



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**ASPETOS FISCAIS DECORRENTES DOS ACORDOS
CELEBRADOS PELA UNIÃO EUROPEIA**

UMA ANÁLISE CRÍTICA

Tiago Luís Ferreira da Silva

Faculdade de Direito | Escola do Porto

abril de 2018

Universidade Católica Portuguesa

Aspetos fiscais decorrentes dos acordos celebrados pela União europeia

Uma análise crítica

DISSERTAÇÃO

para obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal pela
Universidade Católica Portuguesa – Porto,
redigida por Tiago Luís Ferreira da Silva
sob a orientação do Senhor Professor Doutor
João Félix Pinto Nogueira

Porto, abril de 2018

*“O sábio não é aquele que sabe,
o sábio é aquele que faz aquilo que sabe”*

Nuno Cobra

Agradecimentos

É com grande orgulho e sentimento de realização a nível pessoal e académico que entrego a presente dissertação para obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal pela Universidade Católica Portuguesa. Como em tudo na vida, nunca teria alcançado este tão desejado objetivo sem o contributo de várias pessoas que me acompanharam durante todo este processo.

Primeiramente, quero agradecer à minha família por todo o apoio a nível pessoal, emocional e financeiro durante esta etapa. Palavras nunca vão chegar para agradecer tudo o que fizeram por mim.

Seguidamente, gostaria de agradecer a todos os meus amigos e companheiros de estudo pela força e companhia durante esta jornada. Vocês fazem-me sempre lembrar que os grandes gestos estão nas “pequenas” coisas que fazemos pelos outros.

Gostaria também de agradecer a todos os meus amigos e colegas de trabalho na PwC por toda a preocupação demonstrada e vontade em me ver cumprir este tão desejado objetivo. Obrigada a todos vós, por tudo o que fazem por mim, todos os dias.

Não poderia também deixar de endereçar um agradecimento especial ao Sr. António Santos do Centro de Estudos Fiscais, por toda a sua amabilidade e prestabilidade aquando das minhas deslocações a Lisboa para recolha de bibliografia.

Por último, mas não menos importante que todas as outras menções, gostaria de agradecer ao Sr. Dr. Professor João Félix Pinto Nogueira. Palavras haverão sempre de se revelar escassas para agradecer toda a orientação cuidada e preocupada, muito menos conseguirão retratar a importância de todas as conversas e conselhos. Nunca vou esquecer o quão próxima foi a orientação, ainda que a distancia fosse imensa.

Resumo

Esta tese procede a um estudo crítico do impacto dos acordos celebrados entre a UE e países terceiros no plano da fiscalidade direta. Estudamos os acordos, compreendemos as motivações subjacentes à sua celebração, estruturamos os mesmos em categorias específicas e examinamos o impacto dos mesmos nas regras tributárias dos Estados-Membros. Procuramos ainda mapear as normas portuguesas que aparentam apresentar problemas de compatibilidade com os referidos acordos.

Após esse exame, aplicamos os conhecimentos que adquirimos para propor modificações que eliminassem os problemas de compatibilidade de normas portuguesas com os acordos. Estudamos e estruturamos as normas potencialmente violadoras em quatro tipos de perfis e propomos soluções para cada um desses perfis.

Face a todos os argumentos utilizados e aos problemas que identificamos, consideramos ser imperioso que se procedam a várias alterações legislativas no sentido das propostas que avançamos.

Palavras chave: UE; acordos; liberdades fundamentais; efeito direto; incompatibilidade; troca de informação fiscal

Abstract

This thesis focuses on a critical analysis of the agreements between the EU and third countries regarding direct taxation. We have studied the agreements, identified their motivations, structured them into specific categories and examined their impact on the domestic tax provisions of Member-States. We sought to pinpoint the provisions that might present issues in terms of compatibility with the Portuguese tax system.

After this examination, we used the acquired expertise to design proposals aiming towards eliminating issues of compatibility between our domestic tax system and those agreements. The potential incompatible provisions were studied and structured into four provision profile types.

Due to the arguments used and the issues found, we consider that it is imperative to make some legislative amendments following our legislative proposals.

Key words: EU; agreements; fundamental freedoms; direct effect; incompatibility; tax exchange of information

Índice

1. Introdução.....	11
1.1 Considerações preliminares.....	11
1.2 Objetivos da tese	11
1.3 Objeto.....	12
1.3.1 Delimitação positiva.....	12
1.3.2 Delimitação negativa.....	12
1.4 Metodologia e modo de citar.....	12
1.5 Sequência	13
2. Acordos celebrados pela UE	14
2.1 Introdução	14
2.2 Classificação dos acordos celebrados pela UE com países terceiros.....	14
2.3 Acordos da Europa	15
2.4 Acordos de estabilização e associação	16
2.5 Acordos de parceria e cooperação.....	17
2.6 Acordos de associação	18
2.6.1 Acordo sobre o Espaço Económico Europeu	18
2.6.2 Acordos de associação Euro-Mediterrânicos	19
2.7 Acordo de parceria com o grupo de Estados de África, Caraíbas e Pacífico	20
2.8 Acordos de associação com países terceiros ou grupos de países terceiros	21
2.9 Acordos de cooperação com países terceiros ou grupos de países terceiros	23
2.10 Efeito Direto dos acordos de associação, parceria e cooperação	24
3. Impacto dos acordos em matéria de fiscalidade direta doméstica.....	27
3.1 Introdução	27
3.2 Esfera de proteção	27
3.2.1 Introdução.....	27
3.2.2 O caso específico da liberdade de circulação de capitais	28
3.2.2.1 Introdução.....	28
3.2.2.2 Relevância da distinção com outras liberdades e, em particular, com a liberdade de estabelecimento	28
3.2.2.3 Distinção com a liberdade de estabelecimento.....	29
3.2.2.4 As cláusulas de salvaguarda e de exclusão	29
3.2.3 As demais Liberdades Fundamentais	31
3.2.4 Justificações e proporcionalidade.....	32
3.2.5 A questão da posição hierárquica dos acordos celebrados pela UE em relação ao TFUE.....	35

4. Análise crítica do regime português.....	37
4.1 Normas potencialmente violadoras das Liberdades Fundamentais.....	37
4.2 Normas de perfil 1.....	38
4.2.1 Em geral.....	38
4.2.2 Normas do EBF.....	38
4.2.3 Normas do CIRC.....	39
4.3 Normas de perfil 2.....	43
4.4 Normas de perfil 3.....	44
4.5 Normas de perfil 4.....	45
5. Conclusões.....	47
LISTA BIBLIOGRÁFICA.....	50
LISTA JURISPRUDENCIAL.....	54
ANEXO I – NORMAS DE PERFIL 1.....	55
ANEXO II – NORMAS DE PERFIL 2.....	62
ANEXO III – NORMAS DE PERFIL 3.....	63

Lista de siglas e abreviaturas

AA	Acordo de Associação
AAP	Acordo de Associação e Parceria
AAE-M	Acordo de Associação Euro-Mediterrânico
Ac.	Acórdão
ACP	África-Caribe-Pacífico
AE	Acordos da Europa
AEA	Acordo de Estabilização e Associação
AEUE	Acordo sobre o Espaço Económico Europeu
AF	Administração Fiscal
Al.	Alínea
APC	Acordo de Parceria e Cooperação
Art.	Artigo
AT	Administração Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CDT	Convenção para evitar a Dupla Tributação
CE	Comissão Europeia
CEE	Comunidade Económica Europeia
Cfr.	Confrontar
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIS	Código do Imposto do Selo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EE	Estabelecimento Estável
EEE	Espaço Económico Europeu
EFTA	European Free Trade Association
EM	Estado-Membro
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

JO	Jornal Oficial
LCCP	Liberdade de Circulação de Capitais e Pagamentos
LCT	Liberdade de Circulação de Trabalhadores
LE	Liberdade de Estabelecimento
LF	Liberdades Fundamentais
LGT	Lei Geral Tributária
LPS	Liberdade de Prestação de Serviços
N.º	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p.	página
pp.	páginas
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia
Vd.	Vide

1. Introdução

1.1 Considerações preliminares

O atual contexto económico e a crescente globalização trouxeram novos desafios para cada um dos EMs da UE.

A hermenêutica e heurística jurídica hodierna requerem um conhecimento profundo não só do ordenamento jurídico nacional, mas ainda do direito da UE, além de todo o direito convencional eventualmente aplicável.

A convivência entre normas de fonte nacional, europeia e internacional conduzem, várias vezes, a dúvidas sobre a específica validade de uma certa norma, sobre o modo como a mesma deve ser interpretada e aplicada num caso concreto ou sobre o seu âmbito de aplicação subjetivo, objetivo temporal ou geográfico.

Em termos do âmbito de aplicação geográfico, um exemplo claro é-nos dado pelas LF¹ da UE. À partida poder-se-ia pensar que as mesmas apenas fossem relevantes no contexto do mercado interno da União. No entanto, o próprio TFUE estipula que a LCCP tem uma dimensão externa, aplicando-se ainda nas relações de e com Estados terceiros², ou seja, fora do espaço geográfico da UE.

Adicionalmente, existem várias convenções que – ainda que não tanto discutidas – acabam por alargar o âmbito de aplicação geográfica das referidas liberdades.

Por regra, tais acordos não são celebrados com um específico intuito tributário. No entanto, e dada a jurisprudência do TJUE, o certo é que os mesmos acabam por ter implicações curiosas ao nível da interpretação e aplicação das regras tributárias dos EMs. A presente dissertação centra-se precisamente nesta questão.

1.2 Objetivos da tese

Esta tese visa estudar criticamente o impacto dos acordos celebrados entre a UE e Estados terceiros no plano da fiscalidade direta. Procuraremos estudar compreensivamente os acordos e verificar quais os seus traços estruturantes. A partir de aí, aferiremos da existência de potenciais problemas de compatibilidade de normas tributárias internas com as normas contidas nos referidos acordos. Sempre que tal seja o caso, procuraremos propor soluções que permitam ultrapassar esses problemas.

¹ Vd. arts. 45.º a 66.º do TFUE.

² Vd. arts. 63.º a 66.º do TFUE.

Faremos simultaneamente uma abordagem sistemática, histórica e conceptual do Direito da UE, analisando as normas dos tratados que dizem respeito às diversas LF. No que se refere à LCCP, teremos ainda em conta os efeitos da “*standstill clause*”³ e da “*carve-out clause*”⁴.

1.3 Objeto

1.3.1 Delimitação positiva

A nossa tese incidirá sobre uma problemática específica: o impacto no âmbito da fiscalidade direta dos acordos celebrados pela UE com países terceiros. Apenas teremos em conta os acordos celebrados pela União, como ente jurídico distinto dos EMs. Em termos dos acordos, apenas teremos em conta as disposições que procedam a uma extensão (explícita ou implícita) das LF, primariamente consagradas no TFUE (dado que essas serão as disposições com maior potencial de gerar problemas de compatibilidade com as normas tributárias internas dos vários EMs).

1.3.2 Delimitação negativa

Fora do nosso objeto do nosso estudo estarão os acordos (ou partes destes) que não contenham dispositivos em matéria de LF. Também não trataremos os acordos celebrados pela UE de matriz meramente política e/ou de integração. Não examinaremos o impacto destes acordos em setores para além do da fiscalidade direta.

1.4 Metodologia e modo de citar

A nossa tese parte de um exame profundo e cuidado das muitas dezenas de acordos celebrados pela UE. Ao invés de nos apoiarmos em fontes secundárias, decidimos centrar o nosso esforço no exame direto desses acordos, dado que os mesmos se encontram acessíveis na internet (em bases de dados seguras). Optamos por essa revisão primária dado termos constatado que este esforço nunca tinha sido feito em termos da doutrina nacional (e raros são os autores tributaristas estrangeiros que se dedicam a estes temas). Nesse sentido, decidimos ser pioneiros, providenciando um estudo que até ao momento nenhum autor forneceu.

³ Vd. art. 64.º do TFUE.

⁴ Vd. art. 65.º do TFUE.

Seguidamente consultamos monografias e periódicos relevantes. Procedemos ainda a um aprofundado estudo jurisprudencial, centrado sobretudo nas decisões do TJUE

Para a redação da presente tese, foi adotado o Manual de Estilo da Escola de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

1.5 Sequência

Após uma breve introdução, no capítulo 2 procederemos a um enquadramento claro e preciso das tipologias de acordos celebrados pela União. No capítulo seguinte, focar-nos-emos no impacto de certas disposições dos acordos analisados nos sistemas fiscais dos EMs da UE. No Capítulo 4, apresentaremos algumas propostas de modificação do ordenamento jurídico português no sentido de assegurar a compatibilidade da legislação nacional com as LF tais como estendidas por esses acordos.

2. Acordos celebrados pela UE

2.1 Introdução

Ao longo das últimas décadas, a UE celebrou diversos acordos com Estados terceiros. A base legal da generalidade destes acordos reside no art. 217º do TFUE⁵. As motivações subjacentes à celebração dos mesmos são as mais diversas. As mais frequentes são a associação, a parceria, a cooperação, a integração económica e a integração política.

Tendo em conta tais objetivos, poder-se-ia pensar que a maioria se trataria de acordos meramente programáticos. No entanto, devemos desde já notar que um número não desprezível de acordos inclui normas com contornos similares às LF. É sobre estes últimos (e sobre certas disposições) que nos iremos centrar. Em casos excecionais abordaremos acordos que, apesar de não disporem em matéria de LF, contém normas funcionalmente próximas, nomeadamente respeitantes à liberalização e promoção do investimento.

2.2 Classificação dos acordos celebrados pela UE com países terceiros

Os acordos celebrados pela UE podem ser classificados de diversos modos, consoante o critério tido em consideração.

Os acordos prosseguem essencialmente três objetivos: associação, parceria e cooperação⁶. A tal classificação tem em conta os interesses e as diferentes realidades económicas das partes que contratam, os objetivos que se prosseguem e as obrigações de cada uma das partes. Devemos, no entanto, realçar que a generalidade dos acordos celebrados não se enquadram perfeitamente num único modelo, acabando por conter cláusulas típicas de mais do que um modelo, resultado direto das idiossincrasias subjacentes à celebração dos mesmos.

Cada um desses acordos pode ser ainda enquadrado em 7 categorias⁷:

- i) acordos da Europa (AE);

⁵ Este artigo dispõe que a UE pode celebrar com um ou mais países terceiros ou organizações internacionais, acordos que criem uma associação caracterizada por direitos e obrigações recíprocos.

⁶ Seguindo a proposta de SMIT, Daniel (2011) – Freedom of investment between EU and non-EU states and its impact on corporate income tax systems within the European Union, tese de doutoramento. Tilburg University, p. 349.

⁷ No seguimento da classificação feita por Daniel Smit (op. Cit.), estudamos os acordos em 7 categorias distintas em que podemos incluir um ou mais tipos de acordos. Trata-se de um ponto de partida para melhor compreensão do tema em causa e esquematização do raciocínio que pretendemos desenvolver.

- ii) acordos de estabilização e associação (AEA);
- iii) acordos de parceria e cooperação (APC);
- iv) acordos de associação (AEEE, Euro-Mediterrânicos);
- v) acordo de parceria com o grupo de Estados de África, Caraíbas e Pacífico;
- vi) acordos de associação com outros países terceiros (Chile, México, África do Sul e Turquia) ou grupos de países terceiros (CARIFORUM);
- vii) acordos de cooperação com países terceiros ou grupos de países (países membros do Mercosur, ASEAN, Comunidade Andean (Acordo de Cartagena) e a Carta do Conselho de Cooperação do Golfo).

Nas secções seguintes procederemos a uma breve análise de cada um destes acordos.

2.3 Acordos da Europa

Estes acordos começaram a ser celebrados pela UE no início da década de 90 sendo concluídos com países da Europa Central e do Leste como a Bulgária⁸, a República Checa⁹, a Estónia¹⁰, a Hungria¹¹, a Letónia¹², a Lituânia¹³, a Polónia¹⁴, a Roménia¹⁵, a Eslováquia¹⁶ e a Eslovénia¹⁷.

O principal motivo para a sua celebração foi o fortalecimento da cooperação entre a UE e estes países, os quais se encontravam em fase de transição política e económica depois do colapso do regime soviético.

Ao comparar os preâmbulos dos 10 acordos anteriormente referidos, todos eles mencionam o objetivo de estreitar dos laços económicos com a UE, de criar relações duradouras baseadas no interesse mútuo e reciprocidade e de reforçar as liberdades políticas e económicas que constituem a base desta associação. Apesar de o conteúdo não ser idêntico, existem objetivos comuns como a intensificação do diálogo político¹⁸, a liberalização das trocas e do investimento¹⁹, o estabelecimento de regras sobre a

⁸ Acordo de associação CE – Bulgária, JO L 358 (1994).

⁹ Acordo de associação CE – República Checa, JO L 360 (1994).

¹⁰ Acordo de associação CE – Estónia, JO L 068 (1998).

¹¹ Acordo de associação CE – Hungria, JO L 347 (1993).

¹² Acordo de associação CE – Letónia, JO L 026 (1998).

¹³ Acordo de associação CE – Lituânia, JO L 051 (1998).

¹⁴ Acordo de associação CE – Polónia, JO L 348 (1993).

¹⁵ Acordo de associação CE – Roménia, JO L 357 (1994).

¹⁶ Acordo de associação CE – Eslováquia, JO L 359 (1994).

¹⁷ Acordo de associação CE – Eslovénia, JO L 051 (1999).

¹⁸ Vd., e.g., Título I do AE CE – Bulgária.

¹⁹ Vd., e.g., os Títulos III, IV e V do AE UE – República Checa.

concorrência e sobre a cooperação económica e financeira²⁰. Estes acordos visavam ainda a transição gradual e necessária destes Estados para economias de mercado e eventualmente coloca-los em posição de uma eventual adesão à UE. Estes acordos deixam de ser relevantes a partir do momento em que estes Estados se integram na UE, data em que passam a estar abrangidos pelo TFUE²¹.

A LCCP foi incluída em todos os acordos²². A LE está presente em alguns²³. A LCT²⁴ e a LPS²⁵ também estão presentes.

2.4 Acordos de estabilização e associação

Os AEA foram concluídos a partir de 2000 entre a UE e países do sudoeste europeu, eventualmente candidatos à adesão, como a Croácia²⁶, a Macedónia²⁷, a Albânia²⁸, a Bósnia Herzegovina, o Montenegro, a Turquia e a Servia²⁹.

Os objetivos destes AEA, embora não idênticos, são comparáveis aos acordos referidos no ponto anterior. A principal diferença é o maior enfoque na cooperação regional³⁰.

²⁰ Vd., e.g., o Título VIII do AE CE – República Checa.

²¹ KIEKEBELD, B. J. & Daniel, S. – “*Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation*”, Kluwer, 16 EC Tax Review 5 (2007), p. 230.

²² A título exemplificativo, podemos referir o art. 61.º do AE CE – Bulgária, que dispõe que os EM e a Bulgária asseguraram a LCCP no que diz respeito ao investimento direto feito em sociedades formadas de acordo com as leis nacionais do país de origem e investimentos feito de acordo com as normas do Capítulo II do Título IV, assim como a liquidação e repatriação desses investimentos e qualquer lucro deles derivado.

²³ A título exemplificativo podemos referir o art. 45.º do AE CE – Bulgária que dispõe que os EM e a Bulgária garantirão que as sociedades que se estabeleçam noutra parte contratante não serão alvo de um tratamento menos favorável do que as sociedades residentes nesse mesmo país.

²⁴ Vd., e.g., arts. 38.º a 44.º do AE CE – Bulgária e cfr. arts. 38.º a 44.º do AE CE – Roménia, nomeadamente o art. 38.º n.º 1 deste último acordo, que refere: “... o tratamento a trabalhadores de nacionalidade romena, empregados no território de um EM será livre de qualquer tipo de discriminação baseado na nacionalidade, no que diz respeito a condições de trabalho, remuneração ou despedimento, em termos comparáveis aos seus nacionais”.

²⁵ Vd., e.g., arts. 56.º a 58.º do AE CE – Bulgária e cfr. arts. 56.º a 58.º do AE CE – Roménia, nomeadamente o art. 56.º n.º 1 do primeiro acordo referido, que refere: “As partes aceitam em conformidade com as normas deste capítulo tomar as medidas necessárias para permitir progressivamente a prestação de serviços por sociedades da Comunidade ou da Bulgária, ou nacionais que estejam estabelecidos numa parte que não a da pessoa para quem os serviços são destinados...”.

²⁶ Acordo de estabilização e associação CE – Croácia, JO L26 (2005).

²⁷ Acordo de estabilização e associação CE – Macedónia, JO L84 (2004).

²⁸ Acordo de estabilização e associação CE – Albânia, JO L107 (2009).

²⁹ Os acordos de estabilização e associação entre a UE e estes 3 países ainda estão em negociação ou à espera do começo das negociações. O acordo com Montenegro, cujas negociações sobre o seu Capítulo IV respeitante à LCCP terem começado em 24 de junho 2014, ainda não se encontram fechadas.

³⁰ SMIT, Daniel (2011) – Freedom of investment between EU and non-EU states and its impact on corporate income tax systems within the European Union, Tese de doutoramento. Tilburg University, p. 352-353.

EM termos de liberdades, devemos salientar que quase todos os acordos celebrados contêm uma referência à LCCP³¹. A LE é também incluída através de um fraseado muito semelhante em todos estes acordos³². Em alguns dos acordos encontramos ainda a LCT³³ e a LPS³⁴.

2.5 Acordos de parceria e cooperação

Estes acordos começaram a ser celebrados nos inícios da década de 90 com países integrantes da antiga União Soviética que se haviam tornado independentes como a Arménia, o Azerbaijão, a Geórgia, o Cazaquistão, o Quirguistão, a Moldávia, a Rússia, o Tajiquistão, a Ucrânia e o Uzbequistão³⁵. Têm uma forte componente política, de apoio à consolidação democrática dos países contratantes com a UE, de cooperação económica e de acompanhamento da transição dos países da antiga União Soviética para uma economia de mercado de forma a promover o comércio e os investimentos com a UE. Apesar do forte pendor político, a garantia das LF³⁶ também está presente

Nestes, existe um claro reafirmar da LCCP no que toca ao investimento direto, tal como a liquidação e repatriamento do produto desses investimentos e qualquer lucro deles

³¹ Vd., e.g., Capítulo IV do AEA CE – Croácia, mais concretamente no seu art. 60.º que refere a livre circulação de capitais e investimentos, referindo também a liquidação e repatriação desses investimentos e qualquer lucro deles derivado.

³² Vd., e.g., os arts. 48.º e 49.º do AEA CE – Croácia e os arts. 49.º e 50.º do AEA CE – Albânia são praticamente idênticos no seu conteúdo, algo que se reflete nos outros acordos referidos neste ponto. Há uma preocupação em definir o que são subsidiárias, filiais, estabelecimento, operações, atividades económicas, serviços financeiros, além de garantir que não haverá tratamento menos favorável a sociedades que se estabeleçam num dos países contratantes face às sociedades residentes nesse mesmo país.

³³ Vd., e.g., os arts. 46.º a 48.º do AEA CE – Albânia e os arts. 44.º a 46.º do AEA CE – Macedónia.

³⁴ Vd., e.g., os arts. 57.º a 59.º do AEA CE – Albânia e os arts. 56.º a 58.º do AEA CE – Croácia.

³⁵ Acordo de Parceria e Cooperação CE – Arménia, JO L239 (1999); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Azerbaijão JO L246 (1999); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Geórgia JO L205 (1999); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Cazaquistão JO L196 (1999); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Quirguistão JO L196 (1999); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Moldávia JO L181 (1998); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Rússia JO L327 (1997); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Tajiquistão JO L350 (2009); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Ucrânia JO L49 (1998); Acordo de Parceria e Cooperação CE – Uzbequistão JO L229 (1999).

³⁶ Vd., preâmbulo, art. 20.º, art. 23.º, art. 30.º e art. 41.º do APC CE – Azerbaijão.

derivado³⁷. A LE está prevista com um fraseado semelhante ao que identificamos na categoria anterior³⁸. A LCT³⁹ e a LPS⁴⁰ também são visadas nestes acordos.

2.6 Acordos de associação

2.6.1 Acordo sobre o Espaço Económico Europeu

Trata-se de um acordo visa a criação um espaço económico homogéneo, assente em regras comuns e em condições de igual concorrência, prevendo meios de execução adequados (incluindo a nível judicial). Trata-se de um acordo de associação que tem em vista alargar várias das funcionalidades do mercado interno da UE a certos países da EFTA⁴¹, permitindo assim a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais.

A LCCP é garantida pelo acordo⁴². Proíbem-se quaisquer restrições aos movimentos de capitais pertencentes a pessoas residentes nos EMs da UE ou nos Estados da EFTA⁴³. São também proibidas quaisquer discriminações de tratamento em razão da nacionalidade ou da residência das partes, ou do lugar do investimento⁴⁴. O fraseado utilizado é muito similar ao art. 63.º do TFUE, o que demonstra a vontade da UE em fazer a integração destes Estados no mercado interno, de forma a que os movimento de capital sejam tratados de forma igual entre todos os Estados envolvidos.

O Capítulo II⁴⁵ do AEEE trata da LE. Nos termos do mesmo, não poderão ser impostas quaisquer restrições à LE dos nacionais de um EM da UE ou de um Estado da EFTA no território de qualquer outro destes Estados⁴⁶.

³⁷ A título exemplificativo podemos referir o disposto do art. 41.º do APC CE – Arménia; o disposto do art. 47.º do APC CE – Moldávia e o disposto do art. 48.º do APC CE – Ucrânia. Nestes 3 acordos, à semelhança do que acontece nos outros referidos neste ponto, no que diz respeito aos movimentos de capital relacionados com o investimento direto é assegurado a liquidação e repatriação desses investimentos e qualquer lucro deles derivado. Nesta questão é interessante referir que as normas de cada um dos acordos de Parceria e Cooperação no que toca à LCCP são idênticas ou praticamente idênticas, quer entre os acordos, quer entre os acordos e o art. 63.º do TFUE, na sua substância.

³⁸ Vd., art. 29.º do APC CE – Moldávia.

³⁹ Vd., e.g., art. 20.º do APC CE – Arménia, art. 23.º do APC CE – Moldávia e art. 24.º do APC CE – Ucrânia.

⁴⁰ Vd., e.g., arts. 30.º a 33.º do APC CE – Arménia, arts. 36.º a 39.º do APC CE – Moldávia e arts. 37.º a 40.º do APC CE – Ucrânia.

⁴¹ Islândia, Noruega e Liechtenstein. A Suíça foi o único membro da EFTA que não ratificou o AEEE, fruto de um resultado negativo no respetivo referendo. No entanto, e como veremos infra, a Suíça celebrou autonomamente vários acordos com a UE.

⁴² Vd., art. 2.º n.º2 al. d) do AEEE.

⁴³ Vd., art. 40.º do AEEE

⁴⁴ Vd., art. 40.º do AEEE.

⁴⁵ Vd., art. 31.º a 35.º do AEEE.

⁴⁶ Vd., art. 31.º do AEEE.

Tal como no TFUE, este artigo é igualmente aplicável à constituição de agências, sucursais ou filiais por nacionais de um EM da UE ou de um Estado da EFTA estabelecidos em território de qualquer um destes Estados.

O TJUE já teve oportunidade de clarificar esta questão, decidindo que a LCCP e LE prevista no AEEE são diretamente aplicáveis⁴⁷.

2.6.2 Acordos de associação Euro-Mediterrânicos

Os AAE-M começaram a ser celebrados a partir do final dos anos 90 do século passado entre a UE e alguns países do mediterrânico.

Estes acordos foram celebrados com a Argélia, o Egipto, Israel, a Jordânia, o Líbano, Marrocos, a Palestina e a Tunísia⁴⁸.

Dado terem sido celebrados com países cujo desenvolvimento político e económico são diferentes, os seus objetivos acabam por se diferenciar em determinados pontos.

Alguns acordos incorporam objetivos comparáveis aos dos AE, tais como o fortalecimento de relações duradouras baseadas na cooperação e reciprocidade para promoção da integração gradual da sua economia na economia europeia⁴⁹. Existem também alguns objetivos políticos, nomeadamente no que concerne ao diálogo e diplomacia.⁵⁰

Fruto das relações e laços históricos dos países do mediterrânico com alguns EMs da UE, estes acordos assumem um papel, a nosso ver, de relevância acrescida, no que diz respeito ao investimento europeu nestes países e o respetivo tratamento fiscal dos seus retornos sob forma dividendos no Estado da residência⁵¹.

⁴⁷ Cfr. Ac. do TJUE, 23.09.2003, C-452/01, *Ospelt*; Ac. do TJUE, 12.04.2005, C-145/03, *Keller*; Ac. do TJUE, 23.10.2008, C-157/07, *Krankenheim*.

⁴⁸ Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Argélia JO L265 (2005); Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Egipto JO L304 (2004); Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Israel JO L147 (2000); Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Jordânia JO L129 (2002); Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Líbano JO L143 (2006); Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Marrocos JO L70 (2002); Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Palestina JO L187 (1997); Acordo de Associação Euro-Mediterrânico CE – Tunísia JO L97 (1998) Algo que se compreende face à proximidade geográfica com a Europa e as ligações históricas de alguns destes Estados com EM da UE.

⁴⁹ Vd., preâmbulo do AAE-M CE – Israel.

⁵⁰ Nota para que, tal como foi referido anteriormente no nosso estudo, estas categorias que adotamos, no que diz respeito a acordos celebrados pela UE, não são estanques. Reforçamos assim a ideia de que podemos encontrar acordos que possuam características marcantes de duas ou mais categorias. Mesmo categorizando, não nos podemos esquecer de que UE vive em constante dinâmica para se adaptar aos desafios atuais, bebendo sempre das posições e orientações que consagrou e seguiu anteriormente.

⁵¹ Vd. Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*.

Todos estes acordos contêm normas respeitantes à LCCP, sendo que na sua maioria, a redação das normas é bastante semelhantes⁵², além de que as *carve-out clauses* também são na sua maioria idênticas⁵³. Os acordos estendem ainda a LE⁵⁴, a LCT⁵⁵ e a LPS.

2.7 Acordo de parceria com o grupo de Estados de África, Caraíbas e Pacífico

As relações entre a UE e os grupos de Estados de África, Caraíbas e Pacífico (ACP) são reguladas pelo *Acordo Cotonou*⁵⁶, o qual inclui 78 países⁵⁷. Este visa essencialmente a erradicação da pobreza, segurança, integração e cooperação económica, diálogo político e relações comerciais⁵⁸.

O art. 37.º do *Acordo Cotonou* refere que acordos de Parceria Económica serão negociados com o grupo de Estados ACP que se considerem em condições para tal, de forma a criar liberdade de trocas entre a UE e esses Estados. Até hoje, apenas um acordo de parceria económica foi celebrado com os Estados CARIFORUM.

⁵² O art. 34.º do AAE-M CE – Tunísia refere que no que diz respeito aos movimentos de capital relativos ao investimento direto na Tunísia em sociedades constituídas de acordo como direito local, estes podem ser liquidados, repatriados e se mover livremente. Cfr. art. 33.º do AAE-M CE – Israel; art. 39.º do AAE-M CE – Argélia; art. 32.º do AAE-M CE – Egipto e o art. 31.º do AAE-M CE – Líbano.

⁵³ O art. 85.º do AAE-M CE – Líbano refere que no que diz respeito à fiscalidade direta, nada neste acordo poderá ter o efeito de estender vantagens fiscais, restringir a adoção ou aplicação de qualquer medida que vise a prevenção de fraude ou evasão fiscal ou se opor ao direito de cada parte aplicar as normas da sua legislação fiscal a contribuintes que não estejam em situações idênticas. Cfr. art. 89.º do AAE-M CE – Tunísia; art 89.º do AAE-M CE – Marrocos.

⁵⁴ Vd., e.g., art. 32.º do AAE-M CE – Argélia; art. 31.º e 32.º do AAE-M CE – Tunísia; art. 29.º e 30.º do AAE-M CE – Egipto. Nota para que no acordo com a Palestina, a LE não está contemplada, o foco principal do acordo é a regulação das trocas com a UE e esta liberdade não está contemplada.

⁵⁵ Vd., e.g., arts. 67.º a 71.º do AAE-M CE – Argélia, arts. 64.º a 68.º do AAE-M CE – Tunísia e arts. 64.º a 68.º do AAE-M CE – Marrocos.

⁵⁶ Este acordo de parceria celebrado entre a UE e os seus EMs por um lado e os grupos de Estados de África, Caraíbas e Pacífico por outro, foi assinado em 23.06.2000. Veio assim suceder à Convenção de Lomé e vai regular a relação entre a UE e os Estados ACP até fevereiro de 2020.

⁵⁷ Angola, Antígua e Barbuda, Belize, Cabo Verde, Comores, Bahamas, Barbados, Benim, Botswana, Burkina Faso, Burundi, Camarões, República Central Africana, Chade, República do Congo, República Democrática do Congo, Ilhas Cook, Costa do Marfim, Djibouti, Dominica, República Dominicana, Eritreia, Etiópia, Fiji, Gabão, Gâmbia, Gana, Granada, República da Guiné, Guiné-Bissau, Guiné Equatorial, Guiana, Haíti, Jamaica, Quênia, Kiribati, Lesoto, Libéria, Madagáscar, Malawi, Mali, Ilhas Marshall, Maurítânia, Maurícia, Micronésia, Moçambique, Namíbia, Nauru, Níger, Nigéria, Niue, Palau, Papua Nova Guiné, Ruanda, São Cristóvão e Nevis, Santa Lúcia, São Vicente e Granadinas, Ilhas Salomão, Samoa, São Tomé e Príncipe, Senegal, Seychelles, Serra Leoa, Somália, África do Sul, Sudão, Suriname, Suazilândia, Tanzânia, Timor Leste, Togo, Tonga, Trinidad e Tobago, Tuvalu, Uganda, Vanuatu, Zâmbia e Zimbabué.

⁵⁸ Vd. Preâmbulo do *Acordo Cotonou*.

O *Acordo Cotonou* inclui a LCCP⁵⁹ e a LE, em termos semelhantes ao que referimos nas categorias anteriores⁶⁰. Inclui ainda referência à LCT⁶¹ e à LPS⁶².

Tal acordo esteve na base do Acordo de Associação com o CARIFORUM que será objeto de estudo e análise no ponto a seguir.

2.8 Acordos de associação com países terceiros ou grupos de países terceiros

A UE celebrou ainda diversos acordos de associação com outros países terceiros tais como o Chile⁶³, México⁶⁴, África do Sul⁶⁵ e Turquia⁶⁶.

Existe ainda um acordo de parceria económica entre a UE e o CARIFORUM⁶⁷. A natureza e conteúdo destes acordos é em alguns pontos substancialmente diferente.

O acordo celebrado com a África do Sul foca-se no diálogo político e na cooperação ao nível de trocas com a UE⁶⁸.

O celebrado com México é na sua essência um acordo de parceria económica⁶⁹, política⁷⁰ e cooperação ao nível do investimento⁷¹. Com o Chile encontramos essencialmente um acordo sobre liberdade de trocas contendo em vista a liberalização do investimento⁷².

⁵⁹ Vd., art. 12.º do Anexo II do *Acordo Cotonou* e cfr. art. 34.º do AAE-M CE – Tunísia. Mesmo estando a comparar normas de acordos que enquadrámos em categorias diferentes, o corpo normativo é em muito semelhante.

⁶⁰ Vd., arts. 13.º e 14.º do Anexo II do *Acordo Cotonou*.

⁶¹ Vd., art. 13.º do *Acordo Cotonou*.

⁶² Vd., art. 41.º do *Acordo Cotonou*.

⁶³ Acordo de Associação CE – Chile JO L352 (2005).

⁶⁴ Acordo de Associação CE – México JO L276 (2000).

⁶⁵ Acordo de Associação CE – África do Sul JO L311 (1999).

⁶⁶ Acordo de Associação CE – Turquia – Protocolo n.º1 e Protocolo n.º2 JO L217 (1964) e Protocolo Suplementar do Acordo de Associação CE – Turquia JO L361 (1977).

⁶⁷ Acordo de Parceria Económica CE – CARIFORUM JO L289 (2008). O CARIFORUM é constituído pelos seguintes Estados: Antígua e Barbuda, Bahamas, Barbados, Belize, Dominica, República Dominicana, Granada, Guiana, Haiti, Jamaica, Ilha de São Cristóvão e Nevis, Santa Lúcia, São Vicente e Granadinas, Suriname e Trinidad e Tobago.

⁶⁸ Embora a cooperação incida principalmente no estabelecimento de uma área de trocas livres e na eliminação de tarifas, o art. 33.º do AA CE – África do Sul contém uma cláusula respeitante aos movimentos de capital, muito semelhante àquelas que foram analisadas nas categorias de acordos anteriores. Este artigo dispõe que no que concerne ao investimento direto na África do Sul em sociedades formadas de acordo com as leis nacionais, qualquer lucro derivado desse investimento pode ser liquidado e repatriado.

⁶⁹ Vd. art. 2.º do AA CE – México.

⁷⁰ Vd. art. 3.º do AA CE – México.

⁷¹ Vd. Título IV do AA CE – México. Neste título encontramos duas normas respeitantes aos movimentos de capitais e pagamentos. É referido que o objetivo deste Título é estabelecer e encorajar a progressiva e recíproca liberalização dos movimentos de capital e pagamentos entre o México e a UE.

⁷² Vd. art. 21.º do AA CE – Chile. No que diz respeito à LCCP, o art. 163.º dispõe que as partes irão almejar a liberalização dos movimentos de capitais, em conformidade com os compromissos assumidos no âmbito das instituições financeiras internacionais. Verificamos também que o art. 166.º é uma *carve-out clause*, referindo que nos casos previstos nesse artigo, podem ser adotadas medidas de salvaguarda no que diz respeito aos movimentos de capital.

Estes acordos celebrados com a África do Sul, México e Chile incluem referências às várias LF como a LCCP⁷³, a LE (a qual é referida de um modo distinto)⁷⁴ e a LPS⁷⁵ está presente nestes acordos de associação. Curiosamente não se faz qualquer referência à LCT.

O acordo celebrado com a Turquia, conhecido como *Ankara Agreement*, visa o reforço das relações económicas⁷⁶ entre a Turquia e a UE. Ainda assim, a liberalização do investimento, comparativamente com os acordos celebrados com a África do Sul e México, é tratada de forma menos intensa⁷⁷. As redações de algumas normas são similares às do TFUE e todas as LF são visadas neste acordo⁷⁸.

O acordo com o CARIFORUM⁷⁹ é simultaneamente um acordo de associação e um acordo de parceria económica. Visa essencialmente promover as transações entre a UE e o CARIFORUM e a liberalização do investimento.⁸⁰

É favorável ao investimento estrangeiro⁸¹, porque proíbe aos Estados do CARIFORUM introduzirem limitações na participação do capital aos EM da UE relativamente aos limites de percentagem máxima que podem ser aplicados aos restantes acionistas estrangeiros⁸².

⁷³ Vd., art. 33.º do AA CE – África do Sul, arts. 163.º a 167.º do AA CE – Chile e art. 9.º do AA CE – Chile.

⁷⁴ Vd. Capítulo III do AA CE – Chile, neste Acordo, os sectores dos serviços incluindo o sector dos serviços financeiros, ficaram de fora da aplicação da LE; art. 29.º do AA CE – África do Sul; art. 13.º do AA CE – Turquia. O acordo com o México não contém normas que prevejam a LE.

⁷⁵ Vd., art. 30.º do AA CE – África do Sul, art. 98.º do AA CE – Chile e art. 6.º do AA CE – México.

⁷⁶ Vd. Preâmbulo do AA CE – Turquia.

⁷⁷ É referido no art. 20.º deste acordo, que a UE e a Turquia irão cooperar mutuamente de forma a facilitar os movimentos de capital, trabalhando ativamente para promover o investimento na Turquia através de capital oriundo de EM da UE de forma a contribuir para o desenvolvimento económico do país. No entanto, não encontramos neste acordo normas que diretamente incidam sobre a LCCP, à semelhança do que acontece nos acordos celebrados com a África do Sul e México. Apenas encontramos uma norma com o conteúdo acima descrito e que estabelece esse objetivo de facilitar os movimentos de capital, daí concluirmos pelo tratamento menos intenso da questão neste acordo com a Turquia.

⁷⁸ Vd., art. 12.º (LCT); art. 13.º (LE); art. 14.º (LPS) e art. 20.º (LCCP).

⁷⁹ Vd., origem deste acordo da UE com o CARIFORUM na subsecção 3.2.5.

⁸⁰ No que diz respeito aos movimentos de capital, o art. 123.º deste acordo, dispõe que a este respeito, as partes contratantes comprometem-se a não impor qualquer tipo de restrição relacionadas com o investimento direto, feito de acordo com as leis nacionais do país onde o investimento é realizado, tal como à liquidação e repatriação desse capital e qualquer lucro dele derivado. Sem prejuízo da *carve-out clause* do art. 124.º, aquando da verificação de circunstâncias excecionais que possam justificar restrições.

⁸¹ ZAGARIS, B. & Elena, P. – “*An Overview of the CARIFORUM-EC Economic Partnership Agreement*”, 49 *Tax Notes International* 8 (2008), pp. 689-696.

⁸² Vd., Acordo de Parceria Económica CE – CARIFORUM, Parte II, Título II, art. 6.º.

O acordo inclui a LCCP⁸³, a LE⁸⁴ é visada neste acordo e a LPS⁸⁵ também se encontra presente neste acordo. Sem surpresas, não é feita qualquer referência à LCT.

2.9 Acordos de cooperação com países terceiros ou grupos de países terceiros

Além dos acordos anteriormente referidos, a UE tem vindo a celebrar acordos de cooperação com um vasto número de países terceiros⁸⁶. Os seus objetivos diferem em função do país com o qual são celebrados. Focam-se na cooperação em determinadas áreas de atividade e na promoção e proteção do investimento internacional, adotando medidas que concretizem e tornem possível essa cooperação⁸⁷.

Não encontramos diretamente normas que tratem da LCCP e da LE. No entanto, existem normas que visam facilitar o investimento entre a UE e estes países⁸⁸.

Existem ainda acordos de cooperação celebrados com grupos de países terceiros, como é o caso dos países membros do MERCOSUR, da ASEAN, da Comunidade Andean e da Carta do Conselho de Cooperação dos Estados Árabes do Golfo⁸⁹. Estes não abordam as LF. Existem ainda acordos de cooperação celebrados pela UE com Andorra, Mónaco, Suíça, Liechtenstein e San Marino⁹⁰, os quais, originalmente, estabeleciam uma obrigação de aplicação de medidas equivalentes às da “Diretiva da Poupança”⁹¹.

⁸³ Vd., arts. 122.º a 124.º.

⁸⁴ Vd., arts. 65.º a 74.º.

⁸⁵ Vd., art. 83.º. Realçar que apenas se aplica em determinados serviços que se encontram elencados na norma referida.

⁸⁶ Acordos de cooperação celebrados com Andorra, Argentina, Bangladesh, Brasil, Camboja, Canada, China, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Índia, Coreia do Sul, Laos, Macau, Mongólia, Nicarágua, Paquistão, Panamá, Paraguai, Sri Lanka, Síria, Uruguai e Iémen.

⁸⁷ Vd., preâmbulo e art. 6.º do Acordo de Cooperação CE – Paquistão JO L378 (2004).

⁸⁸ Vd., e.g., art. 8.º do Acordo de Cooperação CE – Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicarágua e Panamá JO L63 (1999).

⁸⁹ Acordo de Cooperação CE – MERCOSUR JO L69 (1996). Países membros do MERCOSUR: Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai; Acordo de Cooperação CE – ASEAN JO L144 (1980) e subsequentes protocolos para extensão do acordo de cooperação aos novos países membros da ASEAN. Países membros da ASEAN atualmente: Camboja, Laos, Malásia, Filipinas, Tailândia, Vietnam, Brunei Darussalam, Indonésia e Singapura; Acordo de Cartagena celebrado entre a CE e os países membros da Comunidade Andean JO L127 (1998). Países membros da Andean atualmente: Bolívia, Colômbia, Equador, Peru; Acordo de Cooperação CE – Carta do Conselho de Cooperação dos Estados Árabes do Golfo JO L54 (1989). Países membros da Carta do Conselho de Cooperação dos Estados Árabes do Golfo: Emirados Árabes Unidos, Bahrein, Arábia Saudita, Omã, Qatar, Kuwait.

⁹⁰ Acordo CE – Andorra JO L359 (2004); Acordo CE – Mónaco JO L19 (2005); Acordo CE – Suíça JO L385 (2004); Acordo CE – Liechtenstein JO L379 (2004); Acordo CE – San Marino JO L381 (2004).

⁹¹ Vd. Diretiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003, alterada pela Diretiva 2014/48/EU, do Conselho, de 24 de Março de 2014, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

Entre 2015 e 2016, foram celebrados protocolos de alteração⁹² a estes acordos de forma a alargar a troca automática de informação fiscal no domínio das contas financeiras, reforçando assim o combate à fraude fiscal⁹³.

Existem ainda vários acordos com a Suíça. A maioria são acordos de cooperação e parceria, no domínio das trocas de produtos agrícolas, seguros, pesquisas científicas e transportes. Para efeitos do nosso estudo devemos destacar os 7 acordos de cooperação celebrados em 1999⁹⁴.

Um diz especificamente respeito à livre circulação de pessoas⁹⁵, sendo relevante para a fiscalidade direta⁹⁶.

Neste acordo relativo à livre circulação de pessoas estão presentes normas relativas à LCT⁹⁷ e LPS⁹⁸.

2.10 Efeito direto dos acordos de associação, parceria e cooperação

Feita esta breve análise, importa agora examinar a possibilidade de invocação do efeito direto das disposições convencionais mencionadas, referentes à extensão de (algumas faculdades) das LF.

Devemos começar por notar que o efeito direto permite aos particulares invocarem imediatamente uma norma europeia, seja perante um tribunal europeu ou um tribunal nacional⁹⁹.

Segundo a jurisprudência do TJUE¹⁰⁰, tal requer que o conteúdo e natureza do dispositivo em questão contenha uma obrigação clara que não é sujeita, na sua implementação, a adoção de qualquer medida subsequente. Nos casos dos acordos

⁹² Os protocolos de alteração celebrados com Andorra, Mónaco, Liechtenstein e San Marino já entraram todos em vigor. Em relação à Suíça, apesar de já estar assinado, a sua data de entrada em vigor ainda está pendente devido a requisitos constitucionais.

⁹³ Vd. art. 103.º e 104.º do RGIT.

⁹⁴ Acordos CE – Suíça JO L114 (2002). Estes acordos dizem respeito à livre circulação de pessoas; transporte aéreo; transporte de bens e passageiros; trocas em produtos agrícolas; reconhecimento mútuo em relação à conformidade de avaliações; certos aspetos de aquisições públicas; cooperação tecnológica e científica. O TJUE teve a oportunidade de se pronunciar sobre estes acordos. No seguimento de dois reenvios prejudiciais, o TJUE pronunciou-se pela aplicação da livre circulação de pessoas presente num destes acordos. Vd., Ac. do TJUE, 28.02.2013, C-425/11, *Ettwein*; Ac. do TJUE, 21.09.2016, C-478/15, *Radgen*.

⁹⁵ Abordando também a LPS. Refere-se neste acordo que se pretende facilitar a prestação de serviços de curta duração. Vd., art. 1.º do acordo de cooperação CE – Suíça relativamente à livre circulação de pessoas.

⁹⁶ Cfr. DOURADO, Ana Paula (2010) – “*Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*”, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, pp. 196-199.

⁹⁷ Vd., art. 10.º, art. 21.º e art. 9.º do Anexo I.

⁹⁸ Vd., art. 1.º e art. 5.º.

⁹⁹ Vd. Ac. do TJUE, 05.02.1963, C-26/62, *Van Gend en Loos*.

¹⁰⁰ Cfr. § 30 do Ac. do TJUE, 27.09.2001, C-63/99, *Gloszczuk*; § 21 do Ac. do TJUE, 12.04.2005, C-265/03, *Simutenkov*.

celebrados pela UE, esse exame deve ser complementado com um exame sistemático do acordo¹⁰¹.

O TJUE teve recentemente a oportunidade de reconhecer o efeito direto da LCCP, tal como incluída nos acordos euro-mediterrânicos celebrados entre a UE, Líbano e Tunísia¹⁰².

O efeito direto das normas contidas nos acordos, depende, em grande medida, do seu fraseado (ou formulação).

No que diz respeito à LCCP, é possível invocar o efeito direto quando os dispositivos convencionais contenham fraseados em que se assegurem (irrestritamente) a LCCP respeitante aos investimentos diretos efetuados em sociedades constituídas nos termos da legislação do país de acolhimento, bem com a liquidação ou repatriamento do produto desses investimentos e de quaisquer lucros deles resultantes¹⁰³.

Em relação à LE, fraseados de normas em que se proíba a introdução de discriminações ou restrições em relação ao estabelecimento e ao exercício de atividade de sociedades de EMs da UE nos Estados terceiros (ou vice-versa), permitem a invocação do efeito direto¹⁰⁴.

Relativamente à LCT, é possível invocar o efeito direto em dispositivos com fraseados que assegurem a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos EMs da UE e dos países terceiros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho¹⁰⁵.

Por último, no que diz respeito à LPS, o efeito direto pode ainda ser invocado relativamente a dispositivos que proíbam as restrições à livre prestação de serviços em

¹⁰¹ KIEKEBELD, B.J. & Daniel, S. – “*Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation*”, WoltersKluwer, 16 EC Tax Review 5 (2007), pp. 224-225. Neste ponto, concordamos com o raciocínio dos autores, na medida em que só será possível aferir do efeito direto de uma norma em específico depois atentar à sua própria ratio e de seguida à ratio do acordo como um todo. A título exemplificativo, os autores referem o art. 61.º do Acordo de Associação CE – República Checa, JO L 360 (1994), aplicando o raciocínio anteriormente referido e concluem pelo seu efeito direto.

¹⁰² Vd. § 104 e 137 do Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*. Em *SECIL*, o TJUE pronunciou-se no sentido do efeito direto do art. 34.º n.º 1 do AAE-M CE – Tunísia e do art. 31.º do AAE-M CE – Líbano, ambos respeitantes à LCCP.

¹⁰³ Cfr. art. 41.º do APC CE – Arménia, art. 41.º do APC CE – Cazaquistão, art. 41.º do APC CE – Geórgia, art. 47.º do APC CE – Moldávia, art. 38.º do APC CE – Tajiquistão, art. 48.º do APC CE – Ucrânia, art. 31.º do AAE-M CE – Líbano, art. 34.º do AAE-M CE – Marrocos, art. 123.º do Acordo CE – CARIFORUM e art. 12.º do Anexo II do *Acordo Cotonou*.

¹⁰⁴ Cfr. art. 50.º do AEA CE – Albânia, art. 48.º do AEA CE – Macedónia, art. 23.º do APC CE – Arménia, art. 23.º do APC CE – Geórgia, art. 23.º do APC CE – Cazaquistão, art. 20.º do APC CE – Tajiquistão, art. 67.º do Acordo CE – CARIFORUM, art. 13.º do Anexo II do *Acordo Cotonou*.

¹⁰⁵ Cfr. art. 46.º do AEA CE – Albânia, art. 44.º do AEA CE – Macedónia, art. 20.º do APC CE – Arménia, art. 20.º do APC CE – Geórgia, art. 19.º do APC CE – Cazaquistão, art. 64.º do AAE-M CE – Marrocos, art. 64.º do AAE-M CE – Tunísia e art. 13.º do *Acordo Cotonou*.

relação a nacionais de EMs da UE ou dos Estados terceiros, estabelecidos num Estado que não seja o destinatário da prestação¹⁰⁶.

Em contraste, as normas contidas em acordos que na sua essência servem como programas a desenvolver em concertação entre a UE e os países terceiros, não são capazes de serem dotadas de efeito direto¹⁰⁷.

A nossa investigação demonstra que existe um grande número de normas em relação às quais se pode invocar o efeito direto. Em conjugação com a jurisprudência recente do TJUE, abre-se uma caia de pandora relativamente à compatibilidade de várias normas internas com as disposições desses acordos. Como referidos nos parágrafos anteriores, as questões não se restringem à LCCP não se restringem à LCCP, dado que o fraseado de outras liberdades (tal como tivemos a oportunidade de ilustrar) remetem para obrigações claras e precisas. O impacto em concreto será examinado em detalhe nos capítulos seguintes.

¹⁰⁶ Cfr. art. 57.º do AEA CE – Albânia, art. 55.º do AEA CE – Macedónia, art. 30.º do APC CE – Arménia, art. 30.º do APC CE – Geórgia, art. 30.º do APC CE – Cazaquistão, art. 30.º do AAE-M CE – Líbano, art. 76.º do Acordo CE – CARIFORUM, art. 13.º do *Anexo II do Acordo Cotonou*.

¹⁰⁷ Cfr. § 23 do Ac. do TJUE, 30.09.1987, C-12/86, *Demirel*.

3. Impacto dos acordos em matéria de fiscalidade direta doméstica

3.1 Introdução

No presente capítulo iremos analisar o impacto destes acordos nas normas internas dos EMs em matéria de fiscalidade direta. Desde logo, devemos notar que nem todos os acordos são suscetíveis de ter um impacto e que, mais importante do que o tipo de acordo, o que importa para se aferir do impacto é o fraseado da disposição convencional da qual se pretenda extrair efeito direto.

No contexto do TFUE, a compatibilidade de normas tributárias internas com o Direito da UE é aferida essencialmente por referência a dois grupos de disposições: as LF e a proibição das ajudas de Estado. Pelo que foram essas as normas que tentamos cuidadosamente mapear na nossa investigação. Dada a inexistência de normas sobre ajudas de Estado nos acordos, o nosso exame vai-se centrar nas disposições convencionais relativas a LF.

3.2 Esfera de proteção

3.2.1 Introdução

As normas tributárias internas de qualquer Estado Membro podem ser incompatíveis com os acordos celebrados. Para tal é necessário que se subsumam ao âmbito de proteção de uma das LF previstas nesses acordos. Tal como verificamos anteriormente, existem dezenas de acordos celebrados pela UE que contemplam disposições semelhantes às LF do TFUE (e que tivemos a oportunidade de descrever anteriormente).

Neste ponto devemos ter em consideração que a LCCP tal como prevista no TFUE já se aplica a Estados terceiros (e, por conseguinte, a todos os Estados que subscreveram tais acordos). No entanto, a existência do acordo continua a ser relevante dado que, por força da inclusão no mesmo de uma cláusula relativa à LCCP, a cláusula de salvaguarda da LCCP prevista no TFUE deixa de se aplicar¹⁰⁸. Dadas as especificidades suscitadas por esta liberdade fundamental (tal como prevista no TFUE), iremos mencioná-la numa subsecção autónoma.

¹⁰⁸ Vd. Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*.

3.2.2 O caso específico da liberdade de circulação de capitais

3.2.2.1 Introdução

A LCCP é um dos elementos fundamentais do mercado interno¹⁰⁹. Esta liberdade proíbe quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre EMs e entre EMs e países terceiros. A noção de movimento de capital inclui “(...) qualquer transação legal necessária para atingir a transferência de ativos, incluindo investimentos de carteira entre Estados e diferentes tipos de investimento direto e estabelecimento, transferência relativa a contratos de seguros, constituição de sucursais e de filiais”¹¹⁰.

Apesar de não haver uma listagem dos movimentos que estão abrangidos pela LCCP, a Diretiva 88/361/EEE¹¹¹ assumiu um papel importante como critério da sua qualificação. Mesmo que o pagamento ou recebimento de dividendos não esteja mencionado diretamente na Diretiva, o TJUE considera que integram a LCCP por serem indissociáveis de um movimento de capital¹¹².

Como referido, nos termos do próprio TFUE, a LCCP tem eficácia externa¹¹³. Daí que a mesma (e independentemente do fraseado com que a mesma tenha sido consagrada nos acordos anteriormente estudados) terá efeito direto nas relações com todos os países que celebraram esses acordos.

3.2.2.2 Relevância da distinção com outras liberdades e, em particular, com a liberdade de estabelecimento

Em geral, a delimitação entre LCCP e a LCT ou LPS é relativamente fácil. Maiores dificuldades se encontram na distinção entre esta e a LE. Tal distinção é da maior relevância dado que o TJUE considera que nos casos de aplicação simultânea de ambas as liberdades em situações que envolvam países terceiros, se deve ter unicamente em

¹⁰⁹ VOUNATSOS, F. – “Free Movement Of Capital and Third Countries”, Key Haven, 9 EC Tax Journal 1 (2007), p. 49.

¹¹⁰ DOURADO, Ana Paula (2010) – “Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa”, Kluwer/Coimbra Editora.

¹¹¹ Vd. Directiva 88/361/EEE, Anexo I. Aqui são incluídos os investimentos diretos, os investimentos imobiliários, as operações sobre títulos normalmente transacionados no mercado de capitais, as operações sobre certificados de participação em organismos de investimento coletivo, entre outros movimentos de capitais.

¹¹² Cfr. Ac. do TJUE, 6.06.2000, C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën vs B.G.M. Verkooijen*.

¹¹³ Cfr. Ac. do TJUE, 14.12.1995, C-163/94, C-165/94, C-250/94. *Sanz de Lera*.

conta a LE. A eventual aplicação da LCCP é apenas uma consequência inelidível da aplicação da LE. Tais situações estarão fora da proteção conferida pelo TFUE.

3.2.2.3 Distinção com a liberdade de estabelecimento

Atualmente, o critério para a distinção passa pelo exame do objeto da legislação nacional relevante¹¹⁴. Se a legislação nacional apenas se aplicar a casos em que uma sociedade exerça uma influência certa e definitiva (nas decisões de outra), então a norma interna estará subsumida à LE¹¹⁵. Se o âmbito de aplicação da norma interna incluir algum caso para além da influência certa e decisiva, então estaremos no âmbito da LCCP. Como referido, caso uma norma se enquadre no âmbito da LE, o tribunal considera que potencial simultânea subsunção na LCCP não é suficiente para que a mesma seja invocável numa situação que envolva países terceiros.

Apesar de o TFUE proibir todas as restrições aos movimentos de capitais entre EMs e entre EMs e países terceiros, existem possibilidades de restrições que estão previstas no Capítulo 4 do Tratado. Estas restrições podem ter um impacto muito significativo a vários níveis dentro da UE¹¹⁶, logo serão alvo de especial foco de atenção nas próximas subsecções. Iremos analisar a cláusula de salvaguarda, a cláusula de exclusão e as justificações a normas restritivas da LCCP.

3.2.2.4 As cláusulas de salvaguarda e de exclusão

3.2.2.4.1 A cláusula de salvaguarda do art. 64.º do TFUE

Nos termos desta cláusula, a LCCP não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo da legislação nacional ou da UE, adotada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento direto¹¹⁷. Esta cláusula vai funcionar como um mecanismo de restrição à LCCP¹¹⁸. Num contexto em que a livre circulação de capitais é garantida de forma unilateral e sem reciprocidade nas relações com países

¹¹⁴ § 31 do Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*.

¹¹⁵ § 91 e 92 do Ac. do TJUE, 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

¹¹⁶ DAHLBERG, Matias (2005) – “The Free Movement of Capital and Direct Taxation” in *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*”, Kluwer Law International, p. 277.

¹¹⁷ Cfr. SMIT, Daniel & Ben J. KIEKEBELD (2008) – “*EC Free Movement of Capital, Corporate Income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues*”, Wolters Kluwer, pp. 78-81

¹¹⁸ Cfr. Ac. do TJUE, 15.02.2017, C-317/15, *X*.

terceiros, a cláusula concede algum controlo por parte dos EMs nas relações com estes países¹¹⁹.

A simples alteração por parte de um EM de uma norma nacional de restrição que havia entrado em vigor antes de 31 de dezembro de 1993 não significa que essa restrição fique necessariamente fora do alcance da cláusula de salvaguarda¹²⁰. Se, na sua substância, a norma for idêntica à anterior e não introduzir uma lógica diferente da legislação existente, continua coberta pela aplicação do art. 64º do TFUE¹²¹.

Ao gozarem efeito direto¹²², estes acordos aplicam-se diretamente nos ordenamentos jurídicos dos EMs, fazendo assim cair a aplicação do art. 64º do TFUE face aos países com os quais os acordos foram celebrados, visto introduzirem alterações¹²³.

3.2.2.4.2 A cláusula de exclusão do art. 65º do TFUE

O art. 65º do TFUE, dispõe que a LCCP não prejudica o direito de os EMs aplicarem as disposições do seu direito fiscal que estabeleçam distinção entre contribuintes que não se encontrem em situação idêntica no que concerne ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido. Este artigo refere ainda também que não prejudica o direito de tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública. Referir também que estes procedimentos referidos não devem constituir um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada.

¹¹⁹ Cfr. RIBEIRO, J. S. – “*The Potential Impact of Euro-Mediterranean Association Agreements on the Taxation of Inbound Dividends*”, *Journals IBFD*, 54 Eur. Taxn. 12 (2014), pp. 566-568.

¹²⁰ Cfr. LANG, Michael et. al (2008) – “*Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*”, Spiramus, pp. 74-75.

¹²¹ Cfr. DOURADO, Ana Paula (2010) – “*Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*”, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, pp. 113-114.

¹²² DOURADO, A. – “*The EU Free Movement of Capital and Third Countries: Recent Developments*”, Kluwer, 45 *Intertax* 3 (2017), p. 202.

¹²³ § 89 do Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*, nomeadamente: “...um Estado-Membro também renuncia à faculdade prevista no art. 64.º n.º 1, TFUE quando, sem revogar formalmente a legislação existente, celebra um acordo internacional, como um acordo de associação, que prevê, numa disposição com efeito direto, a liberalização de uma categoria de capitais referida nesse artigo 64.º, n.º1. Por conseguinte, esta alteração do quadro jurídico deve ser equiparada, quanto aos seus efeitos na possibilidade de invocar o artigo 64.º n.º1, TFUE, à introdução de uma legislação nova, que assenta numa lógica diferente da legislação existente.”.

A cláusula de exclusão, tal como a cláusula de salvaguarda, tem em vista a restrição do âmbito de aplicação da LCCP¹²⁴.

Não estamos aqui perante um requisito temporal cumulativo com o investimento direto, mas sim perante algumas situações elencadas que podem justificar restrições, fruto dos interesses que tutelam e protegem. Notamos que o TJUE ainda não recorreu à aplicação desta cláusula num caso concreto, interpretando-a de um modo muito restritivo.

3.2.3 As demais Liberdades Fundamentais

3.2.3.1 Liberdade de circulação de trabalhadores

A LCT implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos EMs no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.

Imaginando um trabalhador nacional de Marrocos (Estado com o qual existe uma CDT celebrada e que permite a troca de informações fiscais) mas que receba todos ou quase todos os seus rendimentos em Portugal. Poderia este invocar a jurisprudência *Schumacker*¹²⁵ e pedir a Portugal que o trate como residente, para efeitos das deduções pessoais e familiares? Poderá invocar as normas aplicáveis a residentes em Portugal previstas no CIRS? Em nosso entender, a resposta será, em princípio, afirmativa. Verificando-se a existência de uma norma semelhante à LCT no acordo celebrado com Marrocos (que estabeleça uma obrigação clara, precisa e que não necessite de qualquer ulterior medida para a sua execução) e existindo um mecanismo de troca de informação fiscal que permita a Portugal obter todas as informações necessárias, não fará sentido estender a LCT, não por via do TFUE (o que não é possível), mas sim por via convencional, através do acordo?

3.2.3.2 Liberdade de prestação de serviços

A LPS implica a proibição das restrições à livre prestação de serviços da União em relação aos nacionais dos EMs estabelecidos num EM que não seja o do destinatário da prestação.

¹²⁴ DAHLBERG, Matias (2005) – “The Free Movement of Capital and Direct Taxation” in *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, p. 277.

¹²⁵ Vd., Ac. do TJUE, 14.02.1995, C-279/93, *Schumacker*.

Será que um nacional e residente em Portugal poderá deduzir para efeitos de IRS uma despesa feita numa farmácia de Marrocos, nos mesmo termos em que deduz uma despesa feita numa farmácia Portuguesa? Ou então, poderá uma sociedade portuguesa deduzir como gasto para efeitos de IRC um parecer pedido a um residente Marroquino, assim como deduz o gasto de um parecer pedido a um residente português? Existindo norma no acordo equiparável à LPS do TFUE, tratando-se uma obrigação clara, precisa e que não necessite de qualquer ulterior medida para a sua execução, e existindo CDT com esse Estado que permita troca informações fiscais, também nesta LF, entendemos que a resposta será, em princípio, afirmativa.

3.2.3.3 Liberdade de estabelecimento

A LE implica a proibição de todas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um EM no território de outro EM, abrangendo igualmente a constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um EM estabelecidos no território de outro EM.

Será que um EE em Portugal de uma sociedade Marroquina poderá beneficiar do mesmo tratamento que é concedido a EE de sociedades residentes na UE? Poderá solicitar a *participation exemption* em relação a dividendos efetivamente conexos com a sua atividade? Poderia invocar a jurisprudência *Saint Gobain*¹²⁶ e pedir que Portugal trate o seu EE como se fosse um EE um de uma sociedade residente num EM da UE? Mais uma vez, entendemos que a resposta será, em princípio, afirmativa, com base no raciocínio apresentado *supra*, relativamente à LCT e LPS.

3.2.4 Justificações e proporcionalidade

3.2.4.1 Introdução

Uma norma que seja *prima facie* restritiva de uma liberdade fundamental consagrada nos acordos celebrados pela UE pode, ainda assim, ser considerada compatível com os mesmos no caso de existir uma justificação válida e de a restrição em questão ser proporcional à prossecução dessa justificação¹²⁷.

¹²⁶ Vd., Ac. do TJUE, 21.09.1999, C-307/97, *Saint Gobain*.

¹²⁷ Cfr. Ac. do TJUE, 10.02.2011, C-436/08 e C-437/08, *Haribo Lakritzen*.

As justificações normalmente invocadas são o combate à fraude e evasão fiscal¹²⁸, necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais¹²⁹ e necessidade de preservar a coerência dos sistemas fiscais¹³⁰.

3.2.4.2 Combate à fraude e evasão fiscal

Nos termos da jurisprudência consolidada do TJUE, é possível manter em vigor uma norma restritiva quando a mesma seja justificada pelo combate à fraude e evasão fiscal.

O TJUE é, porém, bastante restritivo no que tange ao exame da proporcionalidade dessas normas (mesmo nas relações com Estados terceiros e, certamente que a mesma orientação se aplicará nas situações com Estados signatários dos acordos acima indicados). O TJUE considera que uma norma vai além do necessário sempre que não circunscreva a sua aplicação a casos de efetivo abuso, descritos como “expedientes puramente artificiais”, desprovidos de qualquer realidade económica e cujo único objetivo seja eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal sobre os lucros gerados por atividades realizadas no território nacional¹³¹.

Trata-se de um *standard* de abuso bastante exigente pelo que é difícil conceber normas internas que consigam ultrapassar este teste. A forma mais fácil de o contornar será a da extensão do âmbito geográfico de aplicação das normas anti abuso a situações puramente internas. Se a norma se aplicar tanto a situações internas como a situações transnacionais, então não existirá nenhuma restrição relevante, pelo que não existirá um problema de compatibilidade com o Direito da União.

3.2.4.3 Necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais

A necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais é normalmente considerada como uma justificação válida. Ou seja, o TJUE considera que uma restrição é compatível com o tratado sempre que se justifique com a impossibilidade de a administração tributária verificar o cumprimento de um determinado requisito de que dependa a aplicação da lei interna.

¹²⁸ NOGUEIRA, João Félix P. (2010) – “Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da proporcionalidade: A Proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as LF”, Coimbra/ Kluwer, p. 243; Cfr. DOURADO, Ana Paula (2010) – “Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa”, Kluwer/Coimbra Editora, p. 128 e ss; Cfr. Ac. do TJUE, 13.12.2005, C-446/03, *Marks and Spencer*; Ac. do TJUE, 3.10.2013, C-282/12, *Itelcar*.

¹²⁹ Cfr. Ac. do TJUE, 18.12.2007, C-101/05, *Skatteverket vs A*.

¹³⁰ Cfr. Ac. do TJUE, 17.03.2016, C-123/15, *Max-Heinz Feilen vs Finanzamt Fulda*.

¹³¹ Cfr. Ac. do TJUE, 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury-Schweppes*.

No espaço da União, a margem de aplicação desta justificação é muito limitada dado que o TJUE considera que as autoridades tributárias dos EMs poderão recorrer às Diretivas em matérias de assistência mútua para proceder à prova de quaisquer requisitos de que dependa a aplicação da lei interna. Neste quadro, qualquer norma que se escude nessa justificação vai falhar o teste de proporcionalidade dado que irá para além do necessário para assegurar tal eficácia dos controlos fiscais.

Nas situações com Estados terceiros a situação é diferente dada a inaplicabilidade das Diretivas. Neste âmbito, a superação do controlo de proporcionalidade fica dependente da existência de um mecanismo de cooperação administrativa (bilateral ou multilateral) que possibilite a troca de informações necessárias para a correta aplicação da norma em causa¹³². Na sua ausência, o EM poderá (legitimamente, de acordo com o TJUE) invocar esta justificação.

Quando exista uma CDT que preveja a troca de informações (nomeadamente quando o instrumento esteja em linha com a versão mais recente do art.º 26 da CM OCDE) a questão é mais pacífica.¹³³ Isto verificou-se em SECIL¹³⁴, caso em que estavam em causa os acordos celebrados pela UE com a Tunísia e Líbano. Dada a ausência de mecanismo de troca de informação fiscal com estes países¹³⁵ foi alegada a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais.

O TJUE considerou que a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos por uma sociedade portuguesa, provenientes de sociedades tunisinas ou libanesas poderia ser enquadrado na necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais. A “...recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável, em aplicação do artigo 46.º, n.os 1 e 8, do CIRC, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de

¹³² Vd., § 57 do Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*.

¹³³ Dentro dos EMs da UE, está em vigor a Diretiva 2014/107/EU do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. O Objetivo desta Diretiva é a cooperação administrativamente eficaz entre os EMs em condições compatíveis com o bom funcionamento do mercado interno.

¹³⁴ Vd. Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*. O tratamento da eliminação da dupla tributação dos dividendos é um fator de grande preponderância na tomada decisão relativamente ao investimento nestes mercados. A existência destes acordos, permite que no nosso caso, os dividendos provenientes do Líbano e Tunísia, verificados os requisitos da lei, beneficiem da isenção de participação do Art 51.º do CIRC, tal como se estivéssemos a tratar dividendos provenientes de uma sociedade nacional, de um EM da EU ou do EEE.

¹³⁵ Não existe CDT celebrada entre Portugal e Líbano. A CDT celebrada com a Tunísia prevê uma cláusula de troca de informação fiscal, no entanto, tal como referido pelo TJUE, essa cláusula não é vinculativa. O TJUE refere que “... A cláusula relativa à troca de informações que figura na Convenção Portugal-Tunísia não é vinculativa”, pois não é possível a Portugal conseguir as informações necessárias para verificar se estão preenchidos os requisitos para obter o benefício fiscal em causa.

garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto do país terceiro em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição desta última sociedade a imposto”¹³⁶.

No caso SECIL, e em nosso entender, existindo ou não uma CDT celebrada com o país de origem dos dividendos, a AF portuguesa não deve rejeitar de antemão a sua isenção da base tributável.

Por exemplo, caso aparentemente estejam preenchidos os requisitos legais do benefício concedido à época, a AT deveria conceder o mesmo na base de uma eventual resposta dos governos estrangeiros a um pedido espontâneo de cooperação administrativa com esses Estados. Tal poderia permitir à AT portuguesa aferir da veracidade das declarações e dos documentos. Tendo em conta que o prazo de caducidade do direito de liquidação é de 4 anos¹³⁷, durante este prazo, embora dependente da vontade em responder do país de origem, poderia se tentar confirmar a veracidade das declarações do sujeito passivo.

Numa questão relativa a retenção na fonte de juros provenientes da Suíça, o Tribunal Central Administrativo Sul pronunciou-se pela não necessidade de um documento autenticado por uma entidade pública Suíça como comprovativo das retenções na fonte sofridas¹³⁸. Neste caso, estava em questão um documento comprovativo dos rendimentos emitido por um banco Suíço, aceite pela AT como comprovativo desses mesmos rendimentos, mas não como comprovativo das retenções na fonte sofridas. O tribunal decidiu pela suficiência deste documento para demonstração das retenções na fonte, não sendo necessário qualquer documento autenticado pelas autoridades fiscais Suíças. Segundo este tribunal e de acordo com a legislação interna, as declarações dos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa fé até prova em contrário¹³⁹.

3.2.5 A questão da posição hierárquica dos acordos celebrados pela UE em relação ao TFUE

Para vários efeitos, é importante determinar qual a posição hierárquica dos acordos celebrados pela UE em relação ao TFUE. Será que os acordos primam? Ou será

¹³⁶ Vd., § 49, 57, 68 e 69 do Ac. do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*.

¹³⁷ Vd., art. 45.º n.º 1 da Lei Geral Tributária.

¹³⁸ Vd., TCA Sul, 23.02.2017, Processo 3/13.5BELRS.

¹³⁹ Cfr. art. 75.º, n.º 1 da LGT.

que os mesmos estão num mesmo patamar hierárquico, aplicando-se a máxima do *lex posterior derogat legi priori* ¹⁴⁰ em caso de incompatibilidade entre os mesmos?

A questão não é meramente teórica e apresenta relevância para o nosso exame. Por exemplo no que se refere à aplicabilidade da cláusula de anterioridade do TFUE em relação à LCCP¹⁴¹.

Antes demais, devemos concordar que os acordos devem ser tidos como posteriores ao TFUE. Isto porque o TFUE, no que se refere a LF, apenas retoma o TCE¹⁴².

De acordo com a Convenção de Viena, as disposições do TFUE apenas são aplicáveis na medida em que não tenham sido substituídas pelas disposições dos acordos¹⁴³. Assim, entendemos que apenas as disposições relativas à LCCP previstas nos acordos deveriam ter sido aplicadas, pois substituem no caso concreto as disposições do TFUE.

Relativamente à LCP, LPS e LE, as conclusões assumem outra magnitude. Estas três liberdades, de acordo com o TFUE, apenas podem ser aplicadas nas relações entre EMs da UE e não nas que envolvam Estados terceiros. Sendo os acordos com os Estados terceiros posteriores ao TFUE, contendo normas idênticas (que sejam claras, precisas e que não careçam de ulterior medida), que as substituam de acordo com a máxima de direito internacional público *supra* referida e existindo mecanismo de troca de informação fiscal com esse Estado terceiro, tudo parece apontar para que estas LF possam ser estendidas a Estados terceiros, não pela via do TFUE, mas sim pela via convencional, através dos acordos.

¹⁴⁰ Vd., art. 30.º, n.º 1, 3 e 4, da Convenção de Viena sobre o direito dos Tratados, celebrada em Viena, em 23 de maio de 1969 e conclusões do Advogado-Geral F. G. Jacobs em Comissão/Conselho, C-110/02.

¹⁴¹ Vd., Conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer no processo St. Paul Dairy, C-104/03; do advogado-geral N. Jääskinen no processo Établissements Rimbaud C-72/09; do advogado-geral J. Mazák no processo Comissão/Itália, C-565/08); do advogado-geral M. Szpunar no processo Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, C-377/13; bem como do advogado-geral N. Jääskinen no processo Reino Unido/Parlamento e Conselho, C-507/13.

¹⁴² Vd., § 55 das conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet no processo *SECIL*, C-464/14.

¹⁴³ Vd., § 56 das conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet no processo *SECIL*, C-464/14.

4. Análise crítica do regime português

Em seguida, analisaremos o sistema tributário português e verificaremos se existem problemas de compatibilidade com as disposições convencionais anteriormente identificadas. Sendo esse o caso, proporemos as modificações que sejam necessárias para superar os problemas de compatibilidade.

Em nosso entender, uma adequação do regime português aos acordos celebrados pela UE seria de extrema importância, melhorando a certeza e segurança jurídica e aumentando a confiança de potenciais investidores provenientes dos países com os quais a UE celebrou acordo. Cremos ainda que tal aumentaria a competitividade do sistema fiscal português.

Nas secções seguintes vamos analisar 4 tipos de perfis de normas¹⁴⁴ e examinar a sua compatibilidade face aos acordos que foram objeto do nosso estudo.

4.1 Normas potencialmente violadoras das Liberdades Fundamentais

O primeiro conjunto, (“normas de perfil 1”), inclui todas as medidas, nas quais o legislador português prevê um tratamento fiscal privilegiado aplicável aos residentes em território nacional, o qual não se estende aos residentes ou estabelecidos em Estados terceiros.

O segundo conjunto, (“normas de perfil 2”), inclui normas que permitem às entidades residentes em Estados terceiros beneficiar do regime fiscal mais favorável quando exista uma CDT (sem qualquer requisito substantivo quando ao conteúdo da convenção).

O terceiro (“normas de perfil 3”), contém normas que apesar de estenderem o regime a residentes de Estados terceiros, apenas o permitem quando existe uma CDT entre Portugal e esse Estado terceiro que permita uma cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

Por último, no conjunto (“normas de perfil 4”) será feita referência às normas do CIRC que criam um tratamento distinto para os Estados que se encontram incluídos na

¹⁴⁴ Seguindo a estruturação presente em FERREIRA, André Caetano (2015) – *A compatibilidade de normas tributárias com a liberdade de circulação de capitais - Os novos desafios do legislador nacional no cumprimento dos tratados da União Europeia*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal. Porto. Universidade Católica Portuguesa – Lisboa.

Portaria relativa aos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis¹⁴⁵.

4.2 Normas de perfil 1

4.2.1 Em geral

Neste primeiro grupo analisaremos a compatibilidade dos acordos face aos arts. 16º, 21º a 24º, 26º e 71º do EBF¹⁴⁶.

Estas disposições estabelecem uma isenção do IRC para os rendimentos provenientes dos fundos que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

4.2.2 Normas do EBF

O art. 16º do EBF prevê a isenção dos rendimentos auferidos pelos fundos de pensões e equiparáveis com diferentes requisitos para a sua aplicação conforme se encontrem sediados num EM da UE ou do EEE. Esta norma já foi objeto de análise pelo TJUE¹⁴⁷ tendo o legislador português aditado um n.º 7, o qual alarga o regime aos EMs da UE e aos países do AEEE desde que exista cooperação administrativa. Os residentes em países signatários dos acordos continuam a estar excluídos.

Da mesma forma, os arts. 21º a 24º, 26º e 71º do EBF consagram uma isenção dos rendimentos auferidos pelos diferentes tipos de fundos previstos legalmente.

O requisito de que um fundo, independentemente do seu tipo, apenas possa beneficiar da isenção caso tenha sido criado e estiver a exercer a sua atividade de acordo com a legislação nacional, dissuade os fundos equiparáveis constituídos em Estados terceiros e residentes em Portugal ou residentes em Estados terceiros (nomeadamente os signatários de acordos) de investirem em Portugal. Esta situação torna mais difícil às sociedades residentes obterem financiamentos juntos destes fundos.

Caso existam entre Portugal e outro Estado terceiro em questão, mecanismos de cooperação administrativa em matéria fiscal, cremos que existe a violação dos acordos que contêm normas semelhantes às LF¹⁴⁸. Caso não existam esses mecanismos, e face ao raciocínio que desenvolvimentos *supra*¹⁴⁹, a incompatibilidade pode ainda assim

¹⁴⁵ Vd., Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de Dezembro.

¹⁴⁶ Cfr. Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho.

¹⁴⁷ Cfr. Ac. do TJUE, 6.10.2011, C-493/09, *Comissão v Portugal*.

¹⁴⁸ De forma a sanar estas incompatibilidades das normas em apreço, sugerimos a redação presente no Anexo I.

¹⁴⁹ Vd., secção 3.2.5 da presente Tese.

verificar-se. A solução passaria por alterar ou aditar normas no sentido de estender estes benefícios a Estados terceiros signatários de acordos desde que tenham mecanismos de cooperação administrativa necessários para a prova dos requisitos de que depende a aplicação da lei interna ou desde que o sujeito passivo prove, de forma cabal, a verificação desses requisitos.

4.2.3 Normas do CIRC

Passaremos agora a tratar as normas constantes dos arts. 14.º n.º 12, 51.º, 53.º n.º 5, 54.º-A n.º 11, 66.º n.º 12, 69.º n.º 5 b), 69.º-A n.º 1 e 126.º n.º 2 do CIRC.

O art. 14.º n.º 12 do CIRC prevê uma isenção apenas para os juros e *royalties* que uma entidade residente em território nacional coloque à disposição de uma entidade que tenha sede ou direção efetiva em território português ou noutro EM da UE. Esta norma exclui do âmbito da isenção os Estados terceiros e como tal, gera um tratamento fiscal menos favorável para estes¹⁵⁰. A solução passa por estender também a isenção desses rendimentos quando estes sejam colocados à disposição de uma entidade que tenha sede ou direção efetiva num Estado terceiro¹⁵¹.

Para resolver a questão da dupla tributação jurídica¹⁵², havendo CDT entre Portugal e outro país em questão, a CDT dará a resposta de quem tem competência para tributar e em que medida¹⁵³. Onde se levantam problemas é na eliminação da dupla tributação económica¹⁵⁴.

O art. 51º do CIRC prevê que os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente determinados requisitos. Este artigo aplica-se só e apenas para dividendos de origem nacional ou com origem em sociedades de EM da UE e do EEE¹⁵⁵.

¹⁵⁰ Vd., Ac. do TJUE, 12.12.2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*; Ac. do TJUE, 3.10.2013, C-282/12, *Itelcar*. NOGUEIRA, João Félix P. (2010) – “Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da proporcionalidade: A proporcionalidade como critério da compatibilidade de normas tributárias internas com as LF”, Coimbra Editora/ Kluwer.

¹⁵¹ Tendo em conta o exposto, apresentamos propostas alternativas elencadas no Anexo I.

¹⁵² XAVIER, Alberto (2017) – “Direito Internacional Tributário”, Almedina, pp. 35-38. Dupla tributação jurídica é o fenómeno que ocorre quando uma base é tributada duplamente na esfera do mesmo sujeito passivo em dois ordenamentos jurídicos diferentes.

¹⁵³ CARRERO, J.M.C. et al (2017) – “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”. Kluwer, pp. 1082-1192

¹⁵⁴ Dupla tributação económica é o fenómeno que ocorre quando a mesma base é tributada duplamente, mas na esfera jurídica de sujeitos passivos distintos.

¹⁵⁵ Vd. Processo n.º 22/2013-T do CAAD: Arbitragem Tributária.

O mesmo regime é aplicável se os lucros distribuídos forem imputáveis a um EE situado no território português, de uma entidade residente noutra EM¹⁵⁶. Este tratamento não se verifica quando os lucros são provenientes de Estados terceiros.

Entendemos que o art. 51.º n.º 1 do CIRC deve ser alterado no sentido da extensão da eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos a residentes noutra EM da UE ou do EEE e se estender a Estados terceiros, face à LCCP e face aos acordos celebrados.

Na al. d) deste número é referido como requisito, que a entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto referido no art. 7º, de um imposto referido no art. 2º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa de IRC prevista no n.º 1 do art. 87º do CIRC.

Face a Estados terceiros, este requisito é incompatível com a LCCP prevista no TFUE e nos acordos. Está a ser restringida a circulação de capitais com Estados que tenham uma taxa inferior a 60% do IRC português, sem haver uma justificação imperiosa de interesse geral, uma necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais ou o combate à fraude e evasão fiscal (justificações aceites pelo TJUE).

Propomos que se faça uma alteração no sentido de este requisito não se aplicar aos dividendos provenientes de países terceiros com os quais a UE tenha celebrado acordos que contenham normas respeitantes à LCCP.

Adicionalmente, deveria aditar-se um n.º 15 ao art. 51.º do CIRC, que dispusesse de forma clara que o n.º 1 também se aplica aos Estados terceiros. Por último, poderia aditar-se um n.º 16 ao art. 51.º do CIRC de forma a proteger os interesses do Estado no que toca à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, algo que pode não estar garantido quando o país terceiro do qual os dividendos são provenientes não celebrou uma convenção com o Estado português no que diz respeito à troca de informação em matéria fiscal¹⁵⁷.

O art. 53.º n.º 3 do CIRC dispõe que os dividendos provenientes de residentes, sujeitos e não isentos de IRC, podem ser deduzidos até 50% desse rendimento, à matéria coletável de pessoas coletivas que não exerçam a título principal uma atividade industrial,

¹⁵⁶ Amorim, José de Campos – “Anotação/Comentário ao Artigo 51.º do CIRC” in *Códigos Anotados & Comentados – IRC*, Lexit (2016).

¹⁵⁷ De forma a sanar estas incompatibilidades das normas em apreço, sugerimos a redação presente no Anexo I.

comercial ou agrícola. O n.º 5 deste artigo apenas estende esta dedução a dividendos provenientes de outro EM da UE ou do EEE, deixando de fora os dividendos provenientes de Estado terceiro. A própria norma, na sua parte final, ao exigir o preenchimento e condições previstos numa Diretiva¹⁵⁸, visa impedir esta dedução por parte de dividendos recebidos por sociedades estabelecidas num Estado terceiro¹⁵⁹.

Ora entre Portugal e o outro Estado em questão podem existir mecanismos para troca de informação fiscal que permitam assegurar um controlo fiscal dos requisitos da norma. Pelo que entendemos que a mesma deve ser estendida de modo a cobrir estes casos¹⁶⁰.

O art. 54.º-A n.º 11 do CIRC restringe o seu âmbito de aplicação, no que diz respeito a lucros e prejuízos de EE situado fora do território português, apenas a EMs da UE e do EEE. Nesses termos, é incompatível com a LCCP presente nos acordos celebrados pela UE. Assim, afigura-se como necessária uma alteração no sentido de inclusão dos Estados terceiros com quais existam mecanismos de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade¹⁶¹.

O art. 66.º n.º 12 do CIRC prevê a não imputação de rendimentos provenientes de entidades não residentes, sujeitas a um regime fiscal privilegiado, quando a entidade não residente em território português seja residente ou esteja estabelecida noutra EM da UE ou do EEE, e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços. De igual modo, há aqui uma incompatibilidade com a LCCP presente nos acordos¹⁶². Entendemos que a solução passaria pela inclusão de Estados terceiros com os quais existam mecanismos de cooperação administrativa em matéria de troca de informações fiscais, em paridade com os EMs da UE e do EEE.

O art. 69.º n.º 5 b) e o art. 69.º-A n.º 1 do CIRC consagram o direito legal de opção relativo ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades. Apenas podem beneficiar deste regime as sociedades residentes em Portugal, noutra EM da UE ou do EEE e que sejam detidas, direta ou indiretamente em pelo menos 75% da sociedade

¹⁵⁸ art. 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, também conhecida por “Diretiva mães e filhas”.

¹⁵⁹ A utilização deste benefício está sujeita à verificação dos requisitos da “Diretiva mães e filhas”. A entidade beneficiária terá que fazer prova do seu preenchimento.

¹⁶⁰ De acordo com a nossa proposta prevista no Anexo I.

¹⁶¹ É necessária uma alteração neste sentido, tal como proposta no Anexo I.

¹⁶² Conforme proposta no Anexo I.

dominante. Nesses termos, as normas violam a LE prevista nos acordos celebrados. São necessárias alterações no sentido de alargar este tratamento a sociedades residentes em Estados terceiros com os quais existam mecanismos de cooperação administrativa em matéria de troca de informações fiscais¹⁶³.

O art. 126.º n.º 2 do CIRC diz respeito à representação de entidades não residentes. As entidades que não tenham sede, direção efetiva ou EE em território português, mas que em Portugal obtenham rendimentos, são obrigadas a designar um representante quanto às suas obrigações referentes a IRC. No entanto, esta designação de representante é facultativa quando as entidades sejam residentes noutra EM da UE ou do EEE. Os Estados terceiros são deixados de fora.

Entendemos que esta norma viola a LE presente nos acordos que analisamos ao longo do nosso estudo. Avançamos assim com uma proposta de alteração no sentido de incluir aqui os Estados terceiros na designação facultativa, quando existam mecanismos de cooperação administrativa em matéria de troca de informações fiscais com o Estado terceiro em questão¹⁶⁴.

Passaremos agora a analisar as normas constantes dos arts. 38.º n.º 1 a), 40.º-A, 71.º n.º 8 e 72.º n.º 9 do CIRS.

O art. 38.º n.º 1 a) do CIRS respeita à entrada de património para a realização do capital de sociedade. Não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afeto ao exercício de uma atividade empresarial e profissional por uma pessoa singular, quando a entidade para a qual é transmitido o património seja uma sociedade com sede ou direção efetiva em território português ou, sendo residente noutra EM da UE ou do EEE.

Os Estados terceiros ficam de fora do âmbito desta norma. Esta redação viola a LE contemplada nos acordos que analisamos durante o nosso estudo, pelo que é necessária uma alteração no sentido de os incluir, existindo mecanismo de cooperação administrativa em matéria de troca de informações fiscais¹⁶⁵.

O art. 40.º-A do CIRS prevê uma opção pelo englobamento, caso em que apenas são considerados 50% dos lucros devidos pelas entidades devedoras com sede ou direção

¹⁶³ Conforme proposta no Anexo I.

¹⁶⁴ Conforme proposto no Anexo I.

¹⁶⁵ Conforme proposto no Anexo I.

efetiva em Portugal ou num EM da UE e do EEE. Isto dissuade sujeitos passivos de IRS de investir e de auferir rendimentos que provenham de Estados terceiros.

Propomos a inclusão de Estados terceiros que estejam vinculados a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade¹⁶⁶.

O art. 71.º n.º 8 do CIRS prevê uma devolução total ou parcial do imposto retido e pago (verificadas determinadas condições), para os titulares dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o) do art.18º n.º 1 do CIRS, que sejam residentes noutra EM da UE ou do EEE.

Mais uma vez, o tratamento em causa é restrito a EMs da UE ou do EEE, deixando de fora os Estados terceiros, pelo que é necessária uma alteração da norma no sentido de os incluir¹⁶⁷.

O art. 72.º n.º 9 do CIRS consagra uma opção para residentes noutra EM da UE ou no EEE, segundo o qual estes podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas al. a) e b) do n.º 1 e no n.º 2 deste mesmo artigo, pela tributação desses rendimentos à taxa que seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português. Os Estados terceiros são deixados de fora. A restrição à LCCP deve ser eliminada com a inclusão de países terceiros sempre que existam mecanismos de cooperação administrativa em matéria de troca de informação fiscal¹⁶⁸.

4.3 Normas de perfil 2

O art. 60.º do EBF confere benefícios fiscais à reestruturação empresarial, mais concretamente à reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação¹⁶⁹. No entanto, o regime restringe-se a sociedades com sede, direção efetiva ou domicílio num EM da UE ou Estados terceiros com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital.

Apesar de os impostos indiretos se encontrarem fora do âmbito da nossa análise, entendemos ser importante fazer referência e analisar o art. 7.º n.º 2 do CIS. Esta norma isenta de imposto as operações financeiras, incluindo os juros, destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco ou outras sociedades a favor de sociedades.

¹⁶⁶ Conforme proposto no Anexo I.

¹⁶⁷ Conforme proposto no Anexo I.

¹⁶⁸ Para sanar esta incompatibilidade sugerimos a proposta prevista no Anexo I.

¹⁶⁹ Não confundir com os acordos de cooperação que tratamos anteriormente.

Estas isenções apenas são concedidas aos intervenientes que tenham sede ou direção efetiva em território nacional, num EM da EU ou num Estado terceiro com o qual exista CDT celebrada. Excluem-se as operações em que um dos intervenientes seja residente num Estado terceiro que não tenha celebrado CDT com Portugal.

No nosso entender, esta norma pode dissuadir interessados residentes em países terceiros de realizarem as operações referidas anteriormente em Portugal. O mesmo se pode dizer quanto às operações que residentes em Portugal tencionem realizar num Estado terceiro. Pelo que pode violar tanto a LE como a LCCP.

O simples facto de existir CDT celebrada entre Portugal e o Estado terceiro não garante a troca de informação fiscal, tal como acontece na CDT celebrada com a Tunísia¹⁷⁰. Aqui, apesar de estar prevista uma cláusula de troca de informação fiscal, ela não é vinculativa, pelo que não existe garantia de que Portugal consegue obter as informações que considere necessárias¹⁷¹.

A solução para estes artigos¹⁷² consiste na extensão da isenção aos Estados terceiros, quando exista um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa e tenha sido celebrado um acordo.

4.4 Normas de perfil 3

O art. 27.º n.º 2 al. a) do EBF consagra uma isenção em sede de IRS e de IRC das mais-valias realizadas por não residentes, desde que sejam residentes noutra EM da UE ou do EEE, ou num Estado terceiro com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor uma CDT que preveja a troca de informações. Para os demais estados terceiros, a taxa legal aplicável do seu IRC não pode ser inferior a 60% da taxa prevista no n.º 1 do art. 87º do CIRC. Entendemos que este requisito é uma restrição aos movimentos de capital incompatível com os acordos que incluem normas relativas à LCCP. Duas alterações devem ser feitas. Uma no sentido de eliminar a referência à CDT substituindo por “mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade”, (abrangendo assim todos os mecanismos de troca de informação), e outra no sentido de retirar o requisito da taxa aplicável não ser inferior a 60%, pelas razões referidas *supra* ¹⁷³ de forma estabelecer a compatibilidade da norma¹⁷⁴.

¹⁷⁰ § 57 do Acordo do TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*.

¹⁷¹ Vd., subsecção 3.2.4.3.

¹⁷² Conforme proposto no Anexo II.

¹⁷³ Vd., subsecção 4.2.3.

¹⁷⁴ Conforme proposto no Anexo III.

O art. 14.º n.º 3 do CIRC prevê uma isenção de IRC para os lucros e reservas que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma entidade residente noutra EM da UE, do EEE ou de um Estado terceiro. No caso dos Estados terceiros é requisito tenha sido celebrada e se encontre em vigor uma CDT que preveja a troca de informações. Propomos que a norma seja alterada. Em primeiro lugar, eliminando-se o requisito de não ser inferior a 60% taxa do IRC. Em segundo lugar, substituindo-se a referência feita à CDT e à troca de informação por “mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade”, abrangendo assim toda e qualquer panóplia de instrumentos de troca de informações¹⁷⁵.

O art. 51.º-D n.º 3 do CIRC consagra uma isenção aos lucros e reservas distribuídos que sejam imputáveis a um EE situado em território português de uma entidade residente num Estado terceiro que não esteja listado na Portaria n.º 345-A/2016 de 30 de Dezembro, com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor uma CDT que preveja a troca de informações e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC.

Também por uma questão de coerência, entendemos que a redação do art. 51.º-D n.º 3 do CIRC deve ser alterada para que em todas estas normas, em vez de ser feita referência a uma CDT, seja referido “mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa no domínio da fiscalidade”.

Entendemos que este tratamento (exigir troca de informações ou cooperação administrativa no domínio da fiscalidade), embora diferenciador, configura-se como necessário. Apenas assim podemos garantir que face aos Estados terceiros (existindo acordo ou não) se pode aferir da verificação dos requisitos para a utilização do benefício em causa.

4.5 Normas de perfil 4

Existem cláusulas específicas anti abuso no que toca aos denominados “paraísos fiscais” ou “regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis¹⁷⁶”. A lista está fixada na Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de Dezembro.

Estas normas destinam-se a combater a fraude e evasão fiscal. No entanto, tendo em conta a quantidade de acordos celebrados pela UE com países terceiros, estas normas

¹⁷⁵ Conforme proposto no Anexo III.

¹⁷⁶ Vd., art. 23.º-A, n.º 1, al. r), n.º 3, n.º 7; art. 45.º-A, n.º 4, al. c); art. 50.º-A, n.º 1, al. d); art. 51.º, n.º 1, al. e); art. 51.º-D, n.º 3; art. 54.º-A, n.º 1 al. b); art. 56.º, n.º 2; art. 63.º, al. h); art. 66.º, n.º 1, n.º 6, al. a), subalínea 6); art. 81.º, n.º 4; art. 87.º, n.º 4, al. i); art. 88.º, n.º 8; art. 91.º-A, n.º 4, do Código do IRC.

podem ser potencialmente violadoras de alguns deles, caso esses países, territórios ou regiões estejam nesta lista. Estão nessa situação os seguintes países (todos eles com acordos celebrados com a UE): Andorra, Antígua e Barbuda, Bahamas, Barbados, Belize, Bolívia, Brunei, Ilhas Cook, Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Ilhas Fiji, Gâmbia, Guiana, Honduras, Jamaica, Jordânia, Ilha de Kiribati, Kuwait, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Ilhas Marshall, Mónaco, Nauru, Ilha de Niue, Ilhas Palau, Panamá, Qatar, Samoa, Santa Lúcia, São Cristóvão e Nevis, São Marino, São Vicente e Granadinas, Seychelles, Suazilândia, Tonga, Trinidad e Tobago, Ilha Tuvalu, Uruguai e Vanuatu.

Independentemente da existência ou não de mecanismos de troca de informação fiscal, a restrição imposta pelas normas, em conjugação com a Portaria *supra* referida é, *prima facie*, potencialmente violadora dos acordos que possuam fraseados respeitantes as LF e suscetíveis de efeito direto.

No entanto, entendemos que o principal motivo que leva Estados terceiros a serem incluídos nesta lista é o facto de não existirem mecanismos de troca de informação fiscal. Sendo possível invocar o argumento da necessidade de garantia da eficácia dos controlos fiscais por Portugal¹⁷⁷, caso não exista CDT, pode ser recusada a concessão do benefício fiscal em causa.

No entanto, caso existam Estados com os quais foram celebrados acordos e simultaneamente seja possível trocar informações fiscais, entendemos que esses Estados devem ser removidos da referida lista.

¹⁷⁷ Vd., subsecção 3.2.4.3.

5. Conclusões

- I. A grande maioria dos acordos que estudamos possuem normas com um conteúdo (total ou parcialmente) similar ao das LF do TFUE pelo que, e na sequência da jurisprudência recente do TJUE, são suscetíveis de ter impacto nos sistemas fiscais dos EMs da UE.
- II. Não obstante, apenas terão efeito direto (podendo ser imediatamente invocáveis perante as autoridades nacionais) as normas que estabeleçam uma obrigação clara, precisa, que não careça de uma qualquer ulterior medida executória.
- III. As normas dos acordos podem ser alvo de restrições por via das cláusulas de salvaguarda e de exclusão neles contidos. O seu funcionamento pode ainda ser limitado no caso de as normas internas serem emitidas a coberto de causas de justificação válidas tais com a prevenção da fraude fiscal e evasão fiscal ou a garantia da eficácia dos controlos fiscais. Nestes últimos casos (existência de justificações), será de grande relevância a existência de mecanismos de cooperação administrativa no domínio da troca de informação fiscal entre o EM e o Estado terceiro que sejam adequados à verificação dos requisitos de que depende a aplicação da norma nacional. Se os mesmos existirem, os EMs não poderão justificar uma medida interna, *prima facie* restritiva do acordo, com base na necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais como justificação.
- IV. As disposições dos acordos, sendo posteriores ao TFUE e contendo normas equiparáveis às LF, podem substituir-se às normas do TFUE (de acordo princípios internacionais de Direito Público), sendo aplicáveis essas normas dos acordos à relação entre EMs da UE e países terceiros, em tudo o que substituam as normas do TFUE.
- V. O nosso exame do sistema fiscal português permitiu a identificação de vários tipos de normas (perfis) com potenciais problemas de compatibilidade com os acordos.

- VI. As normas de perfil 1 criam um tratamento fiscal distinto e menos favorável para entidades residentes nos Estados terceiros (signatários) comparativamente às entidades residentes em território nacional, noutra EM da UE ou no EEE.
- VII. As normas de perfil 2 restringem certas isenções a entidades com sede ou direção efetiva em território nacional, num EM da EU ou do EEE ou num Estado terceiro, com o qual exista uma CDT (sem mencionarem a necessidade de a respetiva CDT permitir a verificação dos requisitos dos quais dependa a aplicação da norma nacional).
- VIII. Por exemplo, pode existir uma CDT mas esta pode não conter uma cláusula ampla em matéria de troca de informações (tal como acontece na CDT Portugal – Tunísia); nesses casos, a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais pode ser invocada.
- IX. As normas de perfil 3 apenas estendem o benefício fiscal mediante a existência de uma CDT com uma cláusula de troca de informação efetiva.
- X. Para maior coerência dentro da fiscalidade direta, entendemos que em todas as normas que analisamos no âmbito da LCCP, nos casos em que se aplicam a entidades não residentes em Portugal, apenas deve ser feita referência a EM da UE e Estados terceiros (ficando aqui incluído o EEE e todos os outros Estados terceiros que estejam vinculados a um mecanismo de troca de informação ou cooperação adequada no domínio da fiscalidade). No que diz respeito à LE, LCT e LPS, a extensão apenas deve ser feita a Estados terceiros signatários dos acordos e não a todos os Estados terceiros.
- XI. É certo que as AF podem não estar interessadas em alargar benefícios fiscais desenhados para se aplicarem internamente (ou no âmbito do mercado interno) a países terceiros. Isto porque tal extensão se traduz na perda de receitas tributárias. Entendemos que a não existência por si só de um mecanismo de troca de informação ou de cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade é justificação suficiente para não estender os benefícios.

- XII. Em nossa opinião, mesmo que não exista qualquer mecanismo de cooperação administrativa, deve ainda ser possível obstar à aplicação de uma norma restritiva quando o sujeito passivo consiga, por outra forma, provar cabalmente a verificação dos requisitos necessários para a aplicação da regra portuguesa. Consideramos ainda que os Estados não deveriam negligenciar a possibilidade de obter informações com base em pedidos ad hoc, que não tenham por base um específico mecanismo de cooperação administrativa.
- XIII. Sendo incompatíveis com as disposições dos acordos em matéria de LF, as quais dispõem de efeito direto, as regras portuguesas (que são mapeadas nos Anexos I, II e III da presente dissertação) terão de ser revisitadas e alteradas, em conformidade. Só assim se conseguirá uma plena integração do direito convencional da União com o sistema fiscal português, criando-se um quadro normativo simples e inteligível, que permita uma mais fácil internacionalização da economia nacional.

LISTA BIBLIOGRÁFICA

AMORIM, José de Campos – “Anotação/Comentário ao Artigo 51º do CIRC” in *Códigos Anotados & Comentados – IRC*, Lexit (2016).

BEZBORODOV, S. – “*Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in Search of its Direct Effect on Direct Taxation*”, Kluwer, 35 Intertax 12 (2007), pp. 658-712.

BEZBORODOV, S. – “*Partnership and Cooperation Agreements Between The EU and CIS Countries*”, 52 Tax Notes International 1 (2008), pp. 65-68.

BOER, S. den – “*Freedom of Establishment versus Free Movement of Capital: Ongoing Confusion at the ECJ and in the National Courts?*”, IBFD, 50 Eur. Taxn. 6 (2010), pp. 250-258.

CARRERO, J. M. C. et al (2017) – “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”, Kluwer.

CORDWENER, A., Korfler, G. W. & Schindler, C. P. – “*Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with Lasertec, A and B and Holbock*”, IBFD, 47 Eur. Taxn. 8 (2007), pp. 371-376.

COURINHA, G. L. (2015) – “*A Residência no Direito Internacional Fiscal*”, Almedina.

COURINHA, G. L. (2015) – “*Estudos de Direito Internacional Fiscal*”, A.A.F.D. Lisboa.

DAHLBERG, Matias (2005) – “*The Free Movement of Capital and Direct Taxation*” in *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*”, Kluwer Law International.

DOURADO, Ana Paula (2010) – “*Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*”, Kluwer/Coimbra Editora.

DOURADO, A. P. – “*The EU Free Movement of Capital and Third Countries: Recent Developments*”, Kluwer, 45 Intertax 3 (2017), pp. 192-204.

ENGLISCH, J. – “*Taxation of cross-border dividends and EC Fundamental Freedoms*”, Kluwer, 38 Intertax 4 (2010), pp. 197-221.

FERREIRA, André Caetano (2015) – *A compatibilidade de normas tributárias com a liberdade de circulação de capitais - Os novos desafios do legislador nacional no cumprimento dos tratados da União Europeia*. Tese de Mestrado em Direito Fiscal. Porto. Universidade Católica Portuguesa – Lisboa.

FRAGA, Tiago (2011) – “*Troca de Informações – A Justificação da eficácia dos controlos fiscais no contexto da tributação directa*”, Almedina.

GOUVEIA, J. B. (2008) – “*Manual de Direito Internacional Público*”, Almedina.

HINNEKENS, LUC & Philippe HINNEKENS (2008) – “*A Vision of Taxes within and outside European Borders: Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*”, Kluwer Law International.

KIEKEBELD, B. J. & Daniel, S. – “*Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation*”, Kluwer, 16 EC Tax Review 5 (2007), pp. 216-230.

LANG, Michael et. al (2016) – “*Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*”, Linde Verlag.

LANG, Michael & Pasquale, PISTONE (2007) – “*The EU and Third Countries: Direct Taxation*”, Kluwer.

MORAIS, Rui Duarte (2012) – “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, Almedina.

NEVES, T. C. – “*The Tunisian Affair reaches Court of Justice – Novel perspective on the standstill clause and inbound dividends from third countries*”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 4 (2015), pp. 131-161.

NIJKEUTER, E. – “*Exchange of Information and the Free Movement of Capital between Member States and Third Countries*”, *IBFD*, 20 *Eur. Taxn.* 5 (2011), pp. 232-241.

NOGUEIRA, João Félix P. (2010) – “*Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da proporcionalidade: A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as LF*”, Coimbra Editora/ Kluwer.

O’BRIEN, M. – “*Canada, Capital Movements, and the European Union: Some Tax Implications*”, Canadian Tax Foundation, 57 *Canadian Tax Journal* 2 (2009), pp. 259-291.

O’BRIEN, M. – “*Taxation and the Third Country Dimension of Free Movement of Capital in EU Law: the ECJ’s Rulings and Unresolved Issues*”, Sweet & Maxwell, *British Tax Review* 6 (2008), pp. 628-666.

PEREIRA, A.G.& QUADROS. F. (2015) – “*Manual de Direito Internacional Público*”, Almedina.

PEREIRA, P. R. (2016) – “*Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*”, Almedina.

PETERS, C. & GOOIJER, J. – “*The Free Movement of Capital and Third Countries: Some Observations*”, *IBFD*, 45 *Eur. Taxn.* 11 (2005), pp. 475-481.

PINTO, J. S. – “*The Role of the concept of Control under CFC Legislation within the European Union vis-à-vis Third Countries*”, *IBFD*, 53 *Eur. Taxn.* 2 (2013), pp. 94-101.

PISTONE, Pasquale (2008) – “*General Report*”, in Lang and Pistone (eds.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Kluwer Law International.

PISTONE, P. – “*The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation*”. Kluwer, 34 Intertax 5 (2006), pp. 234-244.

RIBEIRO, J. S. – “*The Potential Impact of Euro-Mediterranean Association Agreements on the Taxation of Inbound Dividends*”, IBFD, 54 Eur. Taxn. 12 (2014), pp. 564-570.

SMIT, D. & B. J. KIEKEBELD (2008) – “*EC Free Movement of Capital, Corporate Income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues*”, Kluwer, pp. 74-147.

SMIT, Daniel (2011) – *Freedom of Investment between EU and non-EU states and its Impact on corporate income tax systems within the European Union*, Tese de doutoramento. Tilburg University.

SMIT, D. – “*EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect*”, IBFD, 21 Eur. Taxn. 5 (2012), pp. 233-247.

SPIES, K. – “*Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law*”, IBFD, 40 Eur. Taxn. 10 (2012), pp. 518-530.

STAHL, K. – “*Free movement of capital between Member States and third countries*”, Kluwer, 16 EC Tax Review 5 (2007), pp. 47-56.

SZCZEPANSKI, J. – “*Is the Polish Inheritance and Gift Tax Incompatible with the Free Movement of Capital in Relation to Third Countries?*”, IBFD, 56 Eur. Taxn. 9 (2016), pp. 381-390.

VOUNATSOS, F. – “*Free Movement Of Capital and Third Countries*”, Kluwer, 9 EC Tax Journal 1 (2007), pp. 49-62.

XAVIER, Alberto (2017) – “*Direito Internacional Tributário*”, Almedina.

ZAGARIS, B. & Elena, P. – “*An Overview of the CARIFORUM-EC Economic Partnership Agreement*”, 49 Tax Notes International 8 (2008), pp. 689-696.

LISTA JURISPRUDENCIAL

- TJUE, 5.02.1963, C-26/62, *Van Gend en Loos*.
- TJUE, 30.09.1987, C-12/86, *Demirel*.
- TJUE, 14.02.1995, C-279/93, *Schumacker*.
- TJUE, 14.12.1995, C-163/94, C-165/94, C-250/94. *Sanz de Lera*.
- TJUE, 21.09.1999, C-307/97, *Saint Gobain*.
- TJUE, 6.06.2000, C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën vs B.G.M. Verkooijen*.
- TJUE, 27.09.2001, C-63/99, *Gloszczuk*.
- TJUE, 23.09.2003, C-452/01, *Ospelt*.
- TJUE, 18.03.2004, C-8/02, *Ludwig Leichtle vs Bundesanstalt für Arbeit*.
- TJUE, 29.06.2004, C-110/02, *Commission vs Council*.
- TJUE, 12.04.2005, C-145/03, *Keller*.
- TJUE, 12.04.2005, C-265/03, *Simutenkov*.
- TJUE, 13.12.2005, C-446/03, *Marks and Spencer*.
- TJUE, 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*.
- TJUE, 12.12.2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*.
- TJUE, 12.12.2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.
- TJUE, 13.03.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.
- TJUE, 18.12.2007, C-101/05, *Skatteverket vs A*.
- TJUE, 15.05.2008, C-414/06, *Lidl Belgium*
- TJUE, 23.10.2008, C-157/07, *Krankenheim*.
- TJUE, 10.02.2011, C-436/08 e C-437/08, *Haribo Lakritzen*.
- TJUE, 6.10.2011, C-493/09, *Comissão v Portugal*.
- TJUE, 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.
- TJUE, 28.02.2013, C-425/11, *Ettwein*.
- CAAD, 12.09.2013, 22/2013-T.
- TJUE, 3.10.2013, C-282/12, *Itelcar*.
- TJUE, 17.03.2016, C-123/15, *Max-Heinz Feilen vs Finanzamt Fulda*.
- TJUE, 21.09.2016, C-478/15, *Radgen*.
- TJUE, 24.11.2016, C-464/14, *SECIL*.
- TJUE, 15.02.2017, C-317/15, *X*.
- TCA Sul, 23.02.2017, Processo 3/13.5BELRS.

ANEXO I – NORMAS DE PERFIL 1

i) Normas do EBF

Artigo 16.º

Fundos de pensões e equiparáveis

7 - São isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões equiparáveis que se constituam, operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado terceiro, desde que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, não imputáveis a EE situado em território português, verificando-se cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) [...]*
- b) [...]*
- c) [...]*

Artigo 21.º

Fundos de poupança-reforma e planos de poupança reforma

11 – São também isentos de IRC os rendimentos provenientes dos fundos de poupança-reforma e planos de poupança reforma equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade. (aditado)

Artigo 22.º

Organismos de Investimento Coletivo

17 – O regime previsto no presente artigo é igualmente aplicável no caso dos fundos de investimento mobiliário e fundos de investimento imobiliário equiparáveis aos nacionais, sociedade de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade. (aditado)

Artigo 22.º-A

Rendimentos pagos por organismos de investimento coletivo aos seus participantes

3 – O disposto nas alíneas c) e d) do n.º 1 não é aplicável quando:

c) os titulares sejam entidades não residentes que sejam detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25% por entidades ou pessoas singulares residentes em território nacional, exceto quando essa entidade seja residente noutro Estado membro da União Europeia **ou num Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade**, caso em que os rendimentos são tributados nos termos da alínea e) do n.º 1.

Artigo 23.º

Fundos de capital de risco

10 – São também isentos de IRC os rendimentos dos fundos de capital de risco equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado terceiro esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade. (aditado)

Artigo 24.º

Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais

13 – São também isentos de IRC os rendimentos dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado terceiro esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade. (aditado)

Artigo 26.º

Planos de poupança em ações

3 – São também isentos de IRC os rendimentos dos planos de poupança em ações equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade. (aditado)

Artigo 71.º

Incentivos à reabilitação urbana

27 – São também isentos de IRC os rendimentos dos fundos de investimento imobiliário equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutra Estado membro da União Europeia ou num Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade, não imputáveis a EE situado em território português, desde que constituídos entre 1 de Janeiro de 2008 e 31 de Dezembro de 2013 e pelo menos 75 % dos seus ativos sejam bens imóveis sujeitos a ações de reabilitação realizadas nas áreas de reabilitação urbana. (aditado)

ii) Normas do Código do IRC

Artigo 14.º

Outras Isenções

12 - Estão isentos de IRC os juros e royalties, cujo beneficiário efetivo seja uma sociedade ou um EE de outro Estado membro da União Europeia ou de um Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um EE aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na Directiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003.

Art. 51º do CIRC

Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos

1 – Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

d) a entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto referido no artigo 7.º, de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto sobre o rendimento de natureza idêntica ou similar ao IRC;

15 - Não obstante o disposto no n.º 1, o regime aí consagrado é aplicável aos lucros e reservas distribuídos por uma sociedade residente num Estado terceiro. (aditado)

16 - Nos casos abrangidos pelo disposto no número anterior, o regime aí consagrado é aplicável quando exista um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade. (aditado)

Artigo 53.º

Determinação do rendimento global

5 — O disposto no n.º 3 é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, e por entidade residente **em Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade.**

Artigo 54.º-A

Lucros e prejuízos de EE situado fora do território português

11 – Em caso de afetação de elementos patrimoniais de uma entidade residente a um seu EE situado noutro Estado membro da União Europeia **ou de Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade**, relativamente ao qual tenha sido exercida a opção prevista no n.º 1, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.ºs 2 a 9 do artigo 83.º.

Artigo 66.º

Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

12 – O disposto neste artigo não se aplica quando a entidade não residente em território português seja residente ou esteja estabelecida noutro Estado membro da União **ou de Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade** e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

Artigo 69.º

Âmbito e condições de aplicação

5 – Para a determinação do nível de participação exigido de, pelo menos, 75%, consideram-se as participações detidas diretamente ou indiretamente através de:

b) sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia ou **Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade**, que sejam detidas, direta ou indiretamente, em, pelo menos, 75% pela sociedade dominante através de sociedades referidas na alínea anterior ou na primeira parte desta alínea.

Artigo 69.º-A

Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu

1 – Pode igualmente optar pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto na presente subsecção a sociedade dominante, como tal qualificada nos termos do n.º 2 do artigo anterior que, não tendo sede ou direção efetiva em território português, preencha cumulativamente as seguintes condições:

a) seja residente de um Estado membro da União Europeia ou **Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade;**

Artigo 126.º

Representação de entidades não residentes

2 – O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação às entidades que sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes noutro Estado membro da União Europeia ou de **Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade.**

iii) Normas do Código do IRS

Artigo 38.º

Entrada de património para realização do capital de sociedade

1 – Não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afeto ao exercício de uma atividade empresarial e profissional por uma pessoa singular, desde que, cumulativamente, sejam observadas as seguintes condições:

*a) a entidade para a qual é transmitido o património seja uma sociedade com sede e direção efetiva em território português ou, sendo residente noutro Estado membro da União Europeia **ou de Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade**, o património transmitido seja afeto a um EE situado em território português dessa mesma sociedade e concorra para a determinação do lucro tributável imputável a esse EE;*

Artigo 40.º-A

Dupla tributação económica

*4 – O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia **ou num Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade**.*

Artigo 71.º

Taxas liberatórias

*8 – Os titulares de rendimentos referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o) do n.º 1 do artigo 18.º sujeitos a retenção na fonte nos termos do presente artigo que sejam residentes noutro Estado membro da União Europeia **ou de Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade**, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.*

Artigo 72.º

Taxas especiais

*9 – Os residentes noutro Estado membro da União Europeia **ou de Estado terceiro que esteja***

vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

ANEXO II – NORMAS DE PERFIL 2

i) Normas do EBF

Artigo 60.º

Reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação

*2 – O regime previsto no presente artigo é aplicável às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação que envolvam empresas com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, noutro Estado membro da União Europeia **que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscoalidade.***

ii) Normas do Código do Imposto do Selo

Artigo 7.º

Outras isenções

*2 - O disposto nas alíneas g) e h) do n.º 1 não se aplica quando qualquer dos intervenientes não tenha sede ou direção efetiva no território nacional, com exceção das situações em que o credor tenha sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou num **Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscoalidade, caso em que subsiste o direito à isenção**, salvo se o credor tiver previamente realizado os financiamentos previstos nas alíneas g) e h) do n.º 1 através de operações realizadas com instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou com filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no território nacional.*

ANEXO III– NORMAS DE PERFIL 3

i) Normas do EBF

Artigo 27.º

Mais-valias realizadas por não residentes

2 – O disposto no número anterior não é aplicável:

a) a entidades não residentes e sem EE em território português que sejam detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25 %, por entidades residentes, exceto quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos e condições relativamente à sociedade alienante:

- i) seja residente noutro Estado membro da União Europeia ou **Estado terceiro que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade;***
- ii) esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto sobre o rendimento de natureza idêntica ou similar ao IRC;*

ii) Normas do CIRC

Artigo 14.º

Outras Isenções

3 - *Estão isentos os lucros e reservas que uma entidade residente em território português, sujeita e não isenta de IRC ou do imposto referido no artigo 7.º e não abrangida pelo regime previsto no artigo 6.º, coloque à disposição de uma entidade que:*

a) Seja residente:

*3) Num Estado terceiro **que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade.***

b) esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto sobre o rendimento de natureza idêntica ou similar ao IRC;

Artigo 51.º-D
Estabelecimento estável

*3 – O disposto na presente subsecção é ainda aplicável aos lucros e reservas distribuídos, bem como às mais-valias e menos-valias realizadas nos termos do artigo 51.º-C, que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português de uma entidade residente num Estado **terceiro**, que não conste da lista de países, territórios ou regiões sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, **que esteja vinculado a um mecanismo de troca de informação ou cooperação administrativa adequada no domínio da fiscalidade** e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC.*