COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, 19.12.2006
COM(2006) 825 final

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO, AO PARLAMENTO EUROPEU E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU

Tributação à saída e necessidade de coordenação das políticas fiscais dos Estados-Membros

ÍNDICE

1. Introdução 3

2. Tributação à saída: quadro jurídico 3

2.1. A decisão do TJCE no processo *de Lasteyrie* e suas implicações para as pessoas singulares 3

2.2. Eliminação das disparidades e supressão da dupla tributação e da dupla não-tributação 4

3. Tributação à saída aplicável às sociedades 6

3.1. Implicações do acórdão *de Lasteyrie* para as sociedades 6

3.2. Eliminação das disparidades e supressão da dupla tributação e da dupla não-tributação 7

4. Tributação à saída em caso de emigração ou transferência de activos para países EEE/EFTA 9

4.1. Liberdades aplicáveis aos países EEE 9

4.2. Emigração de pessoas singulares/transferência da sede social das sociedades – liberdade de circulação dos trabalhadores/liberdade de estabelecimento 10

4.3. Transferência de activos – liberdade de estabelecimento, liberdade de circulação de bens e capitais 10

5. Tributação à saída no caso dos países terceiros 11

6. Conclusão 11

1. INTRODUÇÃO

A presente comunicação é apresentada no âmbito da Comunicação relativa à coordenação dos sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros no mercado interno, publicada hoje. São analisadas as exigências legais previstas no Tratado CE, conforme interpretadas pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) no processo *de Lasteyrie*[1], confirmadas e desenvolvidas no processo *N*[2], e é examinada a forma como estas afectam o regime de tributação à saída aplicado a pessoas singulares e sociedades. Por outro lado, é analisado o modo como as regras em matéria de tributação à saída aplicadas pelos Estados-Membros podem tornar-se compatíveis com as exigências da legislação da CE e são debatidos os princípios gerais que regulam a adopção de eventuais soluções coordenadas para as disparidades actuais entre as diversas disposições nacionais. A Comissão tenciona desenvolver, em cooperação estreita com os Estados-Membros, orientações mais pormenorizadas sobre estas questões.

2. TRIBUTAÇÃO À SAÍDA: QUADRO JURÍDICO

2.1. A decisão do TJCE no processo *de Lasteyrie* e suas implicações para as pessoas singulares

Em 11 de Março de 2004, o TJCE deu uma importante interpretação da liberdade de estabelecimento no contexto da legislação francesa em matéria de tributação das mais-valias mobiliárias não realizadas em caso de transferência do domicílio fiscal dos contribuintes para fora de França. Quando o Sr. de Lasteyrie du Saillant transferiu o domicílio de França para a Bélgica, em 1998, as acções que possuía numa sociedade francesa foram sujeitas a uma tributação imediata das mais-valias não realizadas.

O TJCE considerou que a disposição francesa em causa podia restringir o exercício da liberdade de estabelecimento, possuindo, no mínimo, um efeito dissuasivo nos contribuintes que pretendiam estabelecer-se noutro Estado-Membro, na medida em que estes eram sujeitos, no país de que saíam, pelo simples facto de transferirem o seu domicílio fiscal para fora de França, a tributação sobre uma forma de rendimento ainda não realizada e, consequentemente, a um tratamento desfavorável face às pessoas que mantinham o seu domicílio em França.

Embora o acórdão *de Lasteyrie* se refira aos factos e às circunstâncias inerentes ao processo em causa, a interpretação do direito comunitário pelo TJCE implica conclusões relativamente ao regime de tributação à saída em geral.

Tributar os residentes com base em mais-valias realizadas e os residentes que saem do país de acordo com o regime de acréscimo é uma diferença de tratamento que constitui um obstáculo à livre circulação. Se um Estado-Membro decidir reivindicar o direito de tributar mais-valias acumuladas durante o período de residência do contribuinte no seu território, não pode tomar medidas que constituam uma restrição à livre circulação.

---

[1] Processo C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, JO C 94 de 17.04.2004, p. 5

[2] Processo C-470/04 N contra Inspecteur van de Belastningsdienst Oost / kantoor Almelo, de 7 de Setembro de 2006

Isto exclui a possibilidade de cobrança imediata do imposto devido sobre mais-valias não realizadas, quando o contribuinte transfere o seu domicílio fiscal para outro Estado-Membro. Nos acórdãos *de Lasteyrie* e *N*, o TJCE deliberou que a possibilidade de a suspensão de pagamento ficar subordinada, por exemplo, à condição de que sejam concedidas garantias constitui um efeito restritivo, na medida em que priva o contribuinte do benefício dos activos dados como garantia. Por outro lado, o acórdão *de Lasteyrie* evidencia que a suspensão de pagamento não pode ficar subordinada à condição de ser designado um representante no Estado-Membro de origem. Regra geral, quaisquer medidas destinadas a preservar o crédito fiscal devem ser estritamente proporcionais a esse objectivo e não envolver custos desproporcionados para o contribuinte.

Tal como confirmado pelo TJCE no acórdão *N*[3], quando o residente de um Estado-Membro transfere o seu domicílio para outro Estado-Membro, o direito comunitário não impede o Estado-Membro de partida de determinar o valor do rendimento sobre o qual pretende preservar a sua jurisdição fiscal, desde que tal não envolva a exigibilidade imediata do imposto nem outras condições associadas ao diferimento do seu pagamento. Esta prática está em conformidade com o princípio da territorialidade fiscal, associado a um elemento temporal, ou seja, o domicílio no território durante o período em que o lucro tributável foi gerado. A exigência de uma declaração fiscal do contribuinte no momento da transferência de domicílio, necessária para efeitos de cálculo do rendimento, pode considerar-se proporcionada, tendo em conta o objectivo legítimo de repartição das competências fiscais pelos Estados-Membros, nomeadamente para fins de eliminação da dupla tributação[4].

A maioria dos Estados-Membros que aplicava aos accionistas de sociedades regras em matéria de tributação à saída semelhantes às descritas no acórdão *de Lasteyrie* aboliram-nas ou alteraram-nas, desde então, em conformidade com o acórdão, o que permitiu à Comissão suspender processos de infracção contra diversos Estados-Membros relacionados com este aspecto específico. A Comissão continuará, todavia, a controlar as regras dos Estados-Membros nesta matéria, a fim de garantir a sua compatibilidade com o direito comunitário.

2.2. Eliminação das disparidades e supressão da dupla tributação e da dupla não-tributação

Embora possa solucionar de forma imediata a diferença de tratamento existente entre contribuintes que transferem o domicílio para outro Estado-Membro e aqueles que permanecem no mesmo Estado-Membro, o diferimento incondicional do pagamento do imposto não constituirá necessariamente uma solução para as discrepâncias existentes entre os regimes fiscais dos Estados-Membros. Nos termos da regra geral enunciada no artigo 13.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, é ao Estado de domicílio que assiste o direito exclusivo de tributar a alienação de acções. O modelo de convenção não prevê disposições específicas sobre o tratamento a conceder a particulares que mudaram de domicílio fiscal. Na prática, alguns Estados-Membros incorporaram disposições específicas nas suas convenções fiscais bilaterais, de modo a garantir que a atribuição de direitos fiscais corresponda a uma responsabilidade fiscal alargada dos contribuintes no âmbito da legislação nacional. Outros são de opinião de que, na medida em que tem lugar no

---

3 N.os 42-46

4 N.º 49

momento imediatamente anterior à emigração, a presumida alienação é uma transacção nacional a que não é aplicável a convenção sobre dupla tributação.

Se o Estado de partida calculasse a mais-valia no momento da presumida alienação e cobrasse o imposto no momento da alienação efectiva e o novo Estado de domicílio cobrasse a totalidade da mais-valia desde a aquisição até à alienação efectiva, poderia verificar-se uma restrição injustificada. Isto ocasionaria uma dupla tributação da mais-valia desde a aquisição até à presumida alienação, caso o Estado de domicílio considerasse que possuía o direito exclusivo de tributar a alienação e nenhum dos Estados-Membros concedesse um crédito fiscal pelo imposto cobrado pelo outro. A Comissão considera que, se dois Estados-Membros decidem exercer os seus direitos fiscais sobre o mesmo rendimento, devem garantir que tal não ocasione uma dupla tributação. A decisão do TJCE no acórdão *N* confirma também, implicitamente, este ponto de vista[5].

Segundo a Comissão, os Estados-Membros dispõem de diversas alternativas para eliminar estas disparidades:

– Na prática, alguns dos Estados-Membros que ou aceitam uma presumida alienação imediatamente antes da emigração ou aplicam um sistema de responsabilidade fiscal alargada já prevêem um mecanismo que permite creditar qualquer imposto cobrado pelo novo Estado de domicílio sobre as mesmas mais-valias.

– Os Estados-Membros podem igualmente acordar uma repartição dos direitos fiscais sobre as mais-valias, repartindo-os, por exemplo, em função do período em que o accionista teve o seu domicílio no Estado-Membro em causa. Isto pode exigir alterações das convenções em vigor em matéria de dupla tributação. Tal como confirmado pelo TJCE no acórdão *N*, qualquer solução deverá ter em conta uma eventual diminuição do valor das acções[6] pelo Estado-Membro de acolhimento ou pelo Estado-Membro de origem. O facto de o contribuinte ter exercido o seu direito à liberdade de circulação não pode ocasionar uma tributação de um volume mais elevado de mais-valias do que se o contribuinte não tivesse transferido o seu domicílio.

Independentemente do método escolhido pelos Estados-Membros para eliminar as disparidades entre os regimes fiscais respectivos, uma cooperação administrativa eficaz será fundamental para garantir o êxito de tais medidas. O Estado de partida só poderá exercer os seus direitos fiscais no momento da alienação, se for informado de tal alienação. De igual modo, se o contribuinte que emigra se recusa a pagar os seus impostos, o Estado de partida terá de confiar no novo Estado de domicílio para cobrar os impostos em seu nome[7]. Os Estados-Membros devem por conseguinte aproveitar plenamente as possibilidades oferecidas pela directiva relativa à assistência mútua e pela directiva relativa à cobrança de créditos[8].

---

5 N.º 49

6 N.º 54

7 Tal como o TJCE observou no acórdão *N*, ver n.os 52-53

8 Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19.12.1977, e Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15.03.1976, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15.06.2001

3. TRIBUTAÇÃO À SAÍDA APLICÁVEL ÀS SOCIEDADES

3.1. Implicações do acórdão *de Lasteyrie* para as sociedades

A Comissão é de opinião de que a interpretação da liberdade de estabelecimento dada pelo TJCE no acórdão *de Lasteyrie* no que respeita às regras em matéria de tributação à saída aplicáveis às pessoas singulares possui igualmente implicações directas nas regras em matéria de tributação à saída que os Estados-Membros aplicam às sociedades[9].

O estatuto da sociedade europeia, que entrou em vigor em 8 de Outubro de 2004, permite às sociedades organizadas sob a forma de SE (*Societas Europaea*[10]) transferirem a sua sede para outro Estado-Membro, sem que tal implique a sua dissolução nem a criação de uma nova pessoa colectiva. As alterações introduzidas na Directiva «Fusões» (90/434/CEE) em 2005[11] garantem que, desde que sejam preenchidas determinadas condições, a transferência da sede de uma SE ou de uma sociedade cooperativa europeia[12] de um Estado-Membro para outro não implicará uma tributação imediata de mais-valias não realizadas sobre activos que permanecem no Estado-Membro a partir do qual foi feita a transferência da sede. As alterações não mencionam os activos que não permanecem afectos a um estabelecimento estável no Estado-Membro a partir do qual foi feita a transferência da sede. A Comissão considera todavia que os princípios do acórdão *de Lasteyrie* são aplicáveis a estes activos «transferidos».

A maioria dos Estados-Membros aplica igualmente uma espécie de tributação à saída quando as sociedades transferem activos ou passivos para um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, quando transferências semelhantes de activos de uma administração central para uma sucursal no mesmo Estado-Membro não envolvem quaisquer consequências fiscais imediatas[13].

Quando uma sociedade transfere activos para um estabelecimento estável noutro Estado-Membro, o Estado-Membro de domiciliação da sociedade pode pretender reivindicar os seus direitos fiscais sobre a diferença entre o valor de mercado dos activos e passivos no momento da transferência e o seu valor para efeitos fiscais (mais-valias). Esta diferença é geralmente tributada no momento da realização da transferência e não de acordo com o regime de acréscimo. Porém, os activos e passivos que são transferidos pela administração central de uma sociedade para o seu estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro consideram-se «alienados», nos termos das disposições fiscais em vigor na maioria dos

---

9 Certos comentadores observaram que, à excepção de um parágrafo, todo o acórdão se referia a «contribuinte» e não meramente à tributação das pessoas singulares. É conveniente assinalar que o próprio TJCE cita o processo *de Lasteyrie* no seu acórdão de 13.12.2005 no processo C-411/03 *Sevic Systems AG* relativo a fusões transfronteiriças de sociedades.

10 Regulamento (CE) n.º 2157/2001 do Conselho, de 08.10.2001

11 Directiva 2005/19/CE do Conselho, de 17.02.2005

12 Regulamento (CE) n.º 1435/2003 do Conselho, de 22.07.2003

13 Podem surgir problemas semelhantes relativamente às transferências de activos de um estabelecimento estável para uma administração central noutro Estado-Membro ou às transferências entre dois estabelecimentos estáveis da mesma sociedade situados em diferentes Estados-Membros. Por motivos de simplificação, a presente comunicação apenas aborda a transferência de activos de uma administração central para um estabelecimento estável, embora a análise seja igualmente aplicável aos restantes tipos de transferências. É conveniente assinalar, todavia, que as implicações práticas dos diversos cenários podem variar em função do método utilizado pelo Estado-Membro da administração central para evitar uma dupla tributação internacional.

Estados-Membros, e as mais-valias acumuladas quando os activos estavam efectivamente afectos à sociedade domiciliada no seu território são em geral tributadas logo no momento da transferência dos activos.

Decorre do acórdão *de Lasteyrie* que os contribuintes que exercem o seu direito à liberdade de estabelecimento transferindo o seu domicílio para outro Estado-Membro não podem ser objecto de um encargo fiscal anterior ou superior ao dos contribuintes que permanecem no mesmo Estado-Membro. Se um Estado-Membro autoriza o diferimento do pagamento do imposto relativamente a transferências de activos entre estabelecimentos de uma sociedade nele domiciliada, qualquer tributação imediata de transferências de activos para outro Estado-Membro pode constituir uma violação das liberdades consagradas no Tratado CE.

Um Estado-Membro que deseje exercer os seus direitos fiscais sobre a diferença entre o valor contabilístico e o valor de mercado do activo no momento da transferência pode estabelecer o valor do rendimento sobre o qual pretende preservar a sua jurisdição fiscal, desde que tal não envolva a exigibilidade imediata do imposto nem outras condições associadas ao diferimento do seu pagamento. Porém, um diferimento incondicional deste tipo não constituirá necessariamente uma solução para as disparidades existentes entre os regimes fiscais dos Estados-Membros (ver ponto 3.2).

Em caso de diferimento, os Estados-Membros podem impor aos contribuintes a obrigação razoável de manter as autoridades fiscais regularmente informadas da manutenção da propriedade ou da alienação dos activos transferidos, desde que tal obrigação não exceda o necessário para alcançarem o seu objectivo e não impeça os contribuintes de exercerem os direitos que lhes são conferidos pelo Tratado. Um Estado-Membro pode, por exemplo, exigir que os seus contribuintes apresentem uma declaração quando transferem activos para outro Estado-Membro que confirme que não alienaram os activos. Uma simples declaração anual do contribuinte de que o seu estabelecimento estável no outro Estado-Membro continua a manter a propriedade do activo transferido, combinada com uma declaração no momento da alienação efectiva ou de uma transferência subsequente do activo para um país terceiro, poderá igualmente revelar-se aceitável e suficiente.

A Comissão incentiva igualmente os Estados-Membros a utilizarem melhor os meios que já se encontram ao seu alcance para melhorar o intercâmbio de informações e a assistência em matéria de cobrança entre as administrações fiscais em causa. A Comissão está disposta a apoiar os Estados-Membros na análise da possibilidade de intercâmbio automático de informações neste domínio.

Se um Estado-Membro pretender minimizar os encargos administrativos, poderá oferecer aos seus contribuintes a *possibilidade* de renunciarem ao pagamento diferido do imposto e de optarem pelo seu pagamento no momento da transferência. Esta opção deve todavia ser efectivamente voluntária e equitativa. Um Estado-Membro não pode coagir os seus contribuintes a optarem pelo pagamento imediato do imposto, impondo-lhes encargos indevidos em caso de diferimento da cobrança até à alienação efectiva dos activos.

3.2. Eliminação das disparidades e supressão da dupla tributação e da dupla não-tributação

Os Estados-Membros aplicam diversos métodos de avaliação no que respeita à transferência transfronteiras de activos. Alguns Estados-Membros autorizam a transferência de activos para um estabelecimento estável noutro Estado-Membro com base no seu valor contabilístico. Estes Estados-Membros optam por não exercer os seus direitos fiscais sobre a diferença entre

o valor contabilístico e o valor de mercado dos activos no momento da transferência. Regra geral, estes Estados-Membros calculam igualmente o valor dos activos transferidos para um estabelecimento estável no seu território com base no seu valor contabilístico. Outros Estados-Membros tentam exercer os seus direitos fiscais sobre a diferença entre o valor contabilístico e o valor de mercado no momento da transferência.

A transferência de um activo de um Estado-Membro que opta por exercer os seus direitos fiscais no momento da transferência para um Estado-Membro que calcula o valor do activo transferido com base no seu valor contabilístico e que tributa qualquer aumento subsequente de valor no momento da alienação do activo pode ocasionar uma dupla tributação das mais-valias em causa. Se, por outro lado, um activo for transferido de um Estado-Membro que autoriza a transferência com base no seu valor contabilístico para um Estado-Membro que calcula o valor do activo transferido com base no seu valor de mercado, a diferença entre o valor contabilístico e o valor de mercado do activo não será tributada em nenhum dos Estados-Membros, o que equivale a uma dupla não-tributação involuntária.

Surgem igualmente disparidades quando dois Estados-Membros aplicam a mesma abordagem de base, mas, na prática, chegam a conclusões diferentes no que respeita ao valor dos activos específicos em causa. Se o Estado-Membro para o qual é transferido o activo lhe atribui um valor superior, permitindo assim uma maior depreciação do activo relativamente aos lucros tributáveis do estabelecimento estável e tributando um montante mais reduzido de mais-valias sobre uma eventual alienação subsequente do activo, pode verificar-se uma dupla não-tributação de parte das mais-valias. Se, por outro lado, o Estado-Membro para o qual é transferido o activo lhe atribui um valor inferior, a depreciação será menor e as mais-valias sobre uma eventual alienação subsequente mais elevadas, o que se traduzirá numa dupla tributação de parte das mais-valias.

Estas disparidades obstam ao funcionamento correcto do mercado interno, na medida em que podem dissuadir as sociedades de investir noutros Estados-Membros. A possibilidade de dupla não-tributação pode igualmente incentivá-las a estruturar as suas actividades transfronteiras de modo a tirarem partido das lacunas existentes entre os diversos regimes fiscais nacionais, dissuadindo-as de tomarem as suas decisões comerciais com base em critérios económicos sólidos.

Se um Estado-Membro optar por exercer os seus direitos fiscais no momento da transferência do activo para outro Estado-Membro, o contribuinte não deverá, por esse motivo, ser objecto de uma dupla tributação. O Estado-Membro em causa deverá por conseguinte garantir que sejam adoptadas medidas para evitar a referida dupla tributação.

Uma forma de alcançar esse objectivo consistiria na aceitação, por parte do Estado-Membro para o qual é transferido o activo, do valor de mercado estabelecido pelo outro Estado-Membro no momento da transferência como valor de base do activo para efeitos fiscais. Uma abordagem deste tipo, assente no reconhecimento mútuo, seria fácil de gerir quer pelas administrações fiscais quer pelos contribuintes. Poderia, no entanto, dar lugar a arbitragem fiscal, na medida em que os contribuintes poderiam tentar tirar partido das diferenças existentes entre as práticas de avaliação dos Estados-Membros para optimizarem o valor das mais-valias tributadas no Estado-Membro com a taxa mais baixa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Em alternativa, os Estados-Membros poderão continuar a calcular o valor dos activos de acordo com as suas próprias regras, mas prevendo um procedimento de eliminação de eventuais diferenças de avaliação, nomeadamente um mecanismo obrigatório de resolução de diferendos como o previsto na Convenção de

Arbitragem da UE (90/436/CEE) ou um mecanismo generalizado destinado a eliminar a dupla tributação na UE (conforme mencionado na comunicação sobre coordenação, a Comissão tenciona analisar, oportunamente, o âmbito de aplicação e a exequibilidade de tal mecanismo).

Quando um activo é transferido de um Estado-Membro que autoriza a transferência com base no seu valor contabilístico para um Estado-Membro que geralmente calcula o valor do activo transferido com base no seu valor de mercado, os Estados-Membros deverão adoptar medidas adequadas para evitar a dupla não-tributação da diferença entre o valor contabilístico do activo e o seu valor de mercado no momento da transferência. Uma forma de alcançar este objectivo consistiria na utilização, pelo Estado-Membro para o qual é transferido o activo, do valor contabilístico do outro Estado-Membro como valor de base para efeitos fiscais. Nestas circunstâncias, a solução óbvia parece ser uma abordagem assente no reconhecimento mútuo.

As abordagens acima enunciadas baseiam-se geralmente na ideia de que o Estado de partida deverá permitir o diferimento do pagamento do imposto até à alienação efectiva dos activos pelo estabelecimento estável ou à transferência destes para um país terceiro (ver capítulo 4). Importa reconhecer, todavia, que determinados tipos de activos utilizados ou criados pelas sociedades não se destinam, pela sua própria natureza, a ser alienados, mas são usados pelas sociedades ou extinguem-se ao longo do tempo (por exemplo, certos activos incorpóreos). Na prática, os Estados-Membros servem-se frequentemente de outros factores geradores de obrigações fiscais, distintos da alienação efectiva, para garantir a tributação adequada de tais activos em situações puramente nacionais (por exemplo, os regimes fiscais nacionais compensam geralmente a depreciação acelerada no(s) primeiro(s) ano(s) após a aquisição mediante uma depreciação reduzida correspondente nos anos seguintes). Um outro exemplo é a actual tributação do fluxo de rendimento resultante de patentes desenvolvidas pelas próprias sociedades (sem capitalização das despesas de investigação e desenvolvimento) durante o período de protecção das referidas patentes.

A Comissão considera que, se os Estados-Membros recorrem a outros factores geradores de obrigações fiscais, distintos da alienação, no contexto nacional, deveriam igualmente poder aplicar mecanismos semelhantes no contexto transfronteiras, desde que tal não envolva um tratamento mais desfavorável das operações transfronteiras relativamente às operações nacionais. Os Estados-Membros deveriam todavia garantir que tais mecanismos alternativos não ocasionem dupla tributação nem dupla não-tributação involuntária. Deveriam, por conseguinte, coordenar a sua aplicação com os Estados-Membros para os quais são transferidos os activos. A Comissão está disposta a assistir os Estados-Membros no desenvolvimento de orientações pormenorizadas sobre estas questões.

4. TRIBUTAÇÃO À SAÍDA EM CASO DE EMIGRAÇÃO OU TRANSFERÊNCIA DE ACTIVOS PARA PAÍSES EEE/EFTA

4.1. Liberdades aplicáveis aos países EEE

O Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE) prevê as mesmas quatro liberdades fundamentais do Tratado CE (bens, pessoas, serviços e capitais). Por outro lado, inclui disposições horizontais relacionadas com as quatro liberdades. O direito derivado comunitário no domínio da fiscalidade, no entanto, não foi incorporado no Acordo EEE. Por conseguinte, a directiva relativa à assistência mútua e a directiva relativa à cobrança de créditos não são aplicáveis a estes países.

4.2. Emigração de pessoas singulares/transferência da sede social das sociedades – liberdade de circulação dos trabalhadores/liberdade de estabelecimento

Os impostos cobrados em caso de emigração de pessoas singulares ou de transferência da sede social das sociedades parecem afectar sobretudo a liberdade de circulação dos trabalhadores (artigo 39.º do Tratado CE/artigo 28.º do Acordo EEE) e a liberdade de estabelecimento (artigo 43.º do Tratado CE/artigo 31.º do Acordo EEE) respectivamente. A tributação à saída, que é objecto dos acórdãos *de Lasteyrie* e *N* e se aplica a pessoas singulares com participações significativas em sociedades, foi considerada contrária à liberdade de estabelecimento. Na medida em que os países EEE gozam das mesmas liberdades fundamentais, os acórdãos *de Lasteyrie* e *N* afectam-nos directamente. O problema que se coloca é determinar se existem diferenças significativas de circunstâncias que permitam justificar tais restrições no caso dos países EEE. A Comissão é de opinião de que uma cobrança imediata do imposto se pode justificar em determinadas circunstâncias por razões imperiosas de interesse público, designadamente a necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal e evitar a fraude fiscal.

Os países EEE não são obrigados a aplicar o direito derivado comunitário no domínio da fiscalidade, nomeadamente a directiva relativa à assistência mútua e a directiva relativa à cobrança de créditos. Consequentemente, os Estados-Membros não gozam necessariamente das mesmas garantias de recuperação diferida de créditos fiscais de que beneficiam na Comunidade. Em inúmeros casos, os Estados-Membros concluíram, no entanto, convenções fiscais bilaterais ou multilaterais com os países EEE, as quais incluem obrigações de intercâmbio de informações que prevêem um nível equivalente de assistência mútua. A Comissão considera que, nos casos em que uma ausência de cooperação administrativa impede os Estados-Membros de garantir a cobrança das suas dívidas fiscais, estes deveriam ser autorizados a tomar medidas adequadas no momento da emigração ou da transferência.

4.3. Transferência de activos – liberdade de estabelecimento, liberdade de circulação de bens e capitais

A transferência de activos da administração central de uma sociedade num Estado-Membro para o seu estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro poderia, em função das circunstâncias e da natureza dos activos, afectar a liberdade de estabelecimento, a liberdade de circulação de bens e a liberdade de circulação de capitais.

No caso dos países EEE, que gozam das mesmas liberdades, esta questão parece suscitar problemas semelhantes aos debatidos no ponto 4.2 relativamente à emigração de pessoas singulares e à transferência da sede social das sociedades. A Comissão é de opinião de que os Estados-Membros deveriam ser autorizados a garantir a cobrança das dívidas fiscais dos contribuintes no momento da transferência dos activos, caso não exista uma relação adequada com o país EEE em causa em matéria de intercâmbio de informações.

5. TRIBUTAÇÃO À SAÍDA NO CASO DOS PAÍSES TERCEIROS

Das quatro liberdades fundamentais, só a liberdade de circulação de capitais e pagamentos (artigo 56.º) é aplicável aos países terceiros.

No que respeita à emigração ou transferência da sede social para outros países terceiros[14], as disposições relativas à liberdade de circulação de pessoas não são aplicáveis e os Estados-Membros mantêm a liberdade de avaliar e cobrar os seus impostos no momento da partida. Porém, a emigração de uma pessoa singular ou a transferência da sede social de uma sociedade podem envolver transacções abrangidas pelas disposições em matéria de liberdade de circulação de capitais. A transferência de activos para um estabelecimento estável num país terceiro pode igualmente começar a ser analisada na perspectiva da liberdade de circulação de capitais.

Na medida em que a aplicação das diversas liberdades deverá conduzir aos mesmos resultados, uma cobrança imediata do imposto no momento da transferência dos referidos activos poderia ser assimilada a uma restrição da liberdade de circulação de capitais. No entanto, conforme mencionado anteriormente, a Comissão considera que a ausência de cooperação administrativa pode justificar uma restrição nestas circunstâncias. A Comissão gostaria de incentivar os Estados-Membros a reforçar, se for caso disso, a cooperação administrativa com os seus parceiros não comunitários, o que constitui a melhor forma de garantir o cumprimento das obrigações fiscais e evitar a fraude fiscal.

6. CONCLUSÃO

A tributação à saída é um excelente exemplo de um domínio em que os Estados-Membros poderiam beneficiar de uma coordenação a nível da UE. Uma abordagem coordenada pode contribuir para que os Estados-Membros tornem as suas regras em matéria de tributação à saída compatíveis com as exigências do direito comunitário e com a legislação de cada um dos Estados-Membros.

A Comissão está disposta a assistir os Estados-Membros no desenvolvimento das soluções coordenadas enunciadas na presente comunicação e tenciona estabelecer orientações mais pormenorizadas sobre as questões acima evocadas em cooperação estreita com os Estados-Membros.

A Comissão convida o Conselho, o Parlamento Europeu e o Comité Económico e Social Europeu a formularem o seu parecer sobre a presente comunicação.

---

[14] À excepção da Suíça. Nos termos do Acordo de 1999 entre a Comunidade Europeia, os seus Estados-Membros e a Confederação Suíça, a liberdade de circulação de pessoas é igualmente aplicável à Suíça.