SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS

Nº03/17

ADIAMENTO DE COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING E (EVENTUAL) INCONSTITUCIONALIDADE

INTRODUÇÃO

Esta nota respeita ao internacionalmente designado *Country-by-Country Reporting* ou Declarações por País ("CbCR"), com especial destaque para: o regime jurídico adoptado em Portugal; o adiamento da obrigação de comunicação de informação; as eventuais alterações ao regime decorrentes da obrigação de transposição da Directiva europeia sobre CbCR; e, por fim, o recente Acórdão do *Conseil Constitutionnel* que concluiu pela inconstitucionalidade do regime francês de CbCR, na parte relativa ao carácter público do regime, o qual foi, igualmente, promovida pela União Europeia.

Este regime, sendo uma das múltiplas peças em fase de concretização no contexto da transparência fiscal, depara-se, agora, com um obstáculo respeitante à sua proporcionalidade. A este respeito pode ser traçado um paralelo com as preocupações expressas quanto à privacidade e segurança de dados relativa à troca de informações fiscais de pessoas singulares.

A presente Informação destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

***

Esta Informação é enviada nos termos dos artigos 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de Janeiro, relativa ao envio de correio electrónico não solicitado. Caso pretenda ser removido da nossa base de dados e evitar futuras comunicações semelhantes, por favor envie um email com "Remover" para o endereço email newsletter@rffadvogados.com.

Legal 500 – Band 1 Tax "Portuguese Law Firm" and Band 1 Tax "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
Chambers & Partners – Band 1 "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
International Tax Review – "Best European Newcomer" (shortlisted) 2013 / "Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2014 / "Tax Controversy Leaders" 2014/2015 / "Indirect Tax Leaders 2015" / "Women in Tax Leaders Guide 2015" / European Best Newcomer" 2016
Best Lawyers – "RFF Tax Lawyer of the Year" 2014 / "Recommended Lawyers" 2015/2016
Who´s Who Legal – "RFF Corporate Tax Adviser of the Year" 2013/2015 / "Coporate Tax – Controversy" 2016 / "Corporate Tax section of WWL - Thought Leaders" 2017
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

Conforme reportámos anteriormente, na nossa nota denominada "Entre a transparência fiscal e a privacidade dos dados pessoais: o sigilo fiscal" é expectável que à forte investida internacional no sentido da salutar transparência fiscal venha a corresponder, nos próximos anos, uma (contra) corrente no âmbito da privacidade e de segurança de dados, que conduza a um são equilíbrio entre as necessidades de luta contra a fraude e evasão fiscal e a privacidade dos dados.

No caso de empresas, não se tratará tanto da dimensão de dados pessoais, mas antes de normas constitucionais relativas à concorrência.

ENQUADRAMENTO

A Lei de Orçamento do Estado para 2016, aprovada a 16 de Março de 2016, introduziu no ordenamento jurídico português o regime de CbCR, especificamente com a introdução de um artigo no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas relativo à *"informação financeira e fiscal de grupos multinacionais".* Pese embora esta introdução previsse a entrada em vigor para o exercício fiscal de 2016, com data limite para apresentação da documentação no termo desse ano, o Governo Português, através do Despacho n.º 254/2016-XXI, entendeu prorrogar esse prazo até 31 de Maio de 2017 (e que, conforme abaixo se indica, praticamente coincide com a véspera da entrada em vigor da Directiva que trata desta matéria).

Com efeito, este regime não é uma originalidade portuguesa, tendo antes surgido na natural sequência do trabalho desenvolvido pelo G20/OCDE no âmbito do projecto Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS"), designadamente Acção 13, relativo à documentação sobre preços de transferência e Country-by-Country Reporting, em cujas directrizes o regime português se baseia. Paralelamente, a Comissão Europeia desenvolveu esforços de harmonização no âmbito do *Action Plan on Corporate Taxation* (Plano de ação sobre a fiscalidade das empresas), de Junho de 2015 e do *Anti Tax Avoidance Package* (Pacote no domínio do combate à elisão fiscal), de Janeiro de 2016.

Este trabalho no seio da União Europeia culminou com a introdução da Directiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de Maio de 2016, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. Esta Directiva trata, apenas, da CbCR não pública, que visa a troca automática das Declarações por País.

Uma outra Directiva, paralela a esta, foi proposta e encontra-se em discussão (COM(2016) 198 final 2016/0107(COD)). Esta última visa a introdução de um regime de CbCR com carácter público e, para tanto, propõe a alteração da Directiva 2013/34/UE no que respeita à divulgação de informações relativas ao imposto sobre

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

o rendimento por determinadas empresas e sucursais.

No que respeita à Directiva (UE) 2016/881, já aprovada, os Estados-Membros têm até dia 4 de Junho de 2017 para adaptarem a sua legislação nacional aos termos desta Directiva, cujas disposições são aplicáveis a partir de dia 5 de Junho de 2017. A necessidade de transposição da Directiva e de ajustamento da legislação portuguesa à mesma é, inclusive, uma das justificações oferecidas para o adiamento do prazo de entrega da documentação.

O Regime de Country-by-Country Reporting (CBCR)

O regime português de CbCR determina que um conjunto de entidades se encontra obrigada à comunicação de "informação financeira e fiscal" à Administração tributária portuguesa. Encontram-se sujeitas empresas multinacionais que preencham os seguintes critérios:

Enquadramento Entidades Abrangidas (requisitos cumulativos)

- Deterem ou controlarem, directa ou indirectamente, entidades localizadas noutras jurisdições ou aí terem estabelecimentos estáveis;
- Abrangidas pela obrigação de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas;
- Obtenção de rendimento consolidado ≥ € 750.000.000 no último período fiscal; e
- Não serem detidas ou controladas por outra entidade portuguesa abrangida e obrigada a obrigações CbCR ou por uma entidade não residente que esteja obrigada a apresentação de declarações CbCR numa jurisdição com a qual existam mecanismos de troca de informação em funcionamento.

Enquadramento Abrangidas Adicionais (requisitos cumulativos)

- Seja directa ou indirectamente detida ou controlada por uma entidade não residente que não se encontra obrigada à entrega de relatórios CbCR nessa jurisdição ou resida em jurisdição com a qual não estejam disponíveis mecanismos de troca de informação;
- A entidade detentora ou controladora estaria abrangida pelo regime Português de CbCR se fosse residente fiscal em Portugal; e
- Não seja efectuada prova de que outra entidade do grupo, quer residente em Portugal ou residente em jurisdição com a qual exista um acordo para troca de informação, que seja designada como entidade reportante.

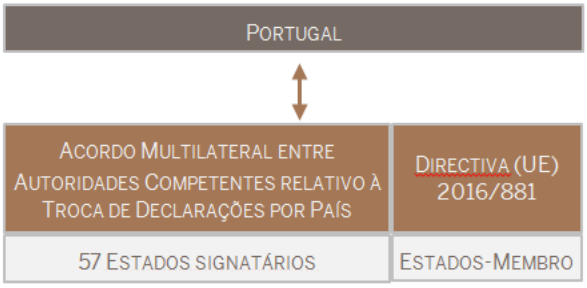
O regime de CbCR requer uma colectânea de informação relativa às jurisdições fiscais em que as entidades do grupo se encontram activas, evidenciando dados relativos à actividade económica e papel desenvolvido por cada entidade, lucros e prejuízos, activos tangíveis, montante de

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

impostos de rendimento pagos e número de empregados.
Importa realçar que o regime de CbCR é, apenas, uma peça na engrenagem da documentação sobre preços de transferência. A referida Acção 13 do projecto BEPS adoptou uma auto-denominada abordagem de três níveis que passa pela tríplice exigência de documentação Master File (Dossier Mestre), Local File (Dossier Local) e CbCR (Declarações por País). A OCDE esclarece que as Declarações por País servirão, em especial, para a realização de uma avaliação de riscos relacionados com preços de transferência.

A não entrega destas declarações CbCR dentro do prazo estipulado é sujeita a penalizações até € 10.000.

A TROCA AUTOMÁTICA DE "DECLARAÇÕES POR PAÍS"



Tendo em vista uma efectiva e consequente implementação deste tipo de documentação, a OCDE promoveu a celebração de um instrumento multilateral que permite a troca automática destas "Declarações por País" com base em formulários standard, denominado *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports* (Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes relativo à Troca de Declarações por País), que conta, a 26 de Janeiro de 2017, com 57 Estados signatários. Portugal é um destes signatários e este tipo de "sub-acordos" encontra-se abrangido pela Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal já ratificada em Portugal.

A referida Directiva (UE) 2016/881, para além de vir harmonizar os regimes de CbCR, cujas concretizações se tinham vindo a revelar díspares um pouco por toda a Europa, vem introduzir a obrigação da troca das referidas informações financeiras e fiscais entre as Administrações tributárias de todos os Estados-Membros, sendo de realçar que nem todos eram signatários do Acordo Multilateral acima referido. Isto significa não só que a Administração tributária portuguesa vai passar a enviar automaticamente esse tipo de informação às suas congéneres europeias, como também que estas irão enviar-lhe automaticamente idêntica informação.

O REGIME PÚBLICO DE CBCR E A DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR PARTE DO CONSEIL CONSTITUTIONNEL

Desde cedo, já aquando da preparação do Relatório relativo à Acção 13 do projecto BEPS, os *stakeholders* da CbCR manifestaram preocupações com o carácter público, a potencial não confidencialidade ou quebras de

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

confidencialidade e a necessidade de proteção de informação comercialmente sensível dos olhos dos concorrentes. Um exemplo destas perspectivas foi transposto no Factual *Summary of the responses to the public consultation on assessing the potential for further transparency on corporate income taxes* (Q10 e Q17), documento preparatório da Directiva relativa à CbCR pública produzido pelos órgãos da União Europeia e publicado a 20 de Janeiro de 2016.

Para melhor compreensão da dimensão pública da CbCR, esta conduzirá à recolha e comunicação de informação idêntica à acima referida, com a subsequente publicação alargada. Parafraseando a declaração da Comissão Europeia na Exposição de Motivos da Proposta de Directiva: *"Os relatórios consolidados contendo as informações relativas ao imposto sobre o rendimento serão publicados num registo comercial, com o objetivo de garantir a segurança e a sua disponibilidade ao longo do tempo. Além disso, uma vez que o objetivo da presente iniciativa consiste em permitir o escrutínio público, esses relatórios serão também disponibilizados ao público nos sítios Web das empresas. A fim de permitir comparações ao longo do tempo, os relatórios permanecerão acessíveis nos sítios Web durante, pelo menos, cinco anos consecutivos".*

O *Conseil Constitutionnel*, na sua decisão de 8 de Dezembro de 2016, declarou conforme com a Constituição o essencial do projecto de lei francês sobre "a transparência, a luta contra a corrupção e a modernização da vida económica". Cujo objectivo é reforçar a transparência dos procedimentos de decisões públicas, assim como reprimir mais severamente e mais rapidamente a corrupção. Porém, o *Conseil* censurou, entre outras, as disposições relativas ao Country-by-Country Reporting.

No prolongamento da sua jurisprudência anterior, o Conseil considerou que a obrigação para algumas sociedades de tornar públicos (acessíveis gratuitamente e por todos na internet) os indicadores económicos e fiscais país por país é susceptível de permitir que todos os operadores envolvidos nos mercados onde estas actividades são exercidas, em especial os seus concorrentes, possam identificar os elementos essenciais da sua estratégia industrial e comercial. Neste contexto, o Conselho julgou que o regime público de CbCR constitui uma restrição desproporcionada à liberdade empresarial e é, portanto, inconstitucional. A liberdade empresarial *("liberté d'entreprendre")* tem como fundamento o artigo 4 da Déclaration des droits de *l'Homme et du citoyen* de 1789, texto que beneficie, no ordenamento francês, de valor constitucional

***

No ordenamento jurídico português, a nossa Constituição também alude à *liberdade de iniciativa económica e*

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt

privada, considerando-a um direito fundamental. Esta tem tanto uma dimensão relacionada com a liberdade de iniciar uma actividade económica, como uma outra relativa à liberdade de organização, gestão e actividade da empresa, conforme tem vindo a ser reconhecido pela doutrina jurídica e pelo Tribunal Constitucional.

Em abstracto, este argumento poderá vir a ter força perante a hipótese de introdução, em Portugal, de um regime de CbCR pública, quer por espontânea iniciativa do nosso legislador, quer através da necessidade de transposição de uma directiva europeia.

Lisboa, 17 de Fevereiro de 2017.

Rogério M. Fernandes Ferreira
Jorge Lopes Sousa
Margot Lopes Martins
Soraia João Silva

www.rfflawyers.com

www.rffadvogados.pt
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Recepção)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contacto@rffadvogados.pt