

ÍNDICE

NOTA PRÉVIA	5
LISTA DE ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS	7
INTRODUÇÃO	9
1. A coordenação fiscal mundial	9
2. Estrutura	11
CAPÍTULO I. ENTRE OS PRIMÓRDIOS E A EMERGÊNCIA DE UM NOVO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL	15
1. Objeto e primórdios do Direito Fiscal Internacional	15
2. As construções dogmáticas dominantes	17
3. A tributação num novo contexto internacional: concorrência e soberania fiscais	25
4. Concorrência e planeamento fiscal	30
5. As novas formas de cooperação fiscal	31
6. A justiça fiscal internacional e o princípio da tributação singular	35
CAPÍTULO II. O PROJETO BEPS (EROSÃO DE BASES E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS)	43
SECÇÃO I. O COMBATE À EROÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS	43
1. Legal mas imoral	43
2. Estratégias de erosão das bases fiscais e de transferência de lucros	44
3. A agenda do Projeto BEPS	45
3.1. O objetivo da coordenação	45
3.2. O Plano de Ação BEPS	46
3.3. Multilateralismos e soberania fiscal	47

4.	Desafios e princípios de combate ao BEPS	51
4.1.	Identificação das causas	51
4.2.	O princípio de tributação singular	54
5.	Abuso fiscal e planeamento fiscal agressivo	55
5.1.	Conceitos	55
5.2.	Elementos comuns a vários ordenamentos jurídicos	58
5.3.	Elementos não comuns aos ordenamentos jurídicos	59
SECÇÃO II. AS AÇÕES BEPS E A SUA INTERAÇÃO		60
1.	As 15 Ações BEPS	60
2.	Os preços de transferência como a medida principal do projeto BEPS e a coordenação entre as ações	60
3.	A economia digital (ação 1), intangíveis (ação 5) e (a elisão a) o estabelecimento estável (ação 7)	62
3.1.	A ação 1 como paradigma de interação entre várias ações do BEPS	62
3.2.	A fragmentação artificial de operações das multinacionais	63
3.2.1.	Atividades preparatórias ou auxiliares	64
3.2.2.	Estabelecimento estável com lucro reduzido	64
3.2.3.	Atividade auxiliar e híbridos	65
3.3.	Combater o BEPS na economia digital: ligação entre as várias ações	65
4.	As regras anti-híbridos (ação 2)	66
4.1.	Dedução/não-inclusão	66
4.2.	Resposta primária e resposta defensiva	67
5.	As Regras CFC (ação 3)	67
5.1.	Modelos	67
5.2.	As regras CFC na ação 3 do BEPS e na União Europeia	69
5.3.	O significado das regras CFC	71
5.4.	Rendimento ativo vs rendimento passivo	73
5.5.	Fonte e residência	73
6.	Coordenação entre as ações 2 e 3	74
7.	Regras de limitação de dedutibilidade dos juros (ação 4)	75
7.1.	O tratamento fiscal dos juros	75
7.2.	A ação 4 do BEPS	78
7.3.	Subcapitalização, híbridos e cláusula geral antiabuso	79
8.	Cláusula de limitação de benefícios e cláusula geral antiabuso (ação 6)	80
8.1.	A cláusula de limitação de benefícios	80
8.2.	A cláusula geral antiabuso – o teste do objetivo principal	82
9.	Estabelecimento estável (ação 7)	83
9.1.	O conceito de estabelecimento estável	83
9.2.	A finalidade da ação 7	84
9.3.	Atividades preparatórias e auxiliares	85
9.4.	Agente dependente e agente independente	87

10. O instrumento multilateral (ação 15)	87
10.1. Procedimento e medidas	87
10.2. Alcance e interpretação	90
10.3. As disparidades causadas pelos híbridos	90
10.4. O abuso dos tratados	92
10.5. A elisão ao conceito de estabelecimento estável	95
11. Medidas unilaterais não coordenadas	97
 CAPÍTULO III. O PACOTE ANTIABUSO DA COMISSÃO EUROPEIA	 101
SECÇÃO I. OS PACOTES DA UNIÃO EUROPEIA	101
1. O projeto BEPS e o pacote antiabuso da União Europeia	101
2. A Diretiva antiabuso	105
SECÇÃO II. O REGIME DA DIRETIVA ANTIABUSO	106
1. Regras de limitação da dedutibilidade dos juros	106
1.1. Subcapitalização e liberdades fundamentais	106
1.2. O artigo 4º da Diretiva	108
2. Os impostos à saída	111
2.1. Considerações introdutórias	111
2.2. Objeto	111
2.3. Diferimento	112
2.4. A jurisprudência do TJUE: pessoas singulares e pessoas coletivas	114
2.5. A influência da jurisprudência do TJUE no artigo 5º da Diretiva	115
3. As regras CFC e o TFUE	116
3.1. As regras CFC, direito de estabelecimento e livre circulação de capitais	117
3.2. As regras CFC e a livre circulação de capitais	119
3.3. As Regras CFC e o abuso fiscal	123
3.4. O regime dos artigos 7º e 8º da Diretiva	124
3.5. Residência e Direito Europeu	127
4. A regra de inversão	128
5. A Cláusula Geral Antiabuso	130
5.1. O conceito de abuso no artigo 6º da Diretiva	130
5.2. Genuinidade e artificialidade	131
5.3. Montagens fictícias e razões económicas válidas	133
5.4. Cláusulas gerais antiabuso nacionais	134
5.5. Consequências em caso de abuso	135
6. Disparidades causadas pelos híbridos – <i>assimetrias híbridas</i>	136
6.1. O regime do artigo 9º e comparação com a ação 2 do BEPS	136
6.2. A ação 2 e a compatibilidade com o TFUE	138
7. A transposição da Diretiva Antiabuso	138

SECÇÃO III. A CONJUGAÇÃO DE DIFERENTES CLÁUSULAS ANTIABUSO	140
1. A função das cláusulas gerais antiabuso	140
2. Cláusulas antiabuso nacionais, cláusulas antiabuso de Direito Europeu e cláusulas antiabuso nas convenções de dupla tributação	141
3. A cláusula geral antiabuso e as cláusulas específicas na Diretiva Sociedades-Mães/Afiladas	143
4. A cláusula geral antiabuso na Diretiva antiabuso e a cláusula geral antiabuso na Diretiva sociedades-mães/afiliadas	146
5. As cláusulas de limitação de benefícios	147
6. Apreciação crítica	147
SECÇÃO IV. O TRATAMENTO FISCAL DOS INTANGÍVEIS NA UNIÃO EUROPEIA	148
1. Considerações introdutórias	148
2. A mobilidade dos intangíveis	149
3. Os regimes de tributação cedular da propriedade intelectual: “as caixas das patentes”	150
4. A ação 5 do BEPS e o pacote da União Europeia de 28 de janeiro de 2016	151
CAPÍTULO IV. BEPS E OS AUXÍLIOS DE ESTADO NO TFUE	153
SECÇÃO I. OS ACORDOS SECRETOS	153
1. Preços de transferência e acordos secretos	154
2. Acordos prévios vinculativos	158
3. As ações da Comissão Europeia sobre acordos prévios vinculativos e o artigo 107º do TFUE	160
4. O caso <i>Apple</i>	162
SECÇÃO II. O REGIME DE AUXÍLIOS DE ESTADO	165
1. Objeto	166
2. Destinatários: a existência de uma empresa	167
3. Imputabilidade ao Estado e recursos financeiros do Estado	168
4. Vantagem	169
5. Seletividade	173
5.1. Ponto de comparação	173
5.2. Seletividade material	175
5.3. Benefícios regionais e municipais	176
5.4. Entidades beneficiárias: os fundos de investimento	177
5.5. Utilização abusiva de regimes fiscais favoráveis	180
5.6. Três fases de identificação da seletividade	183
6. Justificações	186
7. Distorção de concorrência	189
8. Recuperação dos auxílios de Estado	190

9. Consequências do procedimento de auxílio de Estado: ressarcimento de danos	191
10. Controlo das informações fiscais vinculativas	191
11. Concorrência fiscal prejudicial e auxílios de Estado	194
12. O futuro dos auxílios de Estado	195
13. O debate EUA-União Europeia	197
14. Auxílios de Estado e normas de incidência: para quem dos preços de transferência	198

CAPÍTULO V. A MOBILIDADE FISCAL E O SEU SIGNIFICADO NA UE E EEE

SECÇÃO I. A MOBILIDADE FISCAL

1. Considerações introdutórias	199
2. O significado de mobilidade fiscal na União Europeia e no Espaço Económico Europeu	201
3. O papel do Tribunal de Justiça da União Europeia em garantir a mobilidade fiscal	202

SECÇÃO II. OBJETO E ALCANCE DAS LIBERDADES FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO DIRETA

1. Nacionais, residentes e não residentes	204
2. Discriminações e restrições	207
3. O direito à dedução singular	210
4. O dever da tributação singular	211
5. Fonte, residência e fronteiras fiscais	212

SECÇÃO III. LIMITES AO JUÍZO DE COMPARABILIDADE E DISCRIMINAÇÃO

1. O Tribunal como motor de integração com limites	213
2. Disparidades	216
3. Atribuição de competências e exercício de competências	217
4. As taxas de tributação nas situações de saída e dupla tributação jurídica	218
4.1. Ex-artigo 220º do Tratado da CE	220
4.2. O diferencial de taxas nas situações de saída, dupla tributação jurídica e transferência de montantes orçamentais	220
5. Comparação entre não residentes: comparabilidade horizontal	222

SECÇÃO IV. INCOERÊNCIAS NA ARGUMENTAÇÃO DO TJUE: ELEMENTOS COMPARÁVEIS

1. Deduções à matéria tributável	225
2. Disparidades relativamente às taxas e discriminação relativamente às bases tributáveis	226

3. A perda de receitas tributárias a interferir na comparabilidade	230
4. Dupla tributação e dupla dedução de custos	232
5. Coesão e relações especiais	233
6. Acordos bilaterais de dupla tributação	235
SECÇÃO V. O CASO DOS DIVIDENDOS À SAÍDA	236
1. Dupla tributação económica e repartição de competências entre Estado da fonte e da residência	236
2. Dividendos à saída	237
3. Perspetiva unilateral ou de coesão	240
4. O crédito em caso de pagamento antecipado de imposto sobre os lucros: disparidades e coesão	241
5. Coesão e repartição de competências	246
6. (In)coerência da jurisprudência	247
7. Denkavit e Amurta	248
8. Dupla tributação jurídica (à entrada) e dupla tributação de dividendos (à saída e à entrada)	250
9. O papel do Estado de residência nos dividendos à entrada e o crédito parcial discriminatório	250
10. Crédito indireto	251
11. Neutralidade de tratamento	254
SECÇÃO VI. OS GRUPOS DE SOCIEDADES	255
1. Liberdade de estabelecimento e comparação entre residentes e não residentes	255
2. Comparabilidade extrema	259
3. Comparabilidade e exercício de competências	261
4. Comparabilidade total e convenções de dupla tributação	262
5. O risco de vazio de disciplina	262
6. Comparação <i>versus</i> territorialidade e justificações	264
SECÇÃO VII. A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS ENTRE OS ESTADOS	264
1. O princípio da territorialidade	264
2. A repartição de competências entre os Estados, o princípio da coesão do mercado interno e a destruição das bases tributáveis	265
3. Interesses dos Estados <i>vs.</i> interesses do contribuinte	267
4. A necessidade de harmonização fiscal	267
SECÇÃO VIII. O IMPOSTO PESSOAL	269
1. A existência de diferenças objetivas: situação à entrada	269
2. Tributação universal e rendimento líquido	271
3. O direito fundamental a abatimentos no Estado de residência	273

4. Comparabilidade à entrada: elementos objetivos de tributação e progressividade	274
SECÇÃO IX. AS RETENÇÕES NA FONTE	277
1. Retenção na fonte de juros	277
2. Situações à saída	279
3. Discriminação em relação às bases à saída	280
4. Retenções na fonte de serviços à entrada	284
SECÇÃO X. A INEFICIENTE AÇÃO DO TJUE NA CONSTRUÇÃO DO MERCADO INTERNO	286
1. Um critério de comparabilidade ou vários critérios de comparabilidade?	286
2. A escolha do Estado de tributação	291
CAPÍTULO VI. A TROCA DE INFORMAÇÕES	293
SECÇÃO I. O PADRÃO INTERNACIONAL DA TROCA DE INFORMAÇÕES	293
1. Antecedentes	293
2. A evolução do padrão internacional	297
3. Instrumentos jurídicos e acordos de cavalheiros	298
4. Alcance	301
SECÇÃO II. O ARTIGO 26º DO MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE	302
1. A troca de informações a pedido	302
2. O critério da relevância previsível	303
3. Evolução	306
3.1. O caso UBS	306
3.2. A identificação dos grupos de contribuintes segundo a OCDE	307
3.3. O exemplo do comentário 8 h) e os pedidos especulativos	308
4. A quem serve a condição “relevância previsível”	309
5. Os critérios Powell	310
6. A troca automática de informações	311
SECÇÃO III. A DIRETIVA 77/799/CEE	312
1. O regime da troca de informações	312
2. A ausência de um «controlo fiscal eficaz»	314
2.1. O controlo fiscal eficaz nas situações intra-comunitárias	314
2.2. O alcance da «eficácia dos controlos fiscais»: presunção elidível?	315
2.2.1. Gastos transfronteiriços	316
2.2.2. Discrecionariedade no recurso à Diretiva	317
2.2.3. Bases tributáveis mínimas e comparabilidade entre residentes e não residentes quanto à troca de informações	320
2.2.4. O Tribunal de Justiça da União Europeia e os limites da Diretiva de assistência mútua	321

3. Inspeções e fiscalizações conjuntas	322
4. Impostos sobre o capital e a troca de informações	323
5. A ausência de controlo fiscal eficaz: recusa categórica e proporcionalidade	326
6. Conclusões	328
SECÇÃO IV. A DIRETIVA 2011/16/UE E OS PADRÕES INTERNACIONAIS	329
1. A troca de informações a pedido na Diretiva	329
2. A troca automática de informações: norma mundial única?	331
2.1. Antecedentes: a troca de informações na Diretiva da Poupança	331
2.2. A Diretiva 2011/16/UE	332
2.3. As alterações introduzidas pela Diretiva 2014/107/UE à Diretiva 2011/16/UE	334
SECÇÃO V. «CONTROLO FISCAL EFICAZ» E TERCEIROS ESTADOS	337
1. Considerações introdutórias	337
2. Equivalência entre instrumentos internacionais estaduais e a Diretiva	338
3. A colaboração do contribuinte no quadro de convenções bilaterais	339
4. A troca de informações como justificação: condição legal ou inerente às liberdades fundamentais	341
5. Equivalência	344
6. Comparabilidade entre instrumentos	346
7. A Diretiva 2011/16/UE e o padrão internacional	347
8. Estados do Espaço Económico Europeu	348
9. Acordos de associação	349
10. Controlo fiscal efetivo	349
11. A colaboração do contribuinte no quadro de acordos de associação	353
SECÇÃO VI. AS ENTIDADES ENVOLVIDAS NA TRANSPARÊNCIA FISCAL	353
1. Considerações introdutórias	353
2. Informações relativas a operações financeiras	354
3. Beneficiários e intermediários	355
4. Acesso a informações e documentos bancários	356
5. Violação de correspondência	356
6. O direito à defesa	365
7. O regime português	366
8. Obrigações de cooperação e o direito ao silêncio	367
9. A ação 12 do BEPS	368
10. O “nemo tenetur” e o direito ao silêncio	371
CONSIDERAÇÕES FINAIS	373
BIBLIOGRAFIA	375
LISTA DE JURISPRUDÊNCIA	391
LISTA DE DOCUMENTOS DE INSTITUIÇÕES INTERNACIONAIS	397