

## PARECER/2019/47

### I – O pedido

O Diretor-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 Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento entre a República Portuguesa e a República do Kosovo.

O pedido formulado e o parecer ora emitido decorrem das atribuições e competências da CNPD, enquanto entidade administrativa independente com poderes de autoridade para o controlo dos tratamentos de dados pessoais, conferidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 57.º e pelo n.º 4 do artigo 36.º do Regulamento (UE) 2016/679, de 27 de abril de 2016 (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados – RGPD), em conjugação com o disposto no n.º 1 do artigo 21.º e no n.º 1 do artigo 22.º, ambos da Lei n.º 67/98, de 26 de outubro, alterada pela Lei n.º 103/2015, de 24 de agosto (Lei de Proteção de Dados Pessoais).

### 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 do Kosovo, 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 a República do Kosovo, 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 no Kosovo.

Importa referir que, no domínio dos instrumentos jurídicos de proteção de dados, a República do Kosovo não aderiu à Convenção n.º 108 do Conselho da Europa<sup>1</sup>, aberta a países não pertencentes ao Conselho da Europa.

Assinala-se, ainda assim, que a República do Kosovo tem uma lei específica sobre proteção de dados pessoais, de 2010<sup>2</sup>, que prevê a existência de uma entidade administrativa independente com funções de controlo e fiscalização da respetiva aplicação, a quem está atribuída a competência para controlar e fiscalizar o cumprimento das disposições legais e internacionais em matéria de proteção de dados pessoais. Acresce que o Governo da República do Kosovo submeteu ao Parlamento uma proposta de alteração à sua lei<sup>3</sup>, com o objetivo de a conformar o mais possível com o RGPD e com a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, a qual, tanto quanto se sabe, não foi ainda aprovada.

Assim, importa assegurar que o texto do presente acordo impõe às partes a observância de um conjunto de princípios e garantias de proteção dos dados pessoais.

Assinala-se que, no caso português, embora a transferência de dados não resulte expressamente de disposição legal, se reconduz ainda à lei a licitude deste tratamento, já 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 do Kosovo, em respeito pelo disposto consagrado no artigo 44.º do RGPD.

---

<sup>1</sup> A Convenção para Proteção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal, de 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, na mesma data.

<sup>2</sup> Disponível na versão inglesa in <http://www.assembly-kosova.org/common/docs/ligjet/2010-172-eng.pdf>

<sup>3</sup> *Draft Law n. 06/L-082 on Personal Data Protection.*



### III – Apreciação

O artigo 26.º do projeto de Convenção, sob a 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 2008, à exceção do n.º 6, que remete para a aplicação das diretivas sobre regulamentação de ficheiros de computador que contenham dados pessoais aprovadas pela Assembleia Geral das Nações Unidas.

#### a) Finalidades da troca de informações

O n.º 1 do artigo 26.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 tratados 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 26.º, ao determinar que a troca de informações não fica restringida pelo disposto nos artigos 1.º e 2.º da mesma Convenção, põe em causa o princípio 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 da Convenção, sob pena de violação do princípio consagrado na alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD.



#### 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 do princípio 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.

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 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 26.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 matéria é utilizada a expressão “informações necessárias”<sup>4</sup>. 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

---

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



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 26.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 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 artigo 26.º, n.º 5, 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 as Partes neste acordo optaram por incluir um artigo sob epígrafe “Use and transfer of personal data” – artigo 27.º - sobre os direitos dos titulares dos dados, o que se considera indispensável nos termos do atual quadro legal em matéria de proteção de dados.

Atendendo às considerações anteriores sobre as finalidades das trocas de informações, importa acrescentar um novo número ao artigo 27.º onde seja feita a coordenação dessas finalidades, e se garanta o respeito pelos direitos dos titulares dos dados. Assim,



recomenda-se que sejam introduzidas alterações no artigo 27.º, em observância das seguintes linhas gerais:

- a) No caso de troca de informações com o objetivo de aplicar as leis internas ou a Convenção, 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 ficar obrigados a assegurar que o titular dos dados possa obter a satisfação do seu direito de acesso aos dados pessoais (e porventura o direito de retificação) por recurso a autoridades independentes (administrativas ou judiciais) a quem o direito interno atribua o dever de garantir tais direitos, sob pena de se entender que o texto da Convenção não acautela as condições necessárias e indispensáveis à realização da transferência dos dados pessoais, como impõe o artigo 44.º e n.º 1 do artigo 46.º do RGPD.

#### IV – Conclusão

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

- a) Eliminar a parte final do n.º 1 do artigo 26.º;

- b) Substituir, no mesmo n.º 1 do artigo 26.º, a expressão «informações que sejam previsivelmente relevantes» por *informações que sejam necessárias*;
- c) Alterar a redação do n.º 2 do artigo 27.º, e introduzindo porventura um novo número, que garanta o respeito pelos direitos dos titulares dos dados.

Lisboa, 7 de agosto de 2019



Filipa Calvão (Presidente, que relatou)