoje, ter consciência do impacto económico e social das suas decisões e procurar a maximização do lucro, mas sem esquecer as suas responsabilidades perante a sociedade, é um desafio para as empresas.

Para Landolf e Symons (2008), o pagamento de impostos representa mais do que um custo para as empresas, constitui uma contribuição para a sociedade e as suas infraestruturas, é uma taxa pelo direito a operar na sociedade. Assim, os impostos são mais do que um conceito legal e têm subjacentes valores éticos.

Para (Loitz et al, 2008), o papel dos profissionais fiscais, enquanto responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais está a mudar, de um papel passivo, no qual se limitavam a aplicar as normas vigentes e a defender e acompanhar a empresa perante as autoridades fiscais, em caso de inspeções, para uma papel mais ativo, onde a estratégia fiscal da empresa passa a ser encarada como criadora de valor e como uma importante variável do negócio.

Em síntese, a gestão fiscal é lícita pois decorre das alternativas permitidas pelo ordenamento fiscal, ou até incentivadas por este, correspondendo ao denominado planeamento fiscal *intra legem*.

No entanto, quando os contribuintes para alcançarem a almejada poupança fiscal, praticam atos ou negócios, fora do campo da legalidade, através da afronta direta da lei (*contra legem*) ou através do contorno da lei (*extra legem*), estamos perante comportamentos de planeamento fiscal ilegítimo, que são legalmente reprováveis.

É no âmbito do planeamento fiscal ilegítimo que surgem os conceitos de fraude fiscal, fraude à lei, evasão e elisão fiscal, sendo que estes últimos conceitos são empregues

por alguns autores como respeitantes à mesma realidade, enquanto outros autores os distinguem, conforme veremos mais à frente.

Segundo Saldanha Sanches (2006), a fraude fiscal corresponde a um comportamento que contraria a lei, viola diretamente a lei, sendo por isso objeto de sanções, enquanto, na fraude à lei, o comportamento apesar de legítimo, e conforme à lei, viola o seu espírito. Temos, assim, que dentro do planeamento fiscal ilícito, podem existir comportamentos de afronta direta da lei (fraude fiscal), comportamentos *contra legem*, e comportamentos de contorno à lei (fraude à lei), comportamentos *extra legem*. (Sá Gomes, 2000). Os comportamentos *contra legem* constituem fraude fiscal, punível por lei, enquanto os comportamentos *extra legem* prefiguram fraude à lei, não são puníveis por lei, na medida em que não a violam, mas são censuráveis, e objeto de desconsideração para efeitos fiscais.

Para Freitas Pereira (2005, 415):

“ (...) a diminuição dos impostos a pagar efetua-se através do que se designa por evasão Fiscal (“*tax avoidance*”) e que outros apelidam de elisão fiscal, que se traduz na prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhes está subjacente ou serem anómalos, anormais ou abusivos. (...) a diminuição dos impostos a pagar pode concretizar-se através do que se designa por fraude fiscal em sentido amplo (“*tax evasion*”) e que alguns autores denominam de evasão fiscal, o que se consegue através de atos ou negócios ilícitos, infringindo frontalmente a lei fiscal.”

Também Sá Gomes (2000) considera como comportamentos contrários ao ordenamento fiscal, a evasão fiscal e a infração fiscal: a evasão fiscal enquanto comportamento em fraude à lei e a infração fiscal como comportamento de fraude fiscal.

A evasão fiscal constitui fraude fiscal e a elisão fiscal fraude à lei fiscal. Na evasão fiscal os comportamentos são contrários ao ordenamento jurídico tributário, e na elisão fiscal os comportamentos ladeiam esse ordenamento. (Saldanha Sanches, 2006)

De acordo com Pinto (2010), planeamento fiscal, evasão fiscal e elisão fiscal são conceitos que não se confundem. Enquanto o planeamento fiscal constitui um direito do

contribuinte, assente no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, a evasão e elisão, configuram comportamentos ilegítimos e censuráveis.

A evasão fiscal constitui planeamento fiscal, mas é um planeamento fiscal ilícito, porque o contribuinte, com o objetivo de diminuir ou evitar o pagamento de impostos, pratica comportamentos contrários à lei, infringe a lei.

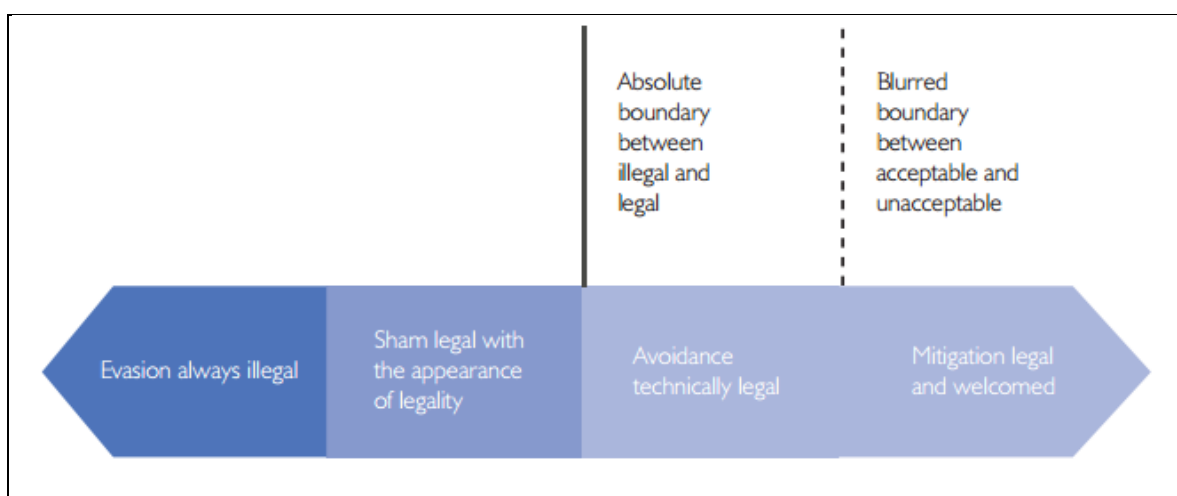
A evasão fiscal distingue-se, assim, do planeamento fiscal legítimo, porque este é feito dentro dos limites da lei, e os comportamentos evasivos são contrários à lei. Na evasão fiscal, o agente económico viola a lei, atua em infração da lei, estamos perante um comportamento *contra legem*. O contribuinte pratica atos ilícitos, resultantes de uma omissão ou ação contrárias à lei, são situações tipificadas como crimes ou contraordenação fiscal. A evasão fiscal prefigura fraude fiscal.

De acordo com Silva (2006:792):

“ A evasão fiscal consubstancia o domínio do ilícito fiscal, verifica-se quando há uma violação direta da lei, ou seja, quando se encontram preenchidos os pressupostos das normas de incidência e, todavia há fuga ao imposto devido. Estamos no campo das infrações às normas tributárias, definidas como crimes ou contraordenações.”

Para melhor visualização das fronteiras da fraude introduzimos o diagrama da fraude, constante do quadro 1.

Quadro 1: As fronteiras da fraude



Fonte: Urs Landolf and Susan Symons (2008) *Tax Management in companies*

A evasão fiscal encontra-se no limite oposto ao planeamento fiscal legítimo. Caracteriza-se pela diminuição da carga fiscal à custa da prática de atos ilícitos, de verdadeiras condutas *contra legem*.

Na evasão fiscal há uma previsão legal à qual o negócio praticado fica submetido, e que é infringida, existindo igualmente uma previsão legal que pune o comportamento do infrator.

A elisão fiscal constitui outra das vertentes do planeamento fiscal, mas tal como a evasão fiscal, não é um planeamento fiscal legítimo. Na elisão fiscal, não há violação direta da lei, o contribuinte para conseguir o seu objetivo de poupança fiscal contorna a lei, aproveita lacunas existentes na lei, ou conceitos menos claros do normativo fiscal, para se eximir ao pagamento do imposto. A elisão fiscal situa-se entre o planeamento fiscal legítimo e a evasão fiscal ilegítima.

A elisão fiscal situa-se num espaço aberto da lei, que não autoriza, nem proíbe, não prescrevendo comportamentos ao contribuinte. É nas lacunas da lei, intencionais, ou não, que se situa a elisão fiscal. (Leite de Campos, et al., 1999).

Para distinguir elisão fiscal de planeamento fiscal legítimo é necessário aferir o objetivo subjacente ao negócio praticado e proceder à interpretação das normas numa perspetiva teleológica.

Como é sabido, nenhum ordenamento fiscal consegue abarcar todas as situações negociais possíveis conducentes ao mesmo resultado económico e à mesma manifestação de capacidade contributiva, nem consegue antever novas formas negociais. Mais ainda, a redação das leis, é por vezes complexa e de difícil interpretação. Estas situações conduzem à existência de falhas ou divergências de interpretação no ordenamento jurídico-tributário, que os contribuintes mais conhecedores da lei aproveitam para engendrar negócios com o fim único ou predominante de evitar a tributação.

A evasão *extra legem* verifica-se naquelas situações em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes no entanto, dos previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, de modo a evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal, ou o que conduzam ao surgimento de uma relação diferente que permita um

resultado fiscal mais favorável, praticando a denominada elisão, ou evitação fiscal (*tax avoidance*).

Uma das características da elisão fiscal é a equivalência de resultados não fiscais entre o ato praticado e aquele que é usual praticar, para atingir o fim económico pretendido. O fim alcançado é o mesmo, o caminho para atingir esse fim é que se altera, de modo a obter uma poupança fiscal.

De acordo com Castro (2008:47),

“Entre o planeamento fiscal legítimo, verdadeiramente *intra legem* e a evasão fiscal ilegítima, praticada com o recurso a atos ilícitos, claramente *contra legem* situa-se a área que, no quadro de alguma indefinição terminológica, é muitas vezes designada de elisão fiscal ou planeamento fiscal ilegítimo, conseguida por via de práticas não propriamente *contra legem* na medida em que não implicam o recurso à prática de atos ilícitos, mas pelo menos à margem da lei, *extra legem*, no sentido de que são práticas que produzem efeitos de diminuição da carga fiscal que o legislador não quis que se produzissem.”

A principal diferença entre elisão fiscal e planeamento fiscal legítimo reside no facto de na elisão fiscal, o resultado obtido não ser admitido por lei, apesar de a forma negocial empregue não ser legal (Courinha, 2009).

Para Saldanha Sanches (2006,38):

“Na formulação da lei fiscal... surgem inevitavelmente lacunas e incerteza de aplicação. O programa da norma é elaborado com base na experiência passada... Juízo de prognose de um conjunto de factos que servem para predeterminação possível do conteúdo da lei... situações com substância idêntica (com identidade ou equivalência de efeitos jurídicos, que podem resultar de formas jurídicas muito variadas, sempre com consciência de que jamais poderá prever todas as formas e situações possíveis”

De acordo com o Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (2013, 4):

“a elisão fiscal corresponde à utilização legal, mas incorreta, do regime fiscal para reduzir ou evitar as obrigações fiscais e o planeamento fiscal agressivo, consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou de faltas de correspondência entre dois ou mais sistemas fiscais com o objetivo de reduzir as obrigações fiscais”.

Decorre do anteriormente exposto que traçar a fronteira entre planeamento fiscal lícito, e planeamento fiscal ilícito não é tarefa fácil, sendo necessário proceder à análise casuística das situações e a instrumentos aferidores dessas fronteiras.

A CGAA insere-se, assim, no âmbito do combate ao planeamento fiscal ilícito, mais concretamente na sua vertente de elisão fiscal ou fraude à lei. Surge como um instrumento que pretende definir os limites do direito ao planeamento fiscal, uma vez que introduz critérios de aferição da legitimidade fiscal dos negócios, podendo mesmo afirmar-se que introduz um teste de substância aos negócios/atos praticados.

Para além dos conceitos referenciados ao longo deste ponto, consideramos importante para a melhor compreensão do normativo que prevê a aplicação da cláusula geral anti-abuso, assim como dos negócios a que a mesma se aplica, fazer uma breve referência ao princípio da substância sobre a forma, princípio bastante conhecido e empregue pelos profissionais da contabilidade, cuja aplicação não se circunscreve ao âmbito da contabilidade, sendo empregue em outros domínios, como é o caso do fiscal. De acordo com este princípio, na qualificação de um negócio deve atender-se à sua substância em detrimento da forma. O importante não é o nome dado ao negócio, a forma negocial empregue, mas a essência da operação, conseguir olhar para a operação para além dos efeitos jurídicos, ver os efeitos económicos da mesma e os seus verdadeiros beneficiários.

Santos (2015) considera que uma atividade económica real traduz-se em ações ou atividades desenvolvidas por uma empresa com o objetivo de aumentar a produção, distribuição ou consumo.

A CGAA insere-se assim, no âmbito do combate ao planeamento fiscal ilícito, mais concretamente na sua vertente de elisão fiscal ou fraude à lei. Surge como um instrumento que pretende definir os limites do direito ao planeamento fiscal, uma vez que introduz critérios de aferição da legitimidade fiscal dos negócios, podendo mesmo afirmar-se que introduz um teste de substância aos negócios/atos praticados.

3. *Conclusões*

O planeamento fiscal constitui um direito dos contribuintes, sendo até incentivado pelo Estado, por forma a canalizar recursos para atividades que pretende desenvolver. No entanto, com o objetivo de diminuir a carga tributária são celebrados negócios ou atos que violam a lei ou a contornam, saindo do campo da legitimidade, e entrando no campo da ilegalidade, comportamentos que apesar de corresponderem a planeamento fiscal, são ilegítimos e por consequência reprováveis.

No campo do planeamento fiscal ilegítimo, encontramos comportamentos de fraude fiscal e de fraude à lei. A fraude fiscal corresponde à violação direta da lei, é conhecida por evasão fiscal. Na fraude à lei fiscal, o contribuinte contorna a lei, pratica a designada elisão fiscal.

Do planeamento fiscal resulta necessariamente a diminuição das receitas fiscais, sendo que no planeamento fiscal legítimo é o próprio Estado que abdica dessas receitas em prole de objetivos económicos ou sociais que pretende alcançar, enquanto no planeamento fiscal ilegítimo o Estado pretende combater o ataque às bases tributáveis de que é alvo. A CGAA constitui, pois, um instrumento de combate ao planeamento fiscal ilegítimo, Iremos proceder à sua análise já de seguida.

Capítulo II - Combate ao Planeamento Fiscal Ilícito e Cláusula Geral Anti-Abuso

1. Introdução

Como foi referido anteriormente, os cidadãos a coberto do princípio da autonomia privada, têm direito à livre conformação dos seus negócios. No entanto, enquanto membros de uma sociedade democrática, para além de direitos têm obrigações, tais como a obrigação de contribuir para o orçamento de Estado na medida da sua capacidade tributária, em obediência ao princípio constitucional da igualdade, e têm deveres de cidadania para com os restantes cidadãos. O planeamento fiscal ilegítimo do qual decorre a diminuição da receita fiscal, não constitui apenas uma afronta ao Estado, constitui antes de mais um atentado a toda a sociedade.

Atualmente, os Estados modernos, onde se inclui Portugal, são Estados fiscais, constituindo a sua primordial fonte de receitas os impostos. Assim, temos assistido da parte de sucessivos governos, para fazer face às necessidades orçamentais e às quebras de receitas decorrentes do planeamento fiscal agressivo, ao aumento do nível de imposição fiscal dos contribuintes que já estão dentro do sistema, e que têm pouca ou nenhuma margem para evitar ou diminuir a imposição fiscal, de que o aumento da taxa do IVA, aumento das taxas de retenção na fonte, imposição de limites às deduções à coleta de IRS e criação da derrama Estadual no IRC, são disso exemplos.

Quando um contribuinte tem comportamentos de evasão ou elisão fiscal, está a transferir o imposto que seria devido por si para os restantes cidadãos. Mais ainda, menos receitas fiscais traduzem-se numa limitação do orçamento de Estado, o que conduz ao enfraquecimento da sua capacidade para oferecer serviços públicos de qualidade, e à necessidade de endividar o país perante terceiros. O combate ao planeamento fiscal ilegítimo revela-se, assim, uma prioridade governamental.

Preocupações desta índole conduziram à introdução, em 1998, no ordenamento tributário português, mais concretamente no art. 32.- A do CPT – Código de Procedimento Tributário, pela Lei 87-B/98, de 31 de dezembro, da cláusula geral anti-abuso. Esta disposição transitou através da Lei 100/99, de 26 de julho, para a LGT, passando a constar

do n.º 2, do art. 38.º desse normativo legal, redação que foi reformulada em 2000 pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

Por sua vez, a preocupação pelo combate ao planeamento fiscal conduziu à elaboração pelo XIX Governo Constitucional, de Planos Estratégicos de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, um para o triénio de 2012 a 2014 e outro para o triénio de 2015 a 2017, constando dos dois planos, como vetor prioritário de política fiscal, o reforço significativo do combate à fraude e evasão fiscais, de forma a garantir uma justa repartição da carga tributária. Nos dois planos, a CGAA é apontada como uma das medidas de combate à fraude, mais concretamente no combate de novos esquemas de planeamento fiscal agressivo e identificação dos seus promotores.

Também no Orçamento de Estado para 2015 (Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro) está patente a preocupação pelo combate à fraude e evasão fiscais, tendo sido aditado à LGT o art. 64.º - B, que obriga o Governo a apresentar mensalmente um relatório à Assembleia da República, do qual constem os resultados alcançados em termos de combate à fraude e evasão.

A CGAA enquanto norma de carácter geral anti-abuso, não é uma disposição exclusiva do ordenamento fiscal português, corresponde à adoção de uma norma já em vigor em diversos países, sendo reveladora da preocupação dos Estados modernos com o planeamento fiscal ilegítimo e com a necessidade do seu combate. É uma norma de carácter geral, porque não tem como alvo, um sector específico de contribuintes ou determinada forma negocial, como é o caso das normas específicas anti-abuso, mas todas as situações praticadas em abuso da lei. Pretende ser um chapéu, que abarque qualquer forma negocial abusiva.

No Reino Unido não existe uma CGAA escrita, mas desde a década de trinta que se vislumbra a preocupação da administração fiscal desse país, com práticas abusivas no campo fiscal, sendo o caso do Duque of Westminster¹ (*Inland Revenue Commissioners* 1936,

¹ O Duque, por prévio acordo com os empregados, efetuava os pagamentos que lhes eram devidos, através do reconhecimento de dívidas, ao invés de remunerá-los através de salários. Com esta opção, o Duque obteve uma vantagem fiscal por dedução dos supostos encargos financeiros ao seu rendimento.

19 TC 490) – um exemplo dessa preocupação. Nesse caso, o Tribunal não acolheu a posição da administração fiscal, reconhecendo ao invés o direito absoluto ao planeamento fiscal, tendência que se inverteu com o caso *Ramsay*. O acórdão *Ramsay* (198, 54 TC 101) marca no Reino Unido o início da doutrina anti-abuso, de acordo com a qual, uma operação intencionalmente levada a cabo em vários passos todos eles dependentes uns dos outros, com o objetivo único e global de evitar a tributação, que de outro modo surgiria e em que a situação financeira final do contribuinte, será rigorosamente idêntica àquela que possuía no início da operação deverá ser desconsiderada para efeitos tributários.²

Na Holanda, desde os anos 20, do século passado, que existe uma norma anti-abuso e em Espanha a primeira norma anti-abuso remonta a 1963.

No campo das organizações internacionais, nomeadamente Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE), com a recente publicação do relatório *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), e das instituições europeias, em acórdãos do TJE e nos relatórios da comissão europeia, se verifica a preocupação com o planeamento fiscal abusivo e a aceitação da introdução de medidas anti-abuso, de carácter nacional ou multilateral, no seu combate.

² No caso *Ramsay*, a empresa possuía um determinado montante tributável recentemente obtido, que pretendia não ver tributado como rendimento de capitais. Criou, para o efeito, uma menos-valia fiscal, com a compra e quase imediata alienação das mesmas ações a uma entidade isenta. Simultaneamente obtiveram ganhos isentos de tributação, resultantes da concessão pela empresa de dois empréstimos, os quais foram alienados com um ganho de capital de montante igual à menos-valia obtida com a venda de ações. Os esquemas foram previamente combinados entre as empresas intervenientes, e as mesmas encontravam-se em relação de dependência.

2. A CGAA em Portugal

Em Portugal, como medidas de combate ao planeamento fiscal ilícito, o legislador criou, por um lado, a CGAA, enquanto medida de carácter genérico que permite a desconsideração fiscal de todos os negócios, conduzidos de forma artificiosa e com abuso das formas jurídicas à obtenção de uma poupança fiscal, e por outro lado normas anti-abuso específicas inseridas nos diversos normativos fiscais, que visam combater comportamentos específicos, potencialmente elisivos, através da criação de presunções ilidíveis, inversão do ónus da prova ou desconsideração de alguns gastos.

O processo de criação legislativa é por regra reativo. As normas surgem como resposta a comportamentos dos contribuintes. Perante a necessidade de dotar a ATA de instrumentos eficazes de combate à evasão fiscal e perante o reconhecimento pelo legislador da sua incapacidade para tudo prever foi criada a CGAA. Esta norma é a única norma de carácter proactivo existente no sistema fiscal português e destina-se a ser aplicada onde as outras normas falham.

A CGAA constitui um elemento dinâmico de controlo da elisão fiscal. Perante o aumento exponencial das formas contratuais, o Estado teve necessidade de criar um mecanismo dinâmico que lhe permitisse responder e acompanhar a crescente dinamização e diversificação contratual.

Com a introdução da CGAA o legislador pretendeu antecipar-se aos contribuintes. Existem negócios que à primeira vista, não seriam tributados, por falta de norma de incidência, mas que, através da aplicação da CGAA, ficam sujeitos a tributação. Isto porque, com a CGAA, atende-se ao resultado económico obtido com o negócio ou atos praticados, independentemente da forma negocial empregue. Se do negócio resultar uma manifestação de capacidade contributiva, para a qual exista previsão legal, a mesma é tributada, desconsiderando-se a forma conferida ao negócio.

A CGAA consagra um alargamento da tributação prevista noutras normas de incidência, relativamente aos casos em que não obstante a falta de subsunção nas normas de incidência, verificam-se as condições complementarmente previstas na CGAA. Da conjugação das normas de incidência com a CGAA resulta a criação de incidência.

Esta norma não cria incidência tributária por si. Porém, da conjugação dos pressupostos de aplicação da CGAA, com as previsões de outras normas criadoras de incidência tributária, resulta um alargamento da tributação. Na realidade a CGAA só entra campo, após a definição, do campo de aplicação das inúmeras normas de incidência que visa complementar ou suplementar.

A CGAA atua na zona cinzenta da evasão fiscal. O seu campo de aplicação é constituído pelos negócios que são lícitos e irreprováveis, mas que foram desenhados com o fim de obter uma poupança fiscal através do aproveitamento de lacunas de previsão legislativa, ou de normas cuja redação é pouco clara.

Pretende-se com a CGAA criar uma delimitação entre o planeamento fiscal legítimo e o ilegítimo, bem como dar um sinal aos contribuintes de que a ATA tem poderes para desconsiderar os seus negócios, se os mesmos forem praticados com o fim único de obtenção de uma poupança fiscal e com abuso da lei.

Com a CGAA não se nega o direito ao planeamento fiscal. Os contribuintes têm direito a planear a sua atividade, tendo em conta a variável fiscal, desde que o façam em respeito pela lei.

A introdução da CGAA corresponde ao abandono do paradigma da tipicidade fechada, ao reconhecimento da necessidade de articular o princípio constitucional da legalidade com o princípio constitucional da ilegalidade. Esta norma surge como um instrumento de defesa da integridade do sistema fiscal, enquanto sistema que se pretende justo e igualitário.

2.1. Enquadramento Normativo da CGAA em Portugal

A previsão legal da cláusula geral anti-abuso, tipificação da norma e procedimento de aplicação, constam de dois artigos, do ordenamento fiscal português, o n.º 2, do art. 38.º da LGT, quanto à tipificação da norma e o art. 63.º do CPPT, no que ao procedimento de aplicação diz respeito.

Começa-se por decompor a norma de carácter substantivo, passando de seguida à norma procedimental, sendo que quanto a esta última, procede-se à análise da redação em vigor até 2011, passando de seguida à redação atual da mesma.

Sob a epígrafe “Ineficácia de atos e negócios jurídicos”, consta no n.º 2, do art. 38.º da LGT, a previsão legal da cláusula geral anti-abuso, que passamos a transcrever:

“São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

Considerando a redação do art. 38.º da LGT identificam-se três pressupostos de aplicação. Primeiro, que os negócios tenham como intenção a redução ou eliminação de uma oneração fiscal, segundo que se utilizem meios fraudulentos e terceiro que se verifique abuso da lei. (Saldanha Sanches & Teixeira, 2009).

Para Oliveira (2009) a CGAA aplica-se, quando estejam reunidos dois requisitos, que se materializam na previsão legal da norma. Os requisitos são o recurso a atos ou negócios jurídicos dirigidos à obtenção de uma vantagem fiscal, e que essa vantagem seja concretizada através do recurso a meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.

De acordo com Avelãs Nunes (2000), são três os elementos a verificar para que possa ser afirmado que existe abuso de direito e não o direito à liberdade de escolha do contribuinte. Considera ser necessário a existência de uma montagem, a verificação de um conjunto de atos fictícios, inadaptados, artificiais ou anómalos relativamente ao fim pretendido e o negócio ter um fim fiscal, ou seja, ter sido engendrado, com o fim único ou principal de alcançar vantagens fiscais e ser contrário ao fim das normas elididas.

A decomposição mais frequente da norma é feita considerando que da mesma fazem parte integrante cinco elementos: o meio, o resultado, o intelectual, o normativo e o sancionatório. Estes elementos não são independentes entre si, auxiliam-se mutuamente, a fixação de um elemento pode levar à comprovação de outro.

Seguidamente procede-se à exposição desses cinco elementos, seguindo, de muito perto, a enumeração realizada por Courinha (2009).

1) Elemento Meio

O elemento meio corresponde à forma utilizada pelo contribuinte, ao caminho escolhido para obter ou chegar a uma certa vantagem fiscal. Verifica-se a utilização de um ato/negócio com o fim de obtenção de uma vantagem fiscal, alternativo ao negócio considerado normal para alcançar o mesmo efeito não fiscal.

A ATA terá de comprovar que o contribuinte levou a cabo um ato ou conjunto de atos previamente planificados, com o objetivo de obter vantagens fiscais. É necessário recolher prova que demonstre o carácter pré-planificado e unitário dos atos ou negócios realizados. A ATA deve ter cuidado para não confundir coincidência de eventos resultantes da atividade normal do contribuinte, ainda que dos mesmos decorram vantagens fiscais com atos/negócios praticados com o intuito de beneficiar de vantagem fiscal.

Este tipo de atos para ser enquadrável na CGAA tem que resultar do exercício da livre vontade do contribuinte, a livre opção deste por uma via em detrimento de outra é de extrema importância no apuramento do elemento meio. O ato ou negócio não pode cair no âmbito de aplicação da CGAA, se o contribuinte não pôde efetivamente optar por outra via, ou caso a outra via exista, a escolhida também seja habitual ou normalmente utilizada.

É relevante para efeitos de aplicação da CGAA, que exista a possibilidade de comparação entre atos ou negócios praticados e atos ou negócios de substância económica equivalente que conduziriam a um resultado fiscal mais oneroso.

Leite de Campos e Costa Andrade (2008) defendem que, na aplicação da CGAA, a ATA deve indicar os atos que teriam sido praticados no lugar dos elisivos. Devem ser indicados os negócios não artificiosos, não fraudulentos, não abusivos, e criticar aqueles através destes.

2) *Elemento Resultado*

O resultado corresponde à vantagem obtida, à consequência decorrente dos negócios praticados. Neste sentido, considera-se relevante para a aplicação da CGAA, o negócio do qual resulte a eliminação, redução ou diferimento de impostos. O resultado pretendido pelo contribuinte ao contornar a lei fiscal e praticar um determinado ato ou negócio é obter uma vantagem fiscal.

Entende-se por vantagem fiscal, qualquer situação, da qual, em virtude da prática de determinados atos, se obtém uma carga tributária mais favorável, do que aquela, que resultaria da prática de atos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação. Nos casos de aplicação da CGAA, a vantagem fiscal é condicionante e predominante na atuação do contribuinte.

Em síntese, no elemento resultado importa demonstrar que em resultado dos atos praticados foi obtida uma certa vantagem fiscal, assim como a equivalência dos efeitos económicos alcançados com os que seriam obtidos se tivesse sido praticado o negócio considerado usual. O ato/negócio é censurável quando a vantagem fiscal condicionou em pleno a atuação do contribuinte nas formas escolhidas, ou seja, o contribuinte atuou motivado pelo resultado fiscal.

3) *Elemento Intelectual*

O elemento intelectual é o de mais difícil determinação, porquanto entramos no campo subjetivo, devendo a ATA ser capaz de aferir e demonstrar a intenção do contribuinte quando praticou o negócio, objeto de análise.

É o estudo da motivação do contribuinte que vai permitir traçar a linha divisória entre planeamento fiscal legítimo e ilegítimo, e que vai permitir separar as situações em que a vantagem fiscal surge de forma fortuita, daquelas em que surge de forma planeada.

A ATA terá que demonstrar que a atuação do contribuinte foi fiscalmente dirigida, devendo para o efeito, socorrer-se de elementos objetivos como a forma negocial empregue e os fins jurídicos e económicos alcançados.

4) Elemento Normativo

O elemento normativo é utilizado, em diferentes ordenamentos jurídicos para distinguir, a nível do próprio direito, a elisão fiscal, da poupança fiscal legítima. Este elemento permite excluir da CGAA, o conjunto de casos compostos por atos ou negócios que embora levados a cabo por razões predominantemente fiscais, não ofendem a norma, o código ou os princípios do ordenamento jurídico-fiscal.

Para Courinha (2009), este é um dos elementos mais importantes, não decorrendo no entanto da letra da lei.

“A desconformidade do resultado obtido com a *ratio legis*, o espírito ou propósito da lei, os princípios do código em causa ou do Sistema Fiscal – o elemento normativo – é algo de característico da elisão fiscal e requisito insuperável da CGAA[....].aos requisitos supra mencionados, há que acrescentar ainda, a exigência de que o resultado fiscal obtido seja, neste sentido antijurídico.”

Devido à exigência deste requisito, a CGAA, não é, afinal, um mero expediente de obtenção de receita fiscal a qualquer custo, assente no facto de o contribuinte obter uma vantagem fiscal. A desconsideração dos atos praticados só ocorre quando se demonstre que o efeito fiscal obtido merece um juízo de reprovação pelo direito. Deve existir a intenção clara do legislador em tributar os resultados obtidos com o negócio celebrado, para que a ATA, possa lançar mão da CGAA.

5) Elemento Sancionatório

A consequência da aplicação da CGAA a determinado negócio é a desconsideração dos seus efeitos para fins fiscais. A tributação ocorre considerando o negócio que seria usual praticar para alcançar os efeitos económicos pretendidos, com desconsideração do negócio efetivamente praticado. Os efeitos do negócio praticado são apenas desconsiderados para feitos fiscais, mantendo-se a sua validade e eficácia em termos civis.

Para Seitz (2004) em todas as normas jurídicas anti-abuso a consequência jurídica principal da declaração de fraude, é a que habilita a ATA a ignorar as operações realmente

realizadas, submetendo o ato tributário à tributação correspondente à ausência de tais negócios, como se tivesse sido praticado o negócio adequado.

No ordenamento fiscal português não há previsão de norma punitiva para os contribuintes que atuem em elisão fiscal, a punição é a desconsideração do negócio realizado. Os negócios praticados em abuso da lei, em fraude à lei, não são diretamente puníveis, nem diretamente proibidos, ao contrário dos negócios praticados em fraude fiscal.

2.2. A Norma de Carácter Instrumental

Existem duas normas no ordenamento fiscal português que versam sobre a CGAA, a norma de carácter substantivo, à qual foi feita referência no capítulo anterior e o dispositivo de carácter instrumental previsto no art. 63.º do CPPT. O art. 63.º do CPPT prevê e regulamenta o procedimento a adotar, como condição de aplicabilidade da CGAA. Pretende-se com este procedimento dar ao contribuinte garantias de certeza e segurança jurídicas. A aplicação da CGAA não é feita de forma arbitrária, obedece a regras.

Para Saldanha Sanches (2006:105):

“A possibilidade de aceitação ou não aceitação de uma opção contratual do sujeito passivo, com atribuição à Administração de poderes para a desconsideração de certos negócios jurídicos, só pode ser feita se for acompanhada de um conjunto de restrições e cautelas quer no próprio texto da lei habilitante, quer, como sucede entre nós, por um conjunto de procedimentos administrativos, que condicionam a aplicação da norma.”

De referir, que a compatibilização da norma anti-abuso do art. 38.º da LGT, com a norma instrumental, prevista no art. 63.º, não tem sido fácil. A redação do n.º 2, do art. 63.º do CPPT, até à sua revogação pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, provocou alguma controvérsia, resultante do facto de as duas normas, apesar de versarem sobre o mesmo assunto terem limites e alcances distintos.

Enquanto o art. 38.º da LGT prevê a desconsideração dos atos ou negócios praticados por recurso a meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas

jurídicas, o art. 63.º do CPPT, mais concretamente o n.º 2 desse normativo parecia ir mais longe, decorria da sua leitura que a aplicação da CGAA, só poderia ocorrer quando os atos ou negócios tivessem sido praticados com manifesto abuso das formas jurídicas, o que acrescentava maior subjetividade e dificuldades de interpretação à norma.

Com a Lei 64-B/2011, de 30 dezembro foram introduzidas modificações importantes na norma de procedimento. Neste ponto procedemos à análise da redação da norma em vigor até final de 2011, bem como à análise das críticas subjacentes à mesma que contribuíram para as alterações introduzidas.

1) Caducidade

A caducidade corresponde ao instituto através do qual os direitos que por força da lei, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício. No ordenamento jurídico português o prazo de caducidade está previsto no art. 45.º da LGT, dispondo o n.º 1, desse normativo, que a ATA, dispõe de quatro anos para validamente notificar o contribuinte dos tributos liquidados.

Para a abertura do procedimento de aplicação da CGAA estava inicialmente previsto, no n.º 3, do art. 63.º do CPPT (redação inicial do CPPT – Decreto-Lei n.º 433/99, de 26/10), o prazo de três anos a contar da prática dos atos, passando esse prazo com as alterações introduzidas pela Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro, a ser contado do início do ano civil seguinte à realização do ato ou negócio. Isto significava que o prazo para abertura do procedimento de aplicação da CGAA, não acompanhava o prazo geral de caducidade de quatro anos, previsto no art. 45.º da LGT, situação que não se compreendia.

A existência de um prazo mais curto que o prazo geral de caducidade para a abertura do procedimento de aplicação da CGAA, gerava dúvidas e dificuldades de aplicação. Outras das questões levantadas e que se prende de igual forma com o prazo de caducidade é o facto de a abertura do procedimento para aplicação da CGAA, não constar das causas suspensivas da caducidade previstas no art. 46.º da LGT. Situação que seria de ponderar, dada a complexidade das matérias inerentes à aplicação da CGAA prova que é necessário recolher, e obrigatoriedade de a decisão de aplicação da CGAA ser da competência do Diretor-Geral.

É verdade que, regra geral, o procedimento de aplicação da CGAA tem subjacente um procedimento inspetivo, e que este procedimento é motivo de suspensão da caducidade, mas apenas ocorre suspensão da caducidade se o procedimento inspetivo for externo e não exceder os seis meses, tal como decorre do n.º 1, do art. 46.º da LGT. Se o procedimento inspetivo exceder os seis meses, não há suspensão da caducidade. Sendo a decisão de aplicação da CGAA da competência do Diretor-Geral, os órgãos de inspeção têm que remeter o procedimento, após instrução e recolha de prova ao Diretor-Geral, e aguardar a decisão deste, o que nem sempre é compatível com os seis meses, em que o prazo de liquidação pode estar suspenso por virtude da existência de um procedimento inspetivo.

A lei dispunha sobre o prazo para abertura do procedimento, mas nada dizia quanto à duração do mesmo, não estipulava nenhum prazo para conclusão do procedimento. Não havendo um prazo específico para conclusão do procedimento, o mesmo ficava subordinado e limitado pelos prazos previstos no RCPITA, no caso de estar a ser realizado no âmbito de um procedimento inspetivo e aos prazos da LGT.

Assim, o procedimento de aplicação da CGAA, e notificação da liquidação que decorra da aplicação desse procedimento tem sempre como limite o prazo geral de caducidade de quatro anos, previsto no n.º 1, do art. 45.º da LGT.

Ainda quanto à caducidade, levanta-se a questão da definição do momento a considerar como determinante para a abertura do procedimento, momento relevante, não só para efeitos de aferição do cumprimento do prazo de três anos previsto no art. 63.º do CPPT, mas também para efeitos da aferição do cumprimento do prazo de caducidade. A lei é omissa relativamente à questão da notificação do contribuinte sobre a abertura do procedimento.

Estando a decorrer em simultâneo procedimento de inspeção, só no caso de esse procedimento ser externo é que há obrigatoriedade de notificação do contribuinte do seu início, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 49.º do RCPITA, sendo este diploma omissivo relativamente à exigência de notificação, quando o procedimento inspetivo seja interno.

Consideramos por questões de segurança jurídica e diminuição de contencioso, decorrente da contagem de prazos, que deve haver lugar à notificação do contribuinte do

início do procedimento, mesmo que este esteja suportado por um procedimento inspetivo interno. Assim, é nossa convicção, que em qualquer procedimento inspetivo, mesmo que interno deve haver lugar à notificação do seu início, ao contribuinte.

Muitas vezes, os negócios submetidos à análise da ATA, para possível aplicação da CGAA, são negócios complexos, encadeados, traduzem-se numa sucessão de atos, na prática de vários atos negociais, e praticados em momentos temporais diferentes, colocando-se a questão de ser necessário determinar qual o momento relevante para a contagem do prazo de caducidade. Deverá a contagem desse prazo iniciar-se com a prática do primeiro ato, ou apenas quando se consolidarem todos os atos praticados e o fim do negócio se concretize?

Para Leirião (2012), o prazo deverá contar-se não a partir do primeiro ato praticado, mas a partir do último que leva à consolidação do negócio. Por sua vez, Courinha (2009:167) considera que ” o prazo para início do procedimento começará a contar-se da realização do último ato ou negócio jurídico relevante” .

O Tribunal Central Administrativo pronunciou-se sobre o assunto, Acórdão n.º 4255/10, de 2011, do STAS, tendo concluído que o prazo deverá ser contado a partir do momento em que os actos produzem efeito, por ser esse o momento em que a vantagem fiscal ocorre.

2) Audição do Contribuinte

O procedimento em causa, enquanto procedimento tributário fica subordinado aos princípios previstos na LGT, nomeadamente o princípio do inquisitório, princípio da colaboração e princípio da participação previstos nos art.s 58.º, 59.º e 60.º da LGT.

Apesar de existir uma disposição de carácter geral que obriga a ATA a chamar os contribuintes a participar nos procedimentos que lhe digam respeito, disposição contida no art. 60.º da LGT, o legislador, optou por inserir na norma de procedimento, a obrigação de o contribuinte ser ouvido, nos casos de aplicação da CGAA, conferindo-lhe o prazo de 30 dias.

3) Meios de Prova

De acordo com o n.º 6, do art. 63.º do CPPT, o contribuinte pode apresentar as provas que entender. Vigora o princípio da prova livre, a lei não fixa as provas que têm relevância legal, cabendo à ATA selecionar os elementos que considere úteis e necessários para esclarecer ou comprovar a ocorrência de determinada situação em concreto.

Em atenção ao previsto no n.º 1, do art. 74.º da LGT, o ónus da prova recai sobre quem a invoque, pelo que cabe à ATA, provar que negócio é inusitado e foi praticado com abuso das formas jurídicas para obter uma vantagem fiscal. Apesar do ónus da prova pertencer à ATA, o contribuinte não está completamente afastado da prova, porquanto está subordinado aos deveres de colaboração e cooperação com a ATA, previstos no art. 59.º da LGT.

Cabe à ATA a recolha da prova que permita a aplicação da CGAA, e ao contribuinte, a apresentação de contraprova, que permita afastar a aplicação da CGAA, o que poderá ocorrer em sede de direito de audição.

(Leirião, 2012: 142):

“A AF para demonstrar que a única intenção do contribuinte foi a de se eximir ao pagamento do imposto, deverá apreciar objetivamente a atuação do contribuinte, analisando se houve recurso a estratégias artificiais para contornar a lei fiscal e assim, obter redução ou eliminação de imposto devido em condições normais. O contribuinte para afastar a intenção da AF em aplicar a CGAA, tem que demonstrar que a motivação que residuiu na sua atuação, não foi única e exclusivamente a de reduzir, eliminar ou diferir temporalmente o pagamento do imposto, mas sim outra não fiscal.”

4) Competência para aplicação da Norma

A aplicação da CGAA está dependente da autorização do dirigente máximo do serviço, ou em quem este delegue, atendendo ao disposto no n.º 7, do art. 63.º do CPPT.

Leirião (2012) defende que perante a exigência de conhecimentos e preparação técnica que a aplicação da cláusula geral anti-abuso exige, não deveria ser admitida a possibilidade do dirigente máximo do serviço delegar a sua competência nessa matéria.

A autora faz a comparação do procedimento previsto no art. 63.º do CPPT com situações legalmente complexas como o levantamento do sigilo bancário e a aplicação da disposição sobre manifestações de fortuna, situações para as quais não está prevista a delegação de competências.

5) *Informação Vinculativa e CGAA*

Está prevista na LGT, art. 68.º, a possibilidade de ser solicitada à ATA, que esta se pronuncie sobre situações em concreto, acerca das quais existam dúvidas de enquadramento fiscal, ficando a administração fiscal, vinculada à informação que preste nos termos do n. 2, do art. 68.º da LGT.

Relativamente à articulação do pedido de informação vinculativa, com o procedimento de aplicação da CGAA, o legislador conferiu ao contribuinte um deferimento tácito, quando submeta à apreciação da ATA, um negócio/ato, sobre o qual pretenda esclarecimentos e esta não se pronuncie, no prazo de 90 dias. Nestes casos a ATA, não poderá aplicar a CGAA, em cumprimento do disposto no n.º 8, do art. 63.º do CPPT.

6) *Fundamentação da decisão*

A ATA está vinculada à obrigação de fundamentar as suas decisões, devendo indicar tal como previsto no n. 1, do art. 77.º da LGT, as razões de facto e direito que fundamentaram a decisão.

No caso do procedimento de aplicação da CGAA, o dever de fundamentação e critérios a observar na mesma, constam da própria norma. A ATA está adstrita a fundamentar a sua pretensão, bem como os motivos da não-aceitação da contraprova produzida em sede de direito de audição.

No caso particular de aplicação do procedimento da cláusula geral anti-abuso, a ATA deverá proceder à descrição do negócio e da sua verdadeira substância económica, bem como, descrever os elementos que mostrem que a celebração do negócio teve como fim único ou determinante evitar a tributação devida, caso fosse praticado ato de substância

económica equivalente e proceder à comparação com atos e negócios de substância económica e equivalente.

O dever de fundamentação contido no art. 63.º do CPPT pressupõe que o legislador considerou existirem sempre dois negócios, o negócio que foi realizado e o que seria realizado, se não existisse o intuito de obter uma poupança fiscal.

Segundo Saldanha Sanches (2006) o negócio sombra, o negócio relativamente ao qual se procede à comparação com o negócio praticado, pode não existir, verificando-se a completa ausência de substância económica, negócio criado única e exclusivamente para diminuição do imposto a pagar.

A fundamentação da decisão de aplicação da CGAA deve, de forma clara, congruente, suficiente e concreta, enunciar os motivos que de facto, e de direito, motivaram o autor da decisão naquele sentido e não noutro.

7) *Recurso da Decisão de Aplicação da CGAA*

Em direito fiscal vigora o princípio da impugnação unitária previsto no art. 54.º do CPPT. Com exceção de casos especificamente previstos na lei, apenas a decisão final, que na maioria das vezes se concretiza com a liquidação de imposto, é impugnável, sendo esse, o momento próprio para discutir todos os erros e vícios do procedimento.

No caso da CGAA, o contribuinte podia, atendendo ao disposto no n.º 10, do art. 63.º do CPPT, recorrer da decisão de aplicação da CGAA, constituindo uma das situações em que o legislador admitia a impugnação de um ato interlocutório.

Se não recorresse, do ato interlocutório da decisão de aplicação da CGAA, ficava impedido de o fazer em momento posterior. Em sede de impugnação da liquidação não poderia discutir qualquer erro ou vício respeitante à decisão de autorização de aplicação da CGAA.

Não sendo contestada a decisão de aplicação da CGAA, a decisão neles contida, enquanto ato destacável, consolidava-se, formando caso decidido ou resolvido, não podendo o ato final de liquidação ser sindicado com fundamento em vícios próprios do ato destacável.

A ausência de reação no momento da notificação da decisão de aplicação da CGAA preclui o direito de impugnação do ato final de liquidação, no que concerne à matéria factual e jurídica que deveria ser suscitada a respeito de tal ato procedimental.

Segundo Lopes de Sousa (2006: 500):

“Sendo destacável o ato do dirigente máximo do serviço que autorize a aplicação da disposição anti-abuso, os vícios de que ele enferme, apenas podem ser invocados na ação administrativa especial que vise a sua anulação, não podendo ser fundamento de impugnação do subsequente ato de liquidação. Este último, porém, poderá ser impugnado pelos vícios próprios que o afetem”

A existência da possibilidade de recurso de um ato interlocutório, sem efeitos suspensivos levantava problemas de operacionalidade à norma. Se o contribuinte recorresse da decisão de aplicação da norma, e posteriormente da liquidação do imposto, encontrar-se-iam a decorrer dois processos, em tribunais diferentes. O recurso do ato interlocutório constitui uma ação administrativa especial que corre termos nos Tribunais Administrativos e o recurso da liquidação, assume a forma de impugnação a decorrer nos Tribunais Fiscais. A decisão proferida em sede de Tribunal Administrativo na ação administrativa especial poderia colocar em causa todos os atos subsequentemente praticados.

8) *Âmbito de Aplicação do Procedimento Previsto no art. 63.º do CPPT*

Outra das questões suscitadas em torno da CGAA, neste caso, em torno do procedimento de aplicação da mesma, era a questão de saber se o procedimento previsto no art. 63.º do CPPT era de aplicação exclusiva à CGAA, ou se pelo contrário todas as normas anti-abuso dispersadas pelo ordenamento tributário, deveriam seguir este procedimento.

Atendendo unicamente à redação do n.º 1, do art. 63.º do CPPT, anterior à alteração introduzida pelo art. 152.º, da Lei 64-B/2011, parecia que a norma seria de aplicação geral a todos os procedimentos anti-abuso. No entanto conjugando o n.º 1, com o n.º 2, também da redação anterior à lei 64-B/2011, resultava que a maioria das cláusulas específicas não cabia no tipo abstrato previsto no n. 2, do art. 63.º do CPPT, dado a referência ao facto de a CGAA ser aplicável aos atos praticados com manifesto abuso das

formas jurídicas, não sendo em consequência este dispositivo de aplicação às cláusulas específicas anti-abuso.

A ATA pronunciou-se sobre o assunto, considerando que o procedimento era apenas aplicável às disposições que reunissem as características previstas no n.º 2, do art. 63.º do CPPT, pelo que não seria de aplicar às normas anti-abuso previstas nos art.s 58.º, 59.º, 60.º e 61.º do CIRC (Ficha Doutrinária 771/2002, 2004).

9) Conclusão

A CGAA não é de aplicação automática, encontrando-se, antes, subordinada a um procedimento que regulamenta a sua aplicação, sendo que a autorização para aplicação da mesma está dependente de autorização pelo dirigente máximo do serviço.

A compatibilização da norma substantiva com a norma de carácter procedimental não é fácil, gerando dificuldades de aplicação. Também a própria redação do art. 63.º do CPPT e a sua articulação com as regras de procedimento constantes da LGT, nomeadamente com o prazo de caducidade, possibilidade de pedido de informação vinculativa e princípio da impugnação unitária criou sérias dificuldades de aplicação da CGAA.

Optou-se, propositadamente, por proceder à análise da disposição do art. 63.º do CPPT anterior às alterações introduzidas pelo orçamento de Estado para 2012, apesar de algumas das disposições constantes da mesma já estarem revogadas ou terem sido alteradas, para melhor compreensão da génese das alterações inseridas, bem como, porque na análise de jurisprudência que vai ser realizada no capítulo III, os procedimentos foram aplicados de acordo com a redação em vigor ao tempo, sendo alguns deles contemporâneos da redação anterior à Lei 64-B/2011.

2.3. A nova redação da norma de carácter instrumental

A redação do art.63.º do CPPT foi objeto de alterações, no âmbito da Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, que procedeu à publicação do Orçamento de Estado para 2012, mais concretamente o art. 152.º dessa lei.

Assim, procede-se, de seguida, à análise das mudanças introduzidas em termos de procedimento, com a nova redação do art. 63.º do CPPT, bem como à comparação da nova redação com a anterior, e de que forma as alterações introduzidas constituíram uma resposta às dificuldades e críticas que gravitavam em torno da anterior redação.

As alterações introduzidas pretenderam simplificar e flexibilizar a aplicação da CGAA, indo de encontro às críticas tecidas à norma e às recomendações contidas No Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, elaborado pelo Ministério das Finanças.

“A cláusula geral anti-abuso tem tido uma utilização limitada pela administração tributária, decorrente de constrangimentos legais relativos ao seu âmbito e prazo de aplicação, sendo necessário flexibilizar a utilização das normas anti-abuso, nomeadamente, circunscrevendo de forma expressa o procedimento previsto no art. 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário à cláusula geral anti-abuso, eliminando o prazo nele consagrado e definindo em que momento a sua utilização pode ser autorizada pelo dirigente máximo da administração tributária e aduaneira.” (Ministério das Finanças, 2011: 27).

As recomendações sugeridas concretizaram-se com a publicação do Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30/12), pondo fim a algumas dúvidas de interpretação que giravam em torno do art. 63.º do CPPT. São, assim, revogados os números 2, 9 e 10, do art. 63.º do CPPT e alterados os números 1, 3, 4, 5 e 8, mantendo-se a redação dos números 6 e 7. Para melhor visualização dessas alterações, introduz-se um quadro síntese.

Quadro 2: Alterações ao Art. 63.º do CPPT – Lei 64-B/2011

Artigo 63.º CPPT		
Previsão Legal	Antes Lei 64-B/2001	Após Lei 64-B/2011
Procedimento	Necessário abrir procedimento próprio	Sem exigência de procedimento próprio
Âmbito de aplicação	Negócios/atos jurídicos praticados com manifesto abuso normas jurídicas	Liquidação de tributos com base no art. 38.º LGT
Prazo	3 anos contados do início do ano civil seguinte à realização do negócio	Sem prazo especial
Fundamentação	Descrição do negócio/ato celebrado e sua substância económica Indicação elementos que demonstrem que o fim único/predominante foi evitar tributação Descrição negócios/atos de substância económica equivalente e normas incidência aplicáveis	Deixa de ser necessária a indicação da substância económica dos atos praticados Indicação normas incidência aplicáveis ao negócio
Notificação P/Audição	Obrigatoriamente carta registada	Sem referência à obrigatoriedade de carta registada
Informação Vinculativa	Deferimento tácito - 90 dias	Deferimento Tácito - 150 dias
Recurso	Possibilidade de recurso da decisão de aplicação da CGAA	Decisão de aplicação da CGAA deixa de ser recorrível autonomamente

Com a alteração introduzida no n.º 1, do art. 63.º do CPPT, deixa de ser necessário a abertura de procedimento próprio para a aplicação da CGAA, podendo a instrução desse procedimento e consequente aplicação da CGAA, decorrer no âmbito de um procedimento inspetivo, regulamentado pelo RCPITA, ou no âmbito de outro procedimento de investigação ou averiguação de que a ATA estivesse incumbida.

Acabam as dúvidas sobre o âmbito de aplicação do procedimento previsto no art. 63.º do CPPT, uma vez que a nova redação passa a dizer explicitamente que a norma de procedimento do art. 63.º do CPPT é apenas de aplicação às situações abarcadas pelo n.º 2, do art. 38, da LGT, não sendo de aplicação às normas especiais anti-abuso.

Foi eliminado o n.º 2 da norma que a restringia, e que era origem de inúmeras dificuldades de interpretação e aplicação do dispositivo da CGAA.

Procedeu-se à harmonização deste procedimento, em termos de prazo de caducidade, com o disposto no art. 45.º da LGT, deixando de constar na redação do art. 63.º do CPPT, o prazo especial de três anos, para abertura do procedimento, ficando no entanto por esclarecer, o que determina o início da contagem do prazo, quando a ATA se depare com operações complexas e que se sucedem no tempo.

Os requisitos de fundamentação específicos do procedimento de aplicação da CGAA passaram a constar do n.º 3, do art. 63.º do CPPT, sendo que, com a nova redação,

deixa de ser necessário proceder, na fundamentação, à comparação entre a substância económica do ato praticado e a substância económica do ato equivalente, o que se traduz numa medida de simplificação da norma e de simplificação da aplicação do procedimento.

Deixou de constar da norma, a menção expressa à obrigatoriedade da notificação para exercício do direito de audição, ter de ser feita por carta registada, abrindo assim a possibilidade, para que essa notificação possa ser concretizada por via eletrónica.

Continua a vigorar o regime da prova livre e a obrigatoriedade da aplicação da CGAA ser precedida de autorização do dirigente máximo do serviço.

A inaplicabilidade da CGAA, no caso de o contribuinte ter solicitado informação vinculativa sobre o negócio em apreciação e a ATA, não se ter pronunciado, mantém-se, passando no entanto o prazo de pronúncia da administração fiscal de 90 para 150 dias.

Foi revogado o n.º 10, no qual constava a possibilidade de impugnação do ato interlocutório de decisão de aplicação da CGAA, passando também para este procedimento a vigorar o princípio da impugnação unitária previsto no art. 54.º do CPPT. Todos os vícios e erros que o contribuinte considere terem sido praticados são discutidos a final, na sequência da notificação da liquidação de imposto.

Apesar das alterações introduzidas, continuam ainda em aberto questões como a determinação do início de contagem de prazo para aplicação da CGAA, quando estejam em causas negócios complexos e que se sucedem no tempo.

Permaneceu inalterada a questão da instrução do procedimento e competência para autorização da decisão de aplicação da CGAA, o que vai contra a posição de alguns autores, que defendem que atendendo à complexidade da matéria não devia ser permitida a delegação de competências e que a apreciação da prova devia assentar num debate contraditório, entre ATA e contribuinte, como acontece nos métodos indiretos.

Em reforço da posição de maior intervenção do contribuinte no procedimento, citamos Carvalho (2005:109):

“ Dada por assente a necessidade de um procedimento tributário especial e próprio, ressaltam dois aspetos essenciais: a participação do sujeito passivo no procedimento e o

facto de ser um órgão especializado (de certa forma independente) a emitir a decisão de que depende a aplicação da norma anti-abuso”

Temos assim, em jeito de conclusão, que perante a evidência da existência de negócios praticados em fraude à lei, a ATA, com recurso a um procedimento inspetivo ou outro procedimento, a coberto do qual possa fazer diligências de recolha de prova e investigação, submete esse negócio ao teste da CGAA, verifica se no mesmo se identificam os elementos constantes do art. 38.º da LGT, para que possa ser declarada a existência de fraude à lei.

Nesse procedimento a ATA é obrigada a chamar o contribuinte a participar no processo, conferindo-lhe através do exercício do direito de audição, o direito ao contraditório, e o direito à apresentação de todas as provas que entender pertinentes.

Não pode ocorrer qualquer liquidação de imposto por aplicação da CGAA, sem previamente o processo ser submetido à apreciação e autorização do Diretor-Geral.

2.4. *Análise Crítica da Norma*

Apesar de a introdução da CGAA corresponder ao acompanhamento de uma prática existente em outros países, em termos de medidas de combate ao planeamento fiscal abusivo, a mesma está envolta em polémicas e não reúne consensos. Temos de um lado autores que consideram a CGAA como uma medida indispensável de combate à fraude fiscal, enquanto outros a consideram inconstitucional por violar o princípio da tipicidade e segurança jurídica.

Existe, contudo, unanimidade relativamente à complexidade da redação da norma, dado que a mesma contém conceitos subjetivos, de difícil interpretação e até os defensores da CGAA, chamam a atenção para o facto de ser necessária cautela na sua aplicação, não devendo o direito ao planeamento fiscal ser coartado e não podendo a ATA desconsiderar negócios apenas por os mesmos conduzirem a uma poupança fiscal.

A este propósito Saldanha Sanches (2006) defende a necessidade de existência de uma norma deste género, considerando-a, no entanto, perigosa, porque a coberto da mesma a ATA fica legitimada para desconsiderar todos os negócios que não produzam a maior

receita fiscal. O mesmo autor defende que só deve haver lugar à aplicação da CGAA se houver uma intenção inequívoca por parte do legislador em tributar a capacidade tributária patenteadada no negócio submetido ao escrutínio da administração fiscal.

Para Casalta Nabais (2013), crítico acérrimo da redação inicial da CGAA, a redação atual da norma é aceitável, apesar de complexa e suscitar problemas de interpretação.

De acordo com Leite de Campos, et al. (1999:217) “ a disposição do n. 2 do art. 38.º da LGT será inconstitucional por violação dos princípios do Estado-de-Direito, entre os quais se situam os da certeza e segurança, gravemente lesados neste caso, e consequentemente, o da suficiente determinação dos tipos legais de imposto”

Segundo Silva (2006), a CGAA é uma medida positiva, já existente na maior parte dos países civilizados, que pode contribuir eficazmente para uma luta sensata contra a fraude e elisão fiscais. Ressalva, no entanto, a necessidade de a ATA e os tribunais agirem com moderação e bom senso.

Menezes Leitão (2003) entende que a CGAA coloca muitos problemas, uma vez que com base na mesma, a ATA pode a pretexto de resultados económicos equivalentes entre o negócio tributado e o negócio efetivamente praticado pelo contribuinte manipular o âmbito de incidência da norma tributária.

Para Casalta Nabais (2013:58):

“Tendo em conta que a luta contra as múltiplas formas, que a evasão e fraude fiscais começaram a apresentar, dificilmente poderia ser levada a cabo com êxito pelo legislador através de uma casuística previsão de diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo do gato e do rato, o legislador português acabou por introduzir em 1999 uma cláusula geral anti-abuso.”

A CGAA aplica, no sistema fiscal, o princípio da substância sobre a forma, o que se traduz na irrelevância da forma dada ao negócio, perante o objetivo alcançado com o mesmo, a sua essência e os verdadeiros beneficiários.

De acordo com Avelãs Nunes (2000:52):

“O que se procura resolver com a introdução de uma cláusula geral anti-abuso de direito, é o problema da contradição potencial entre a “forma jurídica” e o “fim económico” das

situações tributárias, mas não através de uma pura perspectiva económica, antes pela possibilidade legal de desconsideração dos efeitos em sede fiscal de certos negócios jurídicos, no caso de se provar que foram realizados com o fim de redução da carga tributária.”

Se é verdade que com uma norma geral anti-abuso o legislador ou o juiz têm poderes para desconsiderar os casos sem substância económica ou razão válida para o negócio, não é menos verdade que também estão confrontados com um problema de medida, como aferir a quantidade de substância económica necessária para aceitar a estrutura de um negócio. (Eicke, 2008)

Clotilde Palma (2012) considera que a CGAA corresponde a uma introdução no sistema fiscal português do princípio da prevalência da substância sob a forma e está nos antípodas do princípio da interpretação literal da lei fiscal e do ideal de obtenção de segurança jurídica, traduzido na aplicação da tipicidade fechada à interpretação das normas fiscais.

O campo de aplicação da CGAA é constituído pelos negócios que são lícitos e irreprováveis, mas que foram desenhados com o fim de obter uma poupança fiscal através do aproveitamento de lacunas de previsão legislativa, ou de normas cuja redação é pouco clara.

Pretende-se, assim, com a CGAA criar uma delimitação entre o planeamento fiscal legítimo e o ilegítimo bem como dar um sinal aos contribuintes de que a ATA tem poderes para desconsiderar os seus negócios, se os mesmos forem praticados com o fim único de obtenção de uma poupança fiscal e com abuso da lei.

Com a CGAA não se nega o direito ao planeamento fiscal. Os contribuintes têm direito a planear a sua atividade, tendo em conta a variável fiscal, desde que o façam em respeito pela lei.

A introdução da CGAA corresponde ao abandono do paradigma da tipicidade fechada, ao reconhecimento da necessidade de articular o princípio constitucional da legalidade com o princípio constitucional da igualdade. Esta norma surge como um instrumento de defesa da integridade do sistema fiscal, enquanto sistema que se pretende justo e igualitário.

3. A CGAA em Espanha: Enquadramento Normativo

Como foi afirmado anteriormente o combate ao planeamento fiscal ilícito não é exclusivo de Portugal, constituindo, antes, uma preocupação de todos os Estados Modernos. Assim, e pelas razões anteriormente explicitadas, procede-se neste estudo quer em termos de referencial normativo, quer em termos de aplicação prática à comparação da norma anti-abuso existente em Portugal com a norma geral anti-abuso existente em Espanha.

A história da cláusula anti-abuso em Espanha remonta a 1963, com a publicação da Lei Geral Tributária, Lei 230/1963 de 31 de dezembro, fazendo parte integrante dessa lei, na secção segunda do capítulo II, intitulado “*Aplicación de las Normas*, no art. 24.º e 25, a disposição anti-abuso, cuja redação se transcreve:

Art. 24.º LGT

Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.”

Art. 25.º LGT

“Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.”

Esta redação não foi isenta de crítica e debates e mostrou ser ineficaz do ponto de vista prático, como sublinha Palao Taborda (2003), o qual afirma que a norma de combate à fraude à lei, prevista na LGT de 1963, não funcionou de forma satisfatória, considerando que tal ficou a dever-se à existência de vias alternativas para combater a elisão e à

exigência de um procedimento próprio que acrescia morosidade e complexidade à aplicação da norma.

Perante o debate suscitado em torno deste normativo e a constatação da sua inaplicabilidade, a sua redação foi alterada pela Lei n.º 25/95 de 20 de junho. A norma que constava no art. 25.º da LGT foi eliminada, e substituída por uma norma sobre os atos e negócios simulados. A Lei Geral Tributária alterada pela lei 25/1995 consagrava quatro artigos. à problemática dos negócios praticados em fraude (art.s. 23.º, 24.º, 25.º e n.º 3 do art. 28.º, *vide* anexo 2).

No entanto, também esta nova redação não foi consensual, tendo sido novamente alterada, com a republicação da Lei Geral Tributária em 2003. A norma antifraude continuou a constar da secção que dispõe sobre a interpretação, a qualificação e a integração da lei, mas, desta vez no art. 15.º e com o título “*Conflicto En La Aplicación de La Norma Tributária*”, e com a seguinte redação:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.”

Decorre da leitura da norma, que estatui a CGAA em Espanha, que a sua aplicação depende da verificação, em simultâneo, dos elementos que se enumeram de seguida. Primeiro, a verificação de uma poupança fiscal, seja por diminuição do imposto a pagar, seja pela sua completa eliminação. Segundo, que a poupança fiscal resulte da prática de negócios ou atos artificiosos ou impróprios, e, por último, que dos atos ou negócios praticados não resultem efeitos económicos ou jurídicos relevantes para além da poupança do imposto e não decorram resultados diferentes dos obtidos se tivesse sido praticado o

negócio usual. Como consequência, da aplicação da CGAA, o negócio praticado é desconsiderado, havendo lugar a tributação, de acordo com o negócio que é usual celebrar para alcançar os resultados económicos pretendidos.

Esta norma, tal como a norma portuguesa, impõe limites ao planeamento fiscal, previne os contribuintes que se as suas escolhas negociais forem feitas com abuso da lei e não passarem no crivo da CGAA, a Administração Tributária Espanhola (ATE) tem um instrumento normativo que permite classificar essas escolhas de abusivas e desconsiderar os seus efeitos fiscais.

A declaração de fraude à lei não decorre simplesmente de estarem subjacentes aos atos praticado fatores de índole fiscal, é necessário que os mesmos tenham sido determinantes na definição do negócio, bem como na análise e na decomposição dos negócios submetidos ao escrutínio da CGAA, e não se vislumbrem motivos económicos válidos, para além da poupança fiscal.

A consequência fiscal resultante da aplicação da CGAA, é que a ATE fica habilitada a ignorar as operações realizadas, submentendo o negócio à tributação, como se tais operações não tivessem sido praticadas. A correcção circunscribe-se ao aspecto tributário, deixando o negócio intacto na perspectiva de outros ramos do direito.

A introdução de uma disposição como a CGAA traduz-se na primazia da substância sob a forma no momento da qualificação dos negócios para efeitos de tributação. O enquadramento fiscal é feito tendo em conta os resultados alcançados, em detrimento da forma negocial empregue.

Com a CGAA afere-se a capacidade tributária resultante do negócio praticado e qual o ordenamento jurídico pretende tributar, independentemente dos caminhos que conduziram ao fim económico obtido.

Observa-se, ainda, na norma espanhola a influência da doutrina americana do *Business Purpose Test*, doutrina que nega protecção jurídica a actos realizados sem propósito negocial. De acordo com esta doutrina os negócios devem ser analisados procurando o interesse do negócio para além da vantagem fiscal.

Não há previsão legal de sanções por aplicação da CGAA. A consequência da aplicação da CGAA, é a desconsideração do negócio praticado para fins fiscais, não havendo no entanto lugar à aplicação de sanções.

O art. 15.º da LGT condiciona a aplicação da CGAA ao parecer prévio de uma comissão consultiva, constando os trâmites a observar para a emissão desse parecer no art. 159.º da LGT (anexo 3). O procedimento de declaração de fraude à lei foi regulado pelo Real Decreto 1919/1979, de 29 de junho, até à sua derrogação pelo Real Decreto 803/1993, de 28 de maio. Entre 1993 e 2003 continuou a existir a norma de fraude à lei, mas sem que o seu procedimento de aplicação estivesse regulado. Passou novamente a estar regulado com as alterações introduzidas na LGT em 2003, no art. 159 desse código.

Atendendo à redação do art. 159.º, temos que, após verificação de indícios de prática negocial com abuso de lei, é o contribuinte notificado para no prazo de 15 dias se pronunciar sobre os factos aludidos e apresentar as provas que entender pertinentes. Decorrido o prazo para o exercício do direito de audição e instruído o processo com todos os elementos recolhidos, o mesmo é remetido à Comissão Consultiva, para que esta autorize ou não a aplicação da CGAA.

A Comissão Consultiva é constituída por dois representantes do órgão competente para contestar as questões escritas e por dois representantes da Administração Tributária Actuante. Este órgão dispõe de três meses para se pronunciar, podendo esse prazo ser prorrogado por mais um mês. A decisão da Comissão Consultiva vincula o órgão inspetivo sobre a declaração ou não, de existência de fraude à lei e não é passível de recurso autónomo por parte do contribuinte.

Uma particularidade a destacar neste procedimento é a circunstância de o prazo para a prática dos actos inspectivos ficar suspenso entre a notificação ao contribuinte para o exercício do direito de audição e o parecer da Comissão Consultiva, desde que não ultrapasse os quatro meses.

No caso de o órgão consultivo não se pronunciar no período de quatro meses, termina a suspensão do procedimento inspetivo, devendo este prosseguir, podendo haver

lugar a uma liquidação provisória sobre factos cuja qualificação não dependa da declaração de fraude à lei.

A introdução da CGAA e as suas sucessivas redações têm sido objecto de estudo e debate no seio da doutrina espanhola, tal como em Portugal.

Palao Tabora (2003) destaca, na redação atual da CGAA, a necessidade de os negócios terem sido praticados com carácter de artificialidade para que possam ser subsumidos à aplicação da CGAA. Considera verificar-se o acolhimento da doutrina norte-americana, do *Business Purpose Test*, que exige como condição para a aceitação da qualificação conferida pelo sujeito passivo ao negócio, que este demonstre os motivos extrafiscais subjacentes ao mesmo e chama a atenção para o facto de estar implícito na redação da norma, a existência de uma norma de cobertura, assim designada por dar cobertura ao negócio praticado, e uma norma iludida que corresponde à norma que seria aplicável se tivesse sido praticado o negócio usual.

Para Carrasquer Clari (2013), uma conduta será objeto de reprovação sempre que produza uma poupança fiscal sem propósito comercial e com abuso de uma norma ou do ordenamento tributário. A consequência da declaração de fraude à lei é a aplicação da norma tributária iludida, com desconsideração das vantagens fiscais obtidas.

De acordo com Villar Ezcurra (2001), a CGAA traduz a rejeição da primazia da autonomia privada na qualificação dos negócios, à qual se contrapõe a determinação da verdadeira natureza jurídica dos mesmos. Mas, o contribuinte mantém o direito ao planeamento fiscal, uma vez que apenas há fraude à lei, quando existe um comportamento contrário ao ordenamento tributário.

Identificam-se na norma três elementos, os quais enumeramos de seguida: utilização de uma forma jurídica inadequada, o objectivo do negócio ou actos praticados ser a redução da carga tributária, e a inexistência de outra razão substancial ou motivo válido que justifique o negócio praticado. Consideram que estes elementos não são independentes, devendo verificar-se em simultâneo para que ocorra a declaração de fraude à lei. (Ruiz Almendral et Seitz, 2004)

Ibid, é importante para a correcta compreensão da norma que prevê a CGAA e diminuição da subjectividade, esclarecer o sentido a dar aos conceitos inadequado e artificial. Consideram que um negócio é inadequado, quando um terceiro razoável não tivesse escolhido aquela pratica negocial para a celebração do mesmo, quando a forma negocial empregue é estranha e ilógica relativamente ao fim económico pretendido e que a artificialidade decorre da falta de correspondência com a realidade do negócio e com o facto de o mesmo ter sido empregue com a única finalidade de diminuir ou evitar a carga tributária.

A norma espanhola considera que a prática de fraude à lei pode ser conduzida através de actos ou negócios individuais ou com recurso a um conjunto de actos ou negócios, mas é omissa relativamente aos critérios a considerar para determinar a interligação entre os negócios individualmente praticados e os que constituem uma unidade negocial.

Ruiz Almendral et Seitz (2004) concluíram que, perante uma estrutura negocial complexa, com actos que se sucedem no tempo, os pressupostos a ter em conta para aferir a unicidade do negócio, são: existir uma finalidade e objectivo claro prévio a todo o negócio, obter um resultado económico, apenas com a prática de todos os actos, vinculação dos actos entre si, materialmente, temporalmente e juridicamente.

Esclarecem que os actos estão ligados entre si do ponto de vista material, quando da adopção dos primeiros passos se antevê ou prevê o resto do negócio, situação evidente quando os actos individuais são objeto do mesmo contrato, ou ficaram reflectidos no mesmo documento. Relativamente à ligação temporal, quanto mais complexa for a operação, maior o período temporal que é necessário analisar. A ligação jurídica, decorre do controlo sobre os mesmos de quem os realiza e do facto de serem ordenados para a consecução de determinado fim comum, de forma que, cada um dos atos individualmente considerado não é útil sem a consecução do último. Cada um dos actos vistos de forma individual não tem sentido em si mesmo.

4. A CGAA: Estudo Comparativo Portugal/Espanha

Em Espanha, tal como em Portugal, a estatuição de uma norma de caracter geral para o combate à fraude à lei, consta de duas normas, uma norma de caracter substantivo e uma norma de carácter instrumental, que define os procedimentos a observar na aplicação da CGAA.

Verificam-se grandes similitudes nas normas de carácter substantivo, ambas empregam o termo artificioso, são ambas dirigidas a negócios dos quais resultam vantagens fiscais que não seriam obtidas sem o emprego dos ditos negócios artificiosos, e a consequência de aplicação da norma é semelhante nos dois países, desconsideração do negócio praticado, ocorrendo a tributação como se o negócio praticado tivesse sido o usual para a obtenção do resultado económico pretendido.

Na norma espanhola está expressamente previsto como consequência da aplicação da CGAA, para além da desconsideração do negócio praticado, a liquidação de juros de mora, e a não imposição de sanções, o que não sucede em Portugal.

A redação da norma portuguesa é mais exigente do ponto de vista concetual, pois recorre a termos como fraude e abuso de formas jurídicas, para além dos termos artificioso e inadequado, para qualificar os negócios que deverão ser objeto de enquadramento à luz da CGAA, situação que introduz maior subjetividade e dificuldade de interpretação.

O dispositivo espanhol é, no nosso ponto de vista, mais objetivo porque define de forma clara um critério para a qualificação dos negócios como artificiosos, considerando que tal se verifica quando dos mesmos não resultam efeitos jurídicos ou económicos distintos da poupança fiscal.

Apesar da doutrina portuguesa considerar que a norma que prevê a CGAA se decompõe em cinco elementos e da doutrina espanhola assentar a interpretação na identificação de dois elementos, o reconhecimento de uma norma de cobertura e de uma norma infringida, julgamos ser possível identificar nas duas normas os cinco elementos apontados pela doutrina portuguesa. Temos, assim, a existência do elemento meio, que corresponde ao caminho escolhido pelo contribuinte para a obtenção da poupança fiscal, e que se traduz na escolha de um negócio inadequado face aos fins pretendidos; o elemento

resultado correspondente à obtenção de uma poupança fiscal; a utilização do termo artificioso, que nos remete para o elemento intelectual, para a intenção do contribuinte no sentido da existência de uma ação deliberada de obtenção da poupança fiscal; o elemento normativo, resultante da exigência pelo legislador da existência de uma norma que abarque os resultados obtidos, e, por fim, o elemento sancionatório que é a desconsideração do negócio praticado e imposição de tributação, como se tivesse sido praticado o negócio usual.

Quadro 3: Norma Substantiva: Portugal/Espanha

Decomposição da Norma	Norma Substantiva	
	Portugal	Espanha
Tipo de Negócios	Artifíciosos, Fraudulentos, C/Abuso Formas Jurídicas	Artifíciosos, Impróprios
Fim Alcançado	Diminuição/Eliminação Impostos Obtenção Vantagens Fiscais	Evitar total/parcialmente nascimento do facto tributário Diminuição da base tributária ou do imposto
Teste Negócio		Aferir Resultado Diferente Poupança Fiscal
Consequência	Ineficácia fiscal actos/negócios Tributação de acordo c/normas aplicáveis na ausência negócio artificioso	Ineficácia fiscal actos/negócios Tributação de acordo c/normas aplicáveis na ausência negócio artificioso

Está prevista nos dois países, uma norma instrumental, sendo que em Espanha é a norma substantiva que remete para a norma instrumental e que impõe como condição para a utilização da CGAA, a informação prévia regulada na norma instrumental e em Portugal, é na redação da norma instrumental que o legislador faz a ligação com o dispositivo substantivo. Relativamente à redação das normas de carácter instrumental, destacamos o seguinte.

Quadro 4: Norma Instrumental: Portugal/Espanha

Decomposição Norma	Norma Instrumental	
	Portugal	Espanha
Órgão Competente Para Decisão	Diretor-Geral	Comissão Consultiva
Prazo Audição	30 dias	15 dias
Regime Prova	Prova Livre	Prova Livre
Prazo Para Decisão	Sem Previsão Legal	3 meses + 1 mês
Relação C/Procedimento Inspetivo	Sem Previsão Legal	Suspensão Procedimento Inspetivo Entre Notificação do Direito Audição e Decisão Aplicação
Tipo Fundamentação	Descrição do negócio e dos negócios com fim idêntico Demonstrar o objetivo fiscal do negócio Indicar normas de incidência aplicáveis	Sem Previsão Legal
Caráter Decisão Aplicação CGAA	Sem Previsão Legal	Vincula o órgão Inspetivo
Informação Vinculativa	Deferimento da Informação Vinculativa - mesmo que tácito impede aplicação da CGAA	Sem Previsão Legal
Recurso Judicial	Decisão Aplicação CGAA Não Recorrível	Decisão Aplicação CGAA Não Recorrível

O procedimento de aplicação da CGAA está dependente, em Portugal, da autorização do dirigente máximo do serviço, enquanto em Espanha, a aplicação da CGAA, depende do parecer de uma Comissão Consultiva, composta por quatro membros, dois de entre os responsáveis pela emissão de pareceres escritos aos contribuintes e dois membros do órgão atuante.

Em ambos os países é conferido ao contribuinte o direito à participação no processo de aplicação da CGAA, podendo este, apresentar as provas que entender pertinentes, contudo em Espanha esse prazo é mais curto, 15 dias, enquanto em Portugal o prazo é de 30 dias.

Tendo em atenção, que por regra, os negócios sob análise, para aplicação da CGAA, são complexos e que envolvem elevado grau de prova, é nossa convicção ser o prazo de 30 dias previsto na legislação portuguesa mais adequado que o prazo espanhol de 15 dias.

Em Espanha, o prazo que decorre entre a notificação do interessado para exercer o direito de audição, e a autorização pela Comissão Consultiva da aplicação da CGAA, interrompe o prazo para a prática de atos inspetivos, situação que não se verifica em Portugal, mas que deveria ser ponderada, no sentido de introduzir na redação portuguesa a suspensão do procedimento, entre a notificação do contribuinte para a apresentação de prova e a decisão do Director-Geral.

Consta do dispositivo espanhol que os atos de aplicação da CGAA não são objeto de recurso ou reclamação autónomas, podendo ser contestados no momento da refutação da liquidação decorrente da aplicação da CGAA. Verifica-se, assim, que em Espanha e Portugal, vigora o princípio da impugnação unitária, a decisão de autorização para utilização da CGAA, não pode ser contestada enquanto ato independente da liquidação. Todas as ilegalidades e irregularidades que o contribuinte considere terem sido praticadas têm que ser arguidas, a final, juntamente com a contestação da liquidação.

Decorre do anteriormente exposto que o normativo espanhol, quanto à questão do órgão decisor sobre o uso da CGAA, vai de encontro à posição de alguns autores portugueses como é o caso de Leirão, que defendem que dada a complexidade do assunto e das provas que é necessário recolher a decisão da sua aplicação devia ser da competência de uma comissão e não do Diretor-Geral. Conferir a uma comissão a competência para analisar e decidir sobre a aplicação da CGAA, poderá ser uma situação mais eficiente e equilibrada, do que a decisão depender do órgão superior da ATA.

Não se encontra no normativo espanhol qualquer referência ao dever especial de fundamentação previsto para os casos de aplicação da CGAA, com especificação dos pressupostos a que a mesma deve obedecer. A previsão existente na norma portuguesa para o teor da fundamentação é uma medida positiva que contribui para a clarificação e uniformização na aplicação da CGAA, e que pode contribuir para a diminuição do contencioso.

No sistema fiscal espanhol não existe previsão legal sobre a forma de articulação da existência de um pedido de informação vinculativa para o enquadramento de um negócio, e o regime de aplicação da CGAA, enquanto, em Portugal é conferido deferimento tácito ao requerimento de informação vinculativa relativamente ao qual não seja obtida resposta no prazo de 150 dias. Considera-se, a previsão de deferimento, uma tentativa do legislador em responsabilizar e disciplinar a ATA, na resposta às solicitações dos contribuintes, e o reconhecimento de que estes não podem ser prejudicados pela incapacidade dos serviços. Os prazos disciplinadores são importantes, porém é preciso que os mesmos sejam adequados aos recursos que a ATA dispõe, sob pena de se legitimarem comportamentos que correspondem a planeamento fiscal ilícito.

A norma espanhola impõe um tempo de resposta à Comissão, situação que não existe em Portugal, uma vez que, não existe prazo disciplinador, relativamente ao tempo de resposta do Diretor-Geral, para os pedidos de autorização de aplicação da CGAA.

Tendo em atenção a evolução da norma instrumental portuguesa, prevista no art. 63.º do CPPT, e a redação da norma instrumental espanhola prevista no art. 159.º da LGT, verifica-se que a alteração do texto do art. 63.º do CPPT, pela Lei 64-B/2011, foi no sentido de uma aproximação ao dispositivo espanhol. A norma espanhola não faz referência a um prazo especial para abertura de procedimento de aplicação da CGAA, situação que se verificava em Portugal, anteriormente às alterações introduzidas na redação da norma pela Lei 64-B/2011, e por outro lado e também fruto destas alterações, deixou de ser possível o recurso autónomo da decisão de aplicação da CGGA, como acontece em Espanha.

5. A POSIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA EUROPEU

Portugal, enquanto Estado Membro da Comunidade Europeia, está subordinado à legislação comunitária, nos termos do n.º 4, do art. 8.º da CRP, pelo que é importante introduzir a posição do Tribunal das Comunidades, perante a aplicação de disposições anti-abuso nos diversos Estados Membros.

Segundo a Comissão Europeia (2007), ocorre abuso da lei quando, apesar de formalmente a legislação ser respeitada, o fim da legislação não é alcançado, devido à criação artificial de condições para obter uma vantagem. Perante situações de abuso, o Tribunal Europeu de Justiça, tem mantido a posição de que a necessidade de prevenir a fuga à tributação ou abuso à lei constitui uma razão primordial no interesse público que justifica a existência de restrições às liberdades fundamentais.

O Relatório do Parlamento Europeu (2013, 4) chama a atenção para os valores da fraude no seio da Comunidade e para os perigos que a mesma representa.

“Considerando que, segundo as estimativas se perdem anualmente o escandaloso montante de 1 bilião de euros de potenciais receitas fiscais devido a fraude fiscal, a evasão fiscal, a elisão fiscal e ao planeamento fiscal agressivo na União Europeia, o que representa um custo anual de cerca 2 000 EUR para cada cidadão europeu.....considerando que esta perda representa um perigo para a salvaguarda da economia social.”

A tributação direta ainda não foi objeto de harmonização comunitária, mas algumas das suas características já foram alvo de alguma conciliação através dos acórdãos do Tribunal Europeu de Justiça-TJE, que impõe a todos os Estados Membros no exercício da sua autoridade fiscal o respeito pelo princípio europeu da não discriminação. Assim, tem sido posição do TJE, que apenas é aceitável a introdução de medidas restritivas aos princípios comunitários, quando as mesmas forem empreendidas em nome do interesse público.

Clotilde Palma (2009), na análise que efetua à Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso, conclui que este organismo não põe em causa a criação de normas anti-abuso pelos Estados Membros, apenas pretende que essas normas não sejam obstáculo ao exercício dos direitos concedidos pelas normas comunitárias. É necessário encontrar um equilíbrio entre o interesse dos Estados na proteção das suas bases tributárias e as obrigações decorrentes do Tratado CE.

Os princípios chave decorrentes da jurisprudência emanada do TJCE, no que à aplicação de medidas anti-abuso diz respeito, os quais constam da comunicação anteriormente referida são:

- ✓ atos praticados com abuso dos direitos comunitários podem conduzir à perda desses direitos: existe abuso, quando apesar de formalmente serem cumpridas as regras comunitárias, o seu objetivo não é alcançado, existindo a intenção de obter vantagens através da criação de condições artificiais;
- ✓ a necessidade de combater a evasão ou fraude fiscal pode justificar a restrição das liberdades fundamentais.

Para declarar a existência de práticas abusivas é necessário identificar e provar a existência de expedientes artificiais. Torna-se, então, necessário proceder à análise casuística de cada situação, e à identificação da intenção do contribuinte, elemento subjetivo, mas que pode ser deduzido de elementos objetivos, decorrentes dos passos que conduziram à concretização do negócio. O TJCE considera ser de atender na análise dos negócios praticados à substância das operações em detrimento da sua forma. É no entanto, essencial no decurso do procedimento conferir ao sujeito passivo, a possibilidade de fazer prova de que os negócios assentam em razões comerciais.

Em conclusão, a Comissão considera ser necessário desenvolver definições comuns de abuso e de expedientes puramente artificiais, melhorar a cooperação administrativa e neutralizar mais eficazmente os abusos e esquemas fiscais fraudulentos, partilhar as melhores práticas que sejam compatíveis com o direito comunitário, em particular para garantir a proporcionalidade das medidas anti-abuso, reduzir potenciais discrepâncias que resultem numa não tributação involuntária e garantir uma melhor coordenação das regras anti-abuso em relação a países terceiros.³

Weber (2013), no estudo que fez sobre a jurisprudência do TJCE, respeitante à aplicação de normas anti-abuso, conclui ser necessário encontrar o equilíbrio entre o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica, o direito à escolha pelos contribuintes e o combate à evasão fiscal.

Os negócios submetidos à apreciação do TJCE são escrutinados, tendo em conta dois testes, um teste objetivo e um subjetivo. Com o teste objetivo o Tribunal pretende averiguar se há violação dos objetivos preconizados nos tratados europeus e com o teste subjetivo avaliar a intenção dos contribuintes.

As transações passam o teste da objetividade se forem operações comerciais consideradas normais, se não decorrerem de condições artificiais. A distinção entre normalidade e artificialidade decorre do facto de, para o contribuinte, ter sido determinante na construção do negócio o fim das transações e não os atos em si mesmo. A existência de artificialidade é determinante para concluir pela prática de abuso.

A motivação fiscal não é suficiente para concluir pela existência de fraude à lei, e a intenção deve ser deduzida de um conjunto de fatores objetivos. Os dois testes entrecruzam-se e é difícil separá-los. Deve ser demonstrado de forma objetiva que a única justificação para o negócio é a obtenção de uma vantagem fiscal.

Ruiz Almendral (2005) retirou as seguintes conclusões da análise que efetuou às decisões do Tribunal Europeu de Justiça:

³ Tendência, que vai de encontro à tomada de posição da OCDE, perante práticas de planeamento fiscal abusivo, com a publicação em 2014, do relatório BEPS.

- ✓ A fuga aos impostos é proibida no seio da comunidade;
- ✓ Transações decorrentes do exercício das liberdades fundamentais previstas nos Tratados Europeus, não podem ser consideradas como exemplos de práticas abusivas;
- ✓ Normas anti-abuso devem ser proporcionais aos objetivos pretendidos;
- ✓ Estas normas devem respeitar o princípio da não-discriminação e devem ser justificadas por imperativos de interesse geral.
- ✓ O que deve estar subjacente e justificar a introdução de normas anti-abuso, é a proteção do princípio da igualdade e tributação de acordo com capacidade tributária.
- ✓ Deve ser introduzido em todas as medidas anti-abuso, uma ligação entre o objetivo de obter um benefício e o negócio abusivo;
- ✓ Deve existir uma relação direta entre a transação praticada em fraude à lei e o benefício fiscal obtido

O caso paradigmático e dado como exemplo da tomada de posição pelo TJE, sobre a aplicação de medidas anti-abuso é o caso *Halifax*, processo C-252, de 21 de fevereiro de 2006, de que transcrevemos as conclusões:

“As operações como as que estão em causa no processo principal constituem entregas de bens ou prestações de serviços e integram uma atividade económica na aceção dos art.s 2.º, ponto 1, 4.º, n.ºs 1 e 2, 5.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, desde que preencham os requisitos objectivos em que assentam aqueles conceitos, mesmo que tenham sido efectuadas com o único objectivo de obter uma vantagem fiscal, sem outro objectivo económico”

“A Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe ao direito do sujeito passivo a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante quando as operações em que esse direito se baseia forem constitutivas de uma prática abusiva.”

“A declaração da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal.”

“Quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática”

Relativamente ao Caso *Halifax*, chamamos a atenção para o reconhecimento por um lado, do direito ao planeamento fiscal em que o sujeito passivo pode conduzir os seus negócios com o objetivo de obter uma poupança fiscal, e, por outro lado, do estabelecimento de limites a esse direito, uma vez que se o negócio for conduzido com abuso da lei, é desconsiderado para efeitos fiscais.

Vislumbra-se na apreciação do Tribunal, a aceitação do princípio da substância sobre a forma, uma vez que se considera que as operações praticadas podem ser desconsideradas, mesmo que obedeam aos formalismos legais, quando conduzam a resultados contrários aos objetivos da legislação comunitária, situações em que a tributação deve ocorrer atendendo à verdadeira natureza das operações em questão.

Verifica-se, também, a aceitação da doutrina do *Business Purpose Test*, ou seja a procura de um propósito não fiscal para o negócio, concluindo-se pela sua não-aceitação, se da análise às operações praticadas não for possível evidenciar, de forma objetiva, a existência de um fim negocial, para além da vantagem fiscal.

O Tribunal acolhe o sentido das disposições nacionais, relativamente às consequências da declaração de fraude à lei, ou seja, redefinição do negócio, ocorrendo a tributação como se as operações praticadas em fraude à lei não tivessem existido.

É, assim, de sublinhar a posição do TJE perante a aplicação das normas anti-abuso: a sua aceitação. O TJE reconhece o direito dos Estados tomarem medidas que permitam o combate à fraude à lei, admitindo as disposições anti-abuso como um instrumento necessário e válido nessa luta. Esta tomada de decisão deve constituir um estímulo para os diversos Estados integrantes da Comunidade Europeia e um desincentivo para os cidadãos na prática de negócios em fraude à lei. Estados e cidadãos estão cientes, de que se as disposições anti-abuso nacionais forem aplicadas de forma correta quer no sentido dos negócios abrangidos, quer na tramitação do procedimento, a orientação do TJE tem sido a validação da tomada de posição das administrações fiscais.

6. A POSIÇÃO DA OCDE

A problemática do planeamento fiscal abusivo e a consequente erosão das bases tributáveis ultrapassa fronteiras, constituindo um dos planos de ação da OCDE, conforme relatório de 2011, subordinado ao tema “*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*” e do relatório “*BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*” de 2014.

Enquanto no plano doméstico, a elisão fiscal decorre do aproveitamento deliberado de lacunas de tributação, da incapacidade de o legislador prever todos os atos e formas negociais reveladoras de capacidade tributária, no plano internacional, a elisão fiscal é consequência do aproveitamento deliberado de atritos e lacunas, resultantes da interação de sistemas fiscais de mais do que um país.

A globalização económica, com a consequente deslocalização de capitais e pessoas e aumento da complexidade negocial, exige a reunião de esforços dos diversos países e a criação de mecanismos multilaterais de combate ao planeamento fiscal ilícito.

No relatório da OCDE, de 2011, é reconhecida a proliferação de esquemas de planeamento fiscal agressivo, bem como, o empenho dos países membros em criar instrumentos de combate, recorrendo para o efeito a cláusulas anti-abuso de carácter geral e/ou específico.

A criação do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e Património – modelo OCDE, teve subjacentes preocupações relativas à dupla tributação, que poderia resultar do facto de determinados rendimentos ficarem sujeitos a tributação em mais do que um país. Com base nesse modelo têm sido celebrados diversos acordos bilaterais de dupla tributação, com o objetivo de implementar a troca de informações e evitar a dupla tributação internacional de rendimentos.

Presentemente, a OCDE reconhece a necessidade de atualizar esse modelo, de forma a poder reagir à erosão das bases tributáveis e transferência de resultados. Não é suficiente ter instrumentos internacionais que resolvam conflitos de competência, quando se assiste à celebração de negócios e deslocalização de empresas, com o fim único ou predominante de diminuir a tributação ou até obter exclusões de tributação. No mundo

atual, especialistas em planeamento tributário identificam e exploram as oportunidades fiscais existentes nas diversas jurisdições mundiais e criam esquemas de transferência de lucros para jurisdições de tributação mais baixa, e até esquemas que permitem a completa exclusão de tributação dos lucros.

É, pois, neste contexto que surge o relatório BEPS. Os ministros das finanças do G20 perante a constatação do enfraquecimento das suas bases tributáveis, decorrente da internacionalização das economias apelaram junto da OCDE, para que fosse criado um plano de combate à erosão das bases tributárias e transferência de lucros.

Neste relatório é assumida a necessidade de reajustamento nos modelos de tributação, reconhecendo que os existentes não acompanharam o ritmo das variáveis introduzidas nos negócios, assim como os desenvolvimentos tecnológicos. O plano de ação contém três linhas orientadoras, primeiro, identificação de ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros, segundo, definição de prazos para a implementação dessas ações, e, por último, a indicação dos recursos necessários à sua implementação.

Relativamente às ações a por em prática, constantes do relatório BEPS destaca-se a Ação 5 – Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância. Põe-se esta ação em relevo, por traduzir em contexto internacional, a adoção do princípio da substância sobre a forma na distinção entre comportamentos legítimos e ilegítimos, princípio em que assentam as cláusulas gerais anti-abuso, que são objeto de estudo na presente investigação.

Chama-se também a atenção, para a Ação 14- Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas, por representar a assunção da necessidade de rever o modelo de Convenção OCDE, introduzindo no mesmo, uma medida anti-abuso.

Conclui-se, assim, que também a OCDE reconhece a necessidade de criar mecanismos de combate à evasão, distintos dos tradicionais, admitindo a legitimidade para esse efeito, da qualificação dos negócios atendendo à substância das operações em detrimento da forma e a aceitação de cláusulas anti-abuso.

7. *Conclusões*

Os contribuintes nas opções que tomam enquanto pessoas singulares ou coletivas, no âmbito da sua esfera particular ou esfera empresarial, podem e devem, enquanto seres racionais, que à partida procuram a maximização do seu rendimento disponível, entrar em conta com a variável fiscal, e escolher perante as diversas possibilidades permitidas pelo ordenamento fiscal, aquela que seja mais adequada face aos objetivos que pretendem alcançar.

Contudo, o planeamento fiscal deixa de ser aceitável quando o mesmo é feito por infração direta da lei, ou por contorno da lei, nestes casos é repreensível e não aceite pelos cidadãos e Estados.

Perante o fenómeno crescente do planeamento fiscal ilícito e pelas consequências nefastas que acarreta em termos de receitas orçamentais, distorção da afetação eficiente dos recursos, violação dos princípios constitucionais da igualdade e tributação de acordo com capacidade tributária, assim como dos deveres de cidadania, os Estados modernos procuram soluções e tomam resoluções para a dissuasão e combate deste fenómeno, inserindo-se as cláusulas anti-abuso, no leque de medidas de que lançam mão.

Com a aplicação de uma cláusula geral anti-abuso, os contribuintes veem os seus atos desconsiderados para efeitos fiscais. Após ponderação dos fins alcançados e dos atos que a eles conduziram, e independentemente da forma negocial empregue, se for provada a existência da prática de atos com abuso das leis tributárias, através do recurso à aplicação de uma cláusula anti-abuso de carácter geral, o negócio é reconstruído e tributado em função do fim alcançado.

A necessidade de introdução nos diversos ordenamentos fiscais e mesmo no campo internacional (modelo OCDE) de uma norma anti-abuso, está diretamente relacionada com o maior refinamento e complexidade das formas negociais. As leis fiscais tipificam a tributação de negócios e realidades conhecidas, o Estado responde às formas negociais criadas pelos contribuintes, mas entre a criação de uma nova realidade negocial, identificação dessa realidade e criação de uma norma de incidência que a subsuma, decorre um lapso de tempo, durante o qual, podem estar a ser percecionados rendimentos que

escapam à tributação, apenas porque a forma negocial utilizada não está abrangida pelas normas de incidência existentes, apesar de os seus resultados serem iguais aos decorrentes de negócios para os quais existe norma de incidência.

Assim, a única forma de estar à frente dos contribuintes, de conseguir tributar as realidades negociais no momento em que são engendradas e produzem feitos, é através de uma norma aberta de carácter geral. Com uma norma deste género, não interessa a forma negocial escolhida, o que releva é a capacidade contributiva decorrente do negócio praticado e a existência de uma norma de incidência que abranja a capacidade contributiva revelada, independentemente da forma como foi obtida.

Consideramos as normas anti-abuso, de âmbito geral, normas que completam outras normas e que defendem a integridade dos sistemas fiscais, porque da sua conjugação com as normas de incidência, consegue-se a tributação de factos que de outra forma ficariam fora do sistema. Estas normas completam as normas de incidência, porque a sua aplicação reconduz à sujeição a imposto de negócios que de outra forma ficariam afastados de tributação, por falta de previsão legal. É da conjugação da CGAA com as normas de incidência que decorre a tributação dos negócios praticados com abuso da lei. Constituem uma arma de defesa da integridade do sistema, porque a violação do princípio da igualdade decorrente de práticas abusivas constitui um ataque ao sistema fiscal, enquanto instrumento de política legislativa para redistribuição de recursos e arrecadação de receita.

O Estado Português e o Estado Espanhol assumem como prioritário o combate à fraude e a evasão fiscais, tendo introduzido como instrumento de combate a esses comportamentos uma norma de carácter geral anti-abuso.

Também o Tribunal de Justiça Europeu e a OCDE reconhecem a urgência do combate ao planeamento fiscal, aceitando as normas anti-abuso como instrumentos válidos nesse combate.

Apesar de Portugal acompanhar a tendência internacional no reconhecimento da necessidade e importância da utilização de uma cláusula geral anti-abuso, como medida de combate à fraude e evasão fiscal, uma vez que, que a mesma surge referenciada nos Planos Estratégicos de Combate à Fraude e Evasão fiscal criados para os triénios de 2012/2014 e 2015/2017, é nosso entender que o Governo está a dar principal relevo ao combate à

economia paralela, em detrimento do combate à fraude fiscal sofisticada. Esta conclusão decorre do facto de as quarenta medidas apontadas como prioritárias no Plano de Combate à Fraude para o próximo triénio, assentarem, fundamentalmente, no cruzamento de informação e tratamento de divergências declarativas, e ainda da incipiente utilização da CGAA, como se verá de seguida.

Situação que parece verificar-se, de igual forma, em Espanha, uma vez que Cruzado (2014), na qualidade de presidente do *Sindicato de Técnicos Del Ministério de Hacienda*, afirma que há falta de vontade política dos governos de lutar contra a fraude. Considera, que o Governo Espanhol consagra mais recursos no controlo dos pequenos contribuintes do que no controlo das grandes empresas e grandes fortunas, o que constitui a seu ver, um contrassenso, uma vez que, a parte mais significativa da fraude ocorre nestes últimos contribuintes. Chama ainda a atenção, para a elevada percentagem de liquidações de impostos anuladas pelos tribunais, a que não será alheia a primazia da quantidade em detrimento da qualidade na atuação da ATA e na pressão para o cumprimento de objetivos.

Concluimos, pondo em evidência, a grande semelhança existente entre o normativo português e o normativo espanhol, tanto no seu conteúdo como no seu procedimento de aplicação, coexistindo nos dois países, uma disposição de carácter substantivo que define as situações a considerar como situações de fraude à lei e objeto de aplicação da CGAA e uma disposição instrumental, que prevê um procedimento específico para orientação da sua tramitação.

Vejamos, seguidamente, os resultados práticos da aplicação da CGAA no sistema fiscal português e espanhol, recorrendo, para o efeito, uma análise jurisprudencial em ambos os países.

Capítulo III – A Aplicação da CGAA - Análise Jurisprudencial Comparativa: Portugal/Espanha

1. Introdução

Neste capítulo é realizado o estudo da CGAA, numa vertente prática, tendo-se, para o efeito, recorrido à análise jurisprudencial proferida nos tribunais administrativos e no Centro de Arbitragem Tributária Português.

Considera-se a análise de jurisprudência de grande utilidade para as administrações e cidadãos, pois permite aferir se a norma está a ter aplicação prática, em que situações isso se verifica, e a sensibilidade dos tribunais para uma norma deste género.

O estudo da jurisprudência possibilita, ainda, conhecer as questões mais sensíveis que gravitam em torno da norma e do seu procedimento de aplicação, apontando alterações e melhorias, que podem ser introduzidas, no plano legislativo, com a possível alteração da redação da norma, servindo em termos operacionais de orientação à administração fiscal relativamente ao que deve ser melhorado ou acautelado quando aplica a CGAA.

2. Metodologia de Investigação

A investigação científica é um processo de inquérito sistemático que visa fornecer informação para a resolução de um problema ou resposta a questões complexas. A investigação científica pode ser quantitativa ou qualitativa. Tradicionalmente associa-se a investigação quantitativa ao domínio das ciências naturais e a investigação qualitativa ao domínio das ciências sociais.

Constituindo um dos objetivos deste estudo aferir as situações que estão a ser submetidas à aplicação da CGAA, bem como a recetividade dos tribunais à aplicação dessa norma, a utilização de métodos qualitativos de investigação surge como uma ferramenta mais adequada, em detrimento dos métodos de investigação quantitativa.

Dentro das metodologias qualitativas optou-se pelo estudo de caso. De acordo com Yin (2009), a essência de um estudo de caso, é iluminar uma decisão ou conjunto de decisões, perceber como as decisões foram tomadas e implementadas, e com que resultado. É portanto uma metodologia que vai de encontro ao objetivo da nossa investigação e que

permite perceber em que situações foi aplicada a CGAA, com que fundamentos, e os resultados da sua aplicação.

Com esse objetivo em mente foram formuladas as seguintes questões de investigação:

- ✓ A aplicação da CGAA tem sido bem-sucedida por parte da ATA?
- ✓ Que negócios estão a ser submetidos à aplicação da CGAA?
- ✓ Qual a posição da jurisprudência perante os casos que são submetidos à sua apreciação?

A investigação assente no estudo de caso pode ter diversas fontes de informação, documentação, documentos de arquivo, entrevistas, observação direta, participação e observação (Yin, 2009). De entre a documentação podemos ter cartas, *emails*, correspondência, documentos oficiais, artigos da imprensa.

Constituía objetivo inicial deste trabalho recolher informação, para o caso português, junto da ATA, pelo que foi solicitado a esta instituição, autorização para consulta dos procedimentos de aplicação da CGAA, autorização que foi negada, tendo sido alegado o carácter sigiloso dos dados.

Assim, e como alternativa aos dados disponíveis na administração fiscal, procedeu-se à recolha da jurisprudência emanada dos tribunais, na sequência da aplicação da CGAA, ficando o estudo restrito aos casos que foram submetidos ao escrutínio do Tribunal.

A escolha pela análise da jurisprudência, prende-se com a situação de esta informação ser de acesso público, não carecendo de autorização para consulta, e pelo facto de ser possível através dos acórdãos delinear os negócios-tipo objeto de aplicação da CGAA, fundamentos da ATA, para a sua aplicação, argumentação dos contribuintes e posição do Tribunal.

O método de investigação descrito foi empregue para o caso português e para o caso espanhol.

Considerando que a população do estudo são o universo de contribuintes objeto de aplicação da CGAA, e dada a impossibilidade de aceder aos dados da ATA, a amostra, no caso português, é constituída pelos casos que foram submetidos à apreciação dos tribunais

administrativos e ao Tribunal arbitral. A escolha pelas decisões destes tribunais prende-se com razões de ordem prática, conforme se explicitará de seguida.

Perante a notificação de uma liquidação de imposto por parte da ATA, os contribuintes dispõem como meios de defesa a via administrativa (reclamação graciosa), a via judicial (impugnação judicial) e o recurso ao Tribunal Arbitral. A via administrativa materializa-se com uma exposição escrita dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, nos termos e prazos dos art.s 68.º a 70.º do CPPT e a via judicial pela interposição junto do Tribunal Tributário competente ou junto do órgão fiscal periférico, onde tenha sido praticado o ato, de uma petição (impugnação) nos termos e prazos dos art.s 99.º a 103.º do CPPT. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral é feito nos termos do art. 10.º do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro.

Os Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF), onde são decididas as impugnações judiciais, são tribunais de 1ª instância. As suas decisões não são publicitadas, pelo que o acesso às mesmas depende de autorização do TAF ou da ATA. Os processos de reclamação graciosa são processos administrativos, apreciados e decididos na ATA, não sendo as decisões dos mesmos públicos, pelo que carecem, tal como a decisão das impugnações de autorização para consulta.

Assim, da nossa amostra ficam excluídos de imediato, os procedimentos de aplicação da CGAA, que não foram objeto de qualquer tipo de contestação, os que foram objeto de contestação apenas pela via administrativa, e os que foram contestados por via judicial no TAF e não tenham sido objeto de recurso para os tribunais administrativos.

O regime jurídico da arbitragem tributária foi criado pelo Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, do qual decorre a possibilidade de os conflitos entre os contribuintes e a ATA serem resolvidos através de arbitragem. A arbitragem é uma forma de resolver um conflito sem recorrer aos tribunais. Um ou mais árbitros imparciais ouvem ambas as partes e decidem quem tem razão. A decisão tem o mesmo valor que a decisão de um Tribunal e é objeto de publicação.

Assim, relativamente a Portugal, a amostra abrange os acórdãos emanados do Tribunal Arbitral e dos Tribunais Administrativos. Procedeu-se na base de dados dessas

instituições, que está disponível *online*, na página do Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD e na página da Direção Geral dos Serviços de Informática, à busca pelas palavras-chave “anti-abuso e cláusulas anti-abuso”, à pesquisa dos acórdãos dos quais constassem essas expressões, que foram recolhidos e analisados.

3. *Jurisprudência Portuguesa*

3.1. *Tribunal Arbitral*

Inicia-se a análise de jurisprudência pelas decisões proferidas em sede de Tribunal Arbitral. A exposição das decisões é feita por quatro fases. Inicia-se com a descrição sucinta do negócio submetido à aplicação da CGAA, de seguida expõe-se a argumentação do contribuinte e a contra-argumentação da ATA e a decisão do Tribunal, terminando com um comentário sobre o caso concreto.

PROCESSO: 05/2011 –T de 15/02/2011

a) Factos

A requerente, sociedade A, SGPS, SA, é a sociedade dominante de um grupo de sociedades, que detém desde 2002 100% da sociedade B, participação adquirida por € 96.500.000,00.

Em 2006, B alienou a participação que detinha em C, correspondente a 99%, do capital social desta, tendo obtido uma mais-valia contabilística de € 145.082.393,25.

Como resultado da aplicação pela primeira vez do MEP, em 2006, o capital social de B, passou a estar valorizado em € 177.712.169,00.

Em Abril de 2007, B distribuiu dividendos a A, pelo valor correspondente à totalidade do capital social, dividendos que ficaram excluídos de tributação, por força do art. 32.º do EBF e art. 46.º do CIRC.

Em Outubro de 2007, B, foi dissolvida e liquidada, tendo sido atribuído o valor zero à sua única acionista, com apuramento por esta de uma menos-valia fiscal de € 48.250.000,00, correspondendo a 50% da diferença entre o valor atribuído na partilha (zero) e o valor de aquisição (€ 96.500.000,00), por aplicação do disposto nos art.s 75.º, n.º 2, alínea b, e 42.º, n.º 3, do CIRC.

O valor atribuído em partilha foi zero porque previamente à liquidação e dissolução da sociedade foram distribuídos dividendos pelo valor correspondente ao capital próprio.

Recorrendo à aplicação da CGAA, os serviços da AT, desconsideraram o negócio de distribuição de dividendos, prévio à dissolução e liquidação da sociedade, deixando em consequência, o valor atribuído em partilha de ser zero. Foi então calculada a mais-valia decorrente da partilha, que deu lugar a uma liquidação corretiva da liquidação de IRC de 2007, que o contribuinte contesta.

b) Argumentação do requerente

Contesta a decisão de autorização de aplicação da CGAA, não coloca em causa a liquidação, mas a decisão de aplicação da CGAA.

c) Contra-argumentação da ATA

A ATA alega caso decidido ou julgado, atendendo ao disposto no n.º 10, do art. 63.º do CPPT, que permite o recurso contencioso autónomo da decisão de aplicação da CGAA, entendendo que o ato de decisão de aplicação da CGAA é um ato destacável, pelo que não sendo discutido quando ocorre, não o poderá ser mais tarde, em sede de impugnação judicial.

d) Decisão

O Tribunal decidiu pela manutenção do ato praticado. Entendeu que a decisão de aplicação da CGAA constitui um ato destacável, pelo que os vícios dessa decisão apenas podiam ser impugnados através de ação administrativa especial e não em sede de impugnação do ato de liquidação resultante da aplicação da CGAA. Na impugnação do ato de liquidação, o interessado não pode utilizar como fundamento, ilegalidades específicas que dizem respeito ao ato destacável, logo a impugnação da liquidação não é admissível, por falta de pressuposto. Não tendo sido contestado o ato de autorização da CGAA, o mesmo consolidou-se na ordem jurídica.

e) Comentário

Face à nova redação do art. 63.º do CPPT (redação introduzida pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro), o Tribunal teria que se pronunciar sobre a legalidade da decisão de aplicação da CGAA, uma vez que o n.º 10, do art. 63.º do CPPT, foi eliminado, passando a

vigorar o princípio da impugnação unitária, do qual decorre que todos os vícios do procedimento serão discutidos a final, aquando da contestação da liquidação.

Neste processo não chegou a discutir-se a situação fáctica que deu origem à aplicação da CGAA, nem os seus pressupostos de aplicação. Caso limitado a questões procedimentais.

PROCESSO: 34/2013 –T de 28/10/2013

a) Factos

Alienação de participações sociais sob a forma de ações, precedida de aumento de capital da sociedade objeto de alienação e transformação do tipo societário da mesma. A sociedade que na sua origem foi constituída como sociedade por quotas é transformada, no momento da alienação das participações sociais em sociedade anónima.

Os ganhos obtidos com a alienação das participações sociais ficaram excluídos de tributação, por o alienante considerar, ser de aplicar a exclusão de tributação prevista no n.º 2, do art. 10.º do CIRS.

A ATA desconsiderou a transformação da sociedade e qualificou o negócio para efeitos fiscais, como uma venda de quotas, sujeitando os ganhos a IRS. A qualificação do negócio foi feita por recurso à CGAA.

b) Argumentação do requerente

Caducidade do Direito à liquidação, por já ter decorrido o prazo previsto no n.º 3, do art. 63.º do CPPT.

Falta e vício de fundamentação, por violação do art. 37.º do CPPT, uma vez que a notificação da liquidação não continha o direito ao recurso à arbitragem tributária e porque não foi cumprido o dever especial de fundamentação previsto no art. 63.º do CPPT.

Violação do n.º 2, do art. 38.º da LGT, por inexistência dos pressupostos de aplicação da CGAA.

Ilegalidade na Liquidação de Juros Compensatórios não sendo possível atribuir censura ou culpa ao comportamento do contribuinte.

c) *Contra-argumentação da ATA*

A ATA defende que o prazo para aplicação da CGAA é o prazo previsto no art. 63.º do CPPT, com a redação que entrou em vigor em 2009. Considera, que estando em causa um conjunto complexo de atos sujeitos a uma arquitetura global, os mesmos se completam com a entrega da declaração de rendimentos respeitante a 2008, facto que ocorreu a 12-05-2009, sendo por isso, essa a data a considerar para efeitos de contagem do início do procedimento.

d) *Decisão*

O Tribunal considerou que a norma do art. 63.º é uma norma procedimental, pelo que as alterações à sua redação são de aplicação imediata. Assim, no caso em apreciação seria de aplicar a redação da norma conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, com entrada em vigor a 01-01-2009, de acordo com o qual o prazo para aplicação do procedimento da CGAA é de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da prática dos atos.

Tendo em atenção que os atos se consumaram com a venda das ações que ocorreu a 15/07/2008, o prazo para abertura do procedimento de aplicação da CGAA teve início a 01-01-2009 e término a 31-12-2011. O início do procedimento inspetivo ocorreu a 04-06-2012, pelo que o mesmo ocorreu fora do prazo previsto no art. 63.º do CPPT, o que determina a ilegalidade da liquidação e dos respetivos juros compensatórios.

e) *Comentário*

Discute-se a natureza do procedimento de aplicação da CGAA constante no art. 63.º do CPPT. O Tribunal concluiu pela natureza procedimental da norma prevista no art. 63.º do CPPT, e que no caso em apreciação seria de aplicar a redação introduzida pela Lei 64-A/2008. No entanto e mesmo considerando a nova redação da norma, a atuação da administração fiscal foi extemporânea.

A ATA interpretou de forma correta a natureza da norma do art. 63.º do CPPT, mas o facto considerado, como determinante para a produção de efeitos do negócio e consequente determinação do início do prazo para a abertura do procedimento de aplicação

da CGAA não tem qualquer aderência normativa, qualquer fundamento legal, estamos perante uma interpretação incorreta do facto gerador do imposto.

A declaração da ilegalidade da liquidação decorre de um erro no procedimento, não se pronunciando o Tribunal sobre os factos e pressupostos que conduziram à aplicação da CGAA.

Não se procedeu à exposição da argumentação da ATA relativamente aos vícios e ilegalidades invocados pelo recorrente, para além do prazo do procedimento, porque os mesmos não foram objeto de análise.

PROCESSO: 43/2013 –T de 26/11/2013

a) Factos

Alienação de participações sociais sob a forma de ações, precedida da transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima. A alteração da forma societária da sociedade é praticamente simultânea à alienação das participações sociais.

A ATA desconsidera a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, com a consequente tributação, em sede de IRS na categoria G, das mais-valias obtidas com a alienação das participações sociais. Entendeu a ATA que a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima foi ditada por fins fiscais, obter a exclusão de tributação prevista no n.º 2, do art. 10.º do CIRS.

b) Alegações da recorrente

A recorrente alega falta de preenchimento dos pressupostos do art. 38.º da LGT. Argumenta não se verificarem o elemento meio, fim e normativo. Faltam o elemento meio e o elemento fim, porque a transformação societária foi ditada pelo comprador, sem intervenção da vontade do alienante (na qualidade de recorrente). Também não se verifica o elemento normativo, uma vez que a lei face à redação do art. 43.º, n.º 6, al. b), do CIRS, promove a transformação das sociedades por quotas em sociedades anónimas.

c) *Contra-argumentação da ATA*

Considera a justificação apresentada para a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima vaga, e sem intenção comercial ou empresarial válida e legítima que a justifique. Entende que a transformação foi motivada por razões de ordem fiscal, com o fim único de aproveitar a exclusão de tributação prevista no n.º 2, do art. 10.º do CIRS.

Estão preenchidos o elemento meio, assim como o elemento resultado, uma vez que a estruturação jurídica da venda das participações sociais foi objeto de um planeamento à medida, de modo a escapar à tributação. O elemento resultado concretizou-se com a vantagem fiscal decorrente da exclusão de tributação.

O elemento normativo está igualmente preenchido porque a situação é contrária à *ratio legis*, a previsão de exclusão de tributação prevista no n.º 2, do art. 10.º do CIRS, teve subjacente critérios de política fiscal destinados a dinamizar o mercado de capitais e atrair investimentos, enquanto a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, nada teve a ver com a dinamização do mercado de capitais, apenas com interesses pessoais dos sócios alienantes da sociedade.

O elemento intelectual é deduzido da sequência lógica e cronológica dos negócios jurídicos, configurando um esquema concebido e executado como meio ou ferramenta para a obtenção de vantagens fiscais.

d) *Decisão*

Relativamente à verificação dos elementos previstos no art.38.º da LGT, o Tribunal conclui, verificar-se a existência do elemento resultado, uma vez que por via da transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, o requerente obteve um regime fiscal mais favorável, com a consequente diminuição de tributação, mas chama a atenção, para a situação de a verificação desse resultado ser insuficiente para a aplicação da CGAA.

O Tribunal não considera estarem demonstrados os elementos meio e intelectual, a proximidade de datas entre a transformação da sociedade e a alienação das participações sociais, não significa que os adquirentes não tivessem interesse na mudança da forma da

sociedade, resultando da leitura do contrato promessa de compra e venda, ser desejo dos adquirentes a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima.

Quanto à verificação do elemento normativo, elemento que visa distinguir os casos de elisão fiscal dos casos de planeamento fiscal legítimo, o mesmo verifica-se quando o ordenamento fiscal condena o resultado obtido, o que não acontece no caso concreto. Foi o legislador que criou a exclusão de tributação apenas para a alienação de participações sociais sob a forma de ações, pelo que estamos perante uma lacuna consciente de tributação.

e) Comentário

A decisão foi favorável ao contribuinte dado que o Tribunal entendeu não estarem verificados todos os pressupostos do art. 38 da LGT. É opinião unânime na doutrina e na jurisprudência ser o art. 38.º da LGT, composto por cinco elementos, sendo necessária a verificação cumulativa de todos para que a CGAA possa ser aplicada.

O Tribunal reconhece aos contribuintes o direito ao planeamento fiscal, considerando que a celebração de negócios, tendo por objetivo a redução da carga fiscal, não é suficiente para determinar a aplicação da CGAA, é necessário a reprovação do sistema normativo, haver uma intenção clara do legislador para tributar o resultado económico alcançado, o que considera não se verificar no caso em apreciação.

PROCESSO: 46/2013 –T de 26/11/2013

a) Factos

Alienação de participações sociais sob a forma de ações precedida da transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, com exclusão de tributação das mais-valias, decorrentes da alienação das participações sociais, por aplicação do n.º 2, do art. 10.º do CIRS.

A ATA desconsidera para efeitos fiscais a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, considerando não ser de aplicar a exclusão de tributação pretendida pelos requerentes, e emitindo liquidação corretiva de imposto, com a correspondente tributação das mais-valias obtidas em sede de IRS.

b) Alegações da recorrente

A recorrente afirma ter ocorrido a caducidade do direito à liquidação nos termos do n.º 1, do art. 45.º da LGT. Alega ainda, violação do art. 38.º da LGT, por errada interpretação do mesmo e não preenchimento dos pressupostos de aplicação e vício por insuficiência de fundamentação

c) Alegações da ATA

O n.º 3, do art. 63.º do CPPT é uma disposição de natureza procedimental, pelo que é imediatamente aplicável, mesmo que os factos visados sejam anteriores à entrada em vigor da lei.

Considera estarem plenamente verificados os elementos meio, resultado, normativo, intelectual e sancionatório, ou seja todos os requisitos contidos na previsão normativa do art. 38.º, n.º 2, da LGT.

d) Decisão

Atendendo ao disposto no n.º 1, do art. 45.º da LGT, a liquidação deveria ter sido validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos após a ocorrência do facto tributário, pelo que estando em causa IRS de 2008, a notificação deveria ter ocorrido até 31-12-2012. Tendo a concretização da liquidação ocorrido a 03-01-2013, foi feita fora do prazo de caducidade previsto no art. 45.º da LGT, impedindo que a liquidação entretanto emitida produza efeitos. Verificada a caducidade do direito à liquidação, fica prejudicada a apreciação das demais questões.

e) Comentário

Estamos perante um processo em que apesar de a liquidação ter sido emitida na sequência da aplicação da CGAA, os seus pressupostos de aplicação não são apreciados pelo Tribunal, por ter sido violado, o prazo de caducidade previsto no art. 45.º da LGT.

PROCESSO: 70/2013 –T de 4/11/2013

a) Factos

Alienação de participações sociais de uma sociedade, precedida de um conjunto de actos, nomeadamente aumento de capital, e transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima. Desconsideração do negócio de transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, por recurso à aplicação da CGAA, com a consequente liquidação de impostos sobre as mais-valias obtidas.

b) Alegações da Recorrente

Os requerentes apresentam o pedido, considerando existir falta de fundamentação, incumprimento do dever de audição e violação da lei, por aplicação da CGAA, sem estarem verificados os pressupostos de aplicação exigidos pelo n.º 2, do art. 38.º da LGT.

c) Contra-Argumentação da ATA

A ATA considera estarem preenchidos os elementos constantes do n.º 2, do art. 38.º da LGT, uma vez que o contribuinte pretendendo alienar as participações sociais que detinha, ao invés de celebrar uma escritura de compra e venda de quotas, construiu um negócio complexo com aumento de capital e transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, com o objetivo de eximir à tributação em sede de IRS, a mais-valia obtida.

d) Decisão

O Tribunal decidiu não estarem verificados os pressupostos de facto e de direito, para aplicação da CGAA. Considerou, ser ponto assente entre a jurisprudência e a doutrina, a existência de cinco elementos na norma, e a necessidade de verificação cumulativa dos cinco elementos para haver lugar à aplicação da mesma, não se verificando no caso sob escrutínio a verificação do elemento normativo. Concluiu não se extrair do ordenamento jurídico-tributário uma intenção inequívoca de tributação da alienação de ações, antes pelo contrário, foi o legislador que optou por não tributar a venda de ações.

e) Comentário

Novamente um processo relacionado com a alienação de participações sociais, sem tributação das mais-valias, por aplicação da exclusão de tributação prevista no n.º 2, do art. 10.º, concluindo uma vez mais o Tribunal, que o sujeito passivo tem direito a essa exclusão, é uma exclusão consciente de tributação por parte do legislador, não podendo a administração fiscal requalificar o negócio.

PROCESSO: 258/2013 –T de 14/06/2013

a) Factos

Em 2009, a sociedade SGPS X, SA, adquiriu à sua acionista B (pessoa singular), ações representativas de 93 % do capital da sociedade Z, SA, ficando devedora do preço correspondente à aquisição.

A sociedade gestora de participações sociais registou um crédito a favor dos alienantes. O contrato promessa de compra e venda de participações, no qual está estipulado o pagamento em prestações da importância devida pela aquisição das participações sociais, não estipula o pagamento de qualquer juro pela sociedade.

O ganho obtido por B, com a alienação das participações sociais ficou excluído de tributação, por o período de detenção das ações ser superior a 12 meses.

A sociedade X, SGPS não teve despesas de funcionamento e não dispõe de qualquer património para além do ativo, correspondente à participação sobre a sociedade Z.

A sociedade Z pagou dividendos a X, a título de adiantamento sobre lucros de 2010, sem proceder a qualquer retenção sobre a distribuição de dividendos. Na mesma data em que recebe os dividendos, a sociedade X, transfere-os para B, a título de pagamento da dívida pela aquisição das ações de Z.

A AT recorre à aplicação da CGAA, para desconsiderar fiscalmente a constituição da sociedade X, SGPS, alegando que esta sociedade foi constituída como veículo para que B recebesse dividendos de Z, sem que por tal facto, fosse sujeito a tributação.

Considera que o fluxo financeiro entre X e B, não correspondeu ao pagamento de uma dívida, mas à efetiva distribuição de dividendos de Z e que estando perante distribuição de dividendos, os mesmos ficam sujeitos a tributação em sede de IRS, pelo que a sociedade X, deveria ter procedido à correspondente retenção na fonte, procedendo em consequência à emissão de liquidações de IRS em nome de X, para cobrança da retenção na fonte.

b) Alegações da recorrente

A requerente contesta a liquidação argumentando:

- Violação de regras procedimentais de defesa dos direitos e garantias dos contribuintes, uma vez que tendo os pagamentos sob escrutínio ocorrido em 2010 e 2011, a tramitação do procedimento de aplicação da CGAA, deveria ter sido feita de acordo com a redação do art. 63.º do CPPT em vigor até 31-12-2011, e não em função da nova redação que entrou em vigor a 01-01-2012.
- O requerente considera que deveria ter sido notificado da decisão de autorização de aplicação da CGAA, anteriormente à notificação final do relatório de inspeção, e que lhe deveria ter sido conferido o direito ao recurso previsto no n.º 10, do art. 63.º do CPPT, na redação em vigor até ao exercício de 2011, inclusive.
- A operação não se enquadra nos pressupostos de aplicação da CGAA e mesmo que esses pressupostos se verificassem, as liquidações emitidas seriam ilegais, porque foram emitidas em nome da sociedade X, SGPS, quando deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade Z, SA, que distribuiu os dividendos.

c) Decisão

• **ALEGADA VIOLAÇÃO DAS NORMAS PROCEDIMENTAIS**

A aplicação da CGAA depende nos termos do n.º 7, do ar. 63.º do CPPT, da autorização prévia do dirigente máximo do serviço, autorização que até à entrada em vigor da nova redação do art. 63.º do CPPT (2012), era passível nos termos do n.º 10, do mesmo normativo, de impugnação contenciosa autónoma.

Com a entrada em vigor da nova redação do CPPT, passou a vigorar o princípio da impugnação unitária, pelo que todos os vícios do procedimento serão contestados a final, com a notificação da liquidação.

O Tribunal considera que no caso concreto e atendendo à jurisprudência proferida em anteriores acórdãos, a norma do art. 63.º do CPPT tem natureza processual, sendo em consequência e atendendo ao n.º 3, do art. 12.º da LGT de aplicação imediata.

Pelo que, não houve por parte da ATA violação de qualquer norma, uma vez que a norma que o requerente considera ter sido violada (n.º 10, do art. 63.º do CPPT), já estava revogada.

- **VIOLAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE APLICAÇÃO DA CGAA**

A aplicação da CGAA depende da aferição para cada situação em concreto da existência de planeamento fiscal ilegítimo. Sendo por isso, necessário averiguar se determinada estrutura criada pelo contribuinte teve como fim único e determinante evitar a tributação, constituindo uma estrutura abusiva comparativamente com outra estrutura económica que permitisse alcançar o mesmo resultado económico.

No caso concreto, levanta-se a questão de saber se a criação da SGPS foi motivada por fins económicos, ou se representa um instrumento defraudatório da lei, com o objetivo de atribuir à distribuição de dividendos a imagem do pagamento de uma dívida.

Se a sociedade X, SGPS não tivesse sido criada, no momento em que a sociedade Z distribuiu dividendos, dividendos que foram transferidos para a esfera patrimonial de B, haveria lugar a retenção na fonte sobre o pagamento desses dividendos.

A criação da sociedade X, e interposição da mesma entre Z e B, no momento do pagamento de dividendos, permitiu a B, obter uma poupança fiscal que se traduziu na exclusão de tributação dos dividendos recebidos.

O Tribunal concluiu perante os factos analisados estarem preenchidos os pressupostos para aplicação da CGAA, considerando que a constituição da SGPS foi motivada por fins fiscais, com abuso de uma figura societária prevista na legislação portuguesa e dando origem a uma estrutura sem racionalidade económica.

- **SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO**

Apesar de verificados os pressupostos de aplicação da CGAA, o Tribunal decide pela ilegalidade da liquidação, por errónea identificação do sujeito passivo do imposto. Considera, que a obrigação de retenção recaía sobre a sociedade Z, sociedade que efetivamente pagou os dividendos e não sobre a sociedade X, como entendeu a ATA.

Para sustentar a sua posição o Tribunal recorre à redação do n.º 1 e n.º 2, do art. 38.º da LGT. De acordo com o n.º 2, do art. 38.º da LGT, na sequência da aplicação da CGAA, a tributação deverá ocorrer como se o negócio que foi desconsiderado não tivesse ocorrido, dispondo o n.º 1 do mesmo normativo, que a tributação deverá ocorrer no momento em que se produzam os efeitos económicos pretendidos.

Sendo o efeito da CGAA a desconsideração do negócio praticado em fraude à lei, temos que no caso em concreto, e como resultado da aplicação da CGAA, retira-se validade para efeitos fiscais à criação da SGPS, devendo o negócio ser qualificado e tratado para efeitos fiscais como se essa sociedade não existisse. Sem a interposição dessa sociedade verifica-se uma situação de distribuição de dividendos de Z a B, sendo em consequência Z, o responsável pela liquidação e entrega de imposto.

d) Comentário

Verifica-se, uma vez mais, uma tentativa de anulação da aplicação da CGAA, por alegada violação da norma de procedimento. O contribuinte coloca em questão a natureza da norma do art. 63.º do CPPT, decidindo o Tribunal, a exemplo de anteriores decisões pelo carácter processual da norma e pela sua aplicação imediata.

Estamos, na verdade, perante um caso em que o Tribunal valida a aplicação da CGAA, considera estarem verificados os pressupostos para aplicação dessa cláusula, mas conclui pela ilegalidade da *liquidação* em virtude de a ATA, ter feito uma leitura errada das consequências de aplicação da CGAA.

A ATA concluiu que a criação da SGPS (sociedade X) constituiu um expediente para transformar o pagamento de dividendos no pagamento de uma dívida e que o resultado económico obtido foi a distribuição de dividendos, desconsiderando para efeitos fiscais a criação da SGPS, mas no momento da liquidação, atuou como se a sociedade X, SGPS, tivesse relevância fiscal e tivesse distribuído dividendos. No entanto a sociedade que deveria ter sido considerada para efeitos de tributação deveria ter sido Z, porque foi no seio dessa sociedade que foram gerados os rendimentos, e porque em resultado da aplicação da CGAA concluiu-se que X foi uma sociedade veículo.

Decorre desta sentença que logrando a ATA a prova de que se verificam todos os pressupostos de aplicação da CGAA, o Tribunal está recetivo à aplicação dessa norma. A liquidação não foi considerada ilegal, por não se verificarem os elementos constitutivos da declaração de negócios em fraude à lei, ou por o Tribunal não reconhecer o direito à requalificação dos negócios pela ATA, mas por erro na identificação do sujeito passivo de imposto.

3.2. Tribunal Administrativo

3.2.1. Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0166/14 de 09-07-2014

a) Factos

Obrigatoriedade de aplicação da norma de procedimento prevista no art. 63.º do CPPT, sempre que a ATA, invoque a desconsideração fiscal de factos, por terem sido praticados com abuso das formas jurídicas. Na sequência de um procedimento inspetivo, a ATA concluiu pela tributação em sede de IRC, de um subsídio atribuído pelo governo, a uma associação desportiva, por o mesmo não se destinar à realização dos fins estatutários da associação, nem esta ser o destinatário efetivo do subsídio. A decisão pela tributação ocorreu sem qualquer referência à aplicação da CGAA, e sem aplicação do procedimento previsto no art. 63.º do CPPT.

b) Decisão

Ilegalidade da liquidação por falta de abertura do procedimento próprio previsto no art. 63.º do CPPT para aplicação das normas anti-abuso. O Tribunal considerou, que apesar de no relatório de inspeção a correção não ser fundamentada por recurso aos elementos do art. 38.º da LGT, o facto de a mesma ter sido feita com base na prevalência do princípio da substância sob a forma e atendendo à redação do art. 63.º do CPPT, à data do procedimento inspetivo “ a liquidação dos tributos com base em quaisquer normas anti-abuso depende da abertura para o efeito de procedimento próprio”, qualquer correção fiscal materializada na consideração da existência de abuso das formas legais, tem que ser precedida da abertura de procedimento próprio, taxativamente previsto na lei.

c) Comentário

Discute-se neste processo o âmbito de aplicação do procedimento previsto no art. 63.º do CPPT. A dúvida consistia em saber se esse procedimento era de aplicar sempre que a ATA lançasse mão de qualquer disposição anti-abuso, ou se o mesmo se aplicava apenas quando estivesse em causa a aplicação da CGAA. Esta questão foi resolvida com a nova redação do art. 63.º do CPPT, que passou a remeter expressamente para o art. 38.º da LGT, na previsão das normas que ficam sujeitas a este procedimento.

Processo: 01088/13 de 26/02/2014

a) Factos

Está em causa uma liquidação adicional de IRS resultante do procedimento de aplicação da CGAA. O procedimento de aplicação da CGAA decorreu e teve término em 2011.

Na sequência da notificação pela ATA da decisão de aplicação da CGAA que ocorreu a 25-11-2011, os recorrentes interpuseram recurso contencioso autónomo, ao abrigo do disposto no n.º 10, do art. 63.º do CPPT. O recurso foi interposto a 16-01-2012.

b) Decisão

Entendeu o Tribunal que o art. 63.º do CPPT é uma norma processual, pelo que qualquer alteração a esta norma é de aplicação imediata. Assim, e tendo em atenção que o art. 153.º da Lei 64-B/2011, com entrada em vigor a 01-01-2012, revogou o n.º 10, do art. 63.º do CPPT e que o recurso foi interposto em 2012, já após a revogação do n.º 10 do art. 63.º do CPPT, os recorrentes utilizaram um meio processual que não lhes assistia, pelo que o Tribunal considerou o recurso improcedente.

c) Comentário

Os recorrentes pretenderam atacar a aplicação da CGAA, através de uma norma que à data do procedimento (2011) estava revogada. A possibilidade de impugnação autónoma da decisão de aplicação da CGAA prevista no n.º 10, do art. 63.º do CPPT, vigorou até 2011. Com a revogação desse dispositivo, passou a vigorar também para a CGAA o princípio da impugnação unitária, que se traduz no facto de todas as

irregularidades e ilegalidades no procedimento, apenas poderem ser discutidas a final, com a notificação da liquidação.

3.2.2. Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 03877/10 de 20/11/2012

a) Factos

No decorrer de uma ação inspetiva a uma sociedade que se dedica à construção e venda de imóveis, foram apuradas diferenças entre os valores reais de venda dos imóveis e os valores pelos quais os mesmos foram escriturados, concluindo os Serviços de Inspeção Tributária -SIT pela existência de valores de venda simulados, e procedido ao apuramento do imposto em falta.

O contribuinte invoca caducidade do direito à liquidação, por inobservância do prazo previsto no n.º 1, do art. 63.º do CPPT, alegando que o mecanismo da simulação consubstancia uma norma anti-abuso, tal como a norma do n.º 2, do art. 38.º da LGT, pelo que a ATA deveria ter seguido o mecanismo processual próprio para a aplicação das normas anti-abuso, previsto no art. 63.º do CPPT;

b) Decisão

O Tribunal concluiu não se vislumbrar no caso colocado ao Tribunal, a figura do anti-abuso, não tendo inclusive a ATA, recorrido à abertura do procedimento previsto no art. 63.º do CPPT, pelo que não assiste razão ao recorrente, quando o mesmo invoca a caducidade por terem sido ultrapassados os três anos previstos no n.º 1, do art. 63.º do CPPT.

c) Comentário

Decorre do caso em concreto colocado em apreciação ao Tribunal, as dificuldades de interpretação da norma de procedimento prevista no art. 63.º do CPPT e da confusão do normativo previsto no art. 38.º da LGT, com outras figuras de combate ao planeamento fiscal ilícito como é o caso da simulação.

A nova redação do art. 63.º do CPPT permitiu resolver algumas das dificuldades sentidas na interpretação dessa norma, clarificando que a mesma se aplica apenas aos casos

abrangidos pelo art. 38.º da LGT e deixando de prever um prazo para abertura do procedimento que não acompanhava o prazo de caducidade previsto no art. 45.º da LGT.

Processo: 04255/10 de 15/02/2011

a) Factos

A sociedade A, SGPS, transfere fluxos monetários a título de prestações suplementares para uma empresa por si detida, sociedade B, com sede na região autónoma da Madeira, que por sua vez faz empréstimos a outras sociedades detidas por A.

Quando ocorre o pagamento de juros por parte dos mutuantes a B, não ocorre tributação na esfera desta sociedade, por a mesma estar sediada na região autónoma da Madeira e isenta de IRC. B distribui os lucros apurados, decorrentes exclusivamente dos juros obtidos com os empréstimos concedidos às empresas detidas por A, sob a forma de dividendos a esta última.

Os dividendos auferidos por A, não são tributados, por aplicação do regime da dupla tributação económica previsto no art. 46.º do CIRC.

As transferências a título de prestações suplementares, assim como os empréstimos, pagamento de juros e distribuição de dividendos ocorrem em mais de um exercício económico, remontando o primeiro fluxo de A para B, e desta para outras empresas detidas por A, a 1995.

Com a interposição da sociedade B, entre A e as sociedades detidas por esta, a remuneração dos empréstimos feitos por A, ocorre sob a forma de dividendos e não sob a forma de juros. Desta forma não há lugar ao pagamento de imposto pela remuneração dos capitais emprestados, uma vez que os dividendos são excluídos de tributação por eliminação de dupla tributação económica ao abrigo do disposto no art. 46.º do CIRC.

b) Alegações da Recorrente

A recorrente rebate a aplicação da CGAA, considerando:

- Ocorreu a caducidade do procedimento previsto no art. 63.º do CPPT;
- Não se verificam os elementos previstos no art. 38.º da LGT, para que a aplicação dessa norma possa ocorrer;
- Caducidade do direito à liquidação;
- Violação do art. 103.º da CRP na interpretação do art. 38.º da LGT

c) Decisão

- CADUCIDADE E MOMENTO RELEVANTE PARA A CONTAGEM DO INICIO DO PROCEDIMENTO

É pacífico entre a ATA e os recorrentes que o prazo de caducidade, relativamente à aplicação da CGAA é de 3 anos, divergindo no entanto o entendimento entre ATA e os recorrentes, relativamente ao início da contagem dos prazos.

Os recorrentes entendem que o momento relevante para a contagem do prazo de caducidade é a data da celebração dos contratos de mútuo (1995, 1996, 1997), entendendo a ATA que o momento relevante é a data em que ocorreu o pagamento de dividendos (2000, 2001 e 2002).

O Tribunal considerou que o negócio praticado correspondia a um conjunto complexo de atos sujeito a uma arquitetura global, e que apenas com a visão completa de todos os atos praticados se deteta o desenho elisivo. Refere que o aplicador da lei deve conferir um tratamento integrado ao conjunto de atos praticados, visualizando o conjunto de operações como uma única operação.

E quando assim sucede, a disposição anti-abuso deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado pelo recebimento de acréscimos patrimoniais, sob a forma de dividendos dedutíveis em vez de juros suscetíveis de tributação.

A contagem do prazo só pode ser efetuada a partir do momento da dedução dos dividendos, porque os fins da elisão fiscal apenas são determináveis a partir desse momento.

- NÃO VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DO ART. 38.º DA LGT

Relativamente a esta questão, o Tribunal conclui estarem verificados os cinco elementos constantes do art. 38.º da LGT, para que a aplicação da CGAA opere, como se descreve de seguida.

O elemento meio prefigura a realização de prestações suplementares de A a B, seguida da realização de empréstimos de B a sociedades detidas por A. No elemento meio releva o facto de os gerentes de B, serem quadros integrados no grupo empresarial de A.

A verificação do elemento resultado materializa-se na poupança fiscal obtida, com a interposição de uma sociedade sediada na Madeira entre A e as suas associadas para a concessão de financiamentos a estas. Os rendimentos obtidos com o financiamento concedido por A ficaram excluídos de tributação por aplicação do disposto no art. 46.º do CIRC, situação que não se verificaria se esta sociedade tivesse financiado diretamente as suas associadas, caso em que os rendimentos seriam tributados por corresponderem a rendimentos financeiros sujeitos a imposto.

A motivação fiscal é deduzida da forma empregue para conseguir o objetivo económico pretendido de concessão de financiamento a outras empresas. O recurso a uma sociedade com sede na Madeira, sem qualquer atividade, sem rendimentos para além da remuneração dos capitais que mutuou às associadas de A, revela a intenção do contribuinte na prática desse negócio.

A aplicação da CGAA tem subjacente a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida. O comportamento de A é antijurídico atenta o espírito da norma isentadora de imposto (Decreto-Regulamentar n.º53/82, de 23/08).

- VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL DO ART. 103.º DA CRP

Os requerentes argumentam que a interpretação do art. 38.º da LGT, deve ser conforme aos princípios constitucionais, sob pena de inconstitucionalidade, não devendo ser colocada em causa a liberdade de opção quanto às formas de gestão empresariais.

Por sua vez, o Tribunal defende que a liberdade de opção empresarial não pode ser vista como um direito absoluto, face à existência de direitos conflitantes, previstos no art. 18.º da CRP. A liberdade de gestão empresarial tem limites, é limitada pela subsistência e manutenção do sistema fiscal que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas.

A lei prevê mecanismos de planeamento fiscal, mas pretende igualmente prevenir a ocorrência de situações de evasão e fraude por razões de justiça social.

O Tribunal defende o direito dos contribuintes, à liberdade de gestão fiscal, consagrada nos art.s 61.º, 80.º, al. c) e 86.º da CRP, mas chama a atenção para a

necessidade de olhar para a liberdade de gestão fiscal, também pela ótica do Estado. Cabe ao Estado assegurar o princípio da neutralidade fiscal, que tem clara expressão na alínea f), do art. 81.º da CRP, norma que estabelece como incumbência prioritária do Estado assegurar o funcionamento eficiente dos mercados de modo a garantir a concorrência entre empresas e reprimir o abuso de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

Conclui, assim, que o art. 38.º da LGT não coloca em causa o exercício da autonomia privada, apenas limita a relevância da vontade do contribuinte no que respeita ao grau da sua oneração fiscal, pronunciando-se pela constitucionalidade da disposição contida no art. 38.º da LGT.

d) Comentário

A questão procedimental respeitante à existência de um prazo de caducidade diferente do prazo geral de caducidade previsto no art. 45.º da LGT foi resolvida com a nova redação do art. 63.º do CPPT.

No entanto, mesmo na sequência das alterações legislativas a essa norma, a legislação continua a ser omissa relativamente à questão do facto determinante que deverá marcar o início da contagem do prazo para abertura do procedimento.

Este acórdão traduz-se na aceitação pela jurisprudência da doutrina da *step by step transactions*, considerando que o prazo de caducidade apenas começa a contar com a concretização dos efeitos do negócio, e não com o primeiro ato praticado.

Perante um negócio complexo, composto por um esquema negocial de atos que se sucedem no tempo, só perante a globalidade da totalidade do negócio, e com o ato que concretiza a vantagem fiscal pretendida, pode a ATA proceder à análise do mesmo através do crivo de uma norma anti-abuso.

Não pode ser o primeiro ato a marcar o início da contagem do procedimento, como alegou o recorrente, porque a análise isolada de cada um dos atos negociais praticados não permite tirar qualquer conclusão. Todos os atos são interdependentes, é a sequência de todos eles que conduz à vantagem obtida.

Com o presente acórdão verifica-se a aceitação da jurisprudência de uma cláusula anti-abuso de carácter geral. O Tribunal reconhece o direito à gestão fiscal, mas dá sinais aos contribuintes que esse direito não é absoluto.

Amorim, (2011), na análise que elabora a este acórdão, chama a atenção para o facto de a primeira decisão de um Tribunal superior sobre a matéria surgir apenas em 15-02-2011, quando a CGAA foi introduzida no sistema fiscal português em 1998, situação que considera ter justificação na morosidade dos tribunais, e na insipiente utilização da CGAA pela AT.

ibid (2011), a pouca utilização da CGAA, deve-se à proliferação de normas específicas anti-abuso e à complexidade da fundamentação da decisão de aplicação da norma. O facto de a ATA ter saído vencedora neste processo confere algum conforto na aplicação da CGAA, e refreia os ímpetus de criação e aplicação indiscriminada de normas específicas.

3.3. *Resposta às questões de Investigação: Caso Português*

Para melhor visualização das situações descritas em cada acórdão e apoio à retirada de conclusões, apresenta-se de seguida uma compilação de todos os acórdãos que foram objeto de consulta e leitura, na elaboração desta investigação. Tendo em atenção, que a matéria controvertida se repete em questões de facto e de direito, foi nossa opção proceder apenas à exposição dos casos suscetíveis de acrescentar algo de novo em razões de facto ou de direito.

Quadro 5: A aplicação da CGAA e Jurisprudência Portuguesa

TRIBUNAL ARBITRAL - CAAD							
Data	Número Processo	Área Negócio	Capital Social	Tipo Societário	Imposto Liquidado	Matéria Discutida	Decisão Tribunal
Menos-valia na liquidação e dissolução de sociedade							
15-02-2011	05/2011	Gestão Participações Sociais	96.500.000,00 €	SGPS	7.436.027,40 €	Impugnação decisão autorização CGAA	Improcedente
Venda de Participações Sociais C/ Exclusão Tributação Precedida Transformação de Sociedade P/ Quotas em Sociedade Anónima							
09-05-2013	123/2012	Construção Civil	500.000,00 €	Quotas	755.348,77 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
06-06-2013	124/2012	-----	500.000,00 €	Quotas	754.041,66 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
12-07-2012	138/2012	Fabricação/Comerc. Produtos	102.000,00 €	Quotas	105.681,83 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
26-11-2013	43/2013	Patologia Clínica	100.000,00 €	Quotas	35.100,68 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
28-09-2013	34/2013	Farmácia	89.786,50 €	Quotas	326.200,18 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
26-11-2013	46/2013	Laboratório	-----		10.691,18 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
04-11-2013	70/2013	-----	150.000,00 €	Quotas	933.715,61 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
19-12-2013	139/2013	Comércio Sist. Comunicação	-----	Quotas	145.737,61 €	Desconsideração transformação sociedade	Procedência
Constituição de SGPS e Concessão de Crédito aos Sócios							
14-06-2014	258/2013	-----	-----	SGPS	330.215,84 €	Desconsideração da constituição SGPS Qualificação do reembolso do crédito como dividendos	Procedência
TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL							
Data	Número Processo	Área Negócio	Capital Social	Tipo Societário	Imposto Liquidado	Posição AT	Decisão Tribunal
Norma Procedimento - Art. 63.º CPPT - Caducidade da Liquidação							
20-11-2012	03877/10	Construção e Venda Imóveis	-----	Quotas	215.557,05 €	Não se aplica norma art. 63.º CPPT	Improcedente
Contratos de mútuo entre empresas grupo - Conjunto complexo de actos que abrangem diversos exercícios económicos							
15-02-2011	04255/11			SGPS		Momento relevante- último negócio praticado que concretiza efeitos negócio	Improcedente
SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO							
Data	Número Processo	Área Negócio	Capital Social	Tipo Societário	Imposto Liquidado	Posição AT	Decisão Tribunal
Aplicação Temporal n.º 10, Art. 63.º CPPT							
26-02-2014	01088/13	-----	-----	Quotas	-----	Não conferiram possibilidade recurso autónomo decisão CGAA	Improcedente
Obrigatoriedade Aplicação CGAA Quando AT Apela ao Princípio Substância Sobre A Forma							
09-07-2014	0166/14	Desporto	-----	Associação Desportiva	1.218.271,32 €	Aplicação Princípio Substância S/Forma Sem aplicação CGAA	Procedência

1.^a Questão: A aplicação da CGAA tem sido bem-sucedida por parte da ATA?

Resulta evidente, da exposição realizada e do quadro síntese, previamente introduzido, que apesar de decorridos mais de dez anos sobre a introdução da CGAA no ordenamento tributário português, a sua utilização é incipiente, em termos qualitativos e quantitativos. Foram poucos os casos de aplicação da CGAA, os esquemas repetem-se, não há grande diversidade de situações em termos de número e em termos de conteúdo.

Verifica-se, ainda, que a utilização da CGAA foi, na maior parte dos casos, infrutífera, não resultando qualquer arrecadação de imposto, dado que as liquidações decorrentes da sua aplicação foram declaradas ilegais pelos tribunais.

2.^a Questão: *Que negócios estão a ser submetidos à aplicação da CGAA?*

Podemos resumir os esquemas negociais submetidos à aplicação da CGAA da seguinte forma:

- ✓ Transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima, com a subsequente venda das ações, e aproveitamento da exclusão de tributação existente até 2011, para as mais-valias resultantes da alienação de participações sociais sob a forma de ações. O objetivo económico pretendido de alienação de participações sociais seria alcançado sem necessidade de transformação societária da entidade alienada.;
- ✓ Constituição de uma SGPS, com posterior alienação a crédito, de participações sociais de uma sociedade operacional, à referida SGPS, ficando o sócio alienante com um título de crédito sobre a sociedade adquirente (SGPS) da qual também é sócio. Com este esquema, os lucros gerados no seio da sociedade adquirente são atribuídos ao alienante e credor dessa sociedade, a título de reembolso de empréstimo, quando na realidade correspondem à distribuição de dividendos. Desta forma, evita-se a tributação que recairia sobre a atribuição de dividendos;
- ✓ Recurso a sociedades sediadas na Madeira dentro do mesmo grupo económico, para as quais é transferido capital, a título de prestações suplementares, com o objetivo de financiar outras empresas do grupo. Desta forma, os juros devidos pela remuneração do capital emprestado são pagos a uma sociedade que beneficia de exclusão de tributação (regime fiscal da Zona Franca da Madeira), em vez de serem

pagos à sociedade com sede em Portugal Continental, o que acarretaria a tributação dos mesmos na esfera dessa sociedade, como rendimentos de capital. Os juros pagos à sociedade Madeirense são distribuídos à sociedade residente em Portugal Continental, a título de dividendos, sem tributação por aplicação do dispositivo da eliminação da dupla tributação económica previsto no art. 46.º do CIRC;

Relativamente à tipologia de contribuintes, em termos de área de negócio e dimensão, não é possível retirar conclusões, porque os dados específicos de cada contribuinte, constantes dos acordãos são mínimos, ou até inexistentes. Refere-se, para o negócio “tipo”, de concessão de empréstimos intra-grupo, que o mesmo se verifica em sociedades SGPS.

O negócio de transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima, com o fim de obter a exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da venda de ações, é um negócio cuja aplicação e consequências fiscais, é igual para qualquer contribuinte e em qualquer atividade económica. É um esquema que não tem particularidades que o restrinjam a determinada área de negócios ou dimensão dos contribuintes.

Salientamos, contudo, a existência de três arestos, em que o negócio se desenrolava na área da saúde, o que poderá ter explicação à luz dos valores avultados que atingiam os trespasses neste setor de atividade. Relativamente às farmácias e de acordo com ADC (2006), o seu valor era estabelecido em múltiplos do volume de negócios, que variavam entre 1 e 2, sendo o mais usual 1,5.

Tendo isto em atenção, e o valor de imposto liquidado na sequência da aplicação da CGAA (*vide* quadro 5), poderá concluir-se que a evasão fiscal predomina nas situações em que estão em causa montantes elevados. Ressalva-se a limitação desta conclusão, face ao número reduzido de casos que foi possível analisar.

3.ª Questão: Qual a posição da jurisprudência perante os casos que são submetidos à sua apreciação?

Na quase totalidade dos casos analisados, o Tribunal considerou procedente o pedido dos contribuintes. O Tribunal reconhece o direito à gestão fiscal, desde que realizada dentro dos limites previstos pela lei, sob pena de os negócios serem considerados

como praticados em fraude à lei, mas impõe como condição para a aplicação da CGAA, a necessidade de verificação dos cinco elementos que compõem a norma.

Nos casos submetidos ao Tribunal, este concluiu que os negócios em análise foram praticados no âmbito do planeamento fiscal legítimo. A ATA não atuou bem na desconsideração desses negócios, por inexistência de norma impositiva.

Relativamente ao negócio de transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas, para posterior alienação das participações sociais com exclusão de tributação, prevista no n.º 2, do art. 10.º do CIRS, norma que entretanto foi revogada (norma eliminada pelo art. 2.º da Lei 15/2010, de 26/07), o sentido da jurisprudência tem sido, conferir razão ao contribuinte, por inexistência do elemento normativo, um dos cinco elementos necessários, atendendo à redação do art. 38.º da LGT, para que haja lugar à aplicação da norma.

Não houve pronúncia sobre a matéria de facto, para alguns dos casos colocados em apreciação junto do Tribunal, porque foi decidido *ab initio*, pela ilegalidade da liquidação, por falta de cumprimento do requisito temporal para a abertura do procedimento previsto no art. 63.º do CPPT. Quanto a esta norma, o Tribunal concluiu que estamos perante uma norma de procedimento, pelo que a sua aplicação é imediata.

Esta situação é reveladora das dificuldades de interpretação da ATA quanto à redação da norma e das dificuldades de compatibilização do prazo de três anos previsto no art. 63.º do CPPT, anteriormente à redação conferida pela Lei 64-B/2011, de 31/12, com a norma da caducidade prevista no art. 45.º da LGT.

Questão que ficou resolvida com a alteração da redação do art. 63.º do CPPT, e consequente uniformização do prazo aí previsto com o prazo geral de caducidade do art. 45.º da LGT.

O Tribunal acolheu a posição da ATA, relativamente aos negócios jurídicos, resultantes da prática de vários atos que se sucedem no tempo, concluindo, que nessas situações, a administração fiscal, está apenas habilitada a aferir a regularidade do negócio, quando o mesmo se completa, quando a vantagem económica pretendida é obtida, sendo a

partir desse momento que deve ser contado o prazo para abertura do procedimento de aplicação da CGAA e o prazo de caducidade.

Temos situações (*vide* acórdão 258/2013, do CAAD) em que apesar da decisão do Tribunal ser no sentido da procedência da petição do contribuinte, por falta de cumprimento dos requisitos do procedimento do art. 63.º, ou pela verificação de outras ilegalidades no procedimento, foi reconhecida a existência das condições para a aplicação da CGAA, e o direito da administração à sua utilização, o que demonstra abertura para a aplicação de uma norma deste género.

Há recetividade para a aplicação da CGAA, no entanto, sendo uma norma que pretende abarcar uma zona negocial onde o planeamento fiscal legítimo e ilegítimo se entrecruzam, é necessário cuidado no seu emprego. A ATA tem que conseguir demonstrar que os negócios praticados saem fora do campo do planeamento lícito, e entram no campo da ilicitude, fronteira que de acordo com as decisões proferidas em sede de Tribunal Arbitral e Tribunal Administrativo, é delimitada pelo elemento normativo, pela existência no normativo fiscal de uma norma de incidência que subsuma o resultado económico derivado dos negócios praticados.

4. *Jurisprudência Espanhola*

Neste ponto, procede-se tal como foi feito para Portugal, ao estudo da jurisprudência espanhola, no que à aplicação da CGAA diz respeito. A metodologia de investigação e seleção da amostra constam do ponto 1.

Salienta-se apenas, que para o caso espanhol a amostra é constituída pelos acórdãos do Tribunal Económico Administrativo e Central, obtidos na página da administração fiscal espanhola (*Agencia Tributaria Espanola*), mais concretamente no separador da *Doctrina – Base de datos del Tribunal Económico-Administrativo Central*, utilizando como critério de pesquisa as palavras-chave “*fraude de ley*”:

Para melhor compreensão da exposição que se faz de seguida, consideramos importante referir algumas particularidades do regime da transparência fiscal existente em Espanha e fazer uma breve alusão à *Ley 40/1998*.

O regime da transparência fiscal até à sua derrogação pela *Ley* 46/2002 e pela *Ley* 35/2006 estava previsto no n.º 9, do art. 15 e no art. 75.º (anexo 4), ambos da *Ley* do Imposto Sobre as Sociedades – LIS (*Ley* 43/1995) e era semelhante ao regime existente em Portugal, havendo no entanto uma particularidade para a qual chamamos a atenção.

Dispunha o n.º 9, do art 15.º do LIS, que no momento da transmissão de participações sociais de sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, ao valor de aquisição das mesmas, seria acrescido o montante dos benefícios atribuídos aos sócios sem que tivesse existido efetiva distribuição de resultados.

No regime da transparência fiscal a tributação da matéria coletável não ocorre no âmbito da sociedade abrangida por esse regime mas, na esfera dos sócios em consequência da sua imputação, de acordo com a percentagem de capital detida por cada sócio, e isto independentemente da ocorrência de distribuição de resultados.

Assim, quando ocorre a transmissão ou liquidação de uma sociedade em regime de transparência fiscal, o valor da participação transmitida/liquidada, contém resultados que apesar de não terem sido distribuídos já foram tributados. Pelo que, de forma a evitar a dupla tributação de resultados, o legislador permite que no momento da alienação das participações sociais, sejam considerados no apuramento da mais-valia os resultados já tributados.

4.1. *Decisões Judiciais*

PROCESSO 5595/2011 de 27-06-2013

a) Factos

A sociedade Z, SA foi constituída para o exercício da atividade de gestão de imóveis. O capital social pertencia na totalidade a um grupo familiar, estava enquadrada para efeitos de imposto sobre as sociedades (LIS), no regime de transparência fiscal e tinha um período especial de tributação, compreendido entre 1 de julho e 30 de junho.

O património era constituído por três imóveis, dois deles alienados no primeiro semestre de 2002, com ganho de € 6.795.210,50 e outro alienado com perda no segundo semestre de 2002.

Também em 2001, é alienado parte do capital de Z, às sociedades X e Y, ficando estas sociedades, detentoras do capital de Z, na percentagem de 58,41% e 17,47%, respetivamente. O valor de alienação da participação social a X foi de € 2.774.622,08.

Sendo Z uma sociedade em regime de transparência fiscal, imputa a X, por aplicação do n.º 2, do art. 75.º da Ley 43/95, € 2.750.622,08, que esta sociedade integra na sua matéria coletável de 2002.

Por escritura pública de 31-12-2002, a sociedade Z, SA é dissolvida, sendo atribuída a X, a título de participação na liquidação o valor de € 2.080.254,67. X, recorrendo ao disposto no art. 15 da Ley 43/95, faz um ajustamento negativo no seu resultado contabilístico pelo valor correspondente ao rendimento imputado por X (2.774.622,08).

Assim, o ganho obtido por Z, com a venda do terreno e imputado a X, pelo montante correspondente à sua participação em Z, de € 2.774.622,08, é anulado pelo ajustamento negativo decorrente da aplicação do n.º 9, do art. 15.º da Ley 43/95 e aplicável na sequência da dissolução de Z.

Com a interposição da sociedade X e Y, e dissolução de Z, os sócios de Z, conseguem alienar os bens imóveis detidos por Z, sem tributação da mais-valia obtida, excluindo de tributação o ganho obtido com a venda dos terrenos e a afetação do património resultante da dissolução aos sócios. A ATE desconsidera a interposição das sociedades X e Y, ocorrendo a tributação das mais-valias, como se essas sociedades não existissem.

b) Alegação da recorrente

A recorrente invoca prescrição do procedimento, por a alienação dos imóveis ter ocorrido em 2001, e a liquidação de imposto ter ocorrido em 2007.

c) Posição do Tribunal

O ordenamento fiscal não contempla regras de prescrição para a declaração de fraude à lei. Não se pode confundir o direito a liquidar e cobrar a dívida tributária, direito que está sujeito ao instituto da prescrição, com o direito a iniciar procedimentos de declaração de fraude à lei, e com o direito a recolher prova e fazer diligências, em anos que apesar de prescritos para efeitos de liquidação, podem ser sujeitos a escrutínio para validação de negócios, cujos resultados se concretizam em anos não prescritos.

A interposição das sociedades X e Y teve por objetivo iludir a tributação decorrente das mais-valias geradas com a alienação dos imóveis, por parte de Z. A fraude à lei ocorreu

com a transmissão de parte da titularidade do capital de Z, a X e Y e com a dissolução e liquidação de Z, factos que ocorreram durante os exercícios de 2001 e 2002.

O facto de o direito a liquidar o imposto, relativo a 2001, estar prescrito não é contrário à realização de diligências nesse exercício para apuramento da situação tributária.

d) Decisão

O Tribunal rejeita a argumentação do recorrente, confirmando a decisão do Tribunal Regional e a liquidação contestada.

e) Comentários

Verifica-se, que também em Espanha, tal como em Portugal, surgem dúvidas relativamente à contagem do prazo para efeitos de abertura do procedimento de declaração de fraude à lei e quanto ao facto a considerar como determinante para o início da contagem desse prazo, quando estejam em causa negócios complexos que se sucedem no tempo.

Considerou o Tribunal ser irrelevante a situação dos primeiros atos terem sido praticados em ano prescrito. O Tribunal reconheceu o direito a realizar diligências em exercícios prescritos, se essas diligências forem indispensáveis para a compreensão da globalidade do negócio, cujos resultados se concretizaram em exercício não prescrito.

O entendimento da jurisprudência espanhola vai de encontro à posição assumida nos tribunais portugueses, em que perante um conjunto complexo de atos que se sucedem no tempo, o fato determinante para a contagem de prazos e para a liquidação de imposto é o último ato praticado e que conduz à concretização do objetivo pretendido

PROCESSO 5852/2011 de 11-09-2014

a) Factos

A 22-10-2002 é constituída a sociedade *X Holding Spain*, detida a 100% pela sociedade *X Europe, Ltd UK*. Em 18-12-2002, *X Holding Spain, SL* adquire 75% da entidade *XC, SL* à sociedade *XO UK*. O preço será pago, decorridos 5 anos, e sobre o mesmo vencem juros à taxa de 7%, ficando em consequência a sociedade *XO UK* com um direito de crédito sobre a Holding espanhola.

No mesmo dia, *X Europe UK, Ltd* (sócio único da holding espanhola) adquire 25% da sociedade *XC, SL* à sociedade *XO UK*. A aquisição é também a crédito, vencendo igualmente juros de 7%.

A sociedade *X Holding Spain SL*, aumenta o capital social, capital subscrito pela sociedade *X Europe, Ltd*, com a entrada das participações sociais detidas em *XC, SL*.

A sociedade *XC, SL* foi constituída em 1986, e é a sociedade operativa do grupo. Até 2002 era detida na íntegra pela sociedade *XO UK*, pertencendo esta sociedade, à sociedade *X Europe UK, Ltd*.

A sociedade *X Holding Spain SL*, aumenta o capital social, capital subscrito pela sociedade *X Europe, Ltd*, com a entrada das participações sociais detidas em *XC, SL*.

A 20-12-2002, são celebrados os seguintes acordos:

- Dividendo em espécie de *XO UK* a favor de *X Europe UK, Ltd*;
- Dividendo em espécie de *X Europe UK, Ltd* a favor de *X UK, Ltd*;
- Dividendo em espécie de *X UK, Ltd* para *X Holdings UK*;
- Dividendo em espécie de *X Holdings UK* para *X Corporation*;

Assim, o direito de crédito detido por *XO UK* sobre a sociedade *X Holding*, do qual decorre o pagamento de juros desta sociedade a *XO UK*, que originam resultados nesta sociedade são distribuídos, sob a forma de dividendos conforme enunciado anteriormente.

Os dividendos distribuídos por *XO UK*, são sucessivamente cedidos até chegarem à sociedade-mãe do grupo e os juros que os geraram esses dividendos e que são fruto do empréstimo concedido por *XO UK* a *X Holding*, são deduzidos anualmente por esta última.

Não há alteração nos membros dos conselhos de administração da sociedade *XC* e da sociedade *X Holding*.

Nos relatórios de contas de *X Holding*, consta que esta excluída de elaborar contas consolidadas, porque pertence a um grupo de empresas cuja sociedade-mãe tem sede noutro Estado Membro.

Os serviços de inspeção consideraram que a operação de aquisição a crédito de participações sociais intra-grupo, não teve subjacente qualquer motivação económica. Consideraram que a operação foi levada a cabo para reconhecer passivos em Espanha, com a consequente diminuição do resultado contabilístico e fiscal através da dedução dos juros suportados, negando em consequência, o direito à dedução desses encargos financeiros.

b) Alegações da Recorrente

Primeiro: Improcedência na declaração de fraude à lei, por as operações terem sido realizadas em exercício prescrito. A transmissão das participações sociais e correspondente empréstimo ocorreram em 2002 e a ação inspetiva em 2009.

Segundo: Não se verificarem os elementos caracterizadores da figura de fraude à lei.

Terceiro: Improcedência da utilização da figura de fraude à lei, quando existem normas específicas anti-abuso, à luz das quais poderia ser avaliada a operação, como a norma da subcapitalização e a norma dos preços de transferência.

Quarto: Direito dos contribuintes à economia de opção.

Quinto: Violação do direito comunitário da liberdade de estabelecimento.

Sexto: Primazia das convenções internacionais de dupla tributação sobre o direito interno

c) Posição do Tribunal

Primeiro: Apesar de a alienação das participações sociais e o financiamento terem ocorrido em 2002, as consequências dessa operação prolongam-se no tempo, os seus efeitos produzem-se nos exercícios seguintes. As liquidações adicionais de imposto ocorreram em exercícios não prescritos. A ATE não está impedida de realizar diligências em exercícios prescritos. A prescrição pode ser invocada relativamente à liquidação de imposto, mas não, quanto ao procedimento de declaração de fraude à lei e às diligências realizadas.

Segundo: No caso presente e com base na norma do código de imposto sobre as sociedades, que permite a dedução dos encargos de financiamento, norma de cobertura, o sujeito passivo considerou fiscalmente, encargos que não têm subjacente um financiamento real, mas apenas a recolocação de participações sociais.

Para haver direito à dedução de encargos financeiros, as necessidades de financiamento têm que ser reais, o que não se verifica no caso presente, os encargos não surgem da necessidade de financiar a atividade, mas com o fim de obter uma poupança fiscal.

Não há infração da letra da lei, da norma que permite a dedução de encargos financeiros, mas infração da norma que define a base tributável do imposto, de acordo com a qual os sujeitos passivos devem ser tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos em cada período de tributação.

Consegue-se, assim, identificar a norma de cobertura, norma que confere o direito à dedução de encargos financeiros e a norma defraudada, norma que prescreve sobre o valor a considerar como base tributável para efeitos do cálculo do imposto.

O elemento resultado verifica-se com a obtenção de uma poupança fiscal decorrente da utilização de meios artificiosos ou fraudulentos. As operações realizadas são artificiais, não têm subjacente lógica empresarial, não teriam sido praticadas se das mesmas não decorresse uma vantagem fiscal.

Os elementos caracterizadores da fraude à lei estão presentes no negócio praticado, utilização de uma norma de cobertura, existência de uma norma defraudada e obtenção de uma poupança fiscal ilícita, à custa de negócios artificiosos, sem racionalidade económica.

Terceiro: Resulta claro, não estarmos perante uma situação que deva ser analisada à luz do normativo que regula os preços de transferência, pois não se discute a valorização das operações praticadas mas a validade e licitude das mesmas.

Também não há lugar à aplicação da regra da subcapitalização, porque a aplicação deste normativo pressupõe que as necessidades de financiamento sejam reais, o que não se verifica no caso presente. Para haver lugar à aplicação da norma anti-abuso da subcapitalização, teria que existir uma necessidade real de financiamento.

Quarto: A economia de opção ocorre nos casos em que o ordenamento jurídico permite diferentes possibilidades de atuação, e corresponde à possibilidade de os contribuintes elegerem entre alternativas legalmente válidas. Aceita-se a economia de opção desde que a mesma não colida com os princípios da capacidade económica e justiça tributária. O direito à autonomia privada não pode ser contrário ao ordenamento jurídico. Não há economia de opção quando são empregues meios artificiosos, quando os negócios são anómalos, e há abuso da lei.

Quinto: Em resposta à alegada violação das normas europeias, o Tribunal recorre às conclusões contidas na Comunicação da Comissão ao Conselho Económico Europeu (2008), e às recomendações da Comissão (2012), sobre a aplicação de medidas contra as práticas abusivas no âmbito da fiscalidade direta dentro da UE e na sua relação com países terceiros.

Conclui, assim, que a Comissão Europeia reconhece a necessidade de encontrar o equilíbrio entre o interesse público e as restrições às atividades transfronteiriças e que a erosão das bases tributárias decorrentes do planeamento fiscal agressivo justifica a adoção

pelos Estados Membros de normas antifraude, inclusive uma norma geral antifraude, que permita abarcar as situações abusivas que ficam fora do âmbito de aplicação de normas específicas antifraude.

A Comissão reconhece que as práticas abusivas e ilícitas podem constituir uma razão imperiosa de interesse geral que justifique a restrição das liberdades previstas nos tratados europeus.

Perante as conclusões da Comissão Europeia, citadas pelo Tribunal, o mesmo conclui não existir incompatibilidade entre a figura da fraude à lei e os princípios do direito comunitário.

Sexto: Não há incumprimento ou não aplicação das regras das convenções, para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.

A ATE socorreu-se de uma norma geral de combate à fraude à lei, porque a elisão fiscal decorreu do incumprimento de normas de direito interno. Não está em causa qualquer conflito de competência entre Estados diferentes, ou a aplicação de normas anti-abuso previstas na convenção.

Não há violação do princípio da não discriminação previsto no art. 25.º da convenção. A correção operada pelos serviços inspetivos teve subjacente a inexistência de uma finalidade económico-empresarial no negócio, e não o facto de estarem envolvidas entidades não residentes. A fraude à lei não foi declarada com base na residência das sociedades intervenientes mas com base nas circunstâncias objetivas da operação.

d) Decisão

O Tribunal concluiu pela legalidade das liquidações, o recurso foi julgado improcedente.

e) Comentários

É um acórdão rico do ponto de vista material, o Tribunal foi obrigado a pronunciar-se sobre diversas questões que gravitam em torno da norma da fraude à lei e relativamente às quais existem dúvidas de aplicação, e tomada de posição divergentes.

Relativamente aos negócios jurídicos que se sucedem no tempo, o Tribunal entende que não existe impedimento para a prática de diligências em exercícios prescritos, dado que os seus efeitos se concretizam em exercícios não prescritos, e que a compreensão e definição do negócio, exige a análise do mesmo como um todo, a leitura do negócio tem que ser global.

Há o reconhecimento do direito à economia de opção, mas não é um direito absoluto, podendo o mesmo ser afastado, se os negócios forem praticados com abuso da lei, e é um direito que tem que ser articulado com a tributação de acordo com a capacidade contributiva.

O Tribunal concorda com a qualificação dada ao negócio pela ATE e reconhece a utilização abusiva da norma que permite a dedução de encargos financeiros, norma que dá cobertura ao negócio, com violação da norma que determina a forma de apuramento da matéria coletável.

O recorrente tentou afastar a aplicação da CGAA, argumentando com a existência de normas anti-abuso específicas aplicáveis à situação em análise, e a prevalência destas sobre a aplicação da CGAA. O Tribunal não aceita a argumentação do recorrente, considera que a situação em apreço não se enquadra em nenhuma das normas anti-abuso aludidas.

São apontadas duas normas específicas anti-abuso, a norma da subcapitalização e a norma dos preços de transferência, normas cujo campo de aplicação é bastante distinto, de onde se pode concluir que o próprio recorrente não está seguro do enquadramento a conferir ao negócio, ou pretende confundir o Tribunal, lançando mão de toda a argumentação possível.

Também não é aceite a argumentação de a CGAA ser violadora dos princípios do direito comunitário. O Tribunal fundamenta a sua posição recorrendo a documentos produzidos pela Comissão Europeia, os quais reconhecem o direito dos Estados membros a introduzir nos seus ordenamentos tributários normas anti-abuso de carácter geral, considerando que as mesmas não colidem com o direito comunitário.

PROCESSO 6207/2011 de 24-04-2013

a) Factos

Constituição da sociedade X, SA a 06-03-1988, com o capital social de € 216.364,00, distribuído por quatro sócios (pessoas singulares). O objeto social da sociedade é a gestão e promoção de empresas e propriedades, sendo o ativo da sociedade constituído por uma propriedade adquirida em 1988 por € 210.354,00. A sociedade é tributada pelo regime de transparência fiscal.

Após sucessivos aumentos de capital, o mesmo fixa-se em 2001, no valor de € 285.480,00.

A 19-12-2002, ocorre a transmissão de parte do capital social de X (44,87%) a favor da sociedade Z, S.L. Esta sociedade foi constituída a 01-07-2002, sendo o seu capital detido por dois dos sócios de X, e pelos seus filhos, e é constituída com o objeto de exploração turística e compra e venda de propriedades.

A 30-05-2002, é aumentado o capital social da sociedade Y, SL, sociedade constituída em 1999, por um dos sócios de X e família, mediante a realização de capital social em espécie com a entrada de participações sociais de X, ficando Y a deter 33,34% de X. Venda de parte da capital social de X a W (14,96). W tem data de constituição de 1998, e é propriedade de um dos sócios de X.

Fruto da alienação das participações sociais a percentagem de detenção dos sócios iniciais em X, passa a ser residual, ficando reduzida a 6,84%, passando o capital social desta sociedade a estar distribuído da seguinte forma:

Sócios	Participação Antes Alienação	Participação Após Alienação
C	33,34%	.....
D	33,34%	3,42%
A	16,66%	1,71%
B	16,66%	1,71%
Z	----	44,87%
Y	---	33,34%
W	-----	14,96%

A transmissão destas participações usufruiu para apuramento das mais-valias, na esfera dos alienantes dos coeficientes de redução previstos na nona disposição transitória da Ley 40/1998.

A 08-04-2003, procede-se à dissolução e liquidação de X., com a adjudicação do único ativo da sociedade, o terreno, aos sócios, na proporção das suas participações sociais

A 30-06-2003, esse terreno é alienado por € 1.100.000,00. As negociações para a venda do terreno tiveram o seu início em 2002, e foi pago sinal para aquisição do terreno em março de 2003, ou seja previamente à dissolução e liquidação da sociedade X.

Em resultado da alienação das participações sociais de X, previamente à dissolução, e fruto da aplicação do regime transitório respeitante à transmissão e dissolução das sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal previsto na segunda disposição transitória da Ley 46/2002, o terreno foi imputado aos sócios por € 1.025.612,50, quando o seu valor contabilístico era de € 308.082,00, reduzindo a mais-valia obtida com a venda do terreno para € 74.387,40. Sem a interposição das sociedades anteriormente referidas o imóvel seria atribuído aos sócios pelo seu valor contabilístico, aumentando de forma substancial a mais-valia apurada.

Os serviços de inspeção consideram que a interposição das três sociedades teve como fim único a diminuição da mais-valia, e o aproveitamento do regime transitório previsto para as sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal. O procedimento inspetivo data de 06-03-2008, e as liquidações adicionais emitidas respeitam aos exercícios de 2003.

b) Alegações da Recorrente

Prescrição do procedimento, os factos ocorreram em 2002, e o procedimento de declaração de fraude à lei ocorreu em 2008. Inexistência de norma defraudada e de resultado económico equivalente. Os serviços inspetivos não conseguiram demonstrar o propósito de iludir o imposto.

c) Apreciação do Tribunal

Os atos iniciaram-se em 2002, mas têm consequências fiscais em 2003. É objeto de prescrição o direito a liquidar, mas não o direito a instaurar um procedimento de fraude à lei. Não se pode confundir o direito da administração a realizar uma liquidação de imposto, com o direito a comprovar os factos praticados

O negócio foi praticado com fraude à lei, a transmissão das participações sociais de uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, a entidades vinculadas (reservando uma ínfima parte do património), previamente à liquidação da sociedade e posterior venda do terreno, foi feita com o propósito de obter uma poupança fiscal.

A disposição transitória prevista na Ley 46/2002, de que o contribuinte se socorreu (norma de cobertura), tem por objetivo, por fim ao regime da transparência fiscal, incentivando a dissolução das sociedades enquadradas nesse regime, através da não tributação dos rendimentos decorrentes da dissolução no momento em que esta ocorre. O objetivo do legislador não era a absoluta exclusão de tributação desses rendimentos, mas o

diferimento dessa tributação para uma ulterior transmissão. O regime transitório permitia que não se produzisse qualquer rendimento na sociedade transparente em resultado da adjudicação do seu património aos sócios.

A coberto desta norma e através da interposição de três sociedades, o recorrente conseguiu diminuir de forma significativa a tributação da mais-valia do terreno.

O Tribunal considera que a alienação das participações sociais previamente à dissolução da sociedade teve como fim único a diminuição da mais-valia, não se vislumbrando qualquer motivo económico nessa transmissão.

Mediante um conjunto complexo de atos, que observados isoladamente nada indiciam, os sujeitos passivos conseguiram iludir a tributação dos rendimentos do terreno.

d) Decisão

O Tribunal considera o recurso improcedente, mantendo a liquidação efetuada.

e) Comentários

No presente caso o sujeito passivo ataca, por um lado, o procedimento de declaração de fraude à lei e, por outro, argumenta não se verificarem os pressupostos exigíveis para a declaração de fraude à lei.

O Tribunal em linha, com anteriores acórdãos, defende a legalidade da liquidação, apesar de terem sido praticados atos de investigação respeitantes a anos prescritos. Reconhece o direito da administração à análise global da totalidade dos atos praticados pelo contribuinte e que conduziram ao resultado obtido. Reconhecendo igualmente estarem verificados os pressupostos para a declaração de existência de fraude à lei.

O Tribunal está recetivo à aplicação da CGAA, à interpretação das normas, numa perspetiva teleológica, atendendo ao fim da norma, e não apenas à literalidade da mesma. Mostra igualmente sensibilidade para a necessidade de ATE, recorrer à análise de factos que se sucedem no tempo, até em exercício diferentes, para conseguir descrever o negócio e aferir a existência de atos praticados em fraude à lei.

PROCESSO 7082/2008 de 08-10-2009

a) Factos

A 26-10-1998, foi constituída a sociedade X, com a entrada em espécie por parte de Z, de 31,75%, do capital de Y. Na mesma data X, compra a Z, o restante capital de Y (68,25%), subscrevendo um empréstimo com esta sociedade para o pagamento da aquisição dessas participações. A sociedade Z é uma sociedade de direito Belga.

A 22-09-1999, há lugar ao destaque de um ramo de atividade de Y, e a criação da sociedade W, com um prémio de emissão integralmente subscrito por X. A entidade Y reduz o seu capital e as ações que detém em W, são assumidas por X.

A 27-09-1999 Z, cria a sociedade W, *Spain*, e esta entidade adquire a 30-10-1999, as ações de W a X. A entidade Z, transmite as suas ações em X, à sociedade suíça V.

A titularidade das participações adquiridas de Y por X permanece a todo o momento dentro do grupo. Antes da constituição de X, o grupo controlava 100% do capital de Y.

A mudança de titularidade das participações não afeta o controlo de gestão e direção efetiva da sociedade adquirida. Não há alteração na composição dos ativos e passivos do grupo a nível mundial. A análise do balanço de X demonstra a ausência de outros ativos para além da participação em Y.

A compra das participações sociais de Y foi realizada com recurso a um empréstimo junto de outra empresa do grupo, gerando encargos financeiros avultados para a empresa adquirente (X).

Da análise à contabilidade de X decorre que esta sociedade não tem encargos com pessoal, não tem gastos gerais (administrativos, aquisição de serviços), os gastos materialmente relevantes correspondem aos encargos financeiros com a compra de Y. Os únicos rendimentos declarados são os dividendos obtidos de Y. A sede fiscal de X é a mesma de Y.

Os serviços de inspeção não aceitaram a dedução dos gastos financeiros decorrentes do empréstimo contraído por X, para aquisição de 68,25% do capital da sociedade Y, pagos à sociedade belga Z, SC.

b) Alegações da Recorrente

Primeiro: Tramitação incorreta da declaração de fraude à lei.

Segundo: Regularidade das operações praticadas: X, SL é uma sociedade legalmente constituída, com estrutura suficiente para o desempenho das suas funções de sociedade

holding. A aquisição das participações a crédito foi uma ação regular, praticada a preços de mercado e com fins distintos dos fins fiscais.

Terceiro: São de aplicar ao caso presente, a norma respeitante aos preços de transferência e a norma da subcapitalização.

Quarto: Improcedência da aplicação da figura da fraude à lei. Não houve elisão das normas, nem violação do espírito das mesmas.

Quinto: Nulidade do ato administrativo, porque o procedimento de fraude à lei está a ser utilizada para uma finalidade distinta das atribuídas pelo art. 24.º da LGT;

Sexto: Violação do princípio da confiança e do princípio da não discriminação previsto no direito comunitário e nos convénios sobre dupla tributação.

Sétimo: Impossibilidade de comprovar operações realizadas em 1998 e portanto prescritas.

Oitavo: Solicitação de identificação de operações semelhantes perante as quais a AT decidiu igualmente pela prática de fraude à lei.

c) Alegações do Tribunal

Primeiro e Quinto: O art. 24.º da LGT prevê a existência de um procedimento próprio para aplicação da declaração de fraude à lei. Este procedimento esteve regulado pelo *Real Decreto* 1919/1979, de 29 de Junho, até à sua revogação pelo *Real Decreto* 803/1998, de 28 de Maio, data a partir da qual deixou de existir regulamentação específica para o procedimento de aplicação da fraude à lei. Contudo, a inexistência dessa norma não pode conduzir, como o requerente pretende à impossibilidade de aplicação da declaração de fraude à lei, devendo antes buscar-se no ordenamento jurídico uma norma de carácter supletivo que possa ser aplicada.

A LGT prevê a possibilidade de aplicação de disposições de direito administrativo, nas situações para as quais essa lei seja omissa – art 9.º da LGT.

Assim, o procedimento administrativo de que os serviços de inspeção lançaram mão para a instrução do processo e declaração de fraude à lei não é incorreto, nem ilegal.

Segundo e Quarto: Para reforço das alegações e conclusões sobre a existência de fraude à lei no negócio praticado, o Tribunal recorreu à doutrina americana que introduziu e aplica o teste da substância sob a forma para aferir de forma objetiva o fim dos negócios celebrados. De acordo com essa doutrina deve conseguir identificar-se uma substância económica, um benefício económico nos atos praticados, para além do benefício fiscal. O Tribunal concluiu que o motivo subjacente à realização das operações praticadas foi exclusivamente de índole fiscal, colocar passivos em Espanha, com a consequente diminuição do resultado fiscal através da dedução dos encargos financeiros suportados com esses passivos. A administração recolheu dados e provas que levaram a concluir que a finalidade do negócio foi a redução da carga fiscal, não se vislumbrando racionalidade económica na operação.

A requerente não conseguiu justificar perante os serviços inspetivos, nem perante o Tribunal, a motivação económica das operações. Todas as operações são reais, não houve simulação, mas não foi demonstrada a substância económica das operações. O grupo mantém a mesma percentagem de participação nas sociedades envolvidas no negócio. Não houve alteração na gestão e administração das empresas. Os recursos do grupo não se alteraram, os recursos foram transferidos entre empresas do grupo. A atuação mercantil do grupo manteve-se inalterada.

Para reforço da sua posição, o Tribunal recorreu às normas do *Instituto de Contabilidad e Auditoria de Cuentas* - ICAC, prescrevendo este organismo que no registo contabilístico das operações quando há conflito entre a forma jurídica e a substância económica, o registo deve ser feito atendendo à natureza económica da operação.

Não devem ser confundidas aquisições que permitem o crescimento do grupo em termos de economia real, com meros movimentos financeiros, como aconteceu no caso colocado à apreciação do Tribunal. Foram utilizados esquemas complexos, insólitos e desproporcionados, para a aquisição das participações sociais, não podendo na análise de estruturas complexas, atender-se unicamente à conformidade de cada um dos atos analisados de forma isolada, mas ver a operação no seu conjunto e buscar o fim da operação.

Estamos perante um caso, em que o sujeito passivo não se endividou porque tinha como objetivo a aquisição de participações sociais, mas adquiriu para se endividar, verifica-se uma inversão da lógica negocial.

Aparentemente, a conduta é conforme à lei, o ato praticado tem cobertura legal (existência de uma norma de cobertura), mas produz um resultado que é contrário a outra norma (norma infringida). Por meio de mecanismos artificiosos e contrários ao espírito da lei, é obtido um benefício fiscal, deixando de ser cumprido o princípio da capacidade económica, foi defraudada a base tributável do imposto, através da dedução de encargos financeiros incorridos perante outra empresa do grupo para financiamento da aquisição de participações sociais intra-grupo.

O código de impostos sobre as sociedades (art. 4.1 e 10 da LIS) define a base tributável de imposto como a totalidade do rendimento auferido em determinado período de imposto.

Neste caso o grupo espanhol, cuja sociedade dominante é X, determina a sua base tributável a partir do resultado contabilístico consolidado, diminuindo os resultados obtidos por Y, através da dedução dos encargos que esta suporta no pagamento do empréstimo que contraiu para adquirir X, dedução prevista no art. 10.3 da LIS. Esta conduta cumpre com a literalidade dos normativos anteriormente citados, mas defrauda-os porque a tributação não incide sobre a totalidade dos rendimentos auferidos em Espanha. A coberto da previsão legal do art. 10.3 da LIS (norma de cobertura), é infringido o art. 4.1 e 10 da LIS (norma infringida).

O Tribunal concluiu que o motivo subjacente à realização das operações praticadas foi exclusivamente de índole fiscal, colocar passivos em Espanha, com a consequente diminuição do resultado fiscal através da dedução dos encargos financeiros suportados com esses passivos.

A administração recolheu dados e provas que levaram a concluir que a finalidade do negócio foi a redução da carga fiscal, não há racionalidade económica na operação.

Terceiro: Não é de aplicar a norma da subcapitalização, uma vez que esta norma, visa evitar que perante a opção de capitalização ou endividamento, as sociedades optem pela última via, por motivos fiscais. A aplicação da norma da subcapitalização tem como

pressuposto que as necessidades de financiamento são reais, existe um conteúdo económico para o endividamento, situação que não se verifica no caso objeto de análise.

Também não faz sentido o recurso à norma dos preços de transferência para aferir da legalidade da operação, pois em momento algum os serviços de inspeção colocaram em causa a valorização das ações adquiridas, o preço pago pelas mesmas.

Sexto: A declaração de fraude à lei não resultou do facto de serem intervenientes na operação sociedades estrangeiras, mas do facto de inexistir substrato económico na operação. Não há discriminação de sociedades não residentes, não se modificam valores de entidades não residentes, nem se criam para essas entidades qualquer obrigação em Espanha, que justifique ou imponha a aplicação das normas das convenções internacionais sobre dupla tributação.

Relativamente à questão de violação do direito comunitário, argumenta o Tribunal que o TJE se tem pronunciado no sentido de reprovar as práticas de Estados Membros das quais resulta tributação diferente entre nacionais desse Estado e estrangeiros, não existindo qualquer semelhança entre essas situações e a situação em análise.

A existência de um mecanismo de declaração de fraude à lei e a sua aplicação mediante provas recolhidas pelos serviços de inspeção, depois de conferido o direito do contraditório ao sujeito passivo, é ao contrário do alegado pelo recorrido um garante do princípio da confiança e um garante dos princípios do Direito Comunitário, na medida em que contribui para eliminar práticas perniciosas.

Sétimo: O Tribunal recorre a sentenças anteriores para defender que o instituto da prescrição se traduz no facto de a ATE, perder o direito a liquidar o tributo, mas não há prescrição para o direito a investigar e recolher prova em exercícios que para efeitos de liquidação estão prescritos, não existindo igualmente qualquer impedimento para a utilização de provas e elementos recolhidos em exercícios prescritos, se dos mesmos decorrem consequências tributárias em exercícios não prescritos.

Oitavo: O Tribunal não considera relevante para a apreciação do caso concreto a identificação de casos semelhantes e igualmente submetidos ao procedimento de fraude à lei, alegando que a fraude à lei tem que ser examinada caso a caso.

Por outro lado, chama a atenção para a confidencialidade dos planos da inspeção. São reservados e confidenciais os casos concretos objeto de procedimento inspetivo.

d) Decisão

O Tribunal confirma a declaração de fraude à lei e mantém a liquidação contestada.

e) Comentários

Mais uma situação em que um grupo económico internacional tenta aproveitar o facto de as diversas empresas que o compõem estarem submetidas a jurisdições fiscais diferentes, para mediante operações intra-grupo, reduzir a base tributável espanhola.

O requerente assenta a sua defesa em diversos pressupostos, ataca, o procedimento de fraude à lei aplicado pela ATE, em diversas frentes, recorrendo quer a questões formais, quer a questões materiais. Por sua vez, o Tribunal, desmonta cada um dos argumentos do recorrente, concluindo pela validade da liquidação.

Verifica-se, por parte do contribuinte, a tentativa de enquadrar as operações praticadas no campo do planeamento legítimo, tendo o Tribunal demonstrado a falta de sustentabilidade dessa argumentação, por as operações praticadas carecerem de substrato económico e por os atos praticados terem sido inusitados, incomuns, não correspondentes à realidade mercantil de uma mera aquisição de participações sociais.

O recorrente tenta, ainda, que em alternativa à declaração de fraude à lei, o seu negócio seja analisado à luz dos princípios dos preços de transferência ou da subcapitalização, fazendo igualmente apelo às disposições das convenções sobre dupla tributação e ao direito comunitário.

Quase que se pode afirmar ou vislumbrar na argumentação do recorrente uma tentativa desesperada de a todo o custo salvar os resultados da sua operação, não fazendo contudo a única coisa passível de invalidar a declaração de fraude à lei, demonstrar perante

o Tribunal a substância económica da operação, provar a existência de motivos extrafiscais para a operação.

Decorre do presente acórdão a compreensão e aceitação do Tribunal para a existência de uma norma anti-abuso de carácter geral.

PROCESSO 1899/2007 de 28-09-2009

a) Factos

A 4-07-1996, a sociedade Y, recebe uma indemnização de 250.661.834 Ptas, pela expropriação dos terrenos que constituíam o seu ativo. A sociedade Y é detida em 99% pelo sócio A e em 1%, pelo sócio B. A sociedade foi constituída para a gestão de bens e estava abrangida para efeitos de tributação pelo regime da transparência fiscal.~

A 12-12-1996, B, na qualidade de administrador da sociedade X, SA, transforma esta sociedade em X, SL (sociedade de responsabilidade limitada) e procede à alteração do período de tributação, passando este a ter início e término, a 16-12 e 15-12, respetivamente.

São nomeados como administradores desta sociedade, A e B, que procedem ao aumento de capital, com uma entrada em espécie correspondente à participação de 99%, que A detém em Y. A 03-06-1997, X adquire a B, o capital que este detém em Y, tornando-se o único acionista desta sociedade. Pela transmissão das suas participações sociais a X, A e B, não são tributados por já terem decorrido mais de oito anos sobre a aquisição das mesmas (oitava disposição transitória da Ley 18/1991).

A sociedade X fica sujeita ao regime de transparência fiscal a partir do período de imposição iniciado a 16-12-1996, pelo que integra a base tributável apurada em Y de 244.450.524 Ptas ao abrigo do disposto no art. 76.1 da Ley 43/1995.

A 30-09-1997, é formalizada escritura de fusão de X e Y, com registo mercantil a 25-11-1997, data a partir da qual a sociedade Y fica extinta, por absorção de X.

Pela absorção de Y, X, aplica a previsão legal do art. 15.9 da Ley 43/1995, procedendo a um ajustamento negativo na sua base tributável por valor igual à matéria coletável imputada por Y. Este ajustamento compensou na totalidade a matéria coletável recebida de Y, traduzindo-se na não tributação dos ganhos obtidos por X, pelo recebimento da indemnização proveniente da expropriação do terreno.

A ATE desconsidera as transmissões das partes sociais de Y, e a sua extinção por fusão em X.

b) Alegações da Recorrente

O recorrente assenta a sua argumentação, entre outras coisas, na inexistência de fraude à lei e no direito à economia de opção.

c) Alegações da Tribunal

Existe fraude à lei, quando a coberto de uma norma, seja alcançado um fim contrário ao espírito da mesma, ocorrendo em simultâneo infração a outra norma, e tudo isto com recurso a atos artificiais. Na sequência das operações praticadas pelos sócios de Y, os mesmos evitaram a tributação na sua esfera dos ganhos obtidos pela sociedade Y, decorrentes da expropriação dos terrenos por ela detidos.

Se não tivessem procedido à transmissão das participações detidas em Y e à interposição da sociedade X, os sócios daquela sociedade, veriam integrar na sua base tributável por aplicação do regime da transparência fiscal previsto no art. 75 da LIS, a base tributável apurada por Y.

Na sequência dos atos praticados a base tributável de Y é integrada na totalidade em X, mas como Y foi absorvida por X, ocorrendo a transmissão das suas participações para esta sociedade, ao mesmo tempo que Y reconhece um ganho pela imputação da base tributável de X, procede a um ajustamento negativo de igual montante por aplicação do art. 15.9 da LIS, decorrente da absorção da mesma sociedade, anulando assim o ganho obtido por X. Na sequência destas operações o ganho obtido com a indemnização dos terrenos fica fora de tributação.

A coberto do art. 15.9. da LIS, e mediante uma sequência de atos complexos e confusos, e inexplicáveis de qualquer perspetiva de gestão, ocorre a infração do art. 4º da LIS. A disposição contida no art. 15.9 visa evitar a dupla tributação, quando no momento da transmissão de participações sociais de sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, já tenha ocorrido na esfera dos seus sócios tributação de resultados, ainda não distribuídos, o que não se verifica no caso em questão, uma vez que os valores imputados por X, não chegaram a ser tributados.

A transformação da sociedade X, SA em X, SL, ficou a dever-se à menor exigência de publicitação de atos, a que as sociedades de responsabilidade limitada estão sujeitas

relativamente às sociedades anónimas. Com a alteração do período de tributação conseguiu reunir no mesmo exercício a imputação dos ganhos de Y, com o ajustamento negativo decorrente da sua liquidação.

A economia de opção permite aos contribuintes vias jurídicas alternativas, escolher de entre diferentes opções que o ordenamento jurídico coloca ao seu dispor. A economia de opção não oferece ao contribuinte a opção entre tributar e não tributar. A disposição do art. 15.9 da LIS visa evitar a dupla tributação e não atribuir uma exclusão de tributação, que foi o resultado alcançado pelo contribuinte na sequência dos actos que praticou.

d) Decisão

O Tribunal decide pela improcedência da petição e mantém os actos recorridos.

e) Comentários

Novamente um caso de aproveitamento do regime especial de tributação conferido às sociedades de administração de bens. Para evitar a tributação das mais-valias obtidas com a cedência dos imóveis, os sócios praticam uma sequência de atos, que os serviços de inspeção qualificam como desprovidos de substância económica e de teor empresarial.

O Tribunal reconhece a existência de atos praticados em fraude à lei, distingue-os dos atos praticados no âmbito da economia de opção e condena-os por constituírem um atentado aos deveres jurídicos gerais, e ao conteúdo ético e social das normas. Identifica a norma de cobertura e a norma infringida que justificam a existência de fraude à lei e aplicação da CGAA.

Do conjunto de acórdãos apreciados, ressalta, que a tipologia dos negócios submetidos à declaração de fraude à lei se repete, assim como a argumentação da defesa. O negócio tipo e a argumentação deste aresto apresentam grandes semelhanças, com arestos anteriormente expostos, pelo que não se procedeu à enumeração de todos os pontos controvertidos, por os mesmos se repetirem relativamente a acórdãos anteriormente explanados neste trabalho.

PROCESSO 2016/2007 de 03-02-2010

a) Factos

O capital da sociedade X, SL é detido por três sócios, sendo as participações correspondentes a cada um deles, de 45,11%, 27,79% e 27,10%.

A 03-12-1998 procedeu-se ao aumento do capital desta sociedade com a entrada em espécie de ações da sociedade Y,SA. Esta sociedade está abrangida para efeitos de tributação pelo regime da transparência fiscal e parte do capital é detido pelos sócios de X.

A 14-12-1998 a sociedade Y é dissolvida com atribuição aos sócios dos bens e direitos constantes do seu balanço.

À sociedade X enquanto detentora de 48,62% do capital de Y é-lhe imputada nos termos do regime da transparência fiscal 48,62% da base tributável apurada por Y em 1998, assim como 48,62% do valor da liquidação.

A sociedade X neutraliza o valor positivo integrado na sua base tributável na percentagem correspondente ao capital detido em Y, pela dedução de igual valor, ao abrigo do art. 15.9, reduzindo de forma substancial a sua base tributável.

Os bens de Y ficam indiretamente a ser detidos pelos sócios de Y, entretanto dissolvida.

A ATE desconsidera a transmissão das participações de Y a X, devendo o resultado da liquidação de Y ser atribuído diretamente aos seus sócios.

b) Alegações da recorrente

Relativamente às alegações do recorrente, debruçamo-nos apenas sobre a questão relativa à inexistência dos elementos constitutivos da declaração de fraude à lei, por as restantes questões já terem sido tratadas na análise a outros acórdãos.

c) Alegações do Tribunal

O Tribunal conclui pela existência de fraude à lei, assentando a sua argumentação no facto de ser possível identificar todos os elementos constitutivos de fraude à lei, existe uma norma iludida, uma norma de cobertura, um resultado equivalente e o propósito de iludir o pagamento do imposto.

Com os atos praticados os contribuintes conseguiram subtrair à tributação os ganhos decorrentes da transmissão das participações sociais de Y a X, assim como o

resultado da liquidação de Y, iludindo a norma que impõe a integração na base tributável dos sócios das sociedades transparentes da base tributável imputada por estas.

Como normas de cobertura temos o art. 15.9 da LIS que permite que seja considerado aquando da transmissão de participações sociais de sociedades em regime de transparência fiscal, no valor de aquisição, o valor já imputado, ainda que não distribuído dos resultados apurados pela sociedade em regime de transparência fiscal e a norma que permite a atualização dos valores de aquisição das participações sociais no cálculo das mais-valias resultantes da transmissão dessas participações.

Existe equivalência de resultados uma vez que para alcançar o fim pretendido, dissolução da sociedade Y e atribuição dos seus bens a X, bastaria a dissolução da sociedade Y, sem a sua prévia integração noutra sociedade.

Os resultados alcançados foram a exclusão de tributação dos ganhos obtidos pelos sócios da sociedade Y, aquando da transmissão das suas participações a X, apuramento de menos-valia em X, pela absorção de Y, uma vez que em consequência da aplicação do art. 15.9 da LIS, foi adicionado ao valor de aquisição das participações sociais desta sociedade o valor imputado da mesma, e integrado na base tributável de X, decorrendo um valor de aquisição superior ao valor atribuído em partilha.

A operação é complexa e inadequada ao fim pretendido, não há substância económica em cada um dos atos analisados isoladamente, essas operações carecem de sentido, o sentido das mesmas apenas é alcançado quando a operação é vista na sua globalidade.

A licitude dos atos que o recorrente utiliza como argumento para validar a sua posição de inexistência de fraude à lei, é exatamente uma das características da fraude à lei, na fraude à lei não há ilicitude, há desvio às normas, aproveitamento das normas, mas todos os atos são reais e lícitos, situação que a ATE não questiona.

d) Decisão

O recurso é julgado improcedente.

e) Comentários

Outro exemplo de utilização abusiva do art. 15.9 da LIS, desta vez para criar de forma artificial uma menos-valia numa sociedade tributada pelo regime normal e para atribuir aos sócios da sociedade transparente os bens detidos por esta sem que ocorra tributação. O Tribunal adere à posição da ATE, concordando com a existência dos elementos determinantes para a declaração da fraude à lei.

A tentativa do requerente em rebater a posição da ATE com o argumento da licitude dos atos praticados demonstra da parte deste uma deficiente compreensão do instituto da fraude à lei, ou uma tentativa desesperada de a todo o custo defender os atos praticados. O Tribunal foi muito clarificador e firme na sua tomada de posição, lembrando ao contribuinte que uma das características da fraude à lei é a licitude dos atos praticados.

4.2. *Resposta às questões de Investigação: Caso Espanhol*

Procede-se, seguidamente, à compilação (quadro 6) dos acórdãos observados, tal como fizemos relativamente à jurisprudência portuguesa.

Quadro 6 – A aplicação da CGAA e síntese da Jurisprudência Espanhola

Tribunal	Data	Processo	Descrição	Valor Processo	Posição da AT	Tributação	Tribunal
TEAC	17-05-2007	2563/2006	Aquisição Part. Sociais Intra-Grupo C/ Recurso a Crédito	31.149.330,12 €	Desconsideração Aquisição E Gastos Financeiros do Crédito	Grupo	Improcedente
TEAC	25-06-2009	656/2007	Aquisição Part. Sociais Intra-Grupo C/ Recurso a Crédito	22.219.089,19 €	Desconsideração Aquisição E Gastos Financeiros do Crédito	Grupo	Improcedente
TEAC	28-09-2009	1899/2007	Mais-Valias Imobiliárias	1.484.017,70 €	Desconsideração Alienação Part. Sociais Previamente a dissolução Soc. Transparente	Transp.Fiscal	Improcedente
TEAC	03-02-2010	2016/2007	Transmissão Part. Sociais e Dissolução Sociedade	.....	Desconsideração Alienação Part. Sociais Previamente a dissolução Soc. Transparente	Transp.Fiscal	Improcedente
TEAC	08-10-2009	7082/2008	Aquisição Part. Sociais Intra-Grupo C/ Recurso a Crédito	6.742.366,10 €	Desconsideração Aquisição E Gastos Financeiros do Crédito	Grupo	Improcedente
TEAC	24-04-2013	6207/2011	Eliminação Mais-Valia Imobiliária C/ Venda Part. Sociais Previamente à Dissolução Soc. Transparente	.....	Desconsideração Alienação Part. Sociais Previamente a dissolução Soc. Transparente	Transp.Fiscal	Improcedente
TEAC	11-09-2014	5852/2011	Aquisição Part. Sociais Intra-Grupo C/ Recurso a Crédito	3.939.215,68 €	Desconsideração Aquisição E Gastos Financeiros do Crédito	Grupo	Improcedente
TEAC	27-06-2013	5595/2011	Eliminação Mais-Valia Imobiliária C/ Venda Part. Sociais Previamente à Dissolução Soc. Transparente	1.115.516,87 €	Desconsideração Alienação Part. Sociais Previamente a dissolução Soc. Transparente	Transp.Fiscal	Improcedente
TEAC	11-09-2014	2146/2011	Aquisição Part. Sociais Intra-Grupo C/ Recurso a Crédito	.....	Desconsideração Aquisição E Gastos Financeiros do Crédito	Grupo	Improcedente

Relativamente às questões de investigação formuladas no ponto 1, consideramos o seguinte.

1.ª Questão: A aplicação da CGAA tem sido bem-sucedida por parte da ATE?

Decorre do anteriormente exposto que, contrariamente ao que acontece em Portugal, a aplicação da CGAA em Espanha tem dado resultados, uma vez que a jurisprudência vai no sentido da improcedência do peticionado.

Há, no entanto, um ponto comum com Portugal, que é a fraca utilização desta norma, tal como em Portugal, são poucos os casos conhecidos e os negócios abrangidos repetem-se.

2.ª Questão: Que negócios estão a ser submetidos à aplicação da CGAA?

Os negócios identificados como praticados em fraude à lei e submetidos à aplicação da CGAA foram os seguintes:

- ✓ Dissolução de sociedades enquadradas no regime de transparência fiscal, com aproveitamento abusivo das regras próprias deste regime, constituindo objetivo dos contribuintes afastar da tributação os ganhos obtidos com a alienação dos imóveis detidos por estas sociedades. No exercício em que procedem à alienação dos imóveis, procedem igualmente à dissolução e liquidação da sociedade, com atribuição do resultado da partilha. O valor imputado aos sócios, na sequência da dissolução dessas sociedades, é anulado por estes deduzirem no cálculo da mais-valia decorrente dos resultados apurados na liquidação da sociedade, o ganho imputado com a alienação dos imóveis, previamente à dissolução, apesar de o mesmo ainda não ter sido tributado porque a dissolução da sociedade e venda dos imóveis ocorre no mesmo exercício;
- ✓ Operações artificiais de aquisição de participações sociais e financiamento intra-grupo, de forma a gerar gastos financeiros e diminuir a base tributável do grupo. Não há necessidade de financiamento. Os negócios de alienação a crédito são criados para gerar encargos financeiros.

Não é possível face à escassez de informação constante nos arestos retirar conclusões sobre a tipologia dos contribuintes. Ressalta-se apenas o montante elevado das liquidações de imposto, e o facto de no esquema de criação artificial de gastos financeiros, estarem envolvidas sociedades integradas em grupos económicos, o que poderá indiciar, tal como aconteceu em Portugal, a predominância de contribuintes com elevados recursos.

3.ª Questão: Qual a posição da jurisprudência perante os casos que são submetidos à sua apreciação?

Para todos os acórdãos analisados o Tribunal decidiu pela improcedência do pedido dos recorrentes. Constata-se a aceitação pelos tribunais espanhóis da existência e aplicação de uma norma anti-abuso de carácter geral. Os tribunais espanhóis aderiram à posição da ATE na reconstrução dos negócios, concluíram que esta conseguiu demonstrar a existência de uma norma de cobertura e de uma norma defraudada, pressuposto de caracterização de negócios em fraude à lei e elementos essenciais à aplicação da CGAA.

Também em Espanha se verifica a existência de dificuldades de interpretação da norma quando estejam em causa negócios que se sucedem no tempo e a articulação da CGAA com a norma que prevê a caducidade do direito a liquidar o imposto, tendo o Tribunal, tal como em Portugal, decidido que a data relevante para efeitos de caducidade é a data em que ocorre o negócio que concretiza a vantagem fiscal pretendida, e isso independentemente de ATE ter direito a recolher prova em exercícios anteriores à concretização do negócio, mesmo quando relativamente a esses exercícios já tenha caducado o direito à liquidação de imposto.

5. Conclusões

Como conclusões da investigação apontamos a escassez de casos submetidos à aplicação da CGAA, situação que é comum a Portugal e a Espanha. Contudo, em Espanha predomina a improcedência do pedido dos recorrentes e em Portugal a ATA está a perder todos os processos submetidos ao Tribunal.

Perante os casos que foram colocados ao escrutínio do Tribunal, constata-se, nos dois países a tentativa de aproveitamento abusivo de disposições normativas criadas para fomentar determinados tipos negociais.

Em Portugal, e a coberto de uma norma de exclusão através da qual o legislador pretendia fomentar o mercado de capitais (n.º 2, do art. 10.º do CIRS), foram celebrados negócios cujo fim último nada tinha a ver com a capitalização das empresas e em nada contribuiu para o desenvolvimento desse mercado.

Em Espanha, com o objetivo de incentivar a dissolução das sociedades em regime de transparência fiscal e ao mesmo tempo evitar a dupla tributação de resultados, por tributação, no momento da dissolução, de rendimentos que foram tributados ao longo dos diversos exercícios da vigência da sociedade, é permitido que ao valor de aquisição das participações sociais dessas sociedades seja adicionado o valor de resultados já imputado e tributado. A coberto desta norma e procedendo à alienação de património, imputação de rendimentos e dissolução e liquidação da sociedade no mesmo exercício, ao invés de dupla tributação passou a ocorrer exclusão de tributação relativamente aos resultados imputados pela sociedade transparente no ano da dissolução.

No caso português e relativamente à operação de transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas, para posterior venda das participações com benefício do direito à exclusão de tributação, que estava previsto no n.º 2 do art. 10.º do CIRS, o Tribunal apesar de reconhecer a existência de planeamento fiscal e a intenção deliberada de imiscuir à tributação o ganho com as mais-valias obtidas, não aceitou as liquidações efetuadas pela ATA, por considerar que faltava o elemento normativo, o que é fundamental para a declaração de fraude à lei.

A argumentação do Tribunal assenta no facto de o legislador ter deliberadamente deixado de fora a tributação das participações sociais, sob a forma de ações. Mas, tendo em conta que na análise da existência de fraude à lei, o negócio não deve ser lido atendendo apenas à literalidade da norma, mas procurando o espírito do legislador, o fundamento para a criação da norma, e a necessidade de leitura teleológica do sistema jurídico, parece-nos que o n.º 2, do art. 10.º do CIRS, não foi mais do que a norma de cobertura a que os

contribuintes recorreram para justificar a exclusão de tributação, infringindo com esse comportamento o disposto no art. 22.º do CIRS e o princípio constitucional da tributação de acordo com a capacidade tributária.

É verdade que o legislador pretendeu deixar de fora a tributação das ações, com o objetivo de fomentar o mercado de capitais, mas nos casos que foram objeto de correção por parte da ATA e submetidos à análise do Tribunal, estavam a ser transacionadas quotas a que por efeitos de uma escritura de transformação societária, muitas vezes realizada no mesmo dia da escritura de alienação de participações sociais, e através de uma única escritura, se chamaram ações.

Não se vislumbra nessas situações a dinamização do mercado de capitais, nem a dispersão de capital e inerente capitalização das empresas que recorreram a estes esquemas, fundamentos que estiveram na génese da exclusão de tributação prevista pelo legislador para a alienação de ações.

Posição diferente teve o Tribunal espanhol no que à liquidação e dissolução de sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, com aproveitamento do regime transitório previsto na *Ley*, diz respeito. Nestes casos, o legislador também quis excluir de tributação determinadas situações, mas a ATE analisou casuisticamente as situações que a coberto dessa norma estavam a ser colocadas fora de tributação, decidindo o Tribunal pelo acolhimento da posição da ATE.

Quanto às questões de procedimento suscitadas nos dois países, mais concretamente a questão da contagem do prazo para efeitos de abertura de procedimento e caducidade, há unanimidade na jurisprudência espanhola e portuguesa, tendo sido concluído que o momento relevante para efeitos da contagem desses prazos é a data em que o último ato é praticado, por ser esse o ato que corresponde à consolidação do negócio e alcance dos resultados pretendidos.

CAPÍTULO IV - Conclusões Finais, Limitações e Perspetivas Futuras

Portugal e Espanha introduziram no seu ordenamento tributário, embora com mais de trinta anos de diferença, uma cláusula anti-abuso de carácter geral.

Ambos os países optaram por ter uma disposição substantiva, que estatui a norma, e uma disposição instrumental, que prescreve sobre a tramitação a conferir ao procedimento de aplicação da CGAA.

Relativamente às normas substantivas, encontramos na norma portuguesa e na norma espanhola conceitos como “meios artificiosos” e “vantagens fiscais”, de onde resulta, que, nos dois ordenamentos são condições para declarar a existência de negócios em fraude à lei, a utilização de meios artificiosos, dos quais decorrem vantagens fiscais. É nosso entendimento ser a norma portuguesa mais subjetiva, uma vez que conjuntamente com o termo artificioso emprega termos como fraudulento e abuso de direito.

As duas normas dispõem como consequência da declaração de fraude à lei, a ineficácia para efeitos fiscais dos negócios praticados e a imposição de tributação como se os mesmos não tivessem existido.

Na norma de procedimento verificam-se algumas diferenças entre Portugal e Espanha, destacando-se entre elas, o facto de o órgão com competência para decidir a aplicação da CGAA ser em Portugal, o Diretor-Geral e, em Espanha, uma Comissão Consultiva, bem como a circunstância de o procedimento em Espanha interromper o prazo legalmente previsto para a prática de atos inspetivos, o que não sucede em Portugal.

O Tribunal de Justiça da União Europeia reconhece o direito ao planeamento fiscal por parte dos contribuintes, mas reconhece igualmente o direito de os Estados introduzirem dispositivos anti-abuso, de forma a defenderem as suas bases tributáveis e princípios de igualdade e justiça.

Também a OCDE mostra preocupação pela erosão das bases tributáveis decorrente de práticas negociais abusivas, com aceitação das medidas anti-abuso vigentes nos diversos

ordenamentos fiscais e preconizando a introdução de normas anti-abuso no modelo de convenção OCDE.

Da análise efetuada à jurisprudência, observa-se que, em Portugal, predomina a declaração de procedência no julgamento dos casos declarados pela ATA, como situações de fraude à lei, verificando-se, todavia, o oposto em Espanha, uma vez que aí prevalece a decisão de improcedência.

A tomada contrária de posições pelos tribunais portugueses e espanhóis pode decorrer da maior aceitação pela jurisprudência espanhola da declaração de fraude à lei, ou da melhor preparação da administração fiscal espanhola para a aplicação e interpretação das situações de fraude à lei, isto porque, como foi verificado no segundo capítulo desta investigação, os dispositivos português e espanhol são muito semelhantes, tanto em termos de substância, como em termos de procedimento.

Ressalva-se, no entanto, o facto de considerarmos a norma portuguesa mais subjetiva, por recorrer a termos como fraude e abuso de formas jurídicas e também a circunstância de no dispositivo espanhol constar taxativamente, que existe lugar à aplicação da CGAA, quando não seja possível aferir nos atos praticados, efeitos jurídicos ou económicos relevantes distintos da poupança fiscal, conferindo assim à ATE, um critério para “medir” a artificialidade do negócio, o que pode facilitar a interpretação e aplicação da norma.

Chama-se ainda a atenção para o facto de os acórdãos espanhóis que serviram de base à nossa investigação serem oriundos de tribunais administrativos comuns, enquanto a jurisprudência portuguesa analisada ter origem fundamentalmente num Tribunal Arbitral, o que também poderá contribuir para a justificação da discrepância de posições entre a jurisprudência portuguesa e a jurisprudência espanhola.

Resulta fundamentalmente desta dissertação a fraca utilização, quer em Portugal, quer em Espanha da CGAA, bem como as dificuldades da sua interpretação, e da norma que a regimenta. Situação a que não é alheio o facto de a mesma operar em situações de

fronteira, em que é difícil vislumbrar onde começa e termina o planeamento fiscal legítimo e o planeamento fiscal ilegítimo.

Também o facto de a aplicação da CGAA estar subordinada a uma tramitação própria e dependente da autorização de outro órgão, Diretor-Geral em Portugal e Comissão Consultiva em Espanha, para além do órgão instrutor, poderá justificar reticências na sua utilização, pela morosidade processual que acarreta, dificuldades de articulação com prazos de caducidade, prazos de procedimento inspetivo e cumprimento de objetivos em termos quantitativos por parte da administração fiscal.

Relativamente ao caso português, a posição da jurisprudência pela declaração da ilegalidade das liquidações decorrentes da aplicação da CGAA, a procedência das petições dos contribuintes, pode ter desincentivado a ATA na utilização deste normativo.

A utilização incipiente da CGAA poderá decorrer igualmente das prioridades definidas pelo Governo e administração fiscal. Portugal e Espanha são dois países em que o nível de economia paralela é elevado, assistindo-se à canalização de recursos para seu combate, em detrimento do combate à elisão fiscal.

Considera-se ser a norma prevista no art. 38.º da LGT uma norma necessária, é preciso dar sinais aos contribuintes que o planeamento fiscal é admitido, mas apenas dentro das fronteiras da legalidade e que sendo essas fronteiras ultrapassadas as administrações fiscais estão munidas de um instrumento que permite corrigir os seus comportamentos.

O domínio de aplicação da CGAA é a grande fraude, a fraude sofisticada, resultante de esquemas perpetrados por sujeitos passivos com rendimentos altos, profundos conhecimentos do ordenamento jurídico, bem assessorados, e que envolvem montantes elevados de fuga ao imposto, o que torna mais premente a utilização de um dispositivo como a CGAA, para não prevalecer na opinião pública, o sentimento de que apenas os pequenos contribuintes são controlados, e de que quem mais pode, não é quem mais paga.

Princípios constitucionais da igualdade e tributação de acordo com a capacidade tributária impõem a existência e utilização de uma norma como a CGAA, não podendo vigorar entre os cidadãos o sentimento de impunidade de quem age em fraude à lei.

No entanto, a redação da norma não é fácil, o seu campo de aplicação é indefinido, nubloso, a linha que separa a legalidade da ilegalidade é muito ténue. Perante a complexidade da norma, complexidade dos negócios envolvidos e a exigência dos tribunais na fundamentação deste dispositivo, pensamos ser necessário a criação de equipas de competência multidisciplinar e especializada para a condução dos procedimentos de aplicação da CGAA e também o reconhecimento por parte das administrações fiscais, de que apesar de serem processos morosos, o tempo e recursos despendidos serão compensados em termos de montante de imposto arrecado e em termos de justiça fiscal.

Seria de grande utilidade para a comunidade científica, contribuintes e ATA, poder alargar a presente investigação a todo o universo de casos de aplicação da CGAA. Só assim seria possível tirar conclusões sobre a tipologia de contribuintes, em termos de atividade, dimensão e localização, montante de imposto corrigido, montante de imposto pago, serviços regionais que lançaram mão deste instrumento, número de técnicos envolvidos e tempo médio para a realização dos processos. Seria, porventura, interessante estimar e avaliar os custos de cumprimento da CGAA, quer para os contribuintes, quer para a ATA, ié, o Estado.

Pensamos ser igualmente interessante verificar de que forma a CGAA se articula com o Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, que introduziu no ordenamento tributário português a obrigatoriedade de comunicação de esquemas ou atuações de planeamento fiscal e se o número de processos para aplicação da CGAA, instaurados após a entrada em vigor desta norma, aumentou ou diminuiu.

Apontamos igualmente como proposta de investigação a análise jurisprudencial dos acórdãos que versam sobre disposições anti-abuso submetidas ao TJE, reconhecendo, no entanto, não ser uma tarefa fácil, porque implica algum conhecimento e estudo da legislação interna de diversos países.

Outra linha de investigação futura seria um estudo comparativo da CGAA, com um país onde os níveis de economia paralela sejam mais baixos que em Portugal e Espanha e com menor grau de tolerância a comportamentos de fraude e evasão fiscal.

Como limitações desta investigação, para o caso português e espanhol, apontamos o facto de a mesma se basear unicamente nos acórdãos de tribunais administrativos, ficando

de fora as decisões dos tribunais fiscais, assim como as decisões administrativas e os casos que não foram objeto de contestação, o que reduz substancialmente a amostra estudada.

BIBLIOGRAFIA

Livros

- CAMPOS, DIOGO LEITE DE; GOUVEIA, JORGE BACELAR; GOMES, NUNO SÁ; SILVA, ISABEL MARQUES; SOUSA, JORGE LOPES; GONÇALVES, JOAQUIM; RODRIGUES, BENJAMIM; MACHETE, PEDRO; CÂMARA, FRANCISCO SOUSA; CARDONA, MARIA CELESTE. (1999), *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores.
- CAMPOS, DIOGO LEITE; ANDRADE, JOÃO COSTA. (2008), *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina.
- CAMPOS, DIOGO LEITE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES. (2000), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores.
- CARVALHO, ANA SOFIA; SANTOS, ANTÓNIO CARLOS; PINHO, CARLOS; NOVOA, CÉSAR GARCIA; CASTRO, CONCEIÇÃO; TEIXEIRA, GLÓRIA; SANCHES, J.L. SALDANHA; AMORIM, JOSÉ CAMPOS; GOMES, NOEL; FALCÃO, PEDRO MARINHO. (2010), *Planeamento e Evasão Fiscal*, Porto, Vida Económica.
- CASALTA NABAIS, JOSÉ (2004), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina.
- (2013), *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Coimbra, Almedina.
- CASTRO, GASPAR VIEIRA. (Setembro de 2008),” Manual Formação à Distância - Preços Transferência e Medidas Anti-Abuso”, CTOC.
- CAVALI, MARCELO COSTENARO. (2006), *Cláusulas Gerais Antielusivas: Reflexões Acerca da Sua Conformidade Constitucional Em Portugal e No Brasil*, Coimbra, Almedina.
- COURINHA, GUSTAVO LOPES. (2009), *A Cláusula Geral Anti-Abuso No Direito Tributário - Contributos Para A Sua Compreensão*, Coimbra, Almedina.
- FREITAS PEREIRA, MANUEL HENRIQUE (2005), *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina.
- LEIRIÃO, PATRÍCIA MENESES. (2012), *A cláusula geral anti-abuso e o seu procedimento de aplicação*. Vida Económica.

MARTINS, ANTÓNIO; PORTUGAL, ANTÓNIO MOURA; CÂMARA, FRANCISCO SOUSA; COURINHA, GUSTAVO LOPES; SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUIS; GAMA, JOÃO TABORDA; TORRES, MANUEL ANSELMO; TEIXEIRA, MANUELA DURO; MALHEIROS, MANUEL; PATRÍCIO MIGUEL; BORGES, RICARDO PALMA;. (2009), *Reestruturação de Empresas e Limites Planeamento Fisca*, Coimbra, Editora

OLIVEIRA, ANTÓNIO FERNANDES. (2009), *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, As Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora.

RICARDO, JOAQUIM FERNANDO. (2013), *Direito Tributário*, Porto, Vida Económica.

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA. (2006), *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora.

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS; CASTRO, CONCEIÇÃO; PINHO, CARLOS; TEIXEIRA, GLÓRIA; CARVALHO, ANA SOFIA; SANCHES, J.L. SALDANHA; NOVO, CÉSAR GARCIA; PINTO, JOSÉ A. PINHEIRO; AMORIM, JOSÉ CAMPOS; FALCÃO, PEDRO MARINHO. (2010), *Planeamento e Evasão Fiscal*, Porto, Vida Económica.

SMITH, ADAM. (1776), *Inquérito sobre a natureza e as causas da Riqueza das Nações, Volume. II*, Lisboa, reimpressão da Fundação Gulbenkian, 1983.

SOUSA FRANCO, ANTÓNIO L. (1996), *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II*, 4.^a Edição – 3.^a Reimpressão, Coimbra, Almedina.

SOUSA, JORGE LOPES DE. (2006), *Código de Procedimento e Processo Tributário - Anotado e Comentado*, Lisboa, Áreas Editora.

Artigos

AMORIM, PEDRO PATRÍCIO. (2011), “Anotação à Primeira Decisão de Um Tribunal Superior Sobre a Aplicação da CGAA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 , pp. 224-246.

CLYMER, JOHN (2008), “*Coping With Change*”, *International Tax Review*, n.º 44, pp.3-6.

CARVALHO, JOÃO FILIPE PACHECO DE. (Julho/Setembro de 2005), “O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso”, *Fiscalidade* n.º 23 , pp. 65-111.

- CLARI CARRASQUER, MARIA LUÍSA (2013), “*La doctrina de los actos propios como limite formal a la declaración de fraude a la ley tributaria*”, *Tribuna Fiscal*, n.º 267, pp.33-40
- CRUZADO, CARLOS (2014), “*Hay una falta de voluntad política de los gobiernos para luchar contra el fraude*”, GESTHA, accedido em 11/03/2015, em <http://www.gestha.es/>
- FERNANDES, NUNO OLIVEIRA GARCIA E JOSÉ ALMEIDA. (s.d.), “Cláusula Geral Anti-abuso - OPUS I”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* , pp. 234-246.
- LANDOLF, URS E SYMONS, SUSAN (2008), “*Applying Corporate Responsibility to Tax*”, *International Tax Review*, n.º 44, pp. 6-14.
- LEITÃO, LUIS MANUEL TELES MENEZES. (2003), “O Controlo e Combate às Práticas Tributárias Nocivas”, *Ciência e Técnica Fiscal n.º 409-410* , pp. 119-134.
- LOITZ, RUDIGER; TAETZNER, TOBIAS; WEBER, TOM, (2008), “*The Great Crossover*”, *International Tax Review*, n.º 44, pp.15-18.
- MARQUES, RUI NUNO. (2002), “Normas anti-abuso ou normas abusivas”, *Revista de Doutrina Tributária* , 3.º Trimestre.
- NUNES, GONÇALO NUNO CABRAL DE ALMEIDA AVELÃ, (2000), “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito Em Sede Fiscal - Art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária à Luz dos Principios Constitucionais do Direito Fiscal”, *Fiscalidade 3* , pp. 39-62.
- PALAO TABOADA, C. (2003), “*Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria*”, *Crónica Tributária n.º 98* .
- PALMA, CLOTILDE. CELORICO. (2009), “A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso”, *Técnicos Oficiais de Contas* , pp. 40-45.
- Palma, Clotilde Celorico. (2012). “Cláusulas Anti-Abuso e Direitos e Garantias dos Contribuinte”. Slides de apresentação na OTOC
- PINTO, ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA E CLÁUDIA SAAVEDRA. (2010), “Contributos Para Uma Reflexão Sobre Fenómemo Evasão Fiscal e Meios Anti-Evasivos”, Lisboa, *International Institute of Public Finance*.

RUIZ ALMENDRAL,VIOLETA; SEITZ, GEORG. (2004), “*El Fraude a La Ley Tributária - Analisis de La Norma Espanola Com Ayuda de La Experiência Alemana*”, *Estudios Financieros* num 257-258 , pp. 3-64.

RUIZ ALMENDRAL,VIOLETA .(2005), “*Tax Avoidance and The European Court of Justice:What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*”, *Intertax*, volume 33, pp. 560-582

SANTOS RUESGA, MIGUEL BENITO;DOMINGOS CARBAJO, VASCO (2014), “*Tax Gap en Espana, definicion, estimaciones y medidas dinâmicas para su redccion*” , acedido em 09/03/2015, em <http://www.ibercampus.es/>

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS. (2009),” *Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal - o fiscalista no seu labirinto*”, *Fiscalidade* n. 38 , pp. 61-100.

------(2015), “*What is substancial economic for tax purposes in the context of the European Union and the OECD initiatives against harmful tax competition?*”, *European Tax Review*, forthcoming.

SILVA, JOÃO NUNO GALVÃO DA. (2006),”*Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-Abuso*”. *Revista da Ordem dos Advogados* , pp. 791-832.

VILLAR EZCURRA, M. (2001), “*Elusión Fiscal: La Experiencia de Espanã*”. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 404 , pp. 52-89.

Weber, Dennis (2013), “*Abuse of Law In European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*”, *European Taxation*, Volume 53, n.º 6, pp. 250-265.

------(2013), “*Abuse of Law In European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2*”, *European Taxation*, Volume 53, n.º 7, pp. 312-328.

XAVIER, ANTÓNIO LOBO. (2003), “. *Autonomia Negocial e Conformação da Obrigação Tributária - Cláusulas Anti-Abuso No Direito Fiscal Português*”, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa

XAVIER, ANTÓNIO PINHEIRO. (1971). O Negócio Indirecto em Direito Fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 147 , pp. 7-47.

Relatórios

AUTORIDADE DA CONCORRÊNCIA (2006), *Recomendação Relativa à Venda a Retalho de Medicamentos*, Lisboa.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2007), *The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation - within the EU and in relation to third countries*. Bruxelas.

GOVERNO DE PORTUGAL. (2012), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2011*, Lisboa.

GOVERNO DE PORTUGAL. (2015), *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015/2017*, Lisboa.

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (2012), *Applications of Anti-Avoidance Rules in the field of taxation*, Paris.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. (2009), *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Lisboa

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. (2011), *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014*, Lisboa.

OBSERVATÓRIO DE ECONOMIA E GESTÃO DE FRAUDE. (2014), *Economia Não Registada – Índice 2013*, Porto.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO. (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency And Disclosure*, Paris.

----- (2014), *Plano de Ação Para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, Paris.

Jurisprudência in <http://www.caad.org.pt>

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 123/2012, de 09-05-2013

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 138/2012, de 12-07-2013

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 258/2013, de 14-06-2013

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 34/2013, de 28-10-2013

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 43/2013, de 26-11-2013

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 46/2013, de 26-11-2013

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 5/2011, de 15-02-2011

Centro Arbitragem Administrativa, Processo 70/2013, de 4-11-2013

Jurisprudência in <http://www.dgsi.pt/>

Supremo Tribunal Administrativo, Processo 01088/13, de 26-02-2014

Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0166/14, de 09-07-2014

Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 04255/10, de 15-02-2011

Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 03877/10, de 26-02-2014

Jurisprudência in <http://www.agenciatributaria.es/>

Tribunal Económico Administrativo Central, Processo 5595/2011, de 27-06-2013

Tribunal Económico Administrativo Central, Processo 5852/2011, de 11-09-2014

Tribunal Económico Administrativo Central, Processo 6207/2011, de 24-04-2013

Tribunal Económico Administrativo Central, Processo 7082/2008, de 08-10-2009

Legislação

Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, D.R., 1.^a Série – N.º 250

Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro, DR. 1.^a Série – N.º 252

Lei nº13/2002, de 19 de fevereiro, D.R., 1.^a Série . N.º 42

Lei 62-B/2014, de 31 de dezembro, D.R., 1.^a Série, N.º 252

Decreto-lei nº303/2007, de 24 de agosto, D.R.,1.^a Série – N.º163.

Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, D.R., 1.^a Série – N.º 39

Decreto-Lei 433/99, de 26 de outubro, D.R., 1.ª Série – N.º 250

Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, D.R., 1.ª Série – N.º14

Direcção Geral dos Impostos. (17 de Janeiro de 2004). Procedimento de Aplicação das Normas Anti-abuso Consagradas no CIRC. *Informação Vinculativa n.º 771/2002*

Ley 230/1963, de 28 de dezembro, BOE n.º 313, 31 de dezembro

Ley 25/95, de 20 de julho, BOE n.º 174, de 22 de julho

Ley 43/95, de 27 de dezembro, BOE n.º 310, de 28 de dezembro

Ley 40/1998, de 9 de dezembro, “*del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias*”, BOE n.º 265, 10 de dezembro

Ley 46/2002, de 18 de dezembro, “*de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes*”, BOE n.º 303, de 19 de dezembro

Ley 58/2003, de 17 de dezembro, BOE n.º 302, de 18 de dezembro

ANEXOS

Anexo 1 - Artigo 63.º do CPPT

Aplicação de disposição antiabuso **(Lei n.º 64-B/2008)**

- 1 - A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.
- 2 - Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.
- 3 - O procedimento referido no n.º 1 pode ser aberto no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do negócio jurídico objecto das disposições anti-abuso.
(Redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)
- 4 - A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei.
- 5 - O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias após a notificação, por carta registada, do contribuinte, para esse efeito.
- 6 - No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes.
- 7 - A aplicação das disposições antiabuso será prévia e obrigatoriamente autorizada, após a observância do disposto nos números anteriores, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.
- 8 - As disposições não são aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 90 dias.
(Redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)
- 9 - Salvo quando de outro modo resulte da lei, a fundamentação da decisão referida no n.º 7 conterá:
 - a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica;
 - b) A indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou acto de substância económica equivalente;
 - c) A descrição dos negócios ou actos de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam.
- 10 - A autorização referida no n.º 7 do presente artigo é passível de recurso contencioso autónomo.

Aplicação de disposição antiabuso (Lei n.º 64-B/2011)

1 - A liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - (Revogado.) *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente: *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam; *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

4 - A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 depende da audição prévia do contribuinte, nos termos da lei. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

5 - O direito de audição prévia é exercido no prazo de 30 dias a contar da notificação do projecto de aplicação da disposição antiabuso ao contribuinte. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

6 - No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes.

7 - A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

8 - A disposição antiabuso referida no n.º 1 não é aplicável se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 150 dias. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

9 - (Revogado.) *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

10 - (Revogado.) *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

Anexo 2 - Artigos 23.º a 28.º da Ley 25/1995

«Artículo 23.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.
2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Artículo 24.

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.
2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

Artículo 25.

En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.»

«Artículo 28.

1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.
2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

Anexo 3 - Artigo 159 da Ley 58/2013

Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Anexo 4 - Artigo 15 e 75 da Ley 43/1995

Artículo 15. Reglas de valoración: Regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.

1. Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción.

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.

e) Los adquiridos por permuta.

f) Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley.

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

En los supuestos previstos en las letras e) y f) la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

4. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

5. En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor normal de mercado de los elementos recibidos.

6. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de los mismos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

7. En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.

8. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

9. En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen

sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

10. La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas.

11. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado:

a') En el numerador: los fondos propios.

b') En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios

anteriores a la fecha de la transmisión; si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.

Artículo 75. Régimen de transparencia.

1. Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales tal y como se definen en el artículo 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a actividades empresariales o profesionales, se estará a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

- Los que otorguen al menos el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en alguna de las dos siguientes.

A efectos de lo previsto en esta letra no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores.

b) Las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas.

c) Las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas.

2. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto.

No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto.

La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de noventa días del ejercicio social.

3. La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas de este Impuesto.

Las bases imponibles negativas no se imputarán, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

4. Se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por este Impuesto:

a) Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este Impuesto.

Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

b) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

c) La cuota satisfecha por la sociedad transparente por este Impuesto, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad.

5. Las sociedades transparentes tributarán por este Impuesto e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo. No procederá la devolución a que se refiere el artículo 39 de esta Ley en la parte atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

6. En ningún caso será aplicable el régimen de transparencia fiscal en los períodos impositivos en que los valores representativos de la participación en el capital de la sociedad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Tampoco será aplicable el régimen de transparencia fiscal cuando una persona jurídica de Derecho público sea titular de más del 50 por 100 del capital de una de las sociedades contempladas en la letra a) del apartado 1 de este artículo.