

Um sistema de *Rulings* para Portugal?

Estado atual e propostas para o futuro

Rafael Dias Almeida

sob a orientação do
Doutor João Félix Pinto Nogueira

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

Mestrado em Direito Fiscal

Lisboa, 31 de Março de 2016.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	6
1 INTRODUÇÃO	7
1.1. Razões da escolha do tema	7
1.2. Objeto e objetivo da tese	8
1.3. Delimitação Negativa	9
1.4. Modo de citar	9
1.5. Sequência	9
2 OS RULINGS EM PORTUGAL	10
2.1. Introdução	10
2.2. Os acordos, no ordenamento jurídico-tributário.....	10
2.2.1. Acordos Prévios de Preços de Transferência	11
2.2.2. Contratos Fiscais - EBF	11
2.2.3. Informações vinculativas da AT	11
2.2.4. O pedido de revisão da matéria coletável por métodos indiretos	12
2.2.5. Avaliações Prévias	13
2.2.6. Regime de <i>Patent Box</i>	13
2.3. Conclusões Preliminares deste capítulo	13
3 OS RULINGS NOS ESTADOS MEMBRO DA UNIÃO EUROPEIA	15
3.1. <i>Tax Co-operative compliance</i>	16
3.2. A diversidade nos sistemas de <i>rulings</i> no seio da UE	16

3.2.1. Em função do carácter vinculativo	17
3.2.2. Em função da publicidade	18
3.2.3. Em função da Autoridade competente para a celebração de <i>rulings</i>	18
3.2.4. Relativamente ao custo	19
3.2.5. Outras características.....	19
3.3. Conclusões preliminares deste capítulo	19
4 O CONCEITO EUROPEU DE <i>RULINGS</i> E A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES	21
4.1. A Troca de Informações sobre <i>rulings</i> transfronteiriços entre EM	21
4.2. O Plano BEPS e o “ <i>country-by country reporting</i> ”	23
4.3. Conclusões preliminares deste capítulo	24
5 A NECESSIDADE DE UMA REFORMA EM MATÉRIA DE <i>RULINGS</i> EM PORTUGAL	25
5.1. Enquadramento.....	25
5.2. Limitações legislativas	25
5.3. Proposta de Futuro	26
5.3.1. Uma proposta normativa	26
5.3.2. O procedimento	27
5.3.3. Possibilidade Audiência do sujeito passivo.....	29
5.3.4. Uma garantia de estabilidade	29
5.3.5. Estrutura orgânica.....	30
5.3.6. A Publicação	30
5.3.7. Aplicação análoga	30
5.3.8. Aspeto Temporal.....	31
5.3.9. Caducidade e Revogação	31
5.3.10. O “preço” do <i>ruling</i>	31
6 CONCLUSÕES	33
BIBLIOGRAFIA	36

I – Livros, Artigos e estudos	36
II - Outras fontes consultadas.....	40
II.A. Documentos de organizações europeias e internacionais	40
II.B. Documentos de organizações europeias e internacionais publicados por autor	41
II.C. Trabalhos académicos obtidos em repositórios institucionais	41
II.D. <i>Papers</i> obtidos no workshop “ <i>Tax rulings and Other Measures in Nature or Effect</i> ” no Parlamento Europeu	42
II.E. Fontes Digitais	42

Lista de Abreviaturas

Acs.	Acórdãos
al.	alínea
art.	artigo
arts.	artigos
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
§	capítulo
CDUE	Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
CE	Comissão Europeia
CPA	Código de Processo Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
Conselho	Conselho Europeu
CRP	Constituição da República Portuguesa
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
Convenção	Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal
DL	Decreto-Lei
DUDH	Declaração Universal dos Direitos do Homem
Diretiva	Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011
EM	Estado-Membro
EMs	Estados-Membros
EM ^{rte}	Estado requerente
EM ^{rdo}	Estado requerido
EUA	Estados Unidos da América
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
CM OCDE	Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE
n. ^o	número
n. ^{os}	números
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p.	página
pp.	páginas
PE	Parlamento Europeu
PIDCP	Pacto Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos
PIDESC	Pacto Internacional dos Direitos Económicos, Sociais e Culturais
proc.	processo
Ss	seguintes
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
vol.	volume

1 INTRODUÇÃO

1.1. Razões da escolha do tema

No atual contexto político e económico é essencial encontrar soluções para aumentar a competitividade da economia portuguesa. Por aí passa a resolução dos problemas económico-financeiros que o nosso país enfrenta.

Uma das maiores barreiras ao investimento estrangeiro em Portugal é, de acordo com muitos operadores económicos, a instabilidade do nosso sistema jurídico-tributário.

Nos últimos anos, o ordenamento sofreu reformas “compreensivas”, aprovadas pela esmagadora maioria das bancadas parlamentares e que, teoricamente, seriam implementadas por qualquer governo, independentemente da sua cor política. No entanto, e pouco depois da mudança de governo, o que seria um pacto de regime para uma década acabou por ser não mais do que um plano conjuntural de uma legislatura. O novo governo não se sente vinculado às reformas empreendidas pelo anterior, independentemente dos compromissos políticos assumidos.

No entanto, em nossa opinião, a competitividade do sistema fiscal não passa apenas por medidas ao nível do ordenamento tributário substantivo. De fato, a maioria dos investidores internacionais considera a previsibilidade e determinabilidade da sua situação tributária como um dos fatores mais importantes na sua decisão em investir numa dada jurisdição. Meramente a título de exemplo, num estudo recentemente conduzido pela consultora Deloitte¹, mais de 80% dos inquiridos considerou que existe uma grande instabilidade ao nível fiscal em Portugal. Desses, 89% consideram que a principal causa dessa instabilidade são as frequentes alterações legislativas. De acordo com o mesmo estudo, a excessiva duração dos litígios fiscais, o mau funcionamento do sistema de informações vinculativas e a falta de eficiência dos recursos administrativos (fiscal) são fatores que ameaçam a competitividade do sistema. É bem ilustrativo que 6% dos inquiridos, localizados em outros países do EMEA², consideram Portugal como uma das jurisdições mais difíceis para atuar.

Em nossa opinião, uma das formas mais eficientes, rápidas e eficazes de melhorar a segurança e certeza jurídica em Portugal, passa pela introdução

¹ Análise em Portugal dos resultados do “*EMEA European Tax Certainty Survey*” da Deloitte, em 2013.

² Europa, Médio Oriente e África.

de um efectivo sistema de “*tax rulings*”.³ A existência de um bom sistema de “*rulings*” é apontada, por vários investidores, como um dos factores mais importantes na decisão de investir num determinado país.

Acresce que, atualmente, se discute nas instituições europeias um conjunto de medidas fiscais que visam uma maior harmonização dos sistemas, ao mesmo tempo que se combate as situações de elisão e de fraude.

Tais medidas surgem também na sequência dos escândalos relacionados com o *Lux Leaks*⁴. Destacamos a proposta de uma “*Common (Consolidated) Corporate Tax Base*” (CCCTB)⁵ e a proposta de diretiva Anti-BEPS⁶. Ao nível procedimental, destacamos as propostas de alteração da directiva 2011/16/UE em matéria de *rulings* e acordos prévios⁷ e em matéria de reporte país por país (também conhecido como “*Country by country reporting*”)⁸.

1.2. Objeto e objetivo da tese

O presente trabalho versa sobre os *rulings* enquanto instituto jurídico.

Para a construção da nossa proposta assumiremos um conceito restrito de *ruling*. Para os efeitos da presente dissertação este consiste num acordo entre uma administração tributária e um sujeito passivo, relativo a uma situação fáctica ou de direito e com uma duração previamente estipulada, tendo em vista a definição e estabilização do entendimento (interpretação) da AT sobre o concreto enquadramento jurídico-tributário do sujeito passivo.

A existência de *rulings* decorre da normal existência de situações de incerteza no âmbito tributário, gerada pela existência de conceitos indeterminados (*open-ended, fuzzy concepts, etc*) e de uma certa margem de discricionariedade (técnica) que se reconhece às AT.

Com a presente dissertação temos em vista avaliar o mérito da introdução de um sistema de *rulings* entre nós. Em caso de concluirmos que esta figura deve ser introduzida, tentaremos delinear uma proposta de sistema de *rulings* para Portugal, adaptado à realidade nacional e tendo por base as várias experiências internacionais e, em especial, as europeias.

³ Doravante, apenas referidos como *rulings*.

⁴ <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>

⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

⁶ Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno.

⁷ Esta ideia será desenvolvida no Capítulo IV da presente dissertação.

⁸ <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/country-by-country/>

1.3. Delimitação Negativa

A presente dissertação não incidirá sobre os acordos que não sejam considerados *rulings* nos termos do conceito operativo que adotámos. Ficam assim de fora os acordos que versem sobre fiscalidade indireta e os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência.

Não serão também considerados os acordos verbais nem os denominados atos unilaterais da Administração tributária.

1.4. Modo de citar

Para a elaboração de um trabalho científico é necessário proceder a uma pesquisa alargada, utilizando as mais diversificadas fontes. Com a certeza de que o trabalho previamente desenvolvido pelos autores de tais obras é essencial para o sucesso da corrente investigação, iremos de seguida descrever o modo de citar empregado na presente dissertação socorrendo-nos para tal do estilo proposto pelo IBFD.

Na citação de um livro ou artigo científico será usada a seguinte estrutura: Apelido do autor, Inicial do nome próprio, *Título do livro/artigo* – possível subtítulo, editor e ano de publicação, página.

Se o artigo constar de uma publicação periódica, a estrutura será a seguinte: Apelido, Inicial do Nome próprio, *Título do Artigo*, Volume, Designação da Publicação Periódica, Número, Ano, página.

Quando estivermos perante um artigo publicado *online* a menção à página será substituída por uma alusão à secção e uma referência à localização online do artigo. Apelido do autor, *Título do livro/artigo* – possível subtítulo, edição e ano de publicação, secção/capítulo, menção ao *site*.

As fontes digitais e audiovisuais serão citadas conjuntamente com o seu endereço eletrónico.

1.5. Sequência

A presente dissertação iniciará, no Capítulo II, com uma análise do sistema português de acordos fiscais.

No capítulo III, procederemos a uma análise dos vários regimes de *rulings* da União Europeia, através de um estudo de direito comparado.

No IV capítulo iremos dar forma à nossa proposta de sistema de *rulings* para Portugal.

Terminaremos com as habituais conclusões.

2 OS RULINGS EM PORTUGAL

2.1. Introdução

No presente capítulo analisaremos as possibilidades, de *lege lata*, de celebração de acordos (entendido de forma ampla) entre a AT e os sujeitos passivos no nosso ordenamento jurídico.

Nos últimos anos, a Administração Tributária portuguesa tem investido na melhoria do seu sistema informático e na forma como trata a informação. No entanto, o paradigma de relacionamento com o sujeito passivo continua marcadamente vertical. Seguimos um modelo marcadamente obrigacionista em que o legislador prescreve, a administração executa e o sujeito passivo cumpre. É certo que, para grande parte dos sujeitos passivos, este modo de atuar da AT é o mais funcional e não se justificará procurar uma relação mais próxima com a entidade cobradora de impostos.

Através da celebração de acordos com o sujeito passivo, as garantias de estabilidade⁹ e de segurança jurídica no modo como o sujeito passivo deve ser tratado, aumentam.¹⁰ Existe ainda uma otimização dos processos de cumprimento de obrigações tributárias.¹¹ Tais acordos permitem um primeiro nível de proteção.

2.2. Os acordos, no ordenamento jurídico-tributário

Nas próximas secções faremos uma breve análise das figuras jurídicas nacionais que assentam num acordo entre a AT e o sujeito passivo, nomeadamente, consultas prévias, dos acordos prévios de preços de transferência, dos contratos fiscais, do procedimento de prestação de informações vinculativas pela AT e do pedido de cálculo da matéria coletável por métodos indiretos. Esta análise servirá para compreender em que termos, entre nós, é possível elementos de contratualização entre a AT com os sujeitos

⁹ Em França, escreve Gouthierre: “*The situations where formal rulings may be requested may be divided into to: those governed by legal provisions which allow tax authorities to monitor the scope of a tax advantage; those governed by legal provisions which are intended to give more certainty to taxpayers.*” Vide GOUTHIERRE, B., “France”, *International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, IBFD, 2001, p.16.

¹⁰ Nas palavras de Givati: “*considering the problem of legal uncertainty and its consequences given the magnitude of tax disputes, most tax scholars – worldwide – the advance tax ruling procedure are an indispensable tool in the modern world of tax administration and compliance.*” Vide GIVATI, Y., ‘*Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings*’, Discussion Paper No. 30, Cambridge (MA), Harvard Law School, June 2009.

¹¹ “*Tax rulings lead to a reduction of the number of legal disputes and to the improvement of the legal relationship between tax administration and taxpayer.*” Vide FOUQUET, O., MONSELLATO, G. et BOUCHARD, J.Cl., ‘*Vers de nouveaux rapports entre l’administration fiscale et le contribuable: quelle sécurité juridique et quelle confiance?*’, *Revue de droit fiscal* 2008.

passivos. Finalizaremos esta secção com algumas considerações sobre a política fiscal e o *modus operandi* da Administração tributária.

2.2.1. Acordos Prévios de Preços de Transferência

Os acordos prévios de preços de transferência (doravante, APA) consistem em acordos que permitem aos Sujeitos Passivos e à AT estabelecerem previamente o método de cálculo de preços de transferência. A iniciativa deve partir do sujeito passivo. Todas as informações transmitidas pelo sujeito passivo ao abrigo do processo negocial encontram-se protegidas pelo sigilo fiscal¹² e o acordo firmado é confidencial. Nos termos do acordo, dever-se-ão definir os métodos de cálculo, os pressupostos de base, as operações que serão abrangidas, as condições de revisão, revogação prorrogação e o prazo de vigência¹³. Tais procedimentos, embora constituam *rulings* destinam-se unicamente a matérias de preços de transferência.

2.2.2. Contratos Fiscais¹⁴ - EBF

Os contratos fiscais¹⁵ constituem atos relativos à concessão de benefícios fiscais. Uma das formas de reconhecimento de um benefício fiscal é o acordo entre a AT e o sujeito passivo, através de um contrato fiscal. Tais contratos não podem ser alterados ou rescindidos por ato unilateral da AT, salvo incumprimento dos termos do acordo por parte do beneficiário.

Relativamente aos contratos fiscais a AT tem uma reduzida capacidade de atuação, limitando-se a verificar se os requisitos para celebração do contrato foram previamente preenchidos.

2.2.3. Informações vinculativas da AT

As informações vinculativas¹⁶ constituem atos interlocutórios e complementares de atos tributários. Servem para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, de modo esclarecer os sujeitos passivos sobre dúvidas em casos de existência de tratamento díspar em situações análogas¹⁷.

¹² Princípio da confidencialidade, 64.º da LGT, n.º 2 do artigo 6.º Portaria nº 620-A/2008.

¹³ Não deverá ultrapassar 3 anos, vide n.º 6 do artigo 138.º do Código do IRC.

¹⁴ Previstos no n.º 2 do artigo 5.º, n.º 1 do artigo 11.º, n.º 4 e n.º 5 do artigo 14.º e artigo 15.º do EBF.

¹⁵ A doutrina distingue os “verdadeiros” contratos fiscais dos que apenas o são formalmente. O verdadeiro contrato fiscal tem os efeitos de um contrato, ou seja, permite a criação, modificação ou extinção de relações de direito fiscal. Tipicamente os contratos fiscais mais comuns serão os contratos com vista à cobrança de um imposto, os contratos relativos à determinação da matéria coletável e os contratos que tem por objeto “desagravamentos fiscais”.

¹⁶ Vide Artigo 68.º da LGT e artigo 57.º do CPPT.

¹⁷ Afirma Sérgio Vasques que “*analisado um qualquer caso com profundidade, as futuras decisões dos serviços sobre casos semelhantes tenderão a ser no sentido da primeira, ou ao menos a ponderar os argumentos ali avançados, procurando obter sempre o tratamento igual do que é igual (...). A informação vinculativa acaba, desse modo, por garantir (...) uma aplicação menos sujeita ao capricho ou iniquidade, que o contribuinte pode antecipar com maior facilidade.*” VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011; pp 111-112.

Através desta figura, o sujeito passivo pode saber antecipadamente¹⁸ o modo de atuação da AT relativamente a uma situação que o envolva. Estas informações são vinculativas¹⁹ apenas para a administração, sendo que o sujeito passivo tem a possibilidade de optar por não seguir o entendimento da AT, e pode recorrer aos meios judiciais caso a administração tributária persista naquele entendimento (que, na sua perspetiva, é erróneo).

Caso estas informações não sejam suficientemente claras, podem levar a uma interpretação errónea por parte do requerente, o que acaba por ser prejudicial para o sujeito passivo que poderá ter de proceder a correções e alterações ao seu cálculo de imposto devido a uma informação errónea ou incompleta. Tais procedimentos não constituem *rulings*, uma vez que são unilaterais, limitando-se a AT a transmitir uma informação ao sujeito passivo.

2.2.4. O pedido de revisão da matéria coletável por métodos indiretos²⁰

Esta figura consiste num acordo entre o sujeito passivo e a Administração tributária pelo qual se procede a uma revisão do apuramento da matéria coletável pelo sujeito passivo. O procedimento parte da iniciativa do sujeito passivo. Inicia-se com uma proposta de alteração da matéria coletável e assenta num debate contraditório. As partes escolhem peritos que procuram chegar a um acordo que permita, nos termos da lei, fixar o valor da matéria coletável a considerar para efeitos de liquidação do imposto. Posteriormente a AT liquida o imposto, tendo por base o montante anteriormente fixado. Este montante só pode ser alterado nos casos em que se tenha verificado o trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação. É de notar que este procedimento só se promove depois de a AT determinar a matéria coletável pelos métodos normais e o sujeito passivo manifestar a sua oposição.

Tais procedimentos não constituem *rulings*, uma vez que se materializam numa revisão da matéria coletável.

¹⁸ A doutrina diverge relativamente ao âmbito de aplicação do artigo 68.º da LGT. Seguimos, no entanto, a posição de Sérgio Vasques, que considera que: “*é certo que o legislador não emprega expressão «informação prévia vinculativa», mas resulta, ainda assim, com clareza do art.57.º n.º1, do CPPT que o pedido deve respeitar sempre a fatos não verificados*” e que “*no mesmo sentido aponta a Lei Geral Tributária, pois que o art.º 68.º, n.º2 nos diz que é «posteriormente no caso concreto» que a Administração não pode proceder de modo divergente da informação*” vide VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pp. 117-118.

¹⁹ Afirma Lima Guerreiro, em anotação ao art.68.º da LGT: “*o efeito vinculativo das informações da Administração Tributária limita-se às prestadas nos termos do presente artigo ou em legislação especial. Seria incongruente que a Administração Tributária fixasse exigentes requisitos para a prestação de informações vinculativas e posteriormente, concedesse esse efeito a informações não preenchendo os requisitos legais exigidos.*” Vide GUERREIRO, L., *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2001, p.313. No mesmo sentido, veja-se TORRÃO, J., *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Almedina, 2005, p. 263.

²⁰ vide Artigo 91.º da Lei Geral Tributária.

2.2.5. Avaliações Prévias

Os sujeitos passivos podem solicitar a avaliação de bens ou direitos que constituam base de incidência de tributos²¹, mediante prova de interesse legítimo e pagamento de uma taxa. Tal procedimento apenas pode ser despoletado no caso de a AT nunca se ter pronunciado sobre a situação em causa. É de salientar que esta avaliação terá efeitos vinculativos para a AT por um período de três anos. Porém, caso exista reclamação ou impugnação, o efeito vinculativo só se produzirá após a sua decisão.

Em nosso entender, tais procedimentos não constituem *rulings*, uma vez que se tratam unicamente de uma peritagem por parte da AT.

2.2.6. Regime de *Patent Box*²²

O nosso regime de *patent box* prevê uma isenção parcial (50%) de IRC a sociedades cujo objeto social seja a exploração de patentes ou outros direitos de propriedade intelectual.

Para beneficiar de tal isenção, é necessário que se verifiquem alguns requisitos. O requerente acorda com a AT que o uso das patentes, desenhos ou modelos industriais terá de ser feito no âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola e o resultado da utilização destes direitos de propriedade industrial não se materialize na entrega de bens ou prestações de serviços que venham a originar gastos fiscalmente dedutíveis na esfera da entidade cedente.

Tais procedimentos não constituem *rulings*, uma vez que se materializam no reconhecimento de um benefício fiscal. A isenção está definida à partida e o sujeito passivo apenas se compromete a cumprir os requisitos.

2.3. Conclusões Preliminares deste capítulo

O presente estudo do sistema fiscal português permitiu-nos extrair diversas conclusões.

Em primeiro lugar é de salientar que existe uma multiplicidade de acordos entre a AT e os sujeitos passivos. Mas, e como referimos na introdução, em nosso entender um *ruling*²³ é para nós *um acordo com vista à estabilização do entendimento (interpretação) da AT sobre o concreto*

²¹ vide Artigo 58.º do CPPT.

²² vide Artigo 50.º A Código do IRC.

²³ Relativamente ao conceito de *ruling*, “there are basically two categories of advance rulings: “formal rulings”, based on detailed legislative provisions that provide for a tax advantage for certain activities where there is need to monitor such advantages in order to avoid unexpected budgetary costs (prior approval rulings); and – “informal rulings”, which are not based on precise legislative provisions but which can nevertheless provide certainty to taxpayers on request, particularly where the interests at stake are significant” vide, SANDLER, D. e FUKS, E., *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, p.7.

enquadramento jurídico-tributário do sujeito passivo. Um *ruling* é então pessoal, uma vez que se aplica um sujeito passivo. Por norma, concreto, aplicável a uma determinada situação, previamente estipulada. Temporário, a sua duração é previamente definida. Assim, dos acordos que analisámos, podemos concluir que apenas os Acordos sobre Preços de Transferência, as Informações Vinculativas e os Contratos fiscais se parecem aproximar do nosso conceito operativo. No entanto, estes acordos são sectoriais e o campo de atuação da AT encontra-se muito limitado.

A nosso ver, os acordos que vimos a descrever não são suficientes para garantir estabilidade aos sujeitos passivos e um sistema de *rulings* como o que queremos propor afigura-se pertinente e necessário.

3 OS *RULINGS* NOS ESTADOS MEMBRO DA UNIÃO EUROPEIA

O capítulo que agora se inicia consiste numa breve análise de direito comparado dos sistemas de *rulings* nos vários Estados Membro da UE. Este estudo servirá ainda de suporte para a nossa proposta de um sistema de *rulings* para Portugal.

Na maioria dos países em análise, a relação entre a AT e o sujeito passivo baseia-se num modelo obrigacionista e os *rulings* parecem assumir um papel importante na aproximação do sujeito passivo e da Administração.

Na primeira secção faremos uma breve referência à teoria da *Cooperative Compliance*, (doravante *C.C.*) um modelo OCDE, já implementado em alguns países²⁴. A análise desta teoria ajuda-nos a perceber os benefícios de uma maior cooperação entre a AT e o sujeito passivo.

De seguida vamos examinar os sistemas de *rulings* que vigoram nos restantes Estados Membros da União Europeia. Independentemente da configuração exata dos acordos entre sujeitos passivos e Administrações Tributárias, estes são por norma classificados como *tax rulings*²⁵. É certo que não existe um só regime de *rulings*²⁶ e que os vários países construíram os seus próprios modelos. O conceito de *ruling* varia bastante de país para país. Iremos ainda analisar algumas características dos vários sistemas de *rulings*. Finalmente iremos extrair algumas conclusões que consideramos importantes para o objeto final do nosso estudo.

²⁴ Sendo exemplos a Holanda e a Áustria.

²⁵ “Some Member States use the term *advance tax rulings* (NL), others ‘*décisions anticipées*’ (BE, LU), (*revenue*) *opinions* (IE, BG, CY, HR), ‘*rescrits fiscaux*’ (FR), *advance revenue rulings* (MT), *Auskunft* (DE), *individual responses* (EL), *diritto di interpello* (IT), *consultas tributarias* (ES), *förhandsbekeden* (SE), *international tax rulings* (IT, AT), *confirmations* (LV, also CH), *non-statutory advance clearances* (UK), *official decisions or answers on technical questions* (CR), etc.” Vide VAN DE VELDE, E., “*Tax rulings’ in the EU Member States*” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.27.

²⁶ Carlo Romano apresentou uma proposta de sistema de *rulings* unificado para a União Europeia - vide Romano, C., *Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system?*, IBFD, 2002, p.544 - e, recentemente num *workshop* no Parlamento Europeu, defendeu que “*We should also hope that the European mandatory automatic exchange of rulings is just a step further towards a common European tax rulings system increasing the level of certainty, consistency, uniformity and transparency so to reduce harmful tax competition, including illegal state aids, and to enhance the competitiveness of the European market*”, vide Directorate General for Internal policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policies, *Workshop on Tax Rulings*, 2 June 2015. <http://www.europarl.europa.eu/news/en/newsroom/content/20150529IPR61028/html/Policy-Department>.

3.1. *Tax Co-operative compliance*

A *C.C.* apresenta-se como uma opção para modelar a relação entre a Administração e o sujeito passivo. Este modelo pretende incentivar a cooperação e o cumprimento voluntário perante os Sujeitos Passivos.

Um sistema de *cooperative compliance* é mais abrangente do que os clássicos sistemas “obrigacionistas” ou mesmo dos que se baseiam em *advanced rulings*. Num sistema de *C.C.*²⁷ a troca de informações dá-se num regime de *full-disclosure*, com clareza e transparência. Assim, as Administrações tributárias podem adaptar a sua atuação perante os sujeitos passivos e recomendar mudanças legislativas ao legislador.

As vantagens de um sistema de *C.C.* são claras. Porém, num futuro próximo, não nos parece ser possível implementar este modelo no nosso país. De momento estão a ser feitas algumas experiências em certos países²⁸ e a OCDE tem estudado a sua implementação²⁹.

Acreditamos que esta será uma opção legítima para países onde os Sujeitos Passivos estejam dispostos a entrar numa relação mais próxima com a administração e esta esteja munida de melhores meios humanos, técnicos e administrativos.

3.2. A diversidade nos sistemas de *rulings* no seio da UE

Os *Lux Leaks* reintroduziram na discussão pública o tema dos *rulings*. A constituição da Comissão especial *TAXE*³⁰, a discussão do *Transparency package*, bem como a apresentação da proposta de diretiva “anti-Beps”³¹ e a própria crise da moeda única parecem impor um escrutínio muito rigoroso aos instrumentos fiscais dos vários Estados Membros.

Os *rulings*, *per se*, não constituem abuso nem uma violação ao direito comunitário ou internacional.

O Working Paper n.º 5 do Gabinete de Estudos da OCDE relata que os vários países que têm uma longa tradição e uma experiência positiva no recurso aos *rulings* são prova de que estas figuras beneficiam efetivamente os Sujeitos Passivos, mais ainda a AT na arrecadação de imposto.

²⁷ Vide <http://www.cgma.org/magazine/news/pages/20138020.aspx?TestCookiesEnabled=redirect>

²⁸ Dos quais destacamos a Austrália, a Holanda e o Canadá.

²⁹ <http://www.pwc.co.za/en/press-room/compliance-tax.html>

³⁰ “The *TAXE* Committee is called a Special Committee on ‘tax rulings and other measures similar in nature or effect’ as well.” Vide VAN DE VELDE, E., “‘Tax rulings’ in the EU Member States” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.27.

³¹ Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno.

Embora pareça impossível harmonizar os vários sistemas de *rulings* da União Europeia, Carlo Romano³² já elaborou uma proposta nesse sentido. Porém as limitações para proceder à implementação de um regime comum são mais fortes e é difícil implementar tal projeto.

Na União, os *rulings* assumem diferentes formas³³, terminologias, regimes jurídicos e características. Pedir um *advanced ruling* na Holanda não é o mesmo que pedir uma *Revenue opinion* na Irlanda ou um *Auskunft* na Alemanha.

Nas próximas subsecções analisaremos algumas características dos vários modelos de *rulings* de Estados Membros da União. Iremos ter em consideração a informação disponibilizada por cada país. Em alguns países os *rulings* são meras opiniões sobre determinada questão que o sujeito passivo dirigiu à AT, podendo esta ser ou não vinculativa. Em outros países trata-se uma confirmação formal, por parte das autoridades, sobre consequências que determinada transação irá gerar na esfera do sujeito passivo.

Para este estudo comparado iremos considerar o conceito de *ruling* à luz do direito nacional de cada país, tentando alertar para as diferentes conceções e experiências nacionais.

3.2.1. Em função do carácter vinculativo

Os *rulings* podem³⁴ ou não³⁵ ser vinculativos para as Autoridades Tributárias. O mesmo se passa relativamente ao sujeito passivo. Por norma, este não se encontra vinculado ao conteúdo do *ruling*. No entanto, se concordar com a interpretação feita pela Administração, então deverá seguir cuidadosamente os termos do acordo.³⁶ Para as Administrações tributárias, a regra é a da vinculatividade dos acordos, desde que estes se baseiem em fatos e informações credíveis, fornecidas pelo sujeito passivo.

³²ROMANO, C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law –Towards a European Tax Rulings System*, 4, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council, 2002.

³³“different kinds of rulings have been developed by the courts and the legislature, and through administrative practice and regulation.” Vide EILERS, S. e SCHIESSL, M. “Germany” in *The International Guide to Advance rulings*, Amsterdam, IBFD, 2001, p. 5.

³⁴ Em França, para que o *ruling* seja vinculativo, o sujeito passivo tem de ter fornecido às Autoridades todos os dados que possam ser necessários á apreciação da situação para a qual foi pedido o *rulings*, assim, “The guarantee assumes that the taxpayer has given all the relevant information so as to allow the tax authorities to take a decision with full knowledge of the situation..” Vide GOUTHIERE, B., “France, The International Guide to Advance Rulings, Amsterdam, IBFD, 2001.p. 27.

³⁵ Em alguns países coexistem *rulings* vinculativos e *rulings* não vinculativos. Por exemplo, na Alemanha existem *rulings* (*Auskunft*) vinculativos e não vinculativos. Ambos os tipos de *rulings* se traduzem num parecer da Administração Tributária, ao sujeito passivo. As *Verbindliche Auskunft* são vinculativas e diferenciam-se das *Auskunft* não vinculativas por pressuporem um pedido concreto por parte do sujeito passivo, de um *rulings* vinculativo e aplicável a uma situação previamente estipulada, vide EILERS, S. e SCHIESSL, M. “Germany”, *The International Guide to Advance Rulings*, IBFD, 2001.

³⁶ Vide VAN DE VELDE, E., “Tax rulings’ in the EU Member States” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.46.

Os *rulings* não poderão ser *contra legem* ou passíveis de interpretação fraudulenta.

No que respeita a terceiros³⁷ estes serão vinculativos, com a exceção da Espanha³⁸, *de fato precedential value*, excetuando a Finlândia, e *after appeal*.

3.2.2. Em função da publicidade

Por regra, os *rulings* não são públicos. Quando disponibilizados a terceiros, estes são anonimizados - despidos de qualquer informação sobre as partes a que dizem respeito. Por norma, são disponibilizados de forma sumariada. Porém na Holanda, Espanha³⁹ e no Reino Unido as *policy guidelines*, FAQ, *guidelines* e linhas gerais dos *rulings* são tornadas públicas.

Relativamente aos acordos que são tornados públicos é importante analisar a forma de promulgação. Na Áustria estes são publicados numa revista fiscal publicada pela AT. Já em Espanha, França e Polónia as informações são disponibilizadas no *site* do Ministério das Finanças. Na Polónia existe um Boletim de informação pública. Na França, Finlândia e Irlanda uma base de dados de *rulings* selecionados. Na Bélgica e no Luxemburgo publica-se anualmente um relatório.

Em algumas jurisdições o sujeito passivo não partilhar o conteúdo de um *ruling* com as suas afiliadas estrangeiras. Tal não nos parece benéfico para o sujeito passivo e perverte a essência do *ruling*.

3.2.3. Em função da Autoridade competente para a celebração de *rulings*

Na maioria dos países, o acordo deve ser celebrado com as Autoridades tributárias centrais ou locais.

Por outro lado, na Hungria a competência pertence ao Ministro da Economia. Na Suécia existe um conselho independente de técnicos tributários

³⁷“In general, the applicant-taxpayer is not bound by the obtained advance tax ruling, which means that he can choose not to do the transaction (but when he does, he has to do it as mentioned in the ruling request). Third parties are in general *de iure* not bound by the ruling of another taxpayer (except in ES where third parties are bound by an individual ‘consulta’ when they find themselves in an identical situation as the taxpayer who did the ruling request), but we see that in some Member States authors mention that the tax ruling *de fato* has precedential value (FI).” Vide VAN DE VELDE, E., “Tax rulings’ in the EU Member States” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.44.

³⁸ Os *rulings* são vinculativos para a Autoridade Tributária espanhola e devem ser compulsoriamente aplicados aos sujeitos passivos em situações análogas e que requeiram a sua aplicação. A AT espanhola pode assim aumentar a segurança jurídica dos sujeitos passivos, tendo, no entanto, de se verificar dois requisitos: 1) existir total identidade de fatos e circunstâncias, 2) o quadro jurídico existente ao tempo da atribuição do *ruling* permanecer inalterado. Os sujeitos passivos têm direito de pedir um *tax ruling* com base no artigo 9.º da Constituição Espanhola, uma consagração do princípio constitucional da certeza legal. Os critérios podem ser alterados, mas estas mudanças não podem ter efeitos retroativos, sendo que os novos critérios substituem os anteriormente vigentes em para os casos que se vierem a verificar.

³⁹ Em Espanha, o n.º 2 do artigo 87.º da Lei 58/2003 (Lei Geral Tributária) estabelece que, sempre que requerido por um interessado, as Autoridades Tributárias Espanholas devem providenciar o texto completo dos acordos fiscais, apagando quaisquer referências e dados que permitam identificar as partes envolvidas.

para os *advanced rulings*. Na Dinamarca os *rulings* de particular importância serão celebrados pelo *National Tax Board*. Já em países como a Holanda ou o Luxemburgo⁴⁰ a competência cabe a um gabinete independente pertencente à AT.

3.2.4. Relativamente ao custo

A celebração do *ruling*, por norma, não implicará o pagamento de uma taxa por parte do sujeito passivo⁴¹, porém essa prática verifica-se em certos Estados Membros⁴². A título de exemplo, no Luxemburgo, o preço deverá variar entre € 3.000 e € 10.000, dependendo da complexidade do pedido e do volume de trabalho despendido para conceder o *ruling*⁴³.

3.2.5. Outras características

Existem outras experiências dignas de menção na União Europeia. Na Itália um dos tipos de *rulings* admitidos são os “SEC Ruling”. Estes acordos foram desenhados para os acionistas residentes de controladas não residentes que pretendam evitar a aplicação do regime nacional de SEC. Neste mesmo sistema é possível solicitar um *ruling* sobre a aplicabilidade do *participation exemption* em dividendos e ganhos de capitais provenientes de ações de companhias na lista negra do Ministério das Finanças Italiano.

Na Hungria podem ser requeridos *rulings* relativos a questões de Imposto empresarial, válidos por três anos e imutáveis, mesmo que se verifiquem mudanças na legislação.⁴⁴

3.3. Conclusões preliminares deste capítulo

A informação que recolhemos no presente capítulo, ajuda-nos a perceber quais as opções por parte do legislador na construção de um sistema de *rulings*. Não existe um modelo pronto a ser “copiado” para ordenamento jurídico português, mas muitas das experiências e opções tomadas podem e devem servir de base para um regime funcional, adaptado à realidade portuguesa e coerente com a legislação internacional.

⁴⁰ No Luxemburgo, cabe à “*Commission des décisions anticipées*” definir todas as decisões e procedimentos relativos a *tax rulings*. Vide VAN DE VELDE, E., “*Tax rulings’ in the EU Member States*” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.41.

⁴¹ Sendo exemplos: Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Espanha, Letónia, Lituânia, França, Reino Unido e a República Checa.

⁴² Sendo exemplos Áustria, Alemanha EE, FI, Hungria, Luxemburgo e a Roménia. Vide VAN DE VELDE, E., “*Tax rulings’ in the EU Member States*” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.47.

⁴³ Vide VAN DE VELDE, E., “*Tax rulings’ in the EU Member States*” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.43.

⁴⁴ Vide VAN DE VELDE, E., “*Tax rulings’ in the EU Member States*” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015, p.44.

Como vimos, o conceito e características dos *rulings* variam imenso entre os vários Estados Membros. Na análise de direito comparado não nos limitamos ao nosso conceito operativo de *ruling*, uma vez que em muitos países essa figura não tem sequer cabimento legal. Assim aceitámos a classificação e conceitualização nacional dos países que analisamos.

Examinámos também as opções dos vários EM relativamente à seleção da entidade competente para atribuir os *rulings*. O poder para contratar em nome da administração decorre sempre de um órgão público revestido de *ius imperium*. Como vimos a observar em alguns países é comum o pagamento de uma *taxa* para se proceder ao pedido de um *ruling*.

A publicação dos *rulings* afigura-se de extrema importância. Não só devido aos últimos desenvolvimentos a nível internacional, mas também porque permitirá aumentar a competitividade de um mercado que se diz livre e de plena concorrência. É de relevar que quaisquer dados relativos ao sujeito passivo seriam protegidos, não se pondo em causa o sigilo fiscal. A forma de publicação e publicidade será uma das questões que iremos discutir no próximo capítulo.

4 O CONCEITO EUROPEU DE *RULINGS* E A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES

O papel da troca de informações como mecanismo contra a fraude fiscal tem vindo a ganhar importância no seio da UE.

O Parlamento Europeu aprovou uma resolução a 21 de Maio de 2013 onde abraçou as Recomendações e o Plano de Ação da Comissão de combate à evasão, fraude fiscal e paraísos fiscais, com especial enfoque na troca de informações.

O *Code of Conduct Group* foi outro dos instrumentos utilizado pelos EMs para regular os *rulings*. O grupo de trabalho identificou um conjunto de tipos de acordos internacionais cuja informação deveria ser trocada espontaneamente entre os vários EMs. Foi estipulado que a informação deveria ser enviada espontaneamente através de formulários eletrónicos nos termos dos artigos 9.º e 10.º da Diretiva 2011/16/EU.

Entretanto a Comissão comprometeu-se a aumentar os esforços com vista a fomentar a troca de informações em matérias relativas a *rulings* transfronteiriços.⁴⁵

Atualmente a Diretiva 2011/16/EU prevê os seguintes tipos de troca de informações: a pedido⁴⁶, espontânea⁴⁷ e automática⁴⁸.

Uma das medidas do *Transparency Package*, a que já nos referimos anteriormente, previa que a Diretiva 2011/16/EU fosse alterada para requerer a transparência total de *rulings* com efeitos além-fronteiras concedidos por um EM. De acordo com a proposta, a troca automática de informações teria lugar a cada três meses.

4.1. A Troca de Informações sobre *rulings* transfronteiriços entre EM

Em finais de 2015, o Conselho apresentou a proposta de uma nova Diretiva, com vista a emendar a Diretiva 2011/16/EU, a Diretiva (UE)

⁴⁵ http://ec.europa.eu/priorities/work-programme/index_en.htm

⁴⁶ vide artigos 5.º a 7.º Diretiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

⁴⁷ vide artigos 9.º e 10.º Diretiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

⁴⁸ vide artigo 8.º Diretiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

2015/2376 do Conselho⁴⁹. Tal diploma sobre a troca automática de informações fiscais tem por objetivo garantir uma maior transparência e cooperação na troca de informações fiscais entre os vários EMs.

Nos termos da alteração à diretiva a definição *ruling* transfronteiriço é alterada⁵⁰ de forma a adquirir um sentido mais lato que abranja um maior leque de acordos⁵¹.

Relativamente à troca de informações, a Autoridade Fiscal do país onde foi emitida, alterada ou renovada um *ruling* transfronteiriço, deverá comunicar o mesmo às ATs dos restantes EMs, bem como à Comissão Europeia. Tal comunicação deverá ser efetuada no prazo de três meses a contar do final do semestre do ano civil durante o qual o *ruling* foi celebrado.

Ficam desde logo dentro do âmbito de aplicação desta diretiva os *rulings* transfronteiriços que tenham sido celebrados, modificados ou renovados após 31 de dezembro de 2016.

Rulings de transfronteiriços celebrados, modificados, ou renovados no período que se inicia cinco anos antes de 2017, devem ser comunicados até ao primeiro dia de 2018.

Caso os *rulings* transfronteiriços tenham sido celebrados, alterados ou renovados no período de 1 de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2013, a comunicação de informações é efetuada se tais acordos ainda fossem válidos em 1 de janeiro de 2014.

Já no caso de os *rulings* terem sido celebrados, alterados ou renovados entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2016, a comunicação de

⁴⁹ DIRETIVA (UE) 2015/2376 DO CONSELHO de 8 de dezembro de 2015 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

⁵⁰ “*Decisão fiscal prévia transfronteiriça*”, qualquer acordo, comunicação ou outro instrumento ou ação com efeitos similares, nomeadamente quando emitida, alterada ou renovada no âmbito de uma auditoria fiscal, e que preencha as seguintes condições: (a) Seja emitida, alterada ou renovada pelo Governo ou pela administração fiscal de um Estado-Membro, ou pelas subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome, independentemente de ser ou não efetivamente utilizada, (b) Seja emitida, alterada ou renovada em relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, e possa ser invocada por essa pessoa ou esse grupo de pessoas, (c) Diga respeito à interpretação ou à aplicação de uma disposição legal ou administrativa relativa à administração ou aplicação das leis nacionais em matéria tributária do Estado-Membro ou das subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro, incluindo as autoridades locais, (d) Se refira a uma operação transfronteiriça ou à questão de saber se as atividades exercidas por uma pessoa noutra jurisdição criam ou não um estabelecimento estável, e (e) Seja tomada previamente às operações ou às atividades noutra jurisdição suscetíveis de criar um estabelecimento estável, ou antes da apresentação de uma declaração fiscal relativa ao período em que a operação ou série de operações ou as atividades se realizaram. As operações transfronteiriças podem incluir, nomeadamente, a realização de investimentos, o fornecimento de bens, serviços e financiamento, ou a utilização de ativos fixos tangíveis ou intangíveis e não têm necessariamente de envolver a participação direta da pessoa destinatária da decisão fiscal prévia transfronteiriça;” artigo 14 da Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho.

⁵¹ Incluindo, entre outros, os acordos prévios unilaterais sobre preços de transferência e decisões prévias unilaterais, acordos prévios bilaterais ou multilaterais sobre preços de transferência e decisões prévias bilaterais ou multilaterais, acordos ou decisões que determinem a existência ou inexistência de factos com impacto potencial na base tributável de um estabelecimento estável, acordos ou decisões que definam o estatuto fiscal de uma entidade híbrida num Estado-Membro, que esteja relacionada com um residente de outra jurisdição e acordos ou decisões sobre a base de cálculo num Estado-Membro de depreciação de um ativo que seja adquirido a uma empresa do grupo noutra jurisdição.

informações é efetuada independentemente de essas decisões e acordos estarem ainda válidos.

Os Sujeitos Passivos passam também a poder requerer *rulings* na sequência de procedimentos de liquidação e auditorias fiscais, quando os factos que sirvam de objeto ao *ruling* possam ser objeto de uma apreciação clara por parte da AT.

É importante realçar que a troca de informações entre os EMs relativamente a estes acordos acontecerá independentemente de o sujeito passivo acatar, ou não, o conteúdo do *ruling*.

Manter-se-á o sigilo relativamente às informações sigilosas, ou contrárias à ordem pública, transmitidas pelo sujeito passivo no processo de requisição do *ruling*. Assim, a prestação de informações não deverá conduzir à divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou de processos comerciais, nem à divulgação de informações que sejam contrárias à ordem pública.

Os Estados-Membros deverão transpor para a lei nacional a diretiva até 31 de dezembro de 2016, aprovando as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar o devido cumprimento.

4.2. O Plano BEPS e o “*country-by country reporting*”

No seguimento da Ação 13 do Projecto BEPS da OCDE, Portugal foi um dos países que assinou o “*country-by-country reporting*”⁵². Ao abrigo deste acordo, as entidades residentes pertencentes a grupos multinacionais que preencham certos requisitos⁵³, estão obrigadas a apresentar uma declaração de informação financeira e fiscal⁵⁴. Nos termos do Acordo Multilateral de Autoridades Competentes celebrado entre Portugal e outros 30 países na sede da OCDE em dia 27 de Janeiro de 2016, ocorrerão trocas de informação automáticas entre autoridades fiscais destes países.

⁵² “Além de Portugal, assinaram este acordo a Austrália, Áustria, Bélgica, Chile, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Estónia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Irlanda, Itália, Japão, Liechtenstein, Luxemburgo, Malásia, México, Holanda, Nigéria, Noruega, Polónia, Portugal, Eslováquia, Eslovénia, África do Sul, Espanha, Suíça, Suécia e Reino Unido.” http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/portugal_associa_se_a_troca_de_informacoes_sobre_multinacionais.html

⁵³ Os requisitos são: (a) estarem abrangidas pela obrigação de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, (b) deterem ou controlarem uma ou mais entidades (ou estabelecimento estável) com residência fiscal fora de Portugal, (c) o montante dos rendimentos apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas no período anual anterior seja igual ou superior a 750 milhões de euros e (d) não sejam detidas por entidades também elas obrigadas a apresentar declaração semelhante. Sendo que no caso da alínea (d) as entidades devem comunicar à AT que o grupo já procede a esta obrigação declarativa em outra jurisdição.

⁵⁴ Nos termos do novo artigo 121.º-A do CIRC, aditado pelo OE para 2016.

4.3. Conclusões preliminares deste capítulo

O *modus* de troca de informações entre EM sobre *rulings* transfronteiriços está a ser fortemente alterado.

Com as novas regras, as informações sobre acordos fiscais que versem sobre operações que envolvam mais do que um EM deverão ser comunicados aos outros EM. Este novo paradigma permitirá um combate mais eficiente à fraude fiscal.

Além das medidas apresentadas pela Comissão Europeia, alguns EM, incluindo Portugal, assinaram também o “*country-by-country reporting*”, que nos termos da Ação 13 do Plano BEPS⁵⁵ prevê uma maior troca de informações sobre as operações fiscais de entidades que pertençam a grupos multinacionais.

⁵⁵ <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>

5 A NECESSIDADE DE UMA REFORMA EM MATÉRIA DE RULINGS EM PORTUGAL

5.1. Enquadramento

No capítulo II concluímos que, entre nós, não existe ainda um verdadeiro sistema de *rulings*, que dê cumprimento às crescentes necessidades de segurança e certeza jurídica sentidas pelos sujeitos passivos. Neste capítulo iremos dar corpo à nossa proposta de um sistema de *rulings* para Portugal.

Em nosso entender, o *ruling* deve ser entendido como um acordo, entre Estado e sujeito passivo, que tem em vista a estabilização de um tratamento jurídico-tributário pela Administração tributária para um determinado sujeito passivo, relativo a uma situação fáctica ou determinado enquadramento tributário e com uma duração previamente estipulada.

5.2. Limitações legislativas

A constituição enquanto corolário do nosso sistema jurídico limita o legislador, sendo que os princípios constitucionais, nomeadamente os da Igualdade, Tutela Jurisdicional Efetiva, Reserva Legal das Garantias dos Contribuintes, Reserva Jurisdicional em matéria tributária, Informação, Colaboração e Segurança jurídica não poderão ser ignorados. Apesar de existir casuismo na atribuição do *ruling*, este não poderá servir para por em causa a coesão do sistema jurídico. Enquanto garante de estabilidade e segurança jurídica, o *ruling* também não poderá servir para retirar direitos ou garantias ou ferir expectativas do sujeito passivo. Os princípios da colaboração e da informação encontram-se coadunam-se totalmente com o sistema de *rulings* que vimos propor.⁵⁶

O Princípio da Segurança jurídica é um dos fundamentos para se proceder à criação de um sistema de *rulings*. Como vimos a escrever, procuramos que esta proposta contribua para aumentar a estabilidade e a confiança do sujeito passivo no sistema tributário português.

Um *ruling* não deverá privilegiar um sujeito passivo perante outro que se encontre numa mesma situação jurídica e fáctica, porém nos casos em que este conforma um especial regime jurídico para um sujeito passivo, tal poderá ocorrer. Ainda assim, acreditamos que não estará a ser posto em causa o

⁵⁶ vide seção 5.3.2. A publicidade do *ruling* e a participação do sujeito passivo no acordo são decorrências diretas do Princípio da Informação e do Princípio da colaboração.

Princípio da Igualdade, uma vez que o acesso ao sistema de *rulings* estará aberto a todos os sujeitos passivos, em iguais circunstâncias.

O princípio da tutela jurisdicional efetiva também não é violado, uma vez que os *rulings* não poderão ser *contra legem* e o sujeito passivo continua a poder dirigir-se ao tribunal para fazer valer os seus direitos.⁵⁷

O Direito subsidiário⁵⁸ diz-nos que é nulo um negócio jurídico cujo objeto seja física ou legalmente impossível, contrário à lei ou indeterminável. Assim, um *ruling* não poderá versar sobre situações indeterminadas ou *contra legem*.

O nosso direito⁵⁹ diz-nos também que são nulos os negócios jurídicos contrários à ordem pública, ou ofensivo dos bons costumes.

O Direito da União Europeia, nomeadamente através das Liberdades fundamentais, do pacote de transparência fiscal e do *Code of Conduct Group* delimita a nossa margem de atuação na construção deste sistema. A atribuição dos *rulings* não poderá ser discriminatória em razão da nacionalidade do sujeito passivo ou proveniência do capital⁶⁰.

5.3. Proposta de Futuro

5.3.1. Uma proposta normativa

Vamos agora proceder à exposição da nossa proposta normativa. Em primeiro lugar é de referir que acreditamos que as normas basilares do sistema a propor deveriam estar sistematicamente inseridas em vários diplomas legais, sem por em causa a coesão normativa do sistema jurídico-tributário português

A possibilidade de celebrar um *ruling* sobre as mais variadas matérias deverá estar consagrada na Lei Geral Tributária. Propomos que se possam celebrar *rulings* sobre matérias de impostos sobre o rendimento. Não

⁵⁷ “A Constituição reconhece a necessidade de autonomizar as garantias dos administrados relativamente à garantia de tutela jurisdicional efetiva em geral, indicando, desta forma, que estaria aqui em causa uma situação diferente daquela que se verificaria nos litígios em geral. Assim, da leitura conjugada dos preceitos constitucionais resulta que ao administrado não basta a garantia do acesso ao direito e aos tribunais, à informação e consulta jurídica, a fazer-se acompanhar por advogado, a obter uma decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo e a dispor de procedimentos judiciais céleres e prioritários para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, é ainda necessário que a lei assegure os seus direitos e interesses legalmente protegidos, podendo, em última instância, em caso de «falha do legislador», essa garantia ser dada pelo tribunal, em decorrência da aplicação directa dos preceitos constitucionais.” vide TAVARES DA SILVA, S., “Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efetiva dos administrados”, Revista de Direito Público e de Regulação, 5, CEDIPRE, 2010, p.127.

⁵⁸ Artigo 280.º, n.º 1, Código Civil Português.

⁵⁹ Artigo 280.º, n.º 2, Código Civil Português.

⁶⁰ Não vamos aqui abordar a questão da lista de paraísos fiscais, que acreditamos violar o Direito da União Europeia.

consideramos proficuo estender a admissibilidade dos *rulings*, uma vez que relativamente a Preços de Transferência já existem os Acordos Prévios e para os Benefícios Fiscais existe a figura dos contratos fiscais.

Vamos agora delinear o procedimento relativo à atribuição do *ruling*.

5.3.2. O procedimento

5.3.2.1 Início do procedimento

O procedimento de atribuição do *ruling* inicia-se por iniciativa⁶¹ do sujeito passivo. É de extrema importância reforçar que o pedido de um *ruling* deveria ser sempre facultativo.

O sujeito passivo deverá preencher o formulário disponibilizado *online* no portal www.portaldasfinancas.gov.pt, não se seguindo assim os termos gerais do artigo 69.º da LGT.

Por motivos de economia procedimental e simplificação administrativa, o *ruling* apenas poderá ser requerido *online*.

5.3.2.2 Requisitos de admissibilidade

Só se justifica a atribuição de um *ruling* se o sujeito passivo cumprir os requisitos predeterminados para se submeter à análise da AT.

A Administração Tributária disponibilizará no *site* uma lista com os requisitos e obrigações declarativas para a atribuição do *ruling*.

Destes requisitos devem constar as informações pessoais do sujeito passivo, descrição das transações a considerar, bem como identificação das partes e países envolvidos na transação e quaisquer outras informações consideradas pertinentes para o procedimento em questão.

O sujeito passivo tem a possibilidade de apresentar um rascunho-proposta de *ruling*, para posterior análise pela AT. Este rascunho é facultativo e pode ter por base informações relativas a *rulings* concedidos a terceiros e publicados, expurgados da informação pessoal dos respetivos requerentes. Esta questão será desenvolvida na secção 4.3.5

5.3.2.3 A estrutura para a atribuição do *ruling*

Para proceder à atribuição dos *rulings* propomos a constituição de um gabinete especializado⁶², pertencente à AT, - secção 4.3.3 -, que se

⁶¹ “Qualifying applicants for a ruling, whether formal or informal, are generally the taxpayers themselves. It is, however, possible for a representative of the taxpayer to ask for a ruling, but in such a case, the representative should be authorized to act on behalf of the applicant.” Vide, GOUTHIERE, B., “France”, The International Guide to Advance Rulings, Amsterdam, IBFD, 2001, p. 24.

encarregaria de analisar os pedidos de *rulings* e proceder à avaliação e concessão dos mesmos. Este gabinete seria constituído por peritos, com formação, que estariam sujeitos ao dever de sigilo.

A necessidade de tal formalidade prende-se com o rigor e especificidade técnica associados ao *ruling*.

5.3.2.4 O desenrolar do Procedimento

O sujeito passivo poderia acompanhar o desenvolvimento do processo de atribuição do seu *rulings* através do Portal das Finanças e de um *e-mail* automático, enviado semanalmente, com o estado do seu processo (*tracking mail*).

No caso de falta de elementos, imputável ao sujeito passivo, é seguido o preceituado na LGT⁶³.

O requerimento seria analisado pelo gabinete, num período de tempo não superior a sessenta dias⁶⁴. No caso de ser apresentado com carácter de urgência, o mesmo seria reduzido em metade, fixando-se então em 30 dias. Para requerer um *ruling* com carácter de urgência, o sujeito passivo deverá proceder ao pagamento de uma *taxa*, nos termos que iremos referir posteriormente, bem como justificar o carácter de urgência do pedido em causa.

De seguida o sujeito passivo seria informado da procedência do seu pedido. O gabinete teria outros trinta dias para apresentar a proposta de *ruling*. O período de sessenta dias parece-nos um intervalo razoável que permite aos peritos analisar a informação, sem prolongar o período de espera e incerteza para o sujeito passivo.

5.3.2.5 Possibilidade de recurso

O *ruling* seria suscetível de recurso de reapreciação num prazo de 15 dias a partir do momento em que o mesmo fosse comunicado ao sujeito passivo. O recurso deveria ser feito à comissão paritária do Gabinete (ponto 4.3.3)

No caso de a AT não se pronunciar relativamente ao pedido no prazo de 120 dias (ou 60 dias para o pedido com carácter de urgência), o mesmo considera-se tacitamente aceite, pelo que nos termos do n.º 8 do artigo 68.º da

⁶² Nos moldes da experiência Luxemburguesa, *vide* nota de rodapé n.º 32, relativa às comissões de decisões antecipadas Luxemburguesas.

⁶³ Nos termos do preceituado no n.º 11 do artigo 68.º da LGT, a AT “*notifica-o para suprir a falta no prazo de dez dias, sob pena de arquivamento, ficando suspensos os prazos dos procedimentos.*”

⁶⁴ No sentido do que acontece com a experiência Americana das *letter rulings*: “*what is interesting in the US letter ruling system is that within 21 days from a letter ruling request’s being received, the IRS will provide an early indication of whether it will rule as the taxpayer requested, rule adversely, or not rule at all.*” *Vide* ROMANO, C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law –Towards a European Tax Rulings System*, Amsterdam, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council, 4, 2002, p.249.

LGT se considera que a AT validou o enquadramento jurídico-tributário e aceitou os termos do pedido/proposta apresentados pelo sujeito passivo.

Para uma maior transparência e cumprindo os requisitos das instituições nacionais e internacionais, tais acordos seriam públicos, sendo que a sua publicação teria de respeitar o princípio do sigilo fiscal.

5.3.3. Possibilidade Audiência do sujeito passivo

No caso de a AT considerar vantajoso proceder a uma audiência prévia⁶⁵ do sujeito passivo, para proceder ao esclarecimento de questões supervenientes ou outros esclarecimentos, tal poderá ser feito nos termos do artigo 58.º da LGT, que materializa o Princípio do Inquisitório.

Esta audiência pode também ser requerida pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 60.º da LGT e do n.º 1 do artigo 268.º da CRP, que consagra o Princípio da Participação.

Esta audiência terá caráter oral, devendo as declarações do sujeito passivo ser escritas por um funcionário da AT, nos termos do n.º3 do artigo 54.º LGT.

5.3.4. Uma garantia de estabilidade

A garantia de estabilidade para o sujeito passivo é o maior benefício do *ruling*. O sujeito passivo pode assim saber as condições em que será tributado em determinadas operações. Para que esta garantia se efetive é necessário perceber qual o nível de comprometimento das Autoridades para com o acordo.

O *ruling* deveria ser vinculativo⁶⁶ para a Administração. Como vimos a referir, o sistema que queremos propor pretende dar estabilidade e certeza ao sujeito passivo. Tal objetivo só é possível de se atingir com a garantia de que as autoridades não irão alterar o acordo. Assim sendo, o *ruling* terá de ser

⁶⁵ Relativamente ao direito de audiência prévia, escreve Casalta Nabais, que este direito constitui a concretização do Direito de Participação: “*existe em relação a cinco tipos de decisões: 1) em relação ao acto tributário e a decisões que ponham termo a procedimentos de 1º grau (...); 2) em relação a actos que decidem procedimentos de 2º grau (...); 3) em relação a decisões instrumentais relativamente à definição da obrigação principal do contribuinte (...); 4) em relação à decisão de derrogação do dever de sigilo bancário (...)* e 5) em relação à decisão de reversão fiscal contra terceiros (...)” Vide NABAIS, J. C., Direito Fiscal, Almedina, 2012, p. 336.

⁶⁶ De forma diferente foram estruturados os *rulings* canadianos, “*In law neither a ruling nor a technical interpretation given by the CCRA has any binding effect on the taxpayer or on the CCRA.(...) advance rulings are not governed by principles of contract law (even though the taxpayer pays consideration for the ruling); accordingly, a taxpayer cannot seek damages if the CCRA refuses to follow an advance ruling an advance ruling or technical interpretation given to the taxpayer. Furthermore, the administrative law doctrine of estoppels does not operate against the government in favor of taxpayers who may have relied on erroneous rulings to their detriment. As a matter of policy, however, the CCRA considers itself bound by its advance rulings, subject to any qualifications stated in the particular ruling and subject to the general limitations set out in the IC70-6R5. The CCRA does not consider itself bound by technical interpretations.*” Vide SANDLER, D. “Canada”, *The International Guide to Advance Rulings*, p. 11.

vinculativo para as autoridades, tal como acontece em grande parte dos países da UE⁶⁷.

Relativamente ao sujeito passivo, acreditamos que este procede ao pedido do *ruling* por ter interesse na sua concessão. É certo que este interesse pode diminuir devido a uma alteração das circunstâncias, porém o mesmo pode suceder para a AT e o *ruling* continuará a produzir efeitos.

5.3.5. Estrutura orgânica

Para apreciar os pedidos e atribuir os *rulings* seria criado um gabinete dentro da AT.

Este gabinete seria composto por duas equipas. Uma dedicar-se-ia aos *rulings* a conceder a pessoas coletivas. A outra equipa seria alocada às pessoas singulares. Ambas apreciariam questões relativas a Sujeitos Passivos nacionais e estrangeiros.

Para a atribuição do *ruling* seria necessária uma homologação por uma comissão paritária presidida pelo “Diretor “ do gabinete. Esta comissão teria também a incumbência a apreciar a procedência dos recursos apresentados pelos Sujeitos Passivos.

5.3.6. A Publicação

Em nossa opinião, os *rulings* deveriam ser públicos. A publicidade dos *rulings* decorre das exigências internacionais de transparência deste tipo de institutos. A publicação do texto dos *rulings* estaria despida de quaisquer informações suscetíveis de violar o sigilo fiscal ou informações sensíveis do sujeito passivo.

Neste sentido acreditamos que é possível propor novas formas de publicidade dos *rulings*. Sugerimos a preparação de uma secção no Portal da AT com o texto dos *rulings* e uma *newsletter* trimestral com informações sobre os *rulings* atribuídos e publicados.

5.3.7. Aplicação análoga

Outra das questões relevantes é o efeito que o *ruling* pode ter na esfera jurídica de terceiros. Sendo o acordo público, é questionável em que modos poderia um terceiro requerer uma aplicação análoga. Embora seja possível em alguns países, acreditamos que será necessária uma nova avaliação por parte da AT. A discricionariedade da administração também aqui se deverá fazer sentir, devendo a Autoridade proceder sempre a uma avaliação casuística.

⁶⁷ Vide capítulo III, secção 3.2.1.

Assim sendo é de nossa convicção que um sujeito passivo poderá utilizar um *ruling* atribuído a um terceiro para sustentar a sua proposta-requerimento. Porém não pode esperar que o gabinete proceda a uma aplicação desse *ruling* ao seu caso. Como referimos a atribuição de um *ruling* será casuística.

5.3.8. Aspeto Temporal

O prazo máximo de vigência de um *ruling* deverá ser ponderado tendo em conta a situação concreta e as especificidades do sujeito passivo. Acreditamos que se deverá fixar esse prazo em cinco anos, podendo o gabinete definir um prazo inferior, dependendo da avaliação casuística.

A possibilidade de renovação não nos parece a escolha mais acertada. Como referimos, o *ruling* deverá ser concedido tendo em conta as características do caso concreto. Propomos então que no caso de o sujeito passivo requerer uma extensão do prazo do acordo, a AT deverá proceder a uma nova análise de circunstâncias. Esta seria uma solução que beneficiaria ambas as partes. O sujeito passivo poderia obter uma extensão do acordo. O gabinete poderia manter o *ruling*, depois de uma nova análise e a essência do instituto não seria pervertida.

5.3.9. Caducidade e Revogação

A possibilidade de invocação da caducidade de um *ruling* terá de ser admitida nos casos em que se verifique uma alteração superveniente dos fatos, ou do direito, em que o fundamentam.⁶⁸

O *ruling* poderá ser revogado⁶⁹ se considerado lesivo para o Estado, mas essa revogação nunca terá efeitos retroativos, salvaguardando sempre os direitos legítimos constituídos anteriormente e o sujeito passivo terá direito a pronúncia em audiência prévia à revogação.⁷⁰

5.3.10. O “preço” do *ruling*

Idealmente, o pedido do *ruling* seria completamente gratuito. Porém, e tendo em conta que se trata de um serviço prestado pela AT e uma vez que o sujeito passivo submete o pedido de *ruling* por vontade própria, uma taxa será devida. Esta taxa servirá também para moderar o acesso aos *rulings* por parte do sujeito passivo. A taxa seria aplicada, fixada em virtude da complexidade

⁶⁸ Tal como acontece com as informações vinculativas, vide n.º 15.º do artigo 68.º da LGT.

⁶⁹ A possibilidade de revogação do *ruling* também existe nas *letter rulings* americanas: “*Tecnically, the IRS national office has the power to disregard letter rulings, and the IRS has exercised this power. The IRS national office may also modify or revoke letter rulings*”. Porém, “*a taxpayer who has received a ruling on a particular question may usually rely on it without fear because the IRS is reluctant to revoke or ignore letter rulings.*” vide TRIPLETT, C. e TRAUMAN, B., “United States”, *International Guide to Advance Rulings*, IBFD, 2001, p. 27.

⁷⁰ Tal como acontece com as informações vinculativas, vide o n.º 16.º do artigo 68.º LGT.

da matéria, nos termos do n.º7 do artigo 68.º da LGT e do volume do negócio do sujeito passivo, sendo que, no caso de pedido de carácter urgente esta seria agravada em 50 %.

O recurso de reapreciação do *ruling* teria um valor a definir posteriormente que seria devolvido no caso de o recurso ser julgado procedente.

6 CONCLUSÕES

I. Quanto ao regime português:

1. Em Portugal não existe um verdadeiro sistema de *rulings*. Existem figuras análogas que pressupõem um acordo entre o SP e a AT. Mas, em nosso entender, o sistema de *rulings* pressupõe a existência de discricionariedade por parte da AT ou a necessidade de clarificação de conceitos indeterminados que afetam diretamente a situação jurídica do sujeito passivo.
2. Entre nós, a relação entre a AT e o sujeito passivo ainda tem fortes traços de verticalidade, centrando-se maioritariamente no cumprimento da obrigação tributária e funcionando de modo reativo. Em contraste, existem sistemas em que o paradigma de relacionamento tem um pendor mais horizontal, com uma atuação mais preventiva do que reactiva e apostando numa relação mais próxima entre o sujeito passivo e a administração, como os sistemas que introduziram os *cooperative compliance*.
3. Portugal é conhecido pela grande instabilidade ao nível da posição jurídica dos sujeitos passivos. O maior benefício de um sistema de *rulings* é, precisamente, a melhoria da certeza segurança jurídica desses sujeitos.

II. Ao nível do Direito comparado

4. A União Europeia não propôs nem harmonizou os sistemas de *rulings*, existindo diferentes regimes nos EM.
5. Não existe sequer consenso, no que respeita ao conceito de *ruling*. O seu âmbito de aplicação (subjeto e objetivo) e as suas características variam bastante, de um Estado para o outro.
6. Por norma na UE os *rulings* são vinculativos para a Administração tributária e para o sujeito passivo. Para os efeitos da presente dissertação consideramos que os acordos não vinculativos não cumprem as funções que um *ruling* visa desempenhar no quadro do ordenamento tributário, pelo que não os consideramos como são verdadeiros *rulings*.

7. O poder para celebrar um *ruling* decorre do *ius imperium* do Estado. Por norma os *rulings* são atribuídos pela Administração tributária. Existem outras soluções, tais como a celebração de *rulings* por gabinetes de peritos ou por equipas especializadas na matéria, fora da esfera da autoridade tributária.
8. Os Estados Membros não têm por hábito cobrar pela atribuição de *rulings*. Em alguns países optou-se pela instituição de uma taxa. O montante da mesma deve ser fixado de um modo que permita um verdadeiro acesso universal ao *ruling*.
9. Os *rulings* devem vigorar por um prazo máximo, pré-definido. O prazo mais comumente adotado é de cinco anos.
10. Na maioria dos EM os *rulings* não são públicos. As exigências atuais de transparência na atuação da administração pública (e da administração tributária, em particular) aconselham à publicidade dos *rulings*.
11. O *LuxLeaks* levantou a questão da transparência dos *rulings*. O Parlamento Europeu constituiu uma comissão para apresentar proposta para aumentar a transparência tributária nas operações intraestaduais.
12. O *transparency package* da União Europeia prevê transparência (e a publicação) de todos os *rulings* bem como a troca automática de informações relativas aos mesmos.
13. A nova diretiva da troca de informações altera o paradigma de troca de informações sobre *rulings* transfronteiriços.
14. Portugal assinou o “*country by country reporting*” comprometendo-se a trocar informações fiscais sobre entidades pertencentes a grupos multinacionais, nos termos da Ação 13 do BEPS.

III. A nossa proposta:

15. Em nosso entender, um *ruling* consiste num acordo, entre Estado e sujeito passivo, que tem em vista a estabilização de um tratamento jurídico-tributário pela Administração tributária para um determinado sujeito passivo, relativo a uma situação fáctica ou determinado enquadramento tributário e com uma duração previamente estipulada.
16. Propomos a criação de um gabinete de peritos dentro da Administração Pública. Tal gabinete estaria organizado em equipas: i) uma para as pessoas singulares; ii) outra para as pessoas coletivas.

17. A independência e imparcialidade do sistema de atribuição de *rulings* estaria garantida por uma comissão paritária, presidida pelo diretor do gabinete.
18. O gabinete reportaria diretamente à Diretor Geral da Autoridade Tributária.
19. Os *rulings* deverão ser públicos. Tal é compatível com a exigência do sigilo fiscal. Todos os elementos que conduzissem à revelação da identidade do sujeito passivo deveriam ser retirados. A informação, anonimizada, deveria também ser divulgada na página da Autoridade Tributária na Internet.
20. Um *ruling* não deverá ter efeitos diretos na esfera jurídica de terceiros. Poderá servir para suportar um outro pedido de *ruling*, com efeitos meramente informativos.
21. O pedido de *ruling* estaria sujeito a uma taxa. O valor da mesma deveria ser calculado em proporção do volume de negócios do sujeito passivo e da complexidade do *ruling* pedido.
22. O procedimento deverá ser simplificado e informatizado. Propomos a inclusão de uma secção no Portal da AT com toda a informação e meios necessários para acompanhar o processo.
23. O *ruling* deverá ser uma garantia adicional da segurança e certeza jurídica dos Sujeitos Passivos. Acreditamos que a nossa proposta poderá servir para aumentar a competitividade do país. Tornando o país mais atrativo ao investimento externo.

Bibliografia

I – Livros, Artigos e estudos

ALAMUDDIN, D., GEORGIJEV, I., LOBB, A., NEMIROV, B., SHAPIRO, A. et TABART, M., ‘*OECD transfer pricing documentation guidance sets new global standard*’, Tax Analysts, 2014, pp. 1045-1049.

ALARIEET, B., *Advance Tax rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, 4 New Zealand Journal of Taxation Law and Policy 20, pp. 362-389.

ALBANO, P., *The International Tax ruling*, 4 Diritto e pratica tributaria internazionale 3, pp. 983-1030.

ANDRADE, A., ‘*APAs: the Portuguese perspective*’, Transfer Pricing International Journal, 2012.

BAKKER, A. et KLOOSTERHOF, S., *Tax risk management: from risk to opportunity*, Phoenix P& M, 2012.

CANGIANO, M., HARRIS J., LUCIO A., KHAN A., POPLAWSKI-RIBEIR, M. et WEBER A., *Portugal: Fiscal Transparency Evaluation*, International Monetary Fund, 2014, pp. 17-73.

CANOTILHO, J., *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7ª Edição da Reimpressão de 2003.

CANOTILHO, J. et MOREIRA, V., *Constituição da República Portuguesa Anotada I*, Coimbra Editora, 2014.

CÂMARA, F. S., “*Direitos e Garantias dos Contribuintes*”, 3 Fisco 35, 1991.

CÂMARA, F. S. da et QUINTELA, M., “*Portugal*”, *The International Guide to Advance Rulings*, IBFD, 2002.

CAMPOS, D., “*Boa Fé e Segurança Jurídica em Direito Tributário*”, *Revista Ordem dos Advogados*, 68, 2008, p.125.

CAMPOS, D., RODRIGUES, B. et SOUSA, J. L., *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Encontro de Escrita, 2012.

CARDOSO, P., *Roteiro de Justiça Fiscal - Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Almedina, 2011.

CHRISTIANS, A., *Lux Leaks: Revealing the Law, One Plain Brown Envelope at a Time*, 76 *Tax Notes International* 11, pp. 1123-1127.

DAM, H. et Van, J., *Advance tax rulings*, 8 *International transfer pricing journal* 5, pp. 168-169.

DITHMER, C., Moreira, M. et VERSCHOOR, L. – *Negotiating transfer pricing with Portuguese tax authorities*, 45 *International Tax Review* 54, p. 49

DOURADO, A., *O Princípio da Legalidade Fiscal – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007.

EICKE, R., *Beyond Lux Leaks: lessons for European legislators*, 78 *Tax notes international* 10, pp. 939-941.

EILERS, S. e SCHIESSL, M. “Germany”, *The International Guide to Advance Rulings*, IBFD, 2001.

ESSERS, P., *The Dutch ruling system*, 10 *Steuer und Wirtschaft International* 7, pp. 325-329.

FAVEIRO, V., *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Coimbra Editora, 1984.

FERNÁNDEZ, J. -*La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, Aranzadi, 2003.

FREEDMAN, J., LOOMER, G., et VELLA, J., *Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the relationship between Large Business and HMRC*, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008.

GAMA, João Taborda da “ Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas...” in AAVV, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol. III – Direito Fiscal Parte Geral, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

GIVATI, Y., *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax rulings*, 29 *Virginia Tax Review* 1, pp. 137 -177.

GOUTHIÈRE, B., “France”, *The International Guide to Advance Rulings*, IBFD, 2001.

GUERREIRO, L., *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001

GRAVELLE, J., *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Congressional Research Service, 2015.

GRIBNAU, J., *Equality, consistency and impartiality in tax legislation*, Kluwer Law International, 2003, pp. 7-32.

KANCZEW, M., *Tax rulings in Poland*, 53 *European taxation* 12, pp. 603-608.

KRUIDENIER, E., *Advance rulings Netherlands*, IFA Cahiers de droit fiscal international 84- B, pp. 505-529.

LIMA GUERREIRO, A., *Lei Geral Tributária – Anotada*, Almedina, 2001.

LYONS, T. et STIRCKIN-COUTINHO, K., *EU: cross border exchange of rulings - what's proposed?*, 26 *International tax review* 4, pp. 48-49.

NIEKEL, S. et OOSTERHOFF, D., *Compliance Agreements*, 66 *Tax law review* 1 pp. 121-178.

MARTINEZ, F., *La consulta tributaria*, COMARES, 2000.

MARTÍNEZ, J., *La Motivación de los Actos Tributarios*, Marcial Pons, 1999.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., *The Role of Good Governance in the Tax Systems of the European Union*, 65 *Bulletin for international taxation* 4/5, pp. 270-280.

MISCHO, P., KERGER, F., *The new Luxembourg tax ruling procedure*, 55 *European taxation* 7, pp. 331-332.

MISCHO, P., KERGER, F., *After 'Lux Leaks': welcome changes to Luxembourg's tax ruling practice*, 77 *Tax notes international* 13, pp. 1197-1201.

NABAIS, J.C. – *Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)*, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, p.85.

NABAIS, J. C., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998.

OBRIST, T. et HONGLER P., *The Swiss tax ruling procedure: conceptual background and concrete application*, 52 *European taxation* 9, pp. 463-470.

OLIVEIRA, M., “*Algumas notas sobre o procedimento de consulta tributária*” in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, 2006, pp. 497-526

OSOFKY, L., *Getting Realistic about Responsive Tax Administration*, 66 *Tax Law Review* 1, pp. 121-178.

PEREIRA, P., *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve Contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal*, III Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, p.564.

QUAGHEBEUR, M., *Advance tax rulings in Belgium*, 45 *Tax notes international* 1, pp. 53-55.

RECOULES, A. et NATALI, C., *Lurching toward the future with the European combustion engine*, 44 *Tax management international journal* 5, p.4.

REIBEL, R., *Tax Transparency - How to Make it Work?* - 55 *European Taxation* 5, pp. 209-212.

ROMANO, C., *Advance Tax rulings and Principles of Law: Towards a European Tax rulings system* IBFD Doctoral Series, 2002, pp. 385-498.

ROSSI, M., *Italy's international tax ruling procedure*, 42 *Tax notes international* 9, pp. 797-801.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007.

SOUSA, J. et SANTOS, M., *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Áreas Editora, 2010.

TOGLER, B., *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical*, Cheltenham EE, 2007.

VAN-STAPPEN, D. et VAN-DEN-BRADEN, L., *Recently published rulings and future development of ruling practice*, 12 *International transfer pricing journal* 1, pp. 20-23.

VANISTENDAEL, F., *Automatic Exchange of Tax rulings in the EU*, 78 *Tax Analysis* 3, pp. 261-264.

VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011.

WEEGHEL, S., *35% ruling revised*, 32 *European taxation* 8, pp. 287-288.

WIGGINS, L., *Portugal issues APA guidelines*, 9 *Tax planning international transfer pricing* 9, pp. 15-17.

WILLEMS, R., *Guide to tax rulings in Belgium*, IBFD, 2012.

II - Outras fontes consultadas:

II.A. - Documentos de organizações europeias e internacionais:

Call for a measurable and tangible commitment against tax evasion and tax avoidance in the EU, European Parliament, 2013.

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance, 2015.

Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance, OECD, Preliminary version.

Letter from Tax Justice Europe to the European Commission, 2015.

Lutte De L'UE Contre La Fraude et L'évasion Fiscales, EP Think Thank, 2014.

European Commission presents: Tax Transparency Package, Tax Insights from International Tax Services, PWC, 2015

European Commission takes the next step in its EU-wide State aid review of tax ruling practices, PWC, 2015.

Fact sheet: Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency, European Commission, 2015.

Opinion Statement FC 9/2015 on the proposal COM(2015)135 on introducing automatic Exchange of information on cross-border tax rulings and advance pricing agréments, Confédération Fiscale Européenne Fiscal Committee, 2015.

Questionnaire on tax rulings, Confédération Fiscale Européenne, 2015.

Report to the European Council on Tax Issues, ECOFIN, 2015.

Tax Transparency: What will change – Proposal on the automatic exchange of information on tax rulings, European Commission, 2015.

II.B. - Documentos de organizações europeias e internacionais publicados por autor:

FERREIRA, E. et THEURER M., *Draft Report on tax rulings and other measures similar in nature or effect*, European Parliament online page, 2015.

OWENS, J., *Putting tax rulings in a broader context*, 2015.

VAN DE VELDE, E., “*Tax rulings’ in the EU Member States*” Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015

VELLA, J., *Aggressive Tax Planning by MNE’S: an overview and evidence*, 2015.

II.C. - Trabalhos académicos obtidos em repositórios institucionais:

LIMA, V., *O Principio da Coerência dos Sistemas Fiscais Nacionais na Jurisprudência do TJUE*, Repositório da Universidade do Minho, 2012.

MESQUITA, R., *Portugal o novo “Paráí o fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Repositório da UCP Lisboa.

SILVA, M., *Acordos Prévios de Preços de Transferência e outras informações à Administração Fiscal*, Repositório UCP Porto, 2013.

II.D. - *Papers* obtidos no workshop “*Tax rulings and Other Measures in Nature or Effect*” no Parlamento Europeu, no dia 2 de Junho de 2015

LUJA, R, *Tax rulings, Fiscal State Aid and Exchange of Information*, 2015.

ROMANO, C, *Towards a European Tax rulings System*, 2015.

SEER, R, *Tax rulings and Automatic Exchange of Information*, 2015.

II.E. - Fontes Digitais

EPRS Plenary Podcasts – *Taxe commission* - última consulta: 20/2/2016

<http://www.europarl.europa.eu/rss/en/audio-podcasts.html>

Legal but secret: the story of *tax rulings* – consulta 20/02/2016,

<http://www.europarltv.europa.eu/en/player.aspx?pid=f8fd7c0a-1b06-453a-bf78-a4aa00c55f42>

Special Committee on Tax *Rulings* and Other Measures Similar in Nature or Effect última consulta: 20/02/2016

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20150505-1500-SPECIAL-TAXE-OMEE>

Special Committee: what weight to clean up sweetheart *tax* deals?

<http://www.europarltv.europa.eu/en/player.aspx?pid=0e822945-0bc2-4798-9cbd-a45300f44fd7>

Want to avoid *taxes*? Try a *tax ruling*,

<http://www.europarltv.europa.eu/en/player.aspx?pid=99545be9-eea6-46ac-8df0-a4bc009f91b7>

Comissão Especial sobre as Decisões Fiscais Antecipadas e Outras Medidas de Natureza ou Efeitos Similares (TAXE 2):

17/12/2015

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20151217-1000-SPECIAL-TAXE-COME>

11/1/2016

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20160111-1830-SPECIAL-TAX2-EXTRA>

17/2/2016

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20160217-1730-COMMITTEE-TAX2-ECON>

29/2/2016

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20160229-1530-COMMITTEE-TAX2>

14/3/2016

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20160314-1500-COMMITTEE-TAX2>

15/3/2016

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20160315-0900-COMMITTEE-TAX2> e

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20160315-1500-COMMITTEE-TAX2>

21/3/2016

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/pt/committees/video?event=20160321-1500-COMMITTEE-TAX2>

-