

PARECER/2020/123

I – Pedido

A Diretora-Geral da Direção-Geral de Política Externa do Ministério dos Negócios Estrangeiros vem solicitar o parecer da Comissão Nacional de Proteção de Dados sobre o projeto de Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal com a República Islâmica do Irão.

O pedido formulado e o presente parecer enquadram-se nas atribuições e competências da CNPD, enquanto autoridade nacional de controlo dos tratamentos de dados pessoais, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 57.º e no n.º 4 do artigo 36.º do Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016 (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados – RGPD), em conjugação com o disposto no artigo 3.º, no n.º 2 do artigo 4.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º, todos da Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto (a qual tem por objeto assegurar a execução, na ordem jurídica interna, do RGPD).

II – Contratação internacional e transferência de dados pessoais

Nos termos do artigo 46.º do RGPD, a República Portuguesa só pode realizar transferências de dados pessoais para um país terceiro situado fora da União Europeia, como a República Islâmica do Irão, se esse país apresentar garantias adequadas e na condição de os titulares dos dados gozarem de direitos oponíveis e de medidas jurídicas corretivas eficazes.

À luz da alínea 1) do artigo 4.º do RGPD, os dados tributários objeto de transferência constituem dados pessoais e por esse facto, antes de celebrarem um acordo bilateral com República Islâmica do Irão, as autoridades portuguesas devem certificar-se de que este Estado está em condições de assegurar um nível de proteção adequado para os dados tributários cuja transferência esteja prevista no texto do projeto.

A adequação do nível de proteção dos dados deve ser apreciada em função de todas as circunstâncias que rodeiam a transferência ou o conjunto de transferências, tomando em consideração, designadamente, a natureza dos dados, a finalidade e a duração dos tratamentos projetados, o país de origem e o país de destino final, as regras de direito, gerais ou sectoriais em vigor no Estado em causa e, bem assim, as regras e as medidas de segurança que são adotadas na República Islâmica do Irão.

Importa referir que no domínio dos instrumentos jurídicos de proteção de dados, a República Islâmica do Irão não aderiu à Convenção n.º 108 do Conselho da Europa¹, aberta a países não pertencentes ao Conselho da Europa. Não se encontra em vigor nesse país uma lei de proteção de dados² nem existe uma autoridade com atribuições nesta matéria.

Perante este quadro não é possível afirmar que a República Islâmica do Irão apresenta um nível adequado de proteção de dados quanto às matérias que ora se analisam como impõe o RGPD. Por essa razão, é imprescindível que o texto do Projeto de Acordo, enquanto instrumento jurídico específico de regulação do intercâmbio dos dados pessoais, contenha as salvaguardas necessárias para a transferência internacional de dados.

Assinala-se que, no caso português, embora a transferência de dados não resulte expressamente de disposição legal, se reconduz ainda assim à lei, o fundamento de licitude deste tratamento, já que que o artigo 81.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, sobre eliminação da dupla tributação internacional (como também o artigo 51.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, no tocante aos lucros e reservas distribuídos, relativo às pessoas coletivas, mas com reflexos em pessoas singulares), tem como pressuposto lógico a troca de informações entre os Estados interessados como um meio adequado para garantir a eficácia das normas que contém e que o faz, além disso, em benefício dos interesses específicos dos contribuintes afetados.

Analisa-se em seguida o texto do projeto para verificar se o mesmo oferece as garantias suficientes de um nível adequado de proteção dos dados pessoais que sejam transferidos, com esta finalidade, para o território da República Islâmica do Irão, em respeito pelo princípio geral consagrado no artigo 44.º do RGPD.

¹ Convenção para Proteção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal aprovada em 28 de Janeiro de 1981, foi aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 23/93, de 9 de julho, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 21/93, da mesma data.

² A República Islâmica do Irão não possui legislação específica de proteção de dados pessoais. No entanto, várias leis contêm disposições relativas a proteção de dados, como por exemplo: Draft of the Bill on Protection of Data and Privacy in the Cyber Space 2018; Charter of Citizen's Rights 2016; Cyber Crime Act 2011; The Law Concerning Protection of Consumers Rights 2010; The Law on Publishing and Access to Data 2010; Stock Market Law 2006; Electronic Commerce Law (ECL 2004)

III – Apreciação

A – Artigo 24.º do Acordo

O artigo 24.º do projeto de Acordo, sob epígrafe “Troca de informações”, regula as trocas de informações pelas Partes, reproduzindo *expressis verbis* o artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE sobre Dupla Tributação do Rendimento e do Capital, na versão resumida de 2008³, à exceção do último parágrafo do n.º 2 que dispõe que as informações recebidas por um Estado Contratante podem ser utilizadas para outros fins quando tal utilização for permitida ao abrigo das leis de ambos os Estados e a autoridade competente do Estado que as fornece autorizar tal uso.

a) Finalidades da troca de informações

O n.º 1 do artigo 24.º atribui à troca de informações duas finalidades: a) a aplicação da Convenção, portanto a eliminação da dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e a prevenção da fraude e evasão fiscal; b) a administração ou execução das leis internas sobre impostos, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária ao acordo.

A este propósito, destaca-se que os dados pessoais recolhidos têm de visar finalidades determinadas, explícitas e legítimas, não podendo ser posteriormente tratadas de forma incompatível com esses fins (cf. alínea *b*) do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD). Como melhor se exporá adiante, a especificação clara de finalidades dos tratamentos de dados pessoais é relevante no que respeita à tutela dos direitos dos titulares dos dados pessoais, desde logo para se poder aferir da adequação e necessidade do tratamento dos dados para a sua prossecução.

Todavia, a parte final do n.º 1 do artigo 24.º, ao determinar que a troca de informações não fica restringida pelo disposto nos artigos 1.º e 2.º do mesmo Acordo, põe em causa o princípio

³ Disponível em

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

da finalidade, prejudicando ainda a verificação da aplicação dos restantes princípios em matéria de proteção dos dados pessoais.

Na verdade, uma tal previsão abre o tratamento de dados a qualquer finalidade e para quaisquer sujeitos (categorias de titulares de dados), ultrapassando os limites decorrentes do objeto (e objetivo) da Convenção. Se se pretende estender este regime jurídico a outros sujeitos ou para outros fins impõe-se que os mesmos sejam especificados no texto do Acordo, sob pena de violação do princípio consagrado na alínea *b)* do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD.

Por sua vez, o último parágrafo do n.º 2 do artigo 24.º introduz uma abertura injustificada ao regime de proteção de dados ao permitir o tratamento de dados para fins diferentes para os quais os dados foram recolhidos desde que tal esteja previsto na legislação de ambos os Estados contratantes e desde que seja autorizada pela entidade de competente do Estado que fornece a informação. De facto, o n.º 4 do artigo 6.º do RGPD fixa nas condições em que tais tratamentos podem ocorrer, pelo que se estranha a introdução no Acordo de um preceito que alargue o regime legalmente consagrado.

b) O princípio da proporcionalidade

O mesmo n.º 1 do artigo em análise prevê que as autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as “informações previsivelmente relevantes” para aplicar a Convenção ou para a administração ou execução das leis internas.

Remeter a determinação dos dados pessoais sujeitos a comunicação e troca entre os dois Estados para um juízo de prognose sobre quais sejam os *previsivelmente relevantes* para combater a dupla tributação e a evasão fiscal, importa um grau de incerteza jurídica que, só por si, é inadmissível no contexto da regulação de direitos fundamentais como são o da proteção de dados pessoais e o da reserva da intimidade da vida privada e familiar – aqui, em matéria fiscal, também em causa dada a extensão da informação pessoal que a autoridade tributária recolhe à luz da legislação vigente no nosso ordenamento jurídico. O apelo ao juízo de prognose dificulta ainda a apreciação do cumprimento dos princípios da proporcionalidade quanto aos dados tratados, de acordo com o determinado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD, que impõe que só possam ser objeto de intercâmbio as informações adequadas, pertinentes e não excessivas relativamente à finalidade do tratamento.

Embora o Protocolo em Anexo ao Acordo esclareça na alínea *c)* do ponto V, em adenda ao artigo 24.º, que com a referência a informações «previsivelmente relevantes» se pretende permitir o intercâmbio mais amplo possível de informações em matéria fiscal e, ao mesmo tempo, realçar que os Estados Contratantes não podem solicitar informações que não sejam relevantes para os assuntos fiscais de um determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, a necessidade de tal esclarecimento vem apenas reforçar as preocupações acima assinaladas.

Neste sentido, somos de opinião que uma previsão com semelhante teor contraria o princípio geral constante do artigo 5.º da Convenção 108 do Conselho da Europa e do artigo 5.º, n.º 1, alínea *c)*, do RGPD, não sendo coerente com o regime assumido como indispensável pelo artigo 2.º do Protocolo Adicional à Convenção 108.º e pelos artigos 44.º e 46.º do RGPD para as transferências de dados para países terceiros.

Recomenda-se, por isso, que pelo menos, no n.º 1 do artigo 24.º, em vez de “informações previsivelmente relevantes” se empregue a expressão “informações necessárias”, a qual, faz apelo ao princípio da proporcionalidade.

Refira-se a este propósito que em diversas convenções sobre a mesma matéria⁴ é utilizada a expressão “informações necessárias”. De resto, os próprios comentários oficiais à Convenção Modelo da OCDE admitem que qualquer uma destas expressões seja empregue, em alternativa, com um significado equivalente, pelo que, sendo o conceito de necessidade mais preciso e rigoroso do ponto de vista de proteção de dados pessoais, não parece haver motivo para não o introduzir no texto do Projeto.

c) O acesso a dados sob sigilo bancário

Num preceito que, como se referiu supra, se reproduz o artigo 26.º, n.º 5, da Convenção Modelo, o n.º 5 do artigo 24.º do Projeto determina que um Estado Contratante não pode recusar-se a prestar informações unicamente porque possuídas por uma instituição de crédito, outra instituição financeira, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente

⁴ Veja-se a título meramente exemplificativo as Convenções celebradas com a mesma finalidade com Israel, Paquistão, Singapura, Chile, Argélia, Holanda, aprovadas pelas Resoluções da Assembleia da República n.º 2/2008, 66/2003, 85/2000, 28/2006, 22/2006 e 62/2000 respetivamente.



ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Este preceito torna evidente que, na ponderação de bens jurídicos ou interesses efetuada na Convenção Modelo da OCDE, se deu prevalência ao interesse público dos Estados Partes na tributação efetiva dos rendimentos abrangidos sobre o direito fundamental dos particulares em ver salvaguardada a reserva da sua vida privada, ainda que este sacrifício venha acompanhado de garantias adequadas quanto à confidencialidade da informação transmitida.

A este propósito, a CNPD permite-se notar que o n.º 5 do artigo 26.º deve, no entanto, ser interpretado no seu devido contexto. Deste modo, apesar dos termos literais da primeira parte do n.º 3 do artigo 26.º, deve entender-se que a aplicação do n.º 5 não afasta a aplicação daquela disposição, isto é, que o acesso às informações dos bancos não pode contrariar as condições estabelecidas na lei interna para o levantamento do segredo bancário. É esta, de resto, a interpretação sugerida pelos comentários oficiais ao n.º 5 do artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE.

d) Os direitos dos titulares dos dados

Constata-se que o projeto de Acordo não inclui qualquer disposição sobre os princípios de proteção de dados e os direitos dos titulares dos dados, desde logo o direito de acesso e o direito de retificação. Também não se prevê, - e, portanto, não está regulado em conformidade com o nosso ordenamento jurídico – a transmissão para estados terceiros ou para organismos internacionais de dados pessoais recebidos da outra Parte Contratante ao abrigo do Acordo.

A CNPD reconhece que quando no Estado de destino há garantias de reconhecimento de um conjunto de direitos dos titulares dos dados transferidos e do exercício desses direitos, um artigo com aquele teor seria desnecessário. Todavia, como se referiu acima a República Islâmica do Irão ao não dispor de uma lei de proteção de dados, nem de uma entidade administrativa independente que disponha de poderes de fiscalização e de correção para assegurar o respeito e o exercício dos direitos, não assegura as condições necessárias indispensáveis à realização de transferência de dados pessoais como impõe o artigo 44.º do RGPD.

Nessa medida, tal como se apresenta o projeto de Acordo não se encontra em conformidade com o RGPD, nem garante o disposto no n.º 1 do artigo 35.º da Constituição da República Portuguesa e no artigo 8.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Assim, recomenda-se a introdução de um novo inciso que expressamente consagre os direitos dos titulares dos dados, e que inclua o compromisso específico das Partes Contratantes, no sentido de facilitar o exercício efetivo desses direitos, prevendo mecanismos que assegurem a sua aplicabilidade.

Tal inciso deverá conter disposições relativas à transparência das informações e das regras para o exercício dos direitos dos titulares dos dados. Assim, atendendo às considerações anteriores sobre as finalidades das trocas de informações, recomenda-se que sejam introduzidas no texto do Acordo as seguintes menções:

- a) No caso de troca de informações com o objetivo de aplicar as leis internas ou o Acordo, no que toca à tributação dos rendimentos, às isenções e a outros mecanismos de eliminação da dupla tributação internacional, a autoridade competente deve notificar os contribuintes afetados informando-os sobre a comunicação que vai ser feita, os seus destinatários, a sua finalidade e o modo como podem exercer os direitos de acesso e de retificação dos dados;
- b) No caso de trocas de informações destinadas a evitar ou a combater a evasão e a fraude fiscais, bem como a investigar e reprimir os crimes e infrações tributárias conexos com as operações internacionais dos contribuintes, admite-se que o respeito pelo direito de informação dos titulares dos dados pode prejudicar a própria prossecução deste interesse público da investigação, pelo que se reconhece a possibilidade do seu afastamento.

No entanto, os Estados Partes devem garantir que o titular dos dados possa exercer o seu direito de acesso aos dados pessoais (e porventura o direito de retificação) através das autoridades independentes (administrativas ou judiciais) a quem o direito interno atribua o respeito por tais direitos, sob pena de se entender que o texto do Acordo não acautela as condições necessárias e indispensáveis à realização da transferência dos dados pessoais, como impõe o artigo 44.º do RGPD.

B - Protocolo em Anexo

Por último refira-se que o projeto de Acordo compreende em anexo, um protocolo em aditamento a algumas das suas disposições. Relativamente ao artigo 24.º, e no que respeita à matéria de proteção dos dados pessoais, o número VI consagra algumas disposições com vista a garantir o cumprimento dos princípios relativos ao tratamento de dados pessoais. Assim, a alínea *b)* dispõe que as autoridades tributárias do Estado requerente fornecerão a seguinte informação às autoridades tributárias do Estado requerido quando for feito um pedido de informação ao abrigo do artigo 26.º (?): a identidade, se disponível, incluindo o nome da pessoa sob investigação, a morada, o número de identificação fiscal e quaisquer outros dados que facilitem a identificação dessa pessoa, e ainda, quando possível, o nome, morada e outras particularidades acima mencionadas de qualquer pessoa que esteja na posse das informações solicitadas.

Os dados pessoais elencados são adequados, pertinentes e não excessivos, face às finalidades consagradas no n.º 1 do artigo 24.º do projeto de Acordo, pelo que se considera cumprido o princípio da minimização dos dados, vertido na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD.

Deve ainda indicar o período de tempo pelo qual a informação é requerida, em obediência ao princípio da limitação da conservação (alínea *e)* do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD) e a finalidade para a qual a informação é solicitada.

O Estado a quem são solicitadas informações deverá assegurar que os dados a fornecer são exatos, necessários e proporcionais ao fim para o qual foram fornecidos. Se se verificar que foram comunicados dados inexatos ou que não deviam ter sido fornecidos, o Estado que os solicitou deve ser informado disso sem demora. Esse Estado deverá corrigir ou apagar esses dados sem demora, em obediência ao princípio da exatidão consagrado na alínea *d)* do n.º 1 do artigo 5.º RGPD. Por fim estipula-se na alínea *h)* que os Estados Contratantes serão obrigados a tomar medidas eficazes para proteger as informações fornecidas contra acesso não autorizado, alteração e divulgação em obediência ao princípio da integralidade e confidencialidade vertido na alínea *f)* do n.º 1 do artigo 5.º RGPD.

A CNPD assinala como positiva a referência expressa a estes princípios de tratamentos de dados pessoais. No entanto sublinha que qualquer instrumento juridicamente vinculativo relativo a transferências de dados pessoais deve contemplar os princípios de proteção de dados e os direitos dos titulares dos dados, conforme exigido pelo RGPD. Assim recomenda


que estas cláusulas de proteção de dados constem expressamente no texto do Acordo, ou se assim não se entender, que seja incorporada pelo menos uma cláusula geral que estabeleça os princípios de proteção de dados diretamente no texto do Acordo e inserir as disposições e salvaguardas mais detalhadas no protocolo em anexo.⁵

IV – Conclusão

Em face das observações feitas, a CNPD recomenda a revisão do texto do projeto de Acordo de cooperação bilateral entre a República Portuguesa e a República Islâmica do Irão para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento, em cumprimento do quadro legal português e europeu de proteção de dados, no sentido de introduzir as seguintes alterações:

- a) Substituir, no n.º 1 do artigo 24.º, a expressão «informações que sejam previsivelmente relevantes por *informações que sejam necessárias*;
- b) Eliminar a parte final do n.º 1 do artigo 24.º, bem como o último parágrafo do n.º 2 do artigo 24.º;
- c) Introduzir um preceito que garanta o respeito pelos direitos dos titulares dos dados; e,
- d) Incorporar no texto do Acordo uma cláusula que estabeleça os princípios de proteção de dados, sem prejuízo de o Anexo conter as disposições mais detalhadas.

Aprovado na reunião de 21 de outubro de 2020



Filipa Calvão (Presidente)

⁵ De acordo com as *Guidelines 2/2020 on articles 46 (2) (a) and 46 (3) (b) of Regulation 2016/679 for transfers of personal data between EEA and non-EEA public authorities and bodies*, disponíveis em https://edpb.europa.eu/our-work-tools/public-consultations-art-704/2020/guidelines-22020-articles-46-2-and-46-3-b_nl