



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS



Nº22/17

NEWSLETTER

A TROCA DE DECISÕES E
DE ACORDOS FISCAIS PRÉVIOS
TRANSFRONTEIRIÇOS

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address 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/ "Portugal Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017/"European tax Disputes of the Year" (shortlisted) 2017/ "European Indirect Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017

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

SUMÁRIO

O legislador procedeu, através da Lei n.º 98/2017, de 24 de Agosto, à transposição da Directiva (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de Dezembro de 2015, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, no que se refere a decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência (comumente na denominadas por DAC3, por se referir à terceira versão da referida Directiva de 2011).



www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5º (Reception)/6º
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com



A TRANSPOSIÇÃO DA DAC3

O legislador procedeu, através da Lei n.º 98/2017, de 24 de Agosto, à transposição da Directiva (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de Dezembro de 2015, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, no que se refere a decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência (comumente na denominadas por DAC3, por se referir à terceira versão da referida Directiva de 2011).

Esperava-se, inicialmente, a transposição da Directiva até 31 de Dezembro de 2016, com aplicação a partir de 1 de Janeiro de 2017, pelo que esta transposição e implementação surge com algum atraso em relação à maior parte dos Estados-Membros da União Europeia.

A nova Lei produz efeitos a 1 de Janeiro de 2017 mas, na realidade, impacta com certas decisões emitidas, alteradas ou renovadas no período entre 1 de Janeiro de 2012 e 31 de Dezembro de 2016.

O CONTEXTO E AS ORIGENS DA DAC3

As origens da iniciativa Europeia, quanto à DAC3, podem ser associadas, por um lado, ao lato contexto do projecto *Base Erosion and Profit Shifting* da OCDE/G20 e, por outro lado, a outras iniciativas e outros acontecimentos contemporâneos a esse projecto. Neste caso, especialmente, pode relacionar-se com várias situações que resultaram em acções espoletadas pela Comissão Europeia, as primeiras das quais em 2014, relacionadas com Auxílios de Estado ilegais e preços de transferência, designadamente os casos *Starbucks* (Países Baixos), *Fiat Financing* (Luxemburgo) e *Apple* (Irlanda).

A origem da iniciativa pode ser apontada, ainda, à fuga de informações ocorrida com o denominado *Lux Leaks*, mediante o qual o Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos (ICIJ) revelou, no final de 2014, 548 *tax rulings* (informações vinculativas e acordos prévios de preços de transferência) concedidas pelo que o Estado Luxemburguês e que permitiriam erosão da base tributável e a transferência de

lucros através de operações transfronteiriças.

Houve assim, uma revelação pública e gradual de situações através das quais as Administrações tributárias concediam “*sweetheart tax deals*” - utilizando a linguagem de Joaquín Almunia, então Comissário Europeu da Concorrência, e primeiro responsável pelas referidas acções de Auxílios de Estado -, e que, assim, motivaram e espoletaram esta iniciativa legislativa.

AS DECISÕES FISCAIS PRÉVIAS TRANSFRONTEIRIÇAS VISADAS

A nova lei e, bem assim, a Directiva DAC3, visam, em especial, a troca de informações fiscais entre as Administrações tributárias dos Estados-Membros da União Europeia, latamente abrangendo, designadamente, as seguintes circunstâncias e tipos de decisões com implicações transfronteiriças, mas excluindo as decisões fiscais prévias transfronteiriças que tenham por objecto e envolvam exclusivamente a situação fiscal de uma ou mais pessoas singulares.

De acordo com a lei agora publicada, as informações vinculativa e os acordos prévios de transferência, previstos na Lei Geral Tributária e no Código do IRC, ficam, expressamente, abrangidos.

Assim, a nova lei omite (desta abrangência legalmente expressa), particularmente, os designados contratos fiscais. O futuro dirá se se trata de uma lacuna consciente do legislador e, bem assim, se esse (e eventualmente) outros instrumentos legais se devam considerar abrangidos em face da nova lei e da Directiva DAC3.

Com efeito, define a lei e a Directiva DAC3 que se deve entender por decisão fiscal prévia transfronteiriça, qualquer acordo, comunicação ou acção com efeitos similares, incluindo aquela que seja emitida, alterada ou renovada no âmbito de uma auditoria fiscal, que preencha, cumulativamente, as seguintes condições:

- i. seja emitida, alterada ou renovada pelo governo ou pela administração fiscal de um Estado-Membro, ou pelas subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome, independentemente de ser ou não efectivamente utilizada;
- ii. tenha por destinatário uma determinada pessoa ou um grupo de pessoas, e possa ser invocada por essa pessoa ou esse grupo de pessoas;
- iii. seja prestada com vista à interpretação ou à aplicação de uma disposição legal ou administrativa, em matéria tributária do Estado-Membro ou das subdivi-

sões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais;

- iv. tenha por objecto uma operação transfronteiriça ou a questão de saber se as actividades exercidas por uma pessoa noutra jurisdição criam, ou não, um estabelecimento estável; e
- v. seja tomada previamente às operações ou às actividades noutra jurisdição susceptíveis de criar um estabelecimento estável, ou antes da apresentação de uma declaração fiscal relativa ao período em que a operação ou série de operações ou as actividades se realizaram.

Cabe, ainda, salientar que se designam, neste quadro, como operações transfronteiriças as que preenchem qualquer uma das seguintes condições:

- i. nem todas as partes na operação ou série de operações são, para efeitos fiscais, residentes no Estado-Membro que emite, altera ou renova uma decisão fiscal prévia transfronteiriça;
- ii. qualquer uma das partes na operação ou série de operações é, para efeitos fiscais, simultaneamente residente para efeitos fiscais em mais do que uma jurisdição;
- iii. uma das partes na operação ou série de operações exerce a sua actividade noutra jurisdição

através de um estabelecimento estável e a operação ou série de operações constitui uma parte ou a totalidade da actividade do estabelecimento estável;

- iv. a operação ou série de operações inclui medidas tomadas por uma pessoa em relação a actividades comerciais que exerça noutra jurisdição através de um estabelecimento estável; ou
- v. existe um impacto transfronteiriço.

O ÂMBITO TEMPORAL DE APLICAÇÃO E A “RETROSPECTIVIDADE”

A nova Lei e a Directiva DAC3 impõem, ainda, a comunicação de todas as decisões prévias transfronteiriças e de todos os acordos prévios de preços de transferência visados que sejam emitidos, alterados ou renovados a partir de 1 Janeiro de 2017. Esta comunicação deverá ocorrer no prazo de três meses a contar do fim do semestre do ano civil durante o qual as decisões fiscais prévias transfronteiriças ou os acordos prévios de preços de transferência tenham sido emitidos, alterados ou renovados.

Compreende-se que a lei portuguesa tenha transposto a Directiva com o rigor que se impunha. Porém, tendo em conta que a transposição deveria ter ocorrido até 31 de Dezembro de 2016 e que,

desta forma, a Administração tributária apenas agora tem a lei à sua disposição, para análise, estudo e execução, parece-nos que resta menos de um mês até ao fim do referido prazo de comunicação (de três meses a contar do fim do semestre do ano civil durante o qual as decisões foram concedidas).

Encontram-se, ainda, abrangidas todas as decisões prévias transfronteiriças e de todos os acordos prévios de preços de transferência visados que tenham sido emitidos, alterados ou renovados no período entre 1 de Janeiro de 2012 e 31 de Dezembro 2016, com excepção daqueles que, tendo sido emitidos, alterados ou renovados no período entre 1 de Janeiro de 2012 e 31 de Dezembro de 2013, já não se encontravam válidos em 1 de Janeiro de 2014, sendo, que, nestes casos, a sua comunicação transfronteiriça é obrigatória até Janeiro de 2018.

Embora a lei portuguesa não o refira, a Directiva é clara quando refere que esta obrigação de comunicação abrange, mesmo, decisões prévias transfronteiriças e acordos prévios de preços de transferência visados que já não estejam em vigor ou não sejam válidos.

AS INFORMAÇÕES A COMUNICAR ÀS OUTRAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Os elementos objecto de troca de informações entre Administrações tributárias compreendem, designadamente: a identificação da pessoa colectiva, um resumo do teor da decisão, com a salvaguarda dos segredos comerciais, industriais ou profissionais, data de emissão, alteração ou renovação da decisão, data de início e termo da validade da decisão, o tipo de decisão em causa, o montante em causa, a identificação dos critérios e métodos de preços de transferência, as demais pessoas e Estados-Membros susceptíveis de serem afectadas pela decisão.

AS INFORMAÇÕES A COMUNICAR PELO SUJEITO PASSIVO

Os pedidos de informação vinculativa deverão passar a ser instruídos de forma a contemplar os elementos necessários à troca de informações transfronteiriça, caso estas normas sejam aplicáveis, pelo que o próprio sujeito passivo, ao requerer a informação, terá de antecipar essa necessidade, bem instruindo o pedido, sob pena de, decorridos 10 dias após notificação para suprimento do problema, o pedido ser arquivado em face da insuficiência dos elementos apresentados.

Os sujeitos passivos ficam, ainda, obrigados a comunicar à Administração

tributária qualquer alteração aos elementos transmitidos no pedido inicial da informação vinculativa ou do acordo prévio de preços de transferência que seja relevante para efeitos da troca obrigatória e automática de informações ao abrigo da cooperação administrativa, segundo resulta de alterações introduzidas na Lei Geral Tributária e no Código do IRC.

A TROCA DE INFORMAÇÕES PARA ALÉM DA UNIÃO EUROPEIA

De acordo com a nova lei, as obrigações de troca de informação impostas à Administração tributária impõem-se e são aplicáveis, ainda, quando estiverem em causa jurisdições ao abrigo de convenção ou outro instrumento jurídico internacional, dando cumprimento aos requisitos internacionalmente exigíveis em matéria de transparência.

Neste âmbito, importa salientar que Portugal é um Estado Contratante em Convenções de Dupla Tributação (CDTs), que tipicamente incluem disposições relacionadas com a troca de informações e em Acordos sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal (ATIs) e é, ainda, um dos Estados Signatários da Convenção (Multilateral) sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, ou

CMAATM), na qual participam mais de 100 Estados e que entrou em vigor, em Portugal, a 1 de Março de 2015.

Assim, sem prejuízo da necessária análise casuística, parece-nos que, especialmente em função da rede de CDTs, e, bem assim, da numerosa participação na CMAATM, parece-nos razoável concluir que a troca de informações, no que se refere a decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência, será o novo padrão.

O DIRECTÓRIO CENTRAL DA UNIÃO EUROPEIA

A Directiva prevê ainda a criação de um directório centralizado na União Europeia para registo das decisões prévias transfronteiriças e dos acordos prévios de preços de transferência, que deverá ser desenvolvido e implementado, com o apoio técnico e logístico da Comissão Europeia, até 31 de Dezembro de 2017. Após a sua operacionalização, a troca deste tipo de informações deverá ser efectuada através desse instrumento.

A CONFIDENCIALIDADE DOS DADOS

No que respeita à confidencialidade dos dados, tanto a Directiva, como a lei, procuram expressamente assegurar a salvaguarda da privacidade, confiden-

cialidade e segurança dos dados.

Porém, conforme já tivemos de referir em escritos recentes, as objecções, no contexto da privacidade de dados, são mais profundas e latas e, no plano da troca automática de informações, têm sido reiteradas por organismos independentes internacionais, como o Article 29 Data Protection Working Party, designadamente no quadro da União Europeia e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

As reservas e os cuidados necessários na recolha e troca de informações passam, pois, pela:

- i. Definição clara da base legal;
- ii. Delimitação clara do objectivo (*e.g.* evasão fiscal);
- iii. Análise da necessidade e proporcionalidade da informação recolhida e da forma e duração de retenção de tais dados;
- iv. Transparência e justo processamento dos dados dos sujeitos;
- v. Estabelecimento de *data controllers*, isto é, pessoas responsáveis pelo cumprimento das exigências de cuidado e diligência relacionadas com a privacidade de dados, bem como por assegurar que os dados subsequentemente transferidos pelo outro Estado não são transferidos para um terceiro Estado incapaz de assegurar padrões satisfatórios de privacidade de dados;

- vi. Regulação e estabelecimento de sistemas de resposta à eventual quebra de confidencialidade dos dados;
- vii. Elaboração de estudo de impacte na privacidade dos sujeitos visados;
- viii. Determinação dos fins adicionais, necessariamente limitados, para os quais as informações podem ser utilizadas e a forma como tal se poderá processar (*e.g.* processo crime); e
- ix. Consideração expressa do poder e competência da autoridade competente para a protecção de dados.

Neste quadro, as entidades nacionais independentes com competência na área de protecção de dados têm vindo a sair fortalecidas em resultado de decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia, tais como a do caso Digital Rights Ireland ou do caso Schrems. O seu papel, bem como o dos tribunais nacionais e europeus, nos próximos anos, será preponderante para a delimitação dos poderes das Administrações tributárias e o efectivo respeito pela privacidade e segurança de dados.

Lisboa, 18 de Setembro de 2017

Rogério M. Fernandes Ferreira
 Jorge S. Lopes de Sousa
 Francisca Queiroz Vieira