

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa



UNIVERSIDADE  
CATÓLICA  
PORTUGUESA

---

A DIRETIVA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS: UM NOVO  
PARADIGMA NA PROTEÇÃO DOS DIREITOS DOS  
CONTRIBUINTES?

Ana Sofia Teixeira

Lisboa, setembro de 2018

Universidade Católica Portuguesa

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Senhor Professor Doutor João Félix Pinto Nogueira

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa

---

A DIRETIVA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS: UM NOVO PARADIGMA NA PROTEÇÃO  
DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES?

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Ana Sofia da Conceição Alves Teixeira

Aluna n.º 142717021

Sob a Orientação do Senhor Professor Doutor João Félix Pinto Nogueira

Lisboa, setembro de 2018

## ***Agradecimentos***

*Ao Professor Doutor João Félix Nogueira, por me ter incentivado desde o primeiro dia, por me ter acompanhado nesta jornada, por estar sempre presente, por todas as críticas, conselhos, elogios e ideias que motivaram este estudo.*

*Aos meus pais, por sempre acreditarem em mim, me ensinarem a ser uma pessoa melhor e que “as grandes conquistas dão trabalho”. Por contribuírem tanto para todas as minhas vitórias, que sem eles não seriam possíveis, obrigada pelo apoio incondicional. Ao meu irmão, que sempre me animou quando mais precisei.*

*Ao David por nunca, em nenhum momento, me deixar desistir.*

*À minha família, por me apoiar em todas as circunstâncias.*

*Aos meus amigos, por estarem sempre presentes, em especial à Joana Rola e Patrícia Marinheiro, que sempre me motivaram a alcançar os meus objetivos.*

*À minha futura colega Ana Isabel, que se mostrou sempre disponível para esclarecer as minhas dúvidas com a sua experiência profissional.*

*Aos meus professores e colegas de mestrado, que me acompanharam nesta última fase e com os quais aprendi muito. Em especial à Mariana Borges, que sempre me ajudou.*

## ÍNDICE

1.Introdução.....	9
1.1 – Contextualização.....	9
1.2 – Hipótese: Lançamento do Tema .....	10
1.3 Objetivo e objeto da tese.....	10
1.3.1.Objetivo da Tese.....	10
1.3.2.Delimitação negativa do objeto.....	11
1.4. Metodologia e Modo de Citar .....	11
1.5. Sequência .....	12
2. A Diretiva Resolução de Litígios .....	13
2.1. Contexto.....	13
2.1.1. Ação nos termos do direito interno .....	13
2.1.2. Procedimento Amigável .....	13
2.1.3. Convenção de Arbitragem.....	15
2.1.4. Art. 273º do TFUE .....	16
2.2. Vantagens introduzidas pela Diretiva Resolução de Litígios .....	16
2.3.Modos de funcionamento da Diretiva .....	17
2.3.1. Fase de apresentação da reclamação .....	18
2.3.2. Fase do Procedimento por Mútuo Acordo .....	19
2.3.3. Fase de Resolução de Litígios .....	19
3. Diretiva e proteção dos direitos fundamentais .....	22
3.1.Introdução .....	22
3.2. Inovações e Garantias do Contribuinte à luz da Diretiva .....	23
3.2.1. Direito à informação, audição e assistência .....	23
3.2.2. Direito a não pagar mais do que o montante correto de imposto.....	25
3.2.3. Direito ao recurso/reclamação.....	25

3.3.4 Direito à segurança e certeza jurídica .....	28
3.3.5. Direito à privacidade .....	30
3.3.6. Direito à confidencialidade e ao segredo .....	30
4. Deficiências da Diretiva Resolução de Litígios .....	31
4.1. Recursos nos termos do direito interno.....	31
4.2. Outros impostos .....	32
4.3.Problemas de interpretação .....	32
4.4.Verdadeira arbitragem .....	34
4.5.Conceito de dupla tributação e regras aplicáveis.....	34
4.6. Ausência de um mecanismo de suspensão do pagamento de imposto .....	35
5. Implementação da Diretiva no ordenamento jurídico português.....	36
5.1.Introdução .....	36
5.2.Regimes da Diretiva.....	37
5.2.1.Prazos e Notificações .....	37
5.2.3.Reclamação e Procedimento por Mútuo Acordo .....	38
5.2.4.Constituição da comissão consultiva.....	44
5.2.5.Parecer e decisão .....	49
5.2.6.Entrada em vigor da DRL .....	52
6. Conclusões.....	53
Lista Bibliográfica .....	56
Lista Jurisprudencial.....	63
ANEXO A- Fases da Diretiva Resolução de Litígios .....	65
ANEXO B- Esquemas das sugestões de transposição.....	67
ANEXO C- Sugestão de transposição de artigos .....	69

## Abreviaturas

Ac.	Acórdão ou Acórdãos
Al.	Alínea
Als.	Alíneas
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AT	Administração Tributária
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Erosão da base e transferência de lucros)
CA	Convenção de Arbitragem
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
Cap.	Capítulo
CC	Código Civil
CC	Comissão Consultiva
CDFUE	Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
CDT	Convenção para evitar a dupla tributação
CDT's	Convenções para evitar a dupla tributação
CE	Comissão Europeia
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
Cfr.	Confrontar
Cit.	Citado
CMOCDE	Convenção Modelo proposta pela OCDE

Conselho	Conselho Europeu
CPPT	Código do Procedimento e do Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRAL	Comissão de Resolução Alternativa de Litígios
CRP	Constituição da República Portuguesa
DRL	Diretiva Resolução de Litígios
DUE	Direito da União Europeia
EM	Estado-Membro ou Estados-Membros
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IM	Instrumento Multilateral
IS	Imposto do Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MCCCIS	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades
N.º	Número
N.os	Números
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p.	página ou páginas
PA	Procedimento Amigável
PMA	Procedimento por Mútuo Acordo
RAL	Resolução Alternativa de Litígios
RCPITA	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
RL	Resolução de Litígios
SP	Sujeito passivo ou sujeitos passivos
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TFUE	Tratado sobre o funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia
WML	<i>WebMindLicenses</i>
§	Parágrafo

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 – CONTEXTUALIZAÇÃO

Um dos objetivos da UE é o estabelecimento de um verdadeiro mercado interno.<sup>1</sup> A dupla tributação constitui um obstáculo às empresas e aos cidadãos que exercem atividades transfronteiriças<sup>2</sup> e impede a criação de um verdadeiro mercado interno.<sup>3</sup> Ainda que seja mencionado no direito primário da União, a interpretação de disposições das CDT's, não deixa de estar ligada com os objetivos da UE de instituir o mercado interno, dado que a eliminação da dupla tributação contribui para este fim, assim como para o exercício das liberdades fundamentais.<sup>4</sup>

Para que um sistema de tributação seja justo não basta garantir que a tributação seja realizada no local onde o rendimento é gerado, mas também que não seja tributado múltiplas vezes.<sup>5</sup> No seguimento da política de combate à evasão fiscal da UE têm sido adotados vários mecanismos como a diretiva antielisão<sup>6</sup>, a proposta do MCCCIS<sup>7</sup> e as propostas relacionadas com a tributação da economia digital.<sup>8</sup> No caso da diretiva

---

<sup>1</sup> Segundo o art. 3º, nº3 do TFUE, Cfr. TERRA, Ben J. M. & WATTEL, Peter J. (2012), *European Tax Law*, 6ª Edição, Wolters Kluwer, cit., p. 35.

<sup>2</sup> Preâmbulo da DRL § 1.

<sup>3</sup> Vide Comunicação da CE ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu COM (2011) 712 final, cit., p. 4.

<sup>4</sup> Vide Conclusões do Advogado-Geral P. Mengozzi ao Ac. do TJUE *República da Áustria vs República Federal da Alemanha* (C-648/15), apresentadas a 27 de abril de 2017, cit. § 51.

<sup>5</sup> Cfr. Proposta de Diretiva do Conselho relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria de dupla tributação na UE COM (2016), 686 final, cit., p. 2.

<sup>6</sup> Diretiva 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

<sup>7</sup> Proposta de diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) COM (2016) 683 final.

<sup>8</sup> Uma relacionada com o conceito de estabelecimento estável, proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa COM (2018) 147 final e outra que visa a criação de um imposto, proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais COM (2018) 148 final.

antielisão existe um perigo real de um aumento de casos de dupla tributação,<sup>9</sup> pelo que se sentiu a necessidade de adoção de instrumentos que façam face a este problema.

A eliminação da dupla tributação requer mecanismos simples, eficientes e vinculativos. Instrumentos que permitam o acesso à justiça a nível nacional e da UE, sem que os EM possam impedir o seu sucesso. E os mecanismos existentes são insuficientes.<sup>10</sup>

## 1.2 – HIPÓTESE: LANÇAMENTO DO TEMA

A DRL surge na sequência do BEPS<sup>11</sup> e do plano de ação para um sistema de tributação das sociedades mais justo e eficaz na UE.<sup>12</sup> E, é parte integrante da reforma da tributação societária, ao nível da União,<sup>13</sup> na qual se propõe a implementação da MCCCIS e a modificação da diretiva antielisão.<sup>14</sup>

## 1.3 OBJETIVO E OBJETO DA TESE

### 1.3.1.OBJETIVO DA TESE

Com este trabalho pretende-se estudar o impacto da DRL nos sistemas internos e nas garantias dos contribuintes. Tentaremos ainda identificar as deficiências que o procedimento introduzido enferma, propondo – sempre que aplicável, as formas de superação das mesmas, nomeadamente aquando da transposição da diretiva para o ordenamento jurídico português. Pretendemos determinar quais os mecanismos mais

---

<sup>9</sup> Vide VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018) secção 1 e 3.3.1.

<sup>10</sup> No mesmo sentido, DEBELVA, Filipa, “*Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms*”, *EU Tax Blog*, 2 de outubro de 2017, cit., p.1.

<sup>11</sup> Ação 14, tornar os mecanismos de resolução de litígios mais eficazes, vide OCDE (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More effective Payments*, Action 14 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.

<sup>12</sup> Vide Comunicação da CE ao Parlamento Europeu e ao Conselho, um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na UE: cinco domínios de ação prioritários COM (2015) 302 final.

<sup>13</sup> Disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package\\_en\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package_en_en), acesso em 3 de julho de 2018.

<sup>14</sup> Diretiva 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

indicados do nosso sistema tributário para a implementação do regime previsto na DRL, no sentido do cumprimento integral do principal objetivo da diretiva: resolução completa do litígio em matéria de dupla tributação.<sup>15</sup>

### 1.3.2. DELIMITAÇÃO NEGATIVA DO OBJETO

A dissertação não versa sobre outros mecanismos de eliminação da dupla tributação.

Abordaremos determinados conceitos como os de fraude e negligência, mas não se procederá a uma análise profunda dos mesmos.

Não se pretende realizar uma análise detalhada dos mecanismos e regimes dos impostos referidos ao longo deste estudo, como o IVA e o IS. São apenas apontados como não estando compreendidos no âmbito de aplicação da DRL.

Ao longo da dissertação, são ainda enunciados regimes de contencioso tributário consagrados no ordenamento jurídico português. No entanto, são dados apenas como opções para a fase de transposição da Diretiva. Não se pretende aprofundar os mesmos, ainda que se reconheça o seu interesse.

As diferentes formas de arbitragem ou outros meios de RAL enunciados não farão parte desta análise.

A ação 14 do BEPS, ainda que referida nesta dissertação, não será alvo deste estudo de forma exaustiva, precisamente por apresentar soluções mais relacionadas com a AT e na sua organização, do que com a proteção das garantias do contribuinte.

### 1.4. METODOLOGIA E MODO DE CITAR

O estudo parte das disposições da DRL. Posteriormente, foi realizada uma investigação na doutrina e jurisprudência, assim como em artigos doutrinários. Para além

---

<sup>15</sup> Concordamos com a opinião de DEBELVA, F. & J. Ltus, *The EC Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide?*, 71 Bulletin for International Taxation 5, IBFD (2017), cit., p.22.

da DRL, analisaram-se outros elementos legislativos e conexos a nível internacional e europeu, como a proposta de diretiva e comunicados da CE.

Todos os documentos foram confrontados com a DRL, de modo a descrever as soluções apresentadas por esta, no âmbito da dupla tributação. Nomeadamente a nível das garantias dos contribuintes. Na fase da análise da transposição da DRL, estudaram-se as disposições do sistema português no âmbito de contencioso tributário, de modo a concluir quais as possíveis opções do legislador português nesta etapa.

As referências bibliográficas seguem os *Guidelines to the IBFD Standard Citations and References*.<sup>16</sup>

## 1.5. SEQUÊNCIA

No capítulo 2 identificar-se-á as vantagens introduzidas pela DRL, relativamente aos instrumentos existentes e o modo de funcionamento da DRL.

No capítulo seguinte, analisar-se-á de que forma é que a DRL permite uma melhor proteção dos direitos dos contribuintes, sem deixar de apontar os problemas ou défices normativos que ainda persistem no capítulo 4.

No capítulo 5, discutir-se-á questões relacionadas com o processo de transposição da DRL no ordenamento jurídico português, assim a forma como o legislador português deveria atuar, aquando da transposição de modo a melhor garantir uma adequada proteção aos direitos dos contribuintes, suprimindo as falhas identificadas no procedimento previsto na diretiva.

Terminaremos com as devidas conclusões.

---

<sup>16</sup> Disponíveis em <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Guidelines-IBFD-StandardCitations-References.pdf>.

## 2. A DIRETIVA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

### 2.1. CONTEXTO

A DRL surge num contexto de insuficiência de mecanismos transnacionais de RL de dupla tributação em matéria fiscal.<sup>17</sup> O DUE, não prescreve critérios para a repartição de poderes tributários dos EM.<sup>18</sup> Um contribuinte pode ser tributado com base no critério da fonte ou da residência<sup>19</sup>, o que pode dar lugar a casos de dupla tributação. Para os resolver, por vezes, surgem dúvidas quanto à interpretação e aplicação das CDT's. Os mecanismos de resolução destes problemas, atualmente existentes, são brevemente elencados nas subsecções seguintes.

#### 2.1.1. AÇÃO NOS TERMOS DO DIREITO INTERNO

Esta opção considera-se normalmente incapaz<sup>20</sup> de resolver qualquer problema por ser unilateral. Isto porque os litígios de dupla ou múltipla tributação envolvem pelo menos dois Estados.<sup>21</sup>

#### 2.1.2. PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

O PA tem também várias limitações, principalmente na perspetiva do contribuinte e da sua proteção.<sup>22</sup> Não há qualquer obrigação de resolver o litígio. O nº2 do art. 25º da

---

<sup>17</sup> Vide Proposta da DRL, COM (2016), 686 final.

<sup>18</sup> Ac. de 14 de novembro de 2006, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres*, C-513/04, cit., § 22, neste processo não se resolveu uma situação de dupla tributação, por não haver harmonização nesta matéria.

<sup>19</sup> Vide PANAYI, Cristiana HJI, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community* (2007), *Kluwer Law International*, cap. 1. A tributação na fonte é realizada atendendo ao princípio da territorialidade. No entanto um residente é tributado à luz do princípio da universalidade. Ver ainda VASQUES, Sérgio (2018), *Manual de Direito Fiscal*, 2º Edição, Almedina, p. 114 e ss.

<sup>20</sup> No mesmo sentido veja-se PERROU, Katerina, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, (2014), IBFD, p. 160 e ss.

<sup>21</sup> Cfr. GOVIND, S.P & L. TURCAN, *Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies*, 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017) secção 1.

<sup>22</sup> Vide SNODGRASS, Elizabeth, *Tax Controversies and Dispute Resolution under Tax Treaties: Insights from the Arbitration Sphere*, 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017), cit., secção 2.3.

CMOCDE refere “*The competent authority shall endeavour (...) to resolve the case by mutual agreement (...)*”.<sup>23</sup> A versão não oficial em português traduz da seguinte forma: “*A autoridade competente (...) esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável*”.<sup>24</sup> Estamos perante uma obrigação de meios e não de resultado.<sup>25</sup>

Não há um limite temporal para o PA. Atendendo às últimas estatísticas da OCDE, em Portugal, por exemplo, os PA demoram em média cerca de 51.53 meses.<sup>26</sup>

Neste procedimento, os contribuintes não têm direito a iniciar o processo<sup>27</sup>, não participam no mesmo (apenas estão envolvidas as autoridades competentes dos EM) nem têm qualquer garantia que a decisão seja implementada, nem mesmo que esta exista. Na maioria dos Estados não há ainda qualquer processo para que os contribuintes possam contestar a decisão.<sup>28</sup> Neste sentido, concordamos com a afirmação de que o “*MAP is a black hole of the taxpayers rights*”.<sup>29</sup>

A OCDE quis que o PA se tornasse obrigatório e vinculativo e adicionou, em 2008, o nº 5 ao art. 25º CMOCDE.<sup>30</sup> No entanto, para que este objetivo fosse cumprido, era necessário que os Estados incluíssem esta disposição nas suas CDT’s, o que ainda não aconteceu em muitas CDT’s (mesmo se assinadas após 2008). Dentro dos que a introduziram, muitos limitaram o âmbito e incidência do processo de arbitragem.<sup>31</sup>

---

<sup>23</sup> Sublinhado nosso.

<sup>24</sup> Sublinhado nosso.

<sup>25</sup> Concordamos com a opinião, SNODGRASS, Elizabeth, *Tax Controversies and Dispute Resolution under Tax Treaties: Insights from the Arbitration Sphere...*, cit. 2.3.

<sup>26</sup> Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/dispute/portugal-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, acesso em: 23 de junho de 2018.

<sup>27</sup> O art. 25º, nº2 CMOCDE refere que “*A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória esforçar-se-á por resolver a questão (...)*”. Ora, não há quaisquer requisitos para considerar a reclamação “*fundada*”.

<sup>28</sup> Cfr. CFE, *Opinion Statement FC 4/2017 on the Proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, 57 *European Taxation* 8, IBFD (2017), cit., secção 3.2.

<sup>29</sup> P. BAKER et al., *General Report, The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights vol. 100B*, IFA Cahiers de droit fiscal international (2015) cit. p. 65.

<sup>30</sup> GOVIND, S.P & L. TURCAN, *Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies...*, cit., secção 2.1.2.

<sup>31</sup> O comentário 66 do art. 25º CMOCDE refere este direito de limitar o âmbito de incidência do processo de arbitragem, vide PIT, H.M, *Arbitration under the OCDE Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices 71*, *Bulletin for International Taxation* 10, IBFD (2017), cit., p.573.

O BEPS incluiu duas ações, que visam melhorar a proteção dos contribuintes em matéria de dupla tributação: 1) Ação 14: que tem como objetivo criar os mecanismos de RL mais efetivos; 2) Ação 15: desenvolver um IM.<sup>32</sup>

Com a ação 14 pretendeu-se resolver determinadas falhas, designadamente, a falta de acesso à arbitragem,<sup>33</sup> tendo sido criados patamares mínimos.<sup>34</sup>

O IM está dividido em 7 partes. A Parte V refere-se à melhoria dos mecanismos de RL e à parte VI, à arbitragem.<sup>35</sup>

Porém, tal como acontece com as disposições da CMOCDE, há um problema de adesão por parte dos Estados ao IM. As disposições da parte VI são opcionais<sup>36</sup> e apenas 26 Estados aderiram.<sup>37</sup> E, mesmo os que aderiram à parte VI fizeram várias reservas ao âmbito de aplicação do processo de arbitragem.<sup>38</sup> Assim, não há obrigatoriedade nem garantia que o contribuinte veja o seu litígio de dupla tributação resolvido. O contribuinte continua a não ser envolvido no processo, não há limites para a fase de arbitragem e não há referência à obrigação de publicar as decisões.

### 2.1.3. CONVENÇÃO DE ARBITRAGEM

Este instrumento<sup>39</sup> também contém várias falhas. Em primeiro lugar, a sua base legal está no art. 220º TFUE, o que implica que não tenha efeito direto, como é o caso

---

<sup>32</sup>OCDE (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.

<sup>33</sup> Vide OCDE (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More effective Payments*, Action 14 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, p.11 § 2.

<sup>34</sup> Estes patamares foram definidos em 3 objetivos: 1) Os Estados devem comprometer-se a garantir que o PA é completamente implementado, em boa-fé, e os processos são resolvidos em tempo útil; 2) Compromisso, por parte dos Estados, em garantir que os procedimentos administrativos promovem a prevenção dos litígios de dupla tributação tempestivamente. 3) Compromisso, por parte dos Estados, que os contribuintes cumpram os requisitos do art. 25º, nº1 CMOCDE, para que tenham acesso ao PA. Vide OCDE (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More effective Payments*...p.12.

<sup>35</sup> Cfr. BERBARI, Aline, *The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, 71 Bulletin for International Taxation 10 (special Issue), IBFD (2017), p.541.

<sup>36</sup> Vide Art. 18º do IM.

<sup>37</sup> GOVIND, S.P & L. TURCAN, *Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies*...,secção 2.1.2.2.

<sup>38</sup> PIT, H.M, *Arbitration under the OCDE Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices* 71, Bulletin for International Taxation 10, IBFD (2017) p. 573 e ss, apresentam uma tabela com as reservas feitas à parte VI em que Portugal está presente na maior parte das reservas.

<sup>39</sup> Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (90/436 /CEE).

das diretivas.<sup>40</sup> Por outro lado, não é verdadeiramente DUE, o que implica não estar sob a jurisdição do TJUE. Em segundo lugar, o âmbito de incidência é muito reduzido, limitando-se a questões emergentes no âmbito de preços de transferência.<sup>41</sup>

#### 2.1.4. ART. 273º DO TFUE

Recentemente, no Ac. *Áustria vs Alemanha*<sup>42</sup>, foi discutido pelo TJUE a possibilidade de resolver um litígio de dupla tributação surgido no âmbito de uma CDT. O tribunal considerou, neste caso, ser admissível a aplicação do art. 273º do TFUE através da análise dos requisitos do artigo.<sup>43</sup> Pode haver uma alteração de jurisprudência, tornando-se uma opção vulnerável para o contribuinte. Além disso, este mecanismo apenas pode ser usado se os EM o tiverem previsto numa CDT, o que é muito raro.<sup>44</sup>

Em suma, considera-se que, nos dias de hoje, o problema não é a falta de mecanismos, mas a sua eficácia, proteção e envolvimento dos contribuintes.<sup>45</sup>

## 2.2. VANTAGENS INTRODUZIDAS PELA DIRETIVA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

A base jurídica do instrumento é o art. 115º TFUE. Considera-se que a existência de uma diretiva, neste tema, tornou-se, por si só, uma grande evolução para a solução de litígios em matéria fiscal no âmbito da UE.<sup>46</sup>

---

<sup>40</sup> Ac. de 12 de maio de 1988, *Gilly*, C-336/96, § 16 e 17.

<sup>41</sup> Vide art. 1º da CA (90/436/CEE).

<sup>42</sup> Ac. de 27 de abril, *Áustria vs Alemanha*, C-648/15.

<sup>43</sup> Ac. *Áustria vs Alemanha* § 20, 22 e 27 e Cfr. LUTS, J. & C. Kempeneers, *Case C-648/15 Austria v. Germany: Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes Under Article 273 TFEU Article*, 27 EC Tax Review 1, Kluwer Law International (2018).

<sup>44</sup> Atualmente, apenas a CDT entre a Alemanha e a Áustria é que prevê esta possibilidade, como referido em VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 European Taxation 7 IBFD (2018) secção 3.2.1.

<sup>45</sup> Partilha da mesma opinião, BAKER, P. & P. Pistone, *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, 25 EC Tax Review 5/6, Kluwer Law International (2016), p.336.

<sup>46</sup> Vigorando o princípio do primado na UE, segundo o Ac. de 15 de julho de 1964, *Costa vs ENEL*, C-11/70.

Em primeiro lugar, as diretivas são direito secundário da UE <sup>47</sup> e têm efeito direto.<sup>48</sup> Um EM não se pode valer da sua não transposição para recusar direitos aos particulares.<sup>49</sup> Se o EM não tiver transposto a diretiva após o fim do prazo de transposição, os particulares podem invocar os direitos consagrados na mesma.<sup>50</sup>

Em segundo lugar, a CE é a guardiã dos Tratados e vigia os EM.<sup>51</sup> Em caso de incumprimento de qualquer das obrigações dos Tratados, a CE pode dar início a uma ação por incumprimento.<sup>52</sup> Por exemplo, no caso de um EM não transpor a DRL no prazo estipulado,<sup>53</sup> a CE pode iniciar uma ação por incumprimento.<sup>54</sup>

A nível nacional, os tribunais nacionais podem recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial.<sup>55</sup>

Com a adoção de uma diretiva e pela primeira vez, sendo um instrumento de DUE, passa a ser aplicável a CDFUE.<sup>56</sup>

### 2.3.MODO DE FUNCIONAMENTO DA DIRETIVA

A DRL está organizada em 3 fases:<sup>57</sup>

---

<sup>47</sup> Vide Art. 288º do TFUE.

<sup>48</sup> Consagrado pela primeira vez no Ac. de 4 de dezembro de 1974, *Van Duyn*, C-41/74. Ver ainda HELMINEN, M., *EU Tax Law – Direct Taxation* – (2017), Online Books IBFD, p. 7 e ss.

<sup>49</sup> Cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto (2010), *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, p. 169 e Ac. de Acórdão de 5 de abril de 1979, *Ratti*, C-148/78 que refere o argumento *estoppel*.

<sup>50</sup> Vide Ac. de 19 de janeiro de 1982, *Ursula Becker*, C-8/81, devendo ainda ser feita uma interpretação conforme ao DUE segundo o Ac. de 9 de março de 1978, *Simmmenthal*, C-106/77.

<sup>51</sup> Cfr. LANG, M., P. PISTONE & J. SCHUCH, C. STARINGER, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (2016)*, 4ª Edição, Linde, p. 23, cit., § 18.

<sup>52</sup> Cfr. Artigo 258º TFUE.

<sup>53</sup> Até 30 de junho de 2019. Vide art. 22º.

<sup>54</sup> Nos termos do art. 288º do TFUE.

<sup>55</sup> Nos termos do art. 267º do TFUE, desde que haja competência do TJUE, seja sobre a interpretação dos Tratados ou sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições órgãos ou organismos da União. Note-se que os tribunais nacionais poderão também submeter uma questão ao TEDH, nos termos do protocolo nº 16 da CEDH, disponível em <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts/convention>, acesso em 31 de Agosto de 2018.

<sup>56</sup> Segundo o art. 51º da CDFUE, as suas disposições devem ser aplicadas pelos EM quando “*implementam o direito da União*”, vide DEBELVA, F. & J. Ltus, *The EC Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide*, 71 Bulletin for International Taxation 5, IBFD (2017), cit., p.7.

<sup>57</sup> As várias fases da DRL enunciadas neste capítulo constam no Anexo A.

- i) A fase de apresentação da reclamação;<sup>58</sup>
- ii) A fase do PMA;<sup>59</sup>
- iii) A fase de RL.<sup>60</sup>

### 2.3.1. FASE DE APRESENTAÇÃO DA RECLAMAÇÃO

Em primeiro lugar tem que existir uma questão litigiosa.<sup>61</sup> O prazo para apresentar a reclamação é de 3 anos.<sup>62</sup> Esta é aceite quando o interessado facultar as informações dispostas na DRL.<sup>63</sup> O prazo para aceitação da reclamação é de 6 meses.<sup>64</sup> E, é nesta fase, que o rumo do processo se decide. Estando envolvidos dois EM num caso de dupla tributação: i) Podem os dois aceitar a reclamação e inicia-se o PMA; ii) Pode apenas um aceitar e o outro recusar,<sup>65</sup> cabendo ao interessado pedir a constituição da CC e que esta decida se a reclamação é aceite.<sup>66</sup> Se o parecer for favorável inicia-se o PMA, caso solicitado<sup>67</sup>, se não inicia-se a fase de RL;<sup>68</sup> iii) Podem os dois recusar, havendo possibilidade do interessado recorrer nos termos do direito interno de cada EM (se o parecer for favorável nos dois, inicia-se o PMA, se for desfavorável num deles, aplica-se o mesmo que o ponto anterior, no caso de ambos decidirem desfavoravelmente, será o fim do processo);<sup>69</sup> iv) Pode haver ainda a possibilidade dos EM envolvidos resolverem unilateralmente a questão.<sup>70</sup>

---

<sup>58</sup> Arts. 3º a 5º da DRL.

<sup>59</sup> Art. 4º da DRL.

<sup>60</sup> Arts. 5º a 15º da DRL.

<sup>61</sup> Nos termos do art. 1º da DRL.

<sup>62</sup> A contar da receção da primeira notificação da ação que dá origem à dupla tributação, à questão litigiosa. *Vide* art. 3º, nº1 da DRL.

<sup>63</sup> Consagradas no art. 3º, nº3 da DRL.

<sup>64</sup> Art. 3º, nº5 DRL. Porém, as autoridades competentes devem acusar a receção da reclamação no prazo de 2 meses segundo o art. 3º, nº2 da DRL.

<sup>65</sup> Pode recusar nos termos do art. 5º, nº1 da DRL.

<sup>66</sup> Atendendo ao art. 6º da DRL.

<sup>67</sup> Mediante o art. 6º, nº2 § 2 e 3 são as autoridades competentes que têm que solicitar o recurso ao PMA no prazo de 60 dias. Se não o fizerem, inicia-se a fase de RL.

<sup>68</sup> Note-se que para esta iniciar não pode estar nenhum processo pendente segundo o art. 6º, nº1 al b) §2 DRL. Deste modo, ou o contribuinte já tem uma resposta nos termos do direito interno ou renuncia ao seu direito de recurso.

<sup>69</sup> *Vide* proposta da DRL, COM (2016), 686 final p.9.

<sup>70</sup> Devendo seguir o procedimento indicado no art. 3º, nº5 §2 da DRL.

### 2.3.2. FASE DO PROCEDIMENTO POR MÚTUO ACORDO

No caso de a reclamação ser aceite inicia-se o PMA. A DRL consagra uma válvula de segurança: passados os 6 meses para aceitar a reclamação, esta presume-se aceite.<sup>71</sup> Este processo também tem prazos bem definidos, dado que não pode demorar mais de 2 anos.<sup>72</sup> A DRL estipula que, durante esse prazo, as autoridades competentes devem “*procurar resolver a questão litigiosa*”. Apesar desta expressão em inglês referir na mesma “*shall endeavour*”, ainda que não seja alcançado nenhum acordo, a DRL permite que tal não seja motivo para não se resolver a questão litigiosa, avançando-se para a fase de RL.<sup>73</sup>

Se, durante os 2 anos, as autoridades competentes dos EM envolvidos chegarem a um acordo, este assume a forma de “*decisão vinculativa para a autoridade e executória para o interessado*”,<sup>74</sup> sendo o interessado notificado. Se não chegarem a acordo no prazo estipulado, devem informar o interessado dos motivos.<sup>75</sup> Após a receção desta informação, o interessado tem 50 dias para realizar o pedido da constituição de uma CC.<sup>76</sup> São apenas dois os casos em que se pode recusar o acesso ao procedimento de RL: quando tiverem sido impostas sanções nesse EM com base em fraude fiscal, falha intencional e negligência grave<sup>77</sup> ou quando não se trate de um problema de dupla tributação.<sup>78</sup>

### 2.3.3. FASE DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

---

<sup>71</sup> Art. 5º, nº2 da DRL.

<sup>72</sup> Art. 4º, nº1 §1 DRL. No entanto, o prazo pode ser prorrogado mais 1 ano mediante justificação.

<sup>73</sup> Neste sentido ver VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court?*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018), secção 2.3. Concordamos com a tese de que a DRL garante que o processo não fica bloqueado até chegar à fase de RL.

<sup>74</sup> Art. 4º, nº2 DRL.

<sup>75</sup> Que se denomina “*failure notification*”, vide WIERTSEMA, Taco, *Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern?”*, 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017) cit., secção 4.2.1.3.

<sup>76</sup> Art. 6º, nº1 al b) §3 da DRL.

<sup>77</sup> Art. 16º, nº6 da DRL, estes conceitos geram problemas de interpretação. *Vide infra* 4.3.

<sup>78</sup> Art. 16º, nº7 da DRL. O conceito de dupla tributação já se encontra definido no art. 2º, nº1 al c).

A fase de RL inicia-se se as autoridades competentes dos EM envolvidos não chegam a acordo na fase do PMA<sup>79</sup> ou se há a recusa da reclamação apenas por um EM.<sup>80</sup> O pedido de constituição da CC pode ser apresentado<sup>81</sup> a partir da data de receção da notificação da decisão da reclamação,<sup>82</sup> da informação de que o PMA falhou<sup>83</sup> e quando se tenha recorrido aos tribunais nacionais<sup>84</sup>, pode apresentar-se o pedido de constituição da CC, 50 dias a partir da data de pronúncia de decisão pelo órgão competente.<sup>85</sup>

A composição da CC está delimitada na DRL<sup>86</sup> e tem por base uma lista de personalidades independentes.<sup>87</sup> Na nossa opinião, um aspeto muito importante na DRL é o facto de em alternativa à CC, existir a CRAL.<sup>88</sup> Fora as regras de independência, há uma liberdade por parte dos EM em relação à sua composição e forma desta última.<sup>89</sup>

A CC tem de ser constituída no prazo de 120 dias.<sup>90</sup> Se este prazo não for cumprido os EM podem recorrer nos termos do direito interno, para que esta seja criada.<sup>91</sup> O interessado pode solicitar a nomeação de personalidades independentes, caso o tribunal não o faça.<sup>92</sup>

Depois de constituída, a CC<sup>93</sup> emite parecer sobre como resolver a questão, no prazo de 6 meses.<sup>94</sup> Após a emissão do parecer, os EM são informados,<sup>95</sup> devendo chegar a um acordo sobre a forma de resolver o litígio, no prazo de 6 meses<sup>96</sup> e notificar o interessado da decisão final. Na falta desta notificação no prazo de 30 dias, o interessado

---

<sup>79</sup> Art. 6º, nº1 al. b) § 1 da DRL.

<sup>80</sup> Vide DEBELVA, F. & J. Ltus, *The EC Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide*, 71 Bulletin for International Taxation 5, IBFD (2017), cit., p.20.

<sup>81</sup> Segundo o art. 6º, nº1 al b) §3 da DRL.

<sup>82</sup> Do art. 3º, nº5 da DRL.

<sup>83</sup> Informação referida no art. 4º, nº3 da DRL.

<sup>84</sup> Nos termos do art. 5º, nº3 da DRL.

<sup>85</sup> Identificamos qual consideramos competente *infra* 5.2.3.2.

<sup>86</sup> Nos termos do art. 8º da DRL.

<sup>87</sup> Art. 9º da DRL.

<sup>88</sup> Art. 10º da DRL, Cfr. PWC, "EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms formally adopted", *EU Direct Tax Newsletter*, 11 de outubro de 2017, SILVA, Fernando Castro & P. M. BRAZ, "Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, relativa aos mecanismos de RL em matéria fiscal na União Europeia", *Newsletter fiscal Portugal* GARRIGUES, outubro 2017.

<sup>89</sup> Art. 10º, nº2 da DRL.

<sup>90</sup> Art. 6º, nº1 al b) §3 da DRL.

<sup>91</sup> Esta opção está consagrada no art. 7º da DRL.

<sup>92</sup> Art. 7º, n.os 1, 2 e 3 da DRL. *Vide infra* 5.2.4.

<sup>93</sup> O mesmo acontece com a CRAL, art. 14º, nº1 da DRL.

<sup>94</sup> Arts. 6º, nº2 §3, 6º, nº3 e 14º da DRL.

<sup>95</sup> Art. 14º, nº1 da DRL.

<sup>96</sup> Art. 15º, nº1 da DRL.

tem direito a interpor recurso.<sup>97</sup> Esta decisão é definitiva e vinculativa para os EM envolvidos.<sup>98</sup> Consagrando-se assim uma obrigação de resultado.<sup>99</sup>

---

<sup>97</sup> Nos termos do 15º, nº3 DRL, a sua transposição foi analisada *infra* 5.2.5.1. Este recurso era uma das propostas apresentadas em BAKER, P. & P. Pistone, *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, 25 EC Tax Review 5/6, Kluwer Law International (2016), p.342.

<sup>98</sup> Art. 15º, nº4 da DRL.

<sup>99</sup> Vide VALENTE, Piergiorgio, “*Tax Dispute Resolution Directive: An Important Step for the EU*”, *Kluwer International Tax Blog*, 31 de outubro de 2017, p.1.

### 3. DIRETIVA E PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

#### 3.1. INTRODUÇÃO

Durante muito tempo, os direitos (fundamentais) dos contribuintes eram apenas garantidos a nível da legislação nacional.<sup>100</sup> A proteção destes direitos a um nível supranacional no âmbito da União começa já com *Internationale Handelsgesellschaft*.<sup>101</sup> Com o Tratado de Lisboa, surgiu a CDFUE.<sup>102</sup>

Tal como enunciado no preâmbulo, a DRL respeita os direitos fundamentais e os princípios reconhecidos na CDFUE,<sup>103</sup> designadamente o direito a um tribunal imparcial. Ainda que a CDFUE não se refira necessariamente a disposições de Direito Fiscal, existem diversas normas relevantes para os contribuintes.<sup>104</sup>

Em qualquer democracia há direitos básicos que devem ser assegurados aos contribuintes.<sup>105</sup> Segundo a OCDE, em geral, a proteção do contribuinte assenta nas seguintes garantias:

- Direito à informação, audição e assistência<sup>106</sup>
- Direito ao recurso/reclamação<sup>107</sup>

---

<sup>100</sup> E ainda hoje, quando o DUE não regule determinadas matérias no âmbito dos direitos fundamentais, cabe ao direito interno fazê-lo. As diretivas não têm que consagrar qualquer direito de participação. Veja-se neste sentido o Ac. *Sabou*, C-276/14.

<sup>101</sup> Ac. de 17 de dezembro de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, vide LANG, M., P. PISTONE & J. SCHUCH, C. STARINGER, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (2016), cit., p.15, C- 11/ 70.

<sup>102</sup> Reconhecido nos termos do art. 6, nº1 do TUE. Sobre isto ver ainda KOKOTT, Julianee & SOBOTTA, Cristoph, (2010) *The Charter of Fundamental Rights of the European Union after Lisbon*.

<sup>103</sup> Vide § 9 da proposta da DRL, COM (2016), 686 final, cit., p. 6.

<sup>104</sup> Nomeadamente o art. 47º. Vide LANG, M., P. PISTONE & J. SCHUCH, C. STARINGER, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (2016), cit., p.16.

<sup>105</sup> Vide OCDE (2003), *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance series, cit., p. 3 e BAKER, P. & P. Pistone, *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, 25 EC Tax Review 5/6, Kluwer Law International (2016), p. 336.

<sup>106</sup> Consagrado a nível interno o direito à informação e consulta no art. 268º, n.os 1 e 2 da CRP, direito à notificação dos atos segundo o art. 268º, nº3 da CRP, o direito à informação está ainda consagrado no art. 67º da LGT e no 57º do CPPT e 68º da LGT através das informações vinculativas. O direito de participação tem consagração constitucional no art. 267º, nº5 da CRP e no art. 60º da LGT, através da Audição Prévia e no art. 45º do CPPT. O art. 20º, nº2 da CRP consagra o direito a fazer-se acompanhar por advogado. O art. 47º da CDFUE determina que toda a pessoa tem a possibilidade de se fazer aconselhar, defender e representar em juízo, assim como é concedida assistência judiciária a quem não disponha.

<sup>107</sup> Direito à tutela jurisdicional efetiva dos administrados segundo o art. 286º, nº4 da CRP. Havendo, ainda o 20º da CRP que consagra o acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva. Direito a obter uma decisão

- Direito a não pagar mais do que o montante correto de imposto<sup>108</sup>
- Direito à segurança e certeza jurídica<sup>109</sup>
- Direito à privacidade<sup>110</sup>
- Direito à confidencialidade e ao segredo<sup>111</sup>

Utilizaremos esta estrutura para estudar o impacto da DRL no reforço ou diminuição destes direitos e garantias.

## 3.2. INOVAÇÕES E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE À LUZ DA DIRETIVA

### 3.2.1. DIREITO À INFORMAÇÃO, AUDIÇÃO E ASSISTÊNCIA

Os contribuintes devem ter informações atualizadas sobre o sistema fiscal e sobre a forma como vão ser tributados (incluindo os seus direitos e as possibilidades de recurso).<sup>112</sup>

Na DRL há um maior envolvimento do SP no processo.<sup>113</sup> Desde logo é do contribuinte que parte a iniciativa de apresentar a reclamação nos termos da DRL. É este que expõe as circunstâncias que deram origem à questão litigiosa, referente à dupla tributação. O interessado é notificado ao longo de todo o processo. Uma notificação que consideramos relevante é a que informa dos motivos da falha do PMA.<sup>114</sup> A possibilidade

---

por parte da Administração nos termos do art. 268º, nº 6 da CRP. Direito à ação e a um tribunal imparcial mediante o art. 47º da CDFUE. Direito a um processo equitativo nos termos do art. 6º da CEDH.

<sup>108</sup> Não existe uma consagração concreta desta garantia a nível nacional. Porém, existe a obrigação de pagar juros indemnizatórios no caso de ter sido exigido uma liquidação adicional ao montante legalmente exigido de impostos, nos termos do art. 43º da LGT.

<sup>109</sup> O princípio da segurança e certeza jurídica decorre dos art. 103º, nº3 da CRP e do art. 12º da LGT que proíbem a natureza retroativa dos impostos.

<sup>110</sup> Art. 26º, nº1 da CRP consagra o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar. Igualmente consagrado no art. 7º da CDFUE.

<sup>111</sup> Protegido pelo art. 26º, nº1 da CRP, art. 64º da LGT e art. 22º RCPITA.

<sup>112</sup> Vide OCDE (2003), *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, cit., p. 4.

<sup>113</sup> Neste sentido, PWC, “*Increased taxpayers rights for tax dispute resolution under new EU Directive*“, Tax Insights, 2 de novembro de 2017. Concordamos com a opinião em PERROU, Katerina, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, (2014), IBFD, cit., p.227 A participação do contribuinte tem que ser substancial, não pode estar limitado pela atuação das autoridades competentes. E a DRL contribui para este objetivo.

<sup>114</sup> Esta foi uma das sugestões apresentadas no artigo BAKER, P. & P. Pistone, *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, 25 EC Tax Review 5/6, Kluwer Law International (2016), p.341.

de fornecer informações e provas necessárias durante a fase de RL é outro ponto fulcral para a garantia da participação do contribuinte. Existe ainda a faculdade do interessado comparecer ou fazer-se representar na CC ou na CRAL. Também na fase de RL são asseguradas as notificações devidas ao interessado.<sup>115</sup>

É ainda garantida a publicidade das decisões definitivas. Ainda que estas decisões não constituam precedente <sup>116</sup>, a publicitação das mesmas permite uma certa estabilidade ao sistema tributário.<sup>117</sup>

O parecer da CC ou da CRAL tem que ser por escrito e estar fundamentado.<sup>118</sup> O direito à fundamentação é essencial para que o contribuinte possa perceber a decisão e para que a possa aceitar ou recusar. Para efeitos de recurso tem que haver fundamentação. Todavia, a decisão apenas é publicada na íntegra mediante o consentimento dos interessados.<sup>119</sup>

Considera-se que este resumo não será suficiente em todos os casos. Tal como os acórdãos do TJUE são publicados na totalidade, não se vê motivos para que estas decisões não o sejam. Não obstante, as questões que se reportem ao segredo comercial, empresarial, industrial ou contrárias à ordem pública, devem ser ocultadas.

Na DRL, quebra-se o entendimento de que os mecanismos de RL são um mecanismo interestadual sem a participação do contribuinte.<sup>120</sup> Com a DRL, esta participação do contribuinte acontece mais na fase de RL do que no PMA.<sup>121</sup> Neste último, ainda que existam notificações, é aos EM que cabe decidir a questão litigiosa, sem o envolvimento do contribuinte, não obstante ser este que inicie o processo e possa decidir aceitar ou não o acordo.

---

<sup>115</sup> Por exemplo em relação às regras de funcionamento desta fase. Ver *supra* 2.3.3.

<sup>116</sup> Art. 15º, nº4 da DRL.

<sup>117</sup> Contribui para o aumento da transparência do processo, que é uma das falhas assinaladas nos mecanismos anteriores em BAKER, P. & P. Pistone, *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, 25 EC Tax Review 5/6, Kluwer Law International (2016), p.336.

<sup>118</sup> Art. 14º, nº2 da DRL.

<sup>119</sup> Ainda que se publique sempre um resumo da decisão segundo o art. 18º, nº2 da DRL.

<sup>120</sup> Cfr. PERROU, Katerina (2014), IBFD, cit., p. 29.

<sup>121</sup> Principalmente por ainda existir a ideia de que os EM seguem uma proteção diplomática e não agem em proteção do contribuinte que foi alvo de dupla tributação, mas sim para exercer os seus direitos soberanos. Sobre isto ver PERROU, Katerina (2014), Cap. 2.

### 3.2.2. DIREITO A NÃO PAGAR MAIS DO QUE O MONTANTE CORRETO DE IMPOSTO

A DRL contribui para que o contribuinte não pague mais do que o montante de imposto legalmente devido. Ainda que nunca seja referido ao longo da DRL e nos trabalhos preparatórios, este direito do contribuinte é fundamental e é assegurado pela diretiva.<sup>122</sup>

### 3.2.3. DIREITO AO RECURSO/RECLAMAÇÃO

Com a criação da DRL, solucionou-se uma das maiores falhas dos mecanismos existentes: a falta de uma obrigação de resultado e decisões vinculativas.<sup>123</sup> Assim que a diretiva for implementada, os EM têm o dever legal de resolver a questão litigiosa,<sup>124</sup> ainda que se confira aos EM uma ampla liberdade de escolha da forma como o fazem. Podem optar por uma CRAL no lugar da CC.<sup>125</sup> Esta tem que chegar a um parecer e, com base nele, os EM têm que alcançar um acordo.<sup>126</sup>

O essencial na DRL é que os EM cheguem a um acordo na forma de resolver o litígio. Podem até afastar-se do parecer desde que resolvam o litígio. No entanto, não conseguindo chegar a um acordo estão sempre vinculados ao parecer da CC ou da CRAL.<sup>127</sup>

O direito à ação e a um tribunal imparcial está consagrado na CDFUE.<sup>128</sup> E, segundo a jurisprudência, o princípio da tutela jurisdicional efetiva constitui um princípio geral do direito comunitário.<sup>129</sup> O direito a um recurso efetivo garantido pelo art. 6º da CEDH constitui um princípio geral de DUE e foi reafirmado no art. 47º da CDFUE.<sup>130</sup>

---

<sup>122</sup> Nos EUA foi adotada a *Tax Bill of Rights*, em que um dos direitos consagrados é precisamente este. Vide PANUTHOS, Peter J., *Procedural Issues of Human Rights and Taxation: Access to Justice*, 71 Bulletin for International Taxation 7, IBFD (2017).

<sup>123</sup> Partilhamos da mesma opinião de VALENTE, Piergiorgio, “*Tax Dispute Resolution Directive: An Important Step for the EU*”, *Kluwer International Tax Blog*, 31 de outubro de 2017, p.1.

<sup>124</sup> Cfr. COM (2011) 712 final, cit., p. 10, que indica que com o art. 25º do PA da CMOCDE, não havia qualquer garantia que a dupla tributação seria eliminada.

<sup>125</sup> Existindo uma grande liberdade na escolha do mecanismo de RAL utilizado, Ver *supra* 2.3.3.

<sup>126</sup> Arts. 14º, nº1 e 15º, nº1 da DRL.

<sup>127</sup> Vide Art. 15º, nº2 da DRL.

<sup>128</sup> No art. 47º, que é aplicado porque os EM estão a recorrer ao DUE (a DRL) segundo o art. 51º CDFUE.

<sup>129</sup> Cit. Ac. 3 de setembro de 2008, *Kadi*, C-402/05 P e C-415/05 P § 335.

<sup>130</sup> Vide Ac. de 1 de março de 2011, *Chartry*, C-467/09.

Este último requer “o direito a que a causa seja julgada de forma equitativa, publicamente e num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, previamente estabelecido por lei”. Porém, em primeiro lugar, é necessário analisar, quer na fase de PMA, quer na fase de RL, se estamos perante um “tribunal” no sentido da UE.<sup>131</sup>

Para definir se se trata de um órgão jurisdicional de modo a recorrer ao reenvio prejudicial, o tribunal estabeleceu determinados critérios no Ac. *Walter Schmid*.<sup>132</sup>

As autoridades competentes dos EM não são tribunais nos termos da jurisprudência do TJUE. São os EM que decidem celebrar ou não o acordo e não há quaisquer regras de independência. Porém, não é por este motivo que não terá de ser respeitado o art. 47º.<sup>133</sup> O interessado tem direito à ação perante um tribunal, tendo sempre a possibilidade de não aceitar o acordo atingido pelo PMA<sup>134</sup> e recorrer. E, não há qualquer impedimento na DRL neste sentido. Este recurso acontecerá por o interessado discordar do acordo. Se assim acontecer, o objetivo será o de anular este ato. Na nossa opinião, em Portugal, o contribuinte poderá recorrer nos termos gerais através da reclamação graciosa<sup>135</sup>, impugnação judicial<sup>136</sup> ou ainda à arbitragem tributária<sup>137</sup>. Esta última opção será a mais indicada, atendendo à rapidez do processo.<sup>138</sup>

---

<sup>131</sup> Para poder recorrer ao reenvio prejudicial consagrado no art. 267º do TFUE.

<sup>132</sup> Ac. de 30 de maio de 2002, *Walter Schmid*, C-516/99. Segundo este, para determinar se estamos perante um órgão jurisdicional o TJUE “tem em conta um conjunto de elementos, tais como a origem legal do órgão, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação pelo órgão das normas de direito, bem como a sua independência”, vide § 34.

<sup>133</sup> Assim como o art. 6º da CEDH.

<sup>134</sup> O acordo apenas assume a firma vinculativa para a autoridade e executório para o interessado, sob reserva deste aceitar a decisão e renunciar o direito a qualquer outro recurso, atendendo ao art. 4º, nº2 da DRL. E não havendo acordo ainda pode avançar para a fase seguinte de RL.

<sup>135</sup> Com os fundamentos do art. 99º do CPPT por remissão do art. 70º do CPPT. No prazo de 120 dias a partir dos factos do art. 102º do CPPT, nomeadamente da notificação do acordo mediante o nº1 al. b), segundo o art. 70º do CPPT. Dias seguidos sem suspensão em férias judiciais por se tratar de um prazo de procedimento tributário, art. 20º, nº1 do CPPT que remete para o art. 279º do CC.

<sup>136</sup> Querendo seguir a via judicial, em vez da administrativa poderá impugnar judicialmente o acordo nos termos do art. 99º do CPPT, com os fundamentos aí enunciados, no prazo de 3 meses a partir dos factos do art. 102º do CPPT, da notificação do acordo segundo o nº1 al. b). O prazo de apresentação da petição inicial da impugnação judicial ainda é contado nos termos do art. 279º do CC segundo o art. 20º, nº1 do CPPT.

<sup>137</sup> Considerando que estamos dentro do âmbito de incidência segundo o art. 2º do RJAT, não se verificando as limitações introduzidas pela portaria de vinculação nº112A/2011, de 22 de março. O que acreditamos que sim, o interessado deverá pedir a constituição do tribunal arbitral no prazo de 90 dias a contar da notificação do acordo segundo o art.10º do RJAT, que remete para o art.102º do CPPT. Também este prazo é contado nos termos do 279º do CC. Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), *Contencioso Tributário* Vol. II, Almedina, p. 432 e ss e 448 e ss.

<sup>138</sup> A decisão deve ser emitida e notificada às partes no prazo de 6 meses. Sendo que pode haver a prorrogação no máximo até 1 ano, segundo o art. 21º do RJAT.

O mesmo não se pode dizer no que se refere à CC ou CRAL da fase de RL. Atendendo que se trata de uma fase de RL, em que se poderá recorrer à arbitragem deverá ser tido em conta o Ac. *Ascendi*, que considerou o tribunal arbitral tributário português como órgão jurisdicional.<sup>139</sup> Na medida em que é um órgão legal<sup>140</sup>, com carácter de permanência (é um elemento permanente do sistema tributário português)<sup>141</sup>, a sua competência não resulta da vontade das partes mas da lei e, nessa medida, as suas decisões podem considerar-se vinculativas,<sup>142</sup> e têm natureza contraditória.<sup>143</sup> São ainda independentes e os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e independência.<sup>144</sup> E por fim, pronunciam-se no âmbito de um processo que conduz a uma decisão de carácter jurisdicional.<sup>145</sup>

A CC<sup>146</sup> satisfaz em grande medida as condições enunciadas nesse acórdão. É um órgão legal, dado que tem por base a diretiva e a lei nacional que a implementa. Tem carácter de permanência no sistema da UE. As decisões não resultam da vontade das partes e são obrigatórias, na medida em que é a CC ou a CRAL que emite um parecer e se os EM não conseguirem chegar a acordo sobre o mesmo, ficam vinculados a este parecer.<sup>147</sup> É constituída por pessoas independentes com base na lista das personalidades independentes<sup>148</sup> confirmando-se os princípios de imparcialidade e independência. Por fim, a decisão final desta fase de RL é vinculativa para os EM. O princípio do contraditório é mais difícil de argumentar mas ainda assim, os interessados podem comparecer ou fazerem-se representar nesta fase<sup>149</sup> o que implica que poderão participar e exercer este direito.

A garantia em causa é reforçada, desde logo, pela consagração de uma diretiva com regras de RL em matéria de dupla tributação, a DRL, permitindo ao contribuinte ter

---

<sup>139</sup> Nos termos do art. 267º do TFUE.

<sup>140</sup> Vide Ac.de 12 de junho de 2014, *Ascendi*, C-377/13 § 24.

<sup>141</sup> Vide Ac. *Ascendi* § 25.

<sup>142</sup> Vide Ac. *Ascendi* § 29.

<sup>143</sup> Vide Ac. *Ascendi* § 30.

<sup>144</sup> Vide Ac. *Ascendi* § 31 e 32.

<sup>145</sup> Vide Ac. *Ascendi* § 33.

<sup>146</sup> Ou a CRAL.

<sup>147</sup> Nos termos do art. 15º, nº2 da DRL. Vide *supra* 2.3.3.

<sup>148</sup> Seja a CC ou a CRAL. Vide arts. 8º, 9º e 10º, nº2 da DRL.

<sup>149</sup> Vide art. 13º, nº2 da DRL. No caso da CRAL o art. 13º, só não será aplicável se as regras de funcionamento do art. 11º indicarem o contrário.

acesso a uma forma de resolução do seu litígio mais eficiente e rápida a nível da EU,<sup>150</sup> principalmente, quando está associado um dever legal de resolver o litígio. Tal como referido no estudo sobre o impacto da proposta da DRL o que se pretende não é substituir a possibilidade de ir a tribunal, mas sim a de fornecer mais um mecanismo complementar para resolver o litígio, antes de recorrer aos tribunais.<sup>151</sup>

A DRL apresenta a possibilidade de recorrer aos mecanismos de direito interno ao longo de várias fases.<sup>152</sup> Esta possibilidade assegura a continuidade do procedimento, não havendo forma dos EM bloquearem o processo de decisão. Note-se que os tribunais nacionais são considerados como os tribunais comuns da UE, na medida em que zelam pela aplicação do DUE na ordem interna dos EM.<sup>153</sup> Pelo que, faz todo o sentido haver o envolvimento dos tribunais nacionais em mecanismos da UE.

O direito ao recurso implica ainda que seja garantida a imparcialidade pelo tribunal em causa<sup>154</sup>, o que acontece com a DRL.

O direito à ação e a um tribunal imparcial<sup>155</sup> implica que os processos sejam julgados num prazo razoável, não podendo por isso alongar-se durante demasiado tempo.<sup>156</sup> Deste modo, a DRL ao impor prazos para as diferentes fases, para alcançar um acordo no PMA e na fase de RL, contribui para o cumprimento do direito à ação.

### 3.3.4 DIREITO À SEGURANÇA E CERTEZA JURÍDICA

---

<sup>150</sup> Neste sentido *vide* WIERTSEMA, Taco, *Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern?”* 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017) cit., secção 4.3.

<sup>151</sup> *Vide* Impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, p.132.

<sup>152</sup> No caso de recusa da reclamação; para a constituição da CC; para aplicar as regras de funcionamento da CC ou da CRAL, as regras de independência e na fase de implementação da decisão. Ver *supra* 2.3.

<sup>153</sup> GUERRA MARTINS, Ana Maria, (2012), *Manual de Direito da União Europeia*, Almedina, cit., p.540.

<sup>154</sup> Nos termos do art. 47º da CDFUE.

<sup>155</sup> Segundo o art. 47º da CDFUE e o art. 6º CEDH.

<sup>156</sup> *Vide* Ac. de 29 de março de 2012, *Belvedere Costruzioni*, C-500/10 cit., § 23.

Os contribuintes têm direito a saber as consequências fiscais dos seus atos, conseguindo antecipar as mesmas.<sup>157</sup> Na nossa opinião, com a criação da DRL a segurança e certeza jurídica serão reforçadas a nível da UE.<sup>158</sup>

Em primeiro lugar, a existência de mecanismos de RL é desde logo um fator que aumenta a segurança e certeza jurídica,<sup>159</sup> na medida em que o contribuinte pode recorrer a este meio alternativo para resolver o litígio de dupla tributação, principalmente em comparação aos mecanismos existentes, que não eram tão eficazes.

Dificilmente haverá algum litígio de dupla tributação não abrangido pela DRL.<sup>160</sup>

Quer a delimitação dos prazos das várias fases<sup>161</sup> quer a publicidade das decisões são dois elementos que se consideram fundamentais para aumentar a certeza jurídica. Ao fim de determinado prazo, o interessado sabe que terá uma decisão fundamentada, pública e publicada, mediante o seu consentimento. Este ponto é essencial na medida em que constitui um grande avanço em relação aos mecanismos existentes anteriormente. Não havia qualquer garantia do contribuinte ter uma decisão, muito menos que esta fosse num período de tempo razoável e determinado.

Outro fator fundamental para melhorar a segurança e certeza jurídica é a possibilidade de intervenção do TJUE<sup>162</sup> através do reenvio prejudicial por parte dos tribunais nacionais, da CC ou da CRAL.<sup>163</sup> Esta possibilidade não existia anteriormente.<sup>164</sup>

---

<sup>157</sup> Vide OCDE (2003), *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, cit., p. 4.

<sup>158</sup> No mesmo sentido, CFE, *Opinion Statement FC 4/2017 on the Proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, 57 *European Taxation* 8 IBFD (2017) cit., p.352. Ainda que se possa entender que esta certeza venha com um preço elevado da lentidão, como defendido em WIERTSEMA, Taco, *Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern? 19 Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017) cit., secção 4.2.2., ver *infra* 4.1.

<sup>159</sup> Esta opinião foi partilhada no European Commission (2017), *“Tax uncertainty: Economic Evidence & Policy Responses”*, Taxation Papers, cit. p. 29.

<sup>160</sup> Com o alargamento do âmbito de incidência da DRL em relação à CA, ver *supra* 2.1.3. A DRL cobre todos os litígios de dupla tributação relacionados com todos os tipos de rendimento e de capital, seja de pessoas singulares como coletivas.

<sup>161</sup> É apresentada uma opinião semelhante em WIERTSEMA, Taco, *Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern? 19 Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017) cit., secção 4.2.1.3., dado que esta delimitação clara dos prazos contribui para aumentar os direitos dos contribuintes. Ver *supra* 2.3.

<sup>162</sup> Ver *supra* 2.2.

<sup>163</sup> Se o TJUE vier a confirmar que cumpre os requisitos do órgão jurisdicional nos termos do art. 267º do TFUE. Vide *supra* 3.2.3.

<sup>164</sup> A CA tratava-se de um acordo entre os EM, não sendo considerado verdadeiro direito secundário. Vide NOGUEIRA, J.F. Pinto (2010), cit., p. 197.

### 3.3.5. DIREITO À PRIVACIDADE

Esta garantia do contribuinte não é influenciada pela DRL.

### 3.3.6. DIREITO À CONFIDENCIALIDADE E AO SEGREDO

Na nossa opinião, apesar da DRL não visar proteger em particular o direito à confidencialidade e ao segredo. Ainda assim, esta garantia do contribuinte é tida em conta na DRL<sup>165</sup>. O contribuinte não é obrigado a revelar qualquer segredo profissional ou comercial. E caso recuse a publicação da sua decisão na íntegra apenas é publicado o resumo<sup>166</sup> da decisão o que demonstra a preocupação da DRL com esta garantia do contribuinte.

---

<sup>165</sup> Nos arts. 13º, n.º3 e 18º, n.º2.

<sup>166</sup> *Vide* art. 18º, n.º2 da DRL.

## 4. DEFICIÊNCIAS DA DIRETIVA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

Ainda que a DRL constitua um grande avanço na proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, conta ainda com aspetos menos conseguidos. Será esse o tema explorado neste capítulo.

### 4.1. RECURSOS NOS TERMOS DO DIREITO INTERNO

Em várias fases da DRL é permitido ao interessado recorrer ao direito interno. Em muitos casos os processos tributários dos tribunais nacionais, dando o exemplo de Portugal, demoram muito tempo. Foi esse um dos motivos que levou à criação da arbitragem tributária. Nesta sequência, sempre que se remete para o direito interno há esta possibilidade de atrasar todo o processo e fazer depender da rapidez da justiça nacional<sup>167</sup>, que na maior parte das vezes é lenta.<sup>168</sup> No entanto, note-se que como enunciado<sup>169</sup> é necessário cumprir o princípio da decisão em tempo razoável. Estando em causa um processo que advém de uma diretiva, não se pode atrasar o mesmo devido ao sistema judicial nacional.<sup>170</sup>

Na nossa opinião, o recurso à arbitragem tributária<sup>171</sup> pode ocorrer sempre que a DRL consagra a possibilidade de recorrer nos termos do direito interno.<sup>172</sup> Por exemplo quando o interessado não renunciar do seu direito ao recurso e não concordar com o acordo obtido entre os EM, no âmbito do PMA<sup>173</sup> ou na fase de RL.<sup>174</sup>

---

<sup>167</sup> No mesmo sentido, VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018) secção 2.2.

<sup>168</sup> O que é incompatível com uma proteção efetiva do contribuinte, partilha desta opinião P. BAKER et al., *General Report, The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights vol. 100B*, IFA Cahiers de droit fiscal international (2015) cit., p.50.

<sup>169</sup> *Vide supra* 3.2.3.

<sup>170</sup> *Vide Ac. Belvedere Costruzioni* cit., § 23 e 25.

<sup>171</sup> Nos termos do RJAT.

<sup>172</sup> Fora os casos analisados *infra* 5, que concluímos que em nenhum se pretendia a anulação do ato, mas de uma aceitação, comportamento etc.

<sup>173</sup> Segundo o art. 4º, nº2. *Vide supra* 3.2.3.

<sup>174</sup> Nos termos do art. 15º, nº4 da DRL.

## 4.2. OUTROS IMPOSTOS

A DRL incide sobre os impostos sobre o rendimento em geral, ou de capital. Porém, coloca-se a questão se deveriam ser abrangidos outros impostos como o Imposto Sucessório<sup>175</sup> ou o IVA. Dado que também nestes impostos há casos de dupla tributação. Por exemplo, quando os conceitos relacionados com a incidência do imposto não estão bem definidos. É o caso de *Block*<sup>176</sup> em que houve dúvidas de interpretação no conceito de “*bens situados no estrangeiro*”. No estudo sobre o impacto da proposta da DRL foram indicados os motivos para a exclusão deste imposto.<sup>177</sup> A CE concluiu que os casos de dupla tributação neste imposto não têm impacto suficiente na comunidade como um todo. Não estamos de acordo e consideramos que a diretiva se deveria aplicar também a esses casos. Consideramos ainda que o legislador português poderá, unilateralmente, estender o regime da diretiva de modo a cobrir mais impostos.

Em relação ao IVA também há casos de dupla tributação. No mundo digital, ainda há muitas dúvidas de interpretação sobre o local de tributação. Um exemplo é o *WebMindLicenses*.<sup>178</sup> E ao contrário do imposto sucessório, os casos de dupla tributação do IVA terão impacto no mercado interno. A CE explicou os motivos desta exclusão no impacto da proposta da DRL.<sup>179</sup> Compreendemos que dada a harmonização em sede de IVA e tratando-se de um imposto indireto, que os métodos de RL aplicáveis sejam diferentes. E que os próprios factos, que deem origem aos casos de dupla tributação em sede de IVA, necessitem de outro tipo de instrumento. Porém, devem ser reforçados os instrumentos de RL em sede de IVA, não sendo possível um mecanismo específico, o melhor será adaptar os existentes, como a DRL. Cremos que seria importante caminhar no sentido da harmonização de todos os procedimentos de RL.

## 4.3. PROBLEMAS DE INTERPRETAÇÃO

---

<sup>175</sup> Ainda que Portugal não tenha este imposto, tem apenas o IS que tributa as transmissões gratuitas, muitos EM têm e mesmos os cidadãos europeus ao exercer as suas liberdades de circulação podem estar sujeitos aos mesmos.

<sup>176</sup> Ac. de 12 de fevereiro de 2009, *Block*, C- 67/2008.

<sup>177</sup> *Vide* Impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union p.9.

<sup>178</sup> Ac. de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14.

<sup>179</sup> *Vide* p.11.

A DRL contém ainda alguns conceitos que dão azo a dúvidas na sua interpretação. O art. 1º estabelece regras relativas a um mecanismo de RL entre EM que resultem da aplicação e da interpretação de “*acordos e convenções de dupla tributação*”. Tendo em conta que já são referidas as CDT’s a nossa dúvida é a que acordos a DRL se refere.<sup>180</sup> Se estes conceitos se mantiverem na transposição o mais provável é haver uma questão prejudicial ao TJUE para clarificar o que será abrangido por estes conceitos. Que, na nossa opinião, é a melhor opção, conferindo uma maior harmonização.

A recusa à fase de RL<sup>181</sup> pode acontecer no EM em que sejam impostas sanções por infrações relacionadas com o rendimento ou o capital objeto de ajustamento por “*fraude fiscal, falha intencional ou negligência grave*”.<sup>182</sup> Estes conceitos não estão definidos, o que pode conduzir a diferentes interpretações.<sup>183</sup> E sendo este um processo que irá envolver mais do que um EM, poderá haver um litígio dentro da própria questão litigiosa devido a estes conceitos.<sup>184</sup>

Crê-se que o mais adequado não será dar uma definição a cada um destes conceitos na fase da transposição porque não resolve o problema de cada um dos EM ter a sua própria interpretação.<sup>185</sup> Se um EM não permitir o início da fase de RL, o outro EM envolvido não poderá continuar sozinho. Poderíamos estar inclusive perante uma situação injusta, na medida em que segundo o direito de um EM, um determinado facto poderia ser um caso de fraude fiscal e noutro não. Considera-se que deverá haver uma harmonização relativamente a estes conceitos e necessitará de ser o TJUE a indicar qual

---

<sup>180</sup> Se haverá uma extensão do âmbito de incidência a outros acordos internacionais.

<sup>181</sup> Vide art. 16º, nº6.

<sup>182</sup> Também na CA no art. 8º era referido que em casos de “penalidade grave” os Estados não eram obrigados a iniciar o PA.

<sup>183</sup> Este problema de falta de uniformidade também já se verificava na CA, na medida em que cada Estado define em declarações unilaterais ao art. 8º, o que se entende por “penalidade grave” o que implicava que cada um indicasse uma definição diferente, vide LEITE DE CAMPOS, Diogo & PRATO, António Calisto, “*Preços de Transferência e Arbitragem*”, Nota informativa, Questões Fiscais da Globalização-1, PLMJ, 6 de junho de 2007.

<sup>184</sup> Vide art. 2º, nº2 da DRL e WIERTSEMA, Taco, *Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern*, 19 Derivatives & Financial Instruments 5, IBFD (2017), cit., secção 4.2.1.5.

<sup>185</sup> Que foi o que aconteceu com a CA. Portugal na sua declaração unilateral ao art. 8º indicou que “*A expressão ‘penalidade grave’ abrange sanções penais e administrativas aplicáveis às infrações fiscais definidas na lei como graves ou dolosas.*” Agora a DRL foi mais específica, não se referindo apenas a penalidades graves, mas a fraude fiscal, negligência grave ou falha intencional. Até existir uma uniformização a nível europeu, uma possibilidade será remeter para os crimes fiscais consagrados nos arts. 103º e ss do RGIT.

o entendimento que deverá ser dado a cada um destes conceitos.<sup>186</sup> Isto porque o interessado que veja a sua reclamação recusada com base nestes conceitos irá recorrer nos termos do direito interno e o tribunal nacional irá recorrer aos mecanismos de reenvio prejudicial para os clarificar. É certo que tal facto irá prolongar mais o processo.<sup>187</sup>

#### 4.4. VERDADEIRA ARBITRAGEM

Outro ponto discutível é se está aqui perante uma verdadeira arbitragem.<sup>188</sup> O que distingue a arbitragem dos outros meios de RAL é precisamente o facto da decisão ser imposta às partes pelo árbitro. Neste sentido, qualquer processo de arbitragem que não conduza a uma decisão definitiva imposta às partes, não poderia ser chamada uma verdadeira arbitragem.<sup>189</sup>

A DRL consagra que as autoridades competentes devem resolver a questão litigiosa 6 meses após o parecer dado pela CC ou CRAL.<sup>190</sup> Pode ser defendido que não haveria uma verdadeira imposição às partes. Porém, a DRL consagra regras relativas a mecanismos de RL entre os EM, não sendo focada apenas na arbitragem. E, confere a possibilidade de se recorrer a outros meios RAL, através da CRAL. Sendo compreensível que as regras consagradas na DRL não estejam inteiramente focadas na arbitragem, mas nos meios de RAL em geral<sup>191</sup>, permitindo que mediante o parecer da CC ou da CRAL, os EM ainda cheguem a um acordo no prazo de 6 meses.

#### 4.5. CONCEITO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO E REGRAS APLICÁVEIS

---

<sup>186</sup> Algo que não era possível acontecer no caso da CA.

<sup>187</sup> Vide neste sentido VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018) secção 2.2.

<sup>188</sup> Cfr. SNODGRASS, Elizabeth, *Tax Controversies and Dispute Resolution under Tax Treaties: Insights from the Arbitration Sphere*, 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017) p. 7.

<sup>189</sup> Partilha da mesma opinião, SNODGRASS, Elizabeth, *Tax Controversies and Dispute Resolution under Tax Treaties*, cit., secção 4.1.

<sup>190</sup> Art. 15º, nº1 da DRL. As regras do art. 14º e 15º aplicam-se de igual forma seja a CC ou a CRAL, 14º, nº1 e 15º, nº1 da DRL.

<sup>191</sup> Pelo que discordamos com a opinião de Elizabeth SNODGRASS, de que não se trate de uma verdadeira arbitragem ainda nesta fase da DRL, pelo facto desta apenas definir os parâmetros gerais dos meios RAL. Ainda assim, concordamos que se se optar pela Arbitragem esta tem que ser obrigatória.

Na proposta da DRL era referido o que se entendia como eliminação da dupla tributação.<sup>192</sup> A DRL já não tem esta referência pelo que passa a ser um conceito que eventualmente será objeto de disputa, a qual eventualmente será submetida ao TJUE.

#### 4.6. AUSÊNCIA DE UM MECANISMO DE SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO

Em Portugal, vigora o princípio *solve et repete*. Se o SP decidir discutir a ilegalidade do ato de liquidação, terá inevitavelmente de proceder ao pagamento do tributo em causa<sup>193</sup>, sob pena de instauração do processo de execução fiscal e eventual penhora do património.<sup>194</sup> Sendo possível prestar garantia<sup>195</sup>, que em termos práticos trata-se do mesmo, caso o contribuinte não consiga prestar garantia.

Estando em causa situações de dupla tributação, estas conduzem a cargas tributárias muito lesivas. Principalmente se os dois EM envolvidos seguirem este princípio, sobretudo se se tratar de uma tributação enquanto residente.<sup>196</sup> A DRL consagra regras sobre os mecanismos de RL a seguir nestes casos de dupla tributação, porém não resolve este problema. E, ainda que a DRL tenha prazos bem definidos, de modo a que o processo seja o mais breve possível, este tarda sempre o seu tempo. Na nossa opinião, a DRL devia ter solucionado esta questão, consagrando algum mecanismo de suspensão do processo de execução até ao fim do procedimento da DRL.<sup>197</sup>

---

<sup>192</sup> Art. 4º, nº2 proposta da DRL, COM (2016), 686 final. Problema explorado em, DEBELVA, F. & J. Ltus, *The EC Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide?*, 71 Bulletin for International Taxation 5, IBFD (2017), cit., p.22 e 23.

<sup>193</sup> Sobre isto ver P. BAKER et al., *General Report, The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights vol. 100B*, IFA Cahiers de droit fiscal international (2015) cit., p.51 e ss.

<sup>194</sup> Vide NETO, S. & C. TRINDADE, Vol. II (2017), Cit., p. 495.

<sup>195</sup> Vide art. 169º do CPPT.

<sup>196</sup> Sendo tributado segundo o princípio da universalidade.

<sup>197</sup> Neste sentido Vide P. BAKER et al., *General Report, The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights vol. 100B*, IFA Cahiers de droit fiscal international (2015) cit., p. 52, que determina que as melhores práticas para proteção do acesso a um tribunal justo e imparcial implica não exigir este pagamento em todos os casos, uma proteção mínima exige um mecanismo eficiente para suspender o pagamento.

## 5. IMPLEMENTAÇÃO DA DIRETIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

### 5.1. INTRODUÇÃO

Os EM estão vinculados<sup>198</sup> ao fim previsto na DRL, tendo liberdade quanto aos meios utilizados para o atingir.<sup>199</sup> A transposição da DRL<sup>200</sup> deve ser feita até dia 30 de junho de 2019. Os EM têm a obrigação de transpor as diretivas dentro do prazo e de forma não deficiente.<sup>201</sup> Portugal pode ser responsabilizado pela não transposição da DRL, atendendo no Ac. *Brasserie du Pecheur*.<sup>202</sup> Os tribunais nacionais, tal como todos os órgãos da administração, incluindo as entidades descentralizadas são obrigados a aplicar as disposições da DRL, reconhecendo o efeito direto da mesma, caso a DRL não seja transposta ou seja transposta de modo deficiente.<sup>203</sup>

A obrigação de implementar medidas para transpor uma diretiva e cumprir o prazo é uma obrigação muito importante.<sup>204</sup> O DUE exige que os EM, na transposição das diretivas, assegurem que seja seguida uma interpretação que garanta o justo equilíbrio entre os direitos fundamentais da UE.<sup>205</sup> Como a DRL é um reforço das garantias dos contribuintes, esta questão tem ainda mais relevância.

Portugal já tem tradição no âmbito dos mecanismos de RAL em matéria tributária, sendo uma vantagem na transposição da DRL. O regime da arbitragem tributária surgiu em 2011.<sup>206</sup> Portugal foi pioneiro nesta matéria, criando uma verdadeira alternativa aos tribunais tributários.<sup>207</sup>

---

<sup>198</sup> Através do art. art. 288º TFUE.

<sup>199</sup> Vide PRECHAL, Sasha, *Directives In EC Law* (2005) 2ª Edição, Oxford University Press Inc, cit., p.73.

<sup>200</sup> No art. 22º.

<sup>201</sup> Ac. *Ursula Becker*.

<sup>202</sup> Ac. de 5 de março de 1996, *Brasserie du Pecheur*, Processos apensos C-46/93 e C-48/93 § 56.

<sup>203</sup> Desde que sejam incondicional e suficientemente precisas atendendo ao Ac. de 22 de junho de 1989, *Fratelli Constanzo*, C-103/88, cit., § 32.

<sup>204</sup> Vide PRECHAL, Sasha, (2005) cit., p.23.

<sup>205</sup> Ac. de 16 de julho de 2015, *Coty Germany*, C-580/13 cit., § 34.

<sup>206</sup> Com a publicação do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro.

<sup>207</sup> Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), *Contencioso Tributário Vol. II*, Almedina, cit., p. 428.

O legislador não tem que transpor a DRL palavra a palavra. A DRL consagra os fins que devem ser alcançados, dando aos EM liberdade para definir a forma de os alcançar. O nosso enfoque é na proteção dos direitos fundamentais do SP, nomeadamente no direito à ação, que na nossa opinião, é o que está mais reforçado com a consagração da DRL, pelo que, nos segmentos seguintes, iremos expor os vários recursos possíveis na transposição da DRL<sup>208</sup>, segundo o ordenamento jurídico português.<sup>209</sup>

## 5.2.REGIMES DA DIRETIVA

### 5.2.1.PRAZOS E NOTIFICAÇÕES

A DRL consagra vários prazos ao longo das fases processuais<sup>210</sup> mas não refere qual a forma de contagem.<sup>211</sup> Não o tendo feito, cada EM deverá seguir o princípio da equivalência<sup>212</sup>, procedendo à contagem nos termos estabelecidos para situações idênticas, nos termos da lei nacional.<sup>213</sup>

Como se trata de uma diretiva com o objetivo de resolver a questão litigiosa de forma rápida e eficiente, o melhor será optar por dias seguidos, sem interrupções<sup>214</sup> e aplicar a todas as fases da DRL por uma questão de uniformização e simplicidade.<sup>215</sup>

Também as regras das notificações não se encontram estipuladas na DRL. Note-se que a notificação é um elemento essencial da proteção dos contribuintes. Só quando o SP se encontra corretamente notificado é que o eventual prazo de recurso começa a contar. Crê-se que se deveriam seguir as regras consagradas no CPPT no âmbito das notificações.<sup>216</sup>

---

<sup>208</sup> Que permitem continuar o processo.

<sup>209</sup> Nos Anexos B e C encontram-se os esquemas explicativos com as sugestões e a redação de transposição, respetivamente. Tendo por base a DRL e as normas portuguesas.

<sup>210</sup> Ver *supra* 2.3.

<sup>211</sup> Quando a DRL refere que existem recursos nos termos do direito interno faz sentido que aí se aplique a forma de contagem de prazos desses mecanismos.

<sup>212</sup> Limitação ao princípio da autonomia processual nacional. *Vide* NOGUEIRA, J.F. Pinto (2010), p.183 e ss.

<sup>213</sup> O que contribuirá para grandes diferenças entre os EM.

<sup>214</sup> Que é a regra aplicável no art. 279º do CC, aplicável quando não há regras especiais.

<sup>215</sup> Assim, propomos em Anexo o art. 23º.

<sup>216</sup> Nos termos dos arts. 39º e ss do CPPT.

Na nossa opinião, teria sido mais indicado criar regras uniformes e autónomas tanto para a contagem dos prazos como para as notificações, dado que a diretiva se refere a litígios transnacionais.

### 5.2.3.RECLAMAÇÃO E PROCEDIMENTO POR MÚTUO ACORDO

#### 5.2.3.1. APRESENTAÇÃO DA RECLAMAÇÃO, ART. 3º

Na fase de apresentação da reclamação, a DRL<sup>217</sup> consagra que esta deve ser apresentada às autoridades competentes dos EM.<sup>218</sup> Parece-nos lógico seguir o regime da apresentação da reclamação graciosa consagrada no CPPT. A reclamação é dirigida ao órgão periférico regional da AT, que é a quem cabe em regra a decisão.<sup>219</sup> O CPPT indica que a entidade competente para decidir a reclamação é o dirigente da área do domicílio ou sede do contribuinte ou, não havendo, o dirigente máximo do serviço.<sup>220</sup> Por uma questão de uniformização defendemos que todas as reclamações sejam dirigidas à mesma entidade, ao dirigente máximo do serviço, decididas por esta,<sup>221</sup> e que o local de apresentação da reclamação seja na mesma a área de domicílio ou sede do contribuinte<sup>222</sup>, podendo depois reencaminhar para a entidade competente para decidir.<sup>223</sup>

Sempre que na DRL se refere a autoridades competentes de um EM, deverá substituir-se por AT, no caso de Portugal.<sup>224</sup>

Concordamos que exista um elenco de informações a apresentar na reclamação e que esta apenas possa ser recusada com base num elenco taxativo na DRL. Tal confere uma maior certeza ao interessado. Esta garantia é concedida pela DRL<sup>225</sup>, na medida em

---

<sup>217</sup> No art. 3º, nº1.

<sup>218</sup> A língua do processo será o português e o inglês, por serem casos que envolvem outro EM.

<sup>219</sup> Vide NETO, S. & C. TRINDADE, *Contencioso Tributário Vol. I (2017)*, cit., p. 521, art. 73 nº1 do CPPT.

<sup>220</sup> No art. 74º, nº1.

<sup>221</sup> Não obstante, poder haver delegação de poderes.

<sup>222</sup> Art. 70º, nº6 do CPPT.

<sup>223</sup> No caso dos contribuintes não residentes deve ser reencaminhado para o serviço de finanças designado para esses casos.

<sup>224</sup> Na CA art. 3º, esta expressão era substituída por “*Ministro das Finanças*”. Provavelmente é o que irá acontecer na DRL, porém quem estabelece o contacto com o contribuinte é a AT, pelo que ao longo da dissertação iremos seguir esta opção.

<sup>225</sup> Segundo o art. 5º, nº1 da DRL.

que o EM apenas pode recusar a reclamação caso não tenham sido facultadas as informações referidas, quando não se trate de uma questão litigiosa ou quando a reclamação não tenha sido apresentada dentro do prazo. É no primeiro ponto que existem algumas dúvidas, dado que nessa panóplia de informações se inclui uma alínea com um carácter muito discricionário.<sup>226</sup> Mediante esta alínea, a reclamação só é aceite se o interessado facultar “*quaisquer informações complementares específicas solicitadas pelas autoridades competentes que sejam consideradas necessárias para proceder a um exame do mérito do caso em apreço*”.

Toda a certeza que podia ser garantida pela consagração dos motivos de recusa é abalada por esta alínea. A DRL não define o que se deve entender por informações “*que sejam necessárias*”, deixando ao critério dos EM. Este pedido de informações vai influenciar os prazos desta fase, a própria aceitação da reclamação começa a contar da receção das informações.<sup>227</sup> A DRL permite que este pedido de informações possa acontecer ainda na fase do PMA. Para cumprir o objetivo de eliminar a dupla tributação consideramos que as informações consagradas nas als. a) a e) são suficientes.

Deste modo, na fase de transposição<sup>228</sup>, deve corrigir-se esta falha de modo a reforçar a certeza dos contribuintes. Esta alínea mantém-se, mas não se fará depender a aceitação da reclamação da sua verificação. Ou seja, Portugal não pode recusar a reclamação no caso destas informações complementares não serem entregues.<sup>229</sup> Alternativamente, Portugal poderia listar de modo taxativo a lista de informações que considera necessárias. Também na fase do PMA não deveriam ser exigidas. É do interesse do contribuinte prestar todas as informações necessárias para a resolução do litígio.<sup>230</sup> Se não conseguir prestar estas informações, o mais provável será por não conseguir ou não as dispor.

---

<sup>226</sup> A al. f) do art 3º, nº3 da DRL.

<sup>227</sup> Art. 3º, n.os 4 e 5 da DRL.

<sup>228</sup> Proposta consta no Anexo C, art. 3º nº3 al. f) e art. 5º.

<sup>229</sup> As outras possibilidades seriam, por exemplo, retirar esta alínea por completo ou definir os conceitos indeterminados presentes na mesma. Por exemplo através da criação de outro artigo que defina o que se deve entender por informações “*que sejam necessárias*”. É certo que numa intervenção do TJUE estes conceitos podem ser definidos, mas será preferível os EM tentarem proteger da melhor forma os interessados.

<sup>230</sup> Existindo o art 13º para prestar qualquer informação ou prova durante o processo.

Como defendemos que a aceitação da reclamação não deve depender do fornecimento destas informações, propomos que o prazo para a receção e envio destas seja menor, por exemplo de 2 meses.<sup>231</sup>

### 5.2.3.2. RECURSO DA DECISÃO DA RECLAMAÇÃO, ART. 5º

No seguimento dos fundamentos da recusa da reclamação, considera-se que estes devem ser os consagrados na DRL.<sup>232</sup> Ou seja, caso não contenha as informações exigidas<sup>233</sup>, exceto as informações complementares,<sup>234</sup> caso não se trate de uma questão litigiosa ou se não tiver sido cumprido o prazo de 3 anos para apresentação da reclamação.<sup>235</sup> No entanto, havendo recusa da reclamação por ambos os EM, o interessado pode recorrer nos termos do direito interno.<sup>236</sup> Analisar-se-á qual o mecanismo aplicável.

Deve-se distinguir o ato que dá origem à dupla tributação do ato de recusa da reclamação. E é deste segundo ato que o recurso em análise se reporta.<sup>237</sup>

Em sede de contencioso tributário a primeira questão à qual se deve responder é se estamos perante um ato tributário ou um ato em matéria tributária. Consoante a resposta o meio de reação será diferente. Assim, devemos fazer uma breve referência nesta matéria de modo a concluir a que tipo de ato corresponde a recusa da reclamação.

Os atos tributários em sentido lato são atos da AT.<sup>238</sup> Estes atos podem ser atos tributários em sentido estrito ou atos administrativos em matéria tributária. Os primeiros correspondem, por exemplo, aos atos de liquidação adicional.<sup>239</sup> O primeiro ato que dá origem à dupla tributação é um ato tributário. Os segundos são outros atos que integram a noção ampla de ato tributário, como os atos de reconhecimento de benefícios fiscais.<sup>240</sup>

---

<sup>231</sup> No lugar de 3 meses, que ao todo seriam 6 meses, atendendo ao art. 3º, nº4 e 5 da DRL.

<sup>232</sup> Art. 5º, nº1, que consta no Anexo C.

<sup>233</sup> No art. 3º, nº3 da DRL.

<sup>234</sup> Do art. 3º nº 3 al. f).

<sup>235</sup> Definido no art. 3º, nº1 da DRL.

<sup>236</sup> Ver *supra* 2.3.1.

<sup>237</sup> Ver Anexo B, esquema B.1.

<sup>238</sup> Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. I, cit. p.278.

<sup>239</sup> Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. I, cit. p.278.

<sup>240</sup> Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. I, cit. p.279.

Tal como nestes últimos, no caso da reclamação da DRL, o que se pretende é que esta seja aceite. Assim, o ato de recusa da reclamação será um ato em matéria tributária.

Deste modo, o meio contencioso vai depender se está em causa a apreciação da legalidade do ato. Não comportando a forma de reação será o recurso hierárquico, na via administrativa, e a ação administrativa, na via judicial.<sup>241</sup> Assim, excluiríamos, desde logo, a reclamação graciosa<sup>242</sup> e a impugnação<sup>243</sup>, que se reportam ambas à anulação total ou parcial dos atos. E o que se pretende é a aceitação da reclamação, para que se possa continuar com o procedimento da DRL.

A segunda questão a colocar é se nesta fase se deve recorrer à via administrativa ou via judicial, principalmente, porque, em regra, a opção pela via administrativa tem natureza facultativa.<sup>244</sup> Mediante a nossa análise, as opções serão ou o recurso hierárquico, via administrativa, ou a ação administrativa, via judicial. O artigo da DRL refere “*de acordo com o respetivo direito interno*”<sup>245</sup> e não “*possa recorrer a um tribunal competente (...)*” como faz noutra disposição.<sup>246</sup> A interpretação literal desta norma leva à conclusão de que o que se pretende é que, se possível, não se recorra já aos tribunais. Pelo que se propõe que não se siga a regra geral em contencioso tributário e que se recorra já ao recurso hierárquico<sup>247</sup>, também pelas razões que se irão expor.

O recurso hierárquico tem como função contestar a legalidade dos atos em matéria tributária. E pode-se recorrer na sequência de uma decisão de um órgão da AT desfavorável ao contribuinte,<sup>248</sup> como é o caso do ato de recusa da reclamação. Pelo que o recurso hierárquico é o meio adequado para recorrer nesta fase da DRL.

Neste mecanismo, a AT tem 60 dias para responder, presumindo-se o indeferimento tácito após esse prazo.<sup>249</sup> Trata-se de uma regra especial em relação ao prazo geral de 4 meses.<sup>250</sup> Ainda que o interessado não tenha resposta considera-se que é

---

<sup>241</sup> Cfr. NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. I, cit. p.283.

<sup>242</sup> Art. 68º e ss do CPPT, Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. I, cit. p. 516.

<sup>243</sup> Art. 99º e ss do CPPT.

<sup>244</sup> Exceto os casos de reclamação necessária, arts. 131º e ss do CPPT.

<sup>245</sup> Art. 5º, nº3 da DRL.

<sup>246</sup> Vide art. 7, nº1 da DRL.

<sup>247</sup> Vide Anexo B, esquema B.1.

<sup>248</sup> Art. 69º e ss do CPPT e Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. I, cit. p. 568.

<sup>249</sup> Nos termos do art. 66º, nº5 do CPPT.

<sup>250</sup> Previsto no art. 57º, nº1 e 5 da LGT. Este mecanismo é apresentado como um exemplo positivo para evitar a demora dos processos em P. BAKER et al., *General Report, The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights vol. 100B*, IFA Cahiers de droit fiscal international (2015) cit., p. 50.

possível recorrer a este mecanismo para presumir o deferimento tácito<sup>251</sup> em poucos dias. O SP não pode ficar infinitamente à espera de uma decisão e, assim, em poucos dias pode pedir a constituição da CC. Caso contrário, a DRL não poderá constituir um mecanismo verdadeiramente eficiente. Deste modo, a opção pelo recurso hierárquico será preferível principalmente por este motivo. O recurso hierárquico deve ser apresentado em 30 dias, seguidos e sem suspensão nas férias judiciais.<sup>252</sup>

Os recursos hierárquicos são entregues ao autor (serviço) que praticou o ato recorrido, sendo dirigidos ao seu mais alto superior hierárquico.<sup>253</sup> Pelo que se a reclamação for decidida pelo dirigente máximo<sup>254</sup>, Diretor Geral da autoridade tributária e aduaneira, o recurso deve ser dirigido ao Ministro das Finanças.

O procedimento de revisão dos atos tributários<sup>255</sup> será mais uma opção para o interessado. Esta pode acontecer por qualquer ilegalidade, por erro imputável aos serviços, por injustiça grave ou notória ou por duplicação da coleta. O prazo para recorrer a este regime depende do fundamento em causa.<sup>256</sup> Ainda que possamos estar perante um caso de erro imputável aos serviços<sup>257</sup>, por exemplo, quando há uma falha no sistema informático, em que não foi alterada a residência do contribuinte, dando origem a uma dupla tributação, o prazo é demasiado extenso. Acreditamos que a revisão dos atos tributários poderá ser utilizado apenas em último recurso<sup>258</sup>, dado que o que se pretende é celeridade.

Na nossa opinião, a DRL será mais eficiente se se recorrer hierarquicamente, havendo deferimento tácito após os 60 dias.<sup>259</sup> Isso permitiria pedir a constituição da CC terminado esse prazo. Tendo em conta que o objetivo é salvaguardar as garantias dos contribuintes e conseguir que o interessado resolva a sua questão litigiosa.

---

<sup>251</sup> Não faria sentido ser um indeferimento tácito, pretende-se a aceitação.

<sup>252</sup> Segundo o art. 66º, n.º 2 e 20º n.º 2 do CPPT.

<sup>253</sup> Segundo o art. 80º da LGT. Vide MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, cit., p. 191.

<sup>254</sup> Tal como indicado *supra* 5.2.3.1.

<sup>255</sup> Art. 78º da LGT.

<sup>256</sup> Será 120 dias no caso de qualquer ilegalidade, 4 anos ou a todo tempo por erro imputável aos serviços, 3 anos por injustiça grave ou notória ou 4 anos em caso de duplicação da coleta.

<sup>257</sup> Podendo constituir um lapso, um erro material ou de facto ou um erro de direito. Vide NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. I, cit. p.599.

<sup>258</sup> Podendo haver uma referência a este mecanismo na fase de transposição.

<sup>259</sup> Proposta que consta no Anexo C, art. 5º, n.º 3. Concordamos com FERREIRA, R. Fernandes & Jorge Lopes de SOUSA, “O novo procedimento de mútuo acordo e arbitragem sobre a dupla tributação internacional”, RFF & Associados, *Tax & Business*, N.º 12, 18 de julho de 2017, cit., p.3.

### 5.2.3.3. FALHA DO PROCEDIMENTO POR MÚTUO ACORDO, ART. 4º, Nº3

Se a reclamação for aceite por parte dos EM envolvidos inicia-se o PMA. Nesta fase pretende-se chegar a um acordo vinculativo e com carácter executório. Não acontecendo, os EM envolvidos devem notificar as partes dos motivos gerais da ausência de acordo.<sup>260</sup> Na nossa perspetiva é aqui que se encontram algumas falhas. O pedido de constituição da CC começa a contar 50 dias após o interessado ter recebido esta notificação.<sup>261</sup>

Se a notificação não for entregue nada se encontra previsto. Concordamos com a tese de que em teoria, é possível os EM impedirem que se avance para a fase de RL, ao simplesmente não enviar esta notificação.<sup>262</sup> É certo que o prazo para terminar o PMA são 2 anos. Após este prazo o interessado pode presumir que não foi atingido nenhum acordo. No entanto, é preferível que esta questão relativa à notificação seja esclarecida nomeadamente pelo legislador interno aquando da transposição. Caso contrário, a questão chegará eventualmente ao TJUE o qual deve confirmar que mesmo sem a notificação após 2 anos é possível avançar para a fase de RL.

Alternativamente, poderia ser adotada uma posição semelhante ao do IM<sup>263</sup>, sendo a CE encarregue desta nomeação. Esta possibilidade iria impedir o prolongamento<sup>264</sup> desta fase, por o interessado não ter sido notificado da falha do PMA, dado que para avançar no processo e pedir a constituição da CC depende desta notificação. Sendo a CE a apontar já não era preciso a notificação.<sup>265</sup> Ainda assim, sendo

---

<sup>260</sup> Art. 4º, nº3 da DRL.

<sup>261</sup> Mediante o art. 6º, nº1 al. b) § 3 da DRL.

<sup>262</sup> Cfr. WIERTSEMA, Taco, *Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern*, 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017), cit., secção 4.2.1.3.

<sup>263</sup> No seu art. 20º, nº3, que indica que em caso de não serem apontados os árbitros, compete à “*highest ranking official of the Centre for Tax Policy and Administration of the Organisation for Economic Co-operation and Development*”.

<sup>264</sup> Sendo este o objetivo desta disposição do MLI, vide PIT, H.M, *Arbitration under the OCDE Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices* 71, *Bulletin for International Taxation* 10, IBFD (2017), cit., p. 557.

<sup>265</sup> Sugestão dada em VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018), cit. secção 2.3. Temos algumas dúvidas no sucesso desta hipótese na medida em que a CE pode falhar e não apontar a constituição da CC. E, não foi apresentada solução para este problema.

esta uma sugestão que tem que ser realizada a nível europeu, em alternativa, os EM na transposição da DRL podem e devem, na nossa opinião, clarificar o prazo para o envio desta notificação.

Considera-se que deve ser dado um prazo para apresentação desta notificação, após os dois anos. O PMA é realizado pela AT, pelo que a notificação deve ser considerada como um ato de procedimento. Neste, a regra geral da LGT, determina um prazo de 8 dias para a prática de atos do procedimento tributário.<sup>266</sup> A não ser que se consagre um prazo especial, como acontece, por exemplo, na emissão de certidões.<sup>267</sup> Findo este prazo, se o interessado não for notificado tem a garantia que pode realizar o pedido de constituição da CC, conseguindo, deste modo, continuar o processo da DRL.

Outro ponto a ter em consideração é que são apenas apresentados os motivos “gerais” da falta de acordo. Não vemos motivos para tal acontecer, devendo optar-se por uma apresentação de todos os motivos da falha do PMA, gerais e específicos. Pelo que propomos que seja retirada a palavra “gerais” na transposição, sendo expostos os motivos, todos eles nos termos das regras sobre a motivação dos atos administrativos.<sup>268</sup>

#### 5.2.4.CONSTITUIÇÃO DA COMISSÃO CONSULTIVA

##### 5.2.4.1. PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DA COMISSÃO CONSULTIVA

Em caso de recusa da reclamação por parte de ambos os EM, os interessados podem recorrer nos termos do direito interno de cada EM.<sup>269</sup> E podem ainda pedir aos EM a constituição da CC se apenas um deles recusar.

No caso do interessado optar por recorrer nos termos do direito nacional é-lhe bloqueada a possibilidade de pedir a constituição da CC.<sup>270</sup> Não concordamos com esta distinção, e entendemos que o interessado devia ter a faculdade de pedir a constituição da CC ainda que tenha recorrido nos termos do direito interno. É evidente que, quer o recurso

---

<sup>266</sup> Segundo o art. 57º, nº2 da LGT.

<sup>267</sup> No art. 24º do CPPT.

<sup>268</sup> Ver Anexo C, art. 4º, nº3.

<sup>269</sup> Analisado *supra* 5.2.3.2.

<sup>270</sup> Nos termos do art. 6º, nº1 al. b) § 2 da DRL.

ao direito interno como o pedido da constituição da CC têm o mesmo fim, a resolução do litígio. O problema é que a DRL requer a pronúncia dos tribunais nacionais, em caso de recusa, para que se constitua a CC.<sup>271</sup> O que pode demorar, atendendo à lentidão dos processos.<sup>272</sup> Assim, devia ser possível recorrer ao pedido de constituição da CC, ainda que houvesse uma ação a correr nos termos do direito interno. Claro que esta ideia apenas faz sentido se for estipulado um prazo razoável para que essa decisão possa efetivamente acontecer.<sup>273</sup> O que se pretende é que o interessado não deixe de ver a sua questão litigiosa resolvida. Pelo que se sugere esta alteração na transposição.<sup>274</sup>

Sempre que há recusa da reclamação<sup>275</sup> apenas é possível pedir a constituição da CC no caso de um dos EM recusar a reclamação e um aceitar.<sup>276</sup> Posto isto, se os dois EM recusarem a reclamação o interessado não pode pedir a constituição da CC. Ou seja, ou recorre nos termos do direito interno<sup>277</sup> ou é o fim do procedimento sem nenhuma decisão relativamente à questão litigiosa.<sup>278</sup> E é precisamente isto que não se pretende, que não se resolva o problema de dupla tributação. A DRL está construída de forma a colmatar as insuficiências dos mecanismos anteriores e conferir uma maior proteção aos contribuintes. Não pode ser dada a possibilidade aos EM de obstaculizar o procedimento, simplesmente através da rejeição da reclamação. Não entendemos os motivos desta opção consagrada na DRL, na medida em que vai contra todos os objetivos subjacentes à criação da mesma.

Assim, consideramos que o pedido de constituição da CC não deve depender da decisão ser favorável ou não. Na nossa opinião, os EM, na transposição, devem permitir a constituição da CC ainda que tenham existido dois pareceres desfavoráveis, principalmente se existir uma alínea semelhante à al. f), porque implica que haja um carácter muito discricionário nesta recusa por parte dos EM.<sup>279</sup> Ainda que esta falha já

---

<sup>271</sup> Art. 6º, nº1 al. b) § 3 da DRL.

<sup>272</sup> *Vide supra* 4.1.

<sup>273</sup> Estipulamos os 60 dias do deferimento tácito, *supra* 5.2.3.2.

<sup>274</sup> Já referida *supra* 5.2.3.2., art. 5º, nº3 que consta no Anexo C.

<sup>275</sup> Seja a primeira vez pelos EM segundo o art. 5º da DRL, seja a segunda após o recurso nos termos do art. 5º, nº3 da DRL, dado o art. 5º, nº3 al. c) § 2 indica que se aplica o art. 6º, nº1 al. a) em relação à decisão dos tribunais nacionais.

<sup>276</sup> Atendendo ao art. 6º, nº1 al. a) da DRL.

<sup>277</sup> Se se tratar da primeira recusa da reclamação nos termos já referidos *supra* 5.2.3.2.

<sup>278</sup> Se optar por não recorrer internamente ou se já o tiver feito e obtiver uma segunda recusa.

<sup>279</sup> Com uma opinião semelhante, GOVIND, S.P & L. TURCAN, *Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies*, 19 Derivatives & Financial Instruments 5, IBFD (2017), secção 2.2.2.

tenha sido corrigida na nossa sugestão de transposição,<sup>280</sup> pelo que se propõe esta alteração em Anexo.<sup>281</sup>

Outra possibilidade é substituir a CC por um tribunal arbitral europeu<sup>282</sup>, o qual poderia funcionar no âmbito do sistema institucional do TJUE.<sup>283</sup>

#### 5.2.4.2. NOMEAÇÃO DOS MEMBROS DA CC, ART. 7º, Nº1

Aqui já não há a referência ao “direito interno”.<sup>284</sup> Ao invés, estipula que “o interessado possa recorrer a um tribunal competente ou a qualquer outro organismo ou pessoa (...)”. Cremos que neste caso já não se deverá seguir a via administrativa.

Em Portugal, existe a arbitragem tributária. Trata-se de uma arbitragem institucionalizada, com tribunais arbitrais a funcionar no âmbito do CAAD.<sup>285</sup> Os árbitros são nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD,<sup>286</sup> sendo observadas as regras do Código Deontológico,<sup>287</sup> as exigências de imparcialidade e de independência.

Em nossa opinião, o Conselho Deontológico do CAAD deveria ser o órgão responsável por nomear a constituição da CC.<sup>288</sup>

---

<sup>280</sup> Em que propomos que a transposição mantenha as causas de recusa de forma taxativa e que estas informações adicionais do art. 3º, nº3 da al. f) da DRL não possam servir como fundamento de recusa. *Vide supra* 5.2.3.1.

<sup>281</sup> Anexo C, art. 5º, nº3 al. c) § 2 e art. 6º, nº1 al. a).

<sup>282</sup> Ideia explorada em VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018), secção 3.2. Ainda que bastante aliciente, esta sugestão implica várias alterações ao sistema europeu e se a UE pretendesse seguir esta opção podia tê-lo feito no lugar de criar a DRL com uma CC. Porém, concordamos que tornaria o mecanismo mais eficiente.

<sup>283</sup> Note-se que nos termos do art. 273º TFUE já é possível submeter ao TJUE a resolução de litígios tributários, nomeadamente os que surjam no âmbito da interpretação de uma CDT. Veja-se o Ac. *Áustria vs Alemanha*.

<sup>284</sup> Como no artigo 5º da DRL.

<sup>285</sup> *Vide* NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. II, cit. p.429.

<sup>286</sup> Nos termos do art. 6º do RJAT. Sobre isto ver NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. II, p. 458 e ss.

<sup>287</sup> Disponível em [https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD-Codigo\\_Deontologico\\_2017-10-02.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD-Codigo_Deontologico_2017-10-02.pdf) (acesso a 3 de julho de 2018).

<sup>288</sup> O que está de acordo com a DRL que estabelece que “qualquer outro organismo ou pessoa (organismo de nomeação nacional) com poderes para, nos termos do respetivo direito interno, constituir a CC.” Esta opção tomada no âmbito da primeira parte do art. 7º, nº1 será a mesma nos restantes parágrafos do artigo.

Preferimos esta via (alternativa à do recurso a tribunais nacionais) dado que esta nomeação seria mais expedita e não aumentaria o número de processos em tribunais, numa situação que claramente não requer a intervenção de um juiz.

#### 5.2.4.3. REJEIÇÃO DA NOMEAÇÃO DOS MEMBROS DA COMISSÃO CONSULTIVA, ART. 7º, Nº3

Em caso de rejeição da nomeação referida<sup>289</sup>, o interessado pode recorrer nos termos das regras processuais nacionais. Após a notificação da decisão de nomeação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do CAAD nos termos da DRL, o requerente deverá poder opor-se à mesma nos mesmos termos que sucede no quadro do CAAD, de acordo com regras similares ao RJAT<sup>290</sup> e ao Código Deontológico do CAAD, invocando os fundamentos para impedimento, rejeição ou afastamento através de um requerimento<sup>291</sup> ao Conselho Deontológico.<sup>292</sup>

#### 5.2.4.4. COMISSÃO DE RESOLUÇÃO ALTERNATIVA DE LITÍGIOS, ART. 10º

A CRAL é uma novidade da DRL. Esta confere aos EM uma grande flexibilidade na resolução da questão litigiosa, permitindo o recurso a meios alternativos de resolução de litígios.<sup>293</sup> Recorrer a mecanismos de RAL torna-se muitas vezes mais eficiente e com custos mais baixos.<sup>294</sup>

Considera-se que existir esta possibilidade na transposição, reforça as garantias dos contribuintes, mas a mesma depende muito do modo como se fizer a transposição.

---

<sup>289</sup> *Supra* 5.2.4.2.

<sup>290</sup> Art. 8º do RJAT.

<sup>291</sup> Segundo o Art. 7º do Código Deontológico.

<sup>292</sup> *Vide* NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. II, cit., p.461.

<sup>293</sup> É ainda referida a possibilidade de recorrer a outras formas de arbitragem como a arbitragem da “última oferta”. *Vide* PIT, H.M, *Arbitration under the OCDE Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices* 71, *Bulletin for International Taxation* 10, IBFD (2017), p. 578, *Vide* FERREIRA, R. Fernandes & Jorge Lopes de SOUSA, “*O novo procedimento de mútuo acordo e arbitragem sobre a dupla tributação internacional*”, RFF & Associados, Tax & Business, N.º 12, 18 de julho de 2017 cit. p.4.

<sup>294</sup> Neste sentido J. WILSON et al “*Resolving tax disputes: alternative dispute resolution*”, EY Tax services.

Propõe-se<sup>295</sup>, na transposição, que se permita o recurso à mediação. Este meio de RAL, já é seguido em Portugal<sup>296</sup> noutras áreas, como civil e comercial.<sup>297</sup> A mediação é a “*a forma de resolução alternativa de litígios, realizada por entidades públicas ou privadas, através do qual duas ou mais partes em litígio procuram voluntariamente alcançar um acordo com assistência de um mediador de conflitos*”.<sup>298</sup> Considera-se ser uma vantagem a existência deste mecanismo, pois há muitos litígios em que o problema pode ser apenas o de interpretação de alguns factos, o qual pode ser resolvido através de um diálogo entre as partes, moderado por um mediador. No Reino Unido<sup>299</sup>, este meio é já utilizado para determinados casos tributários em que o objeto dos litígios são os factos e pontos técnicos.<sup>300</sup> A taxa de sucesso destes meios de RAL no Reino Unido foi de 79.39% em 2016 e 2017.<sup>301</sup>

Outro meio de RAL que se recomenda é a conciliação. Esta é já empregue entre nós, nos termos previstos no CPC<sup>302</sup> e no regime jurídico dos Julgados de Paz, em que o juiz primeiro procura alcançar a conciliação entre as partes.<sup>303</sup>

As partes têm que estar disponíveis para que estes meios possam ser bem-sucedidos. É necessário que a AT não se recuse a dialogar com o contribuinte. Quer a mediação como a conciliação são meios de RAL voluntários, dependendo sempre da vontade das partes. Porém, acreditamos que recorrer aos meios de RAL será não só uma vantagem para o contribuinte como para a AT, na medida em que processos mais simples serão mais rapidamente resolvidos e permite reduzir-se o âmbito das questões em litígio. Em nossa opinião, o legislador português deveria aproveitar o ensejo e legislar sobre a

---

<sup>295</sup> No Anexo, C o art. 10º.

<sup>296</sup> Vide CARVALHO, Jorge Morais, “*A consagração legal da mediação em Portugal*”, Julgar 15, Coimbra Editora (2011).

<sup>297</sup> Nos termos da Lei da Mediação, Lei n.º 29/2013, de 19 de abril.

<sup>298</sup> Definição dada pelo art. 2º da lei da mediação.

<sup>299</sup> O exemplo do Reino Unido é apresentado como uma boa prática no âmbito da RAL em P. BAKER et al., *General Report, The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights vol. 100B*, IFA Cahiers de droit fiscal international (2015) cit., p. 51. O que concordamos.

<sup>300</sup> Todas as informações estão disponíveis *online* para que o contribuinte possa aceder e perceber se os meios de RAL são os mais indicados para o seu caso, indicando ainda as vantagens e a forma como recorrer aos mesmos, disponível em [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/701213/CCFS21.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701213/CCFS21.pdf), acesso em: 26 de junho de 2018.

<sup>301</sup> Vide ELLIOT Kevin & S. MOORE, “*Tax deadlock: The use of mediation to resolve tax disputes*”, Taxation, 10 de agosto de 2017, KPMG, disponível em: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/uk/pdf/2017/08/tax-deadlock-taxation.pdf>, acesso em 26 de julho de 2018.

<sup>302</sup> Art. 594º.

<sup>303</sup> Art. 26º, nº1 da Lei dos Julgados de Paz, Lei nº 78/2001, de 13 de julho.

RAL não só para as questões mencionadas na diretiva mas, e em geral, para um grande leque de questões tributárias.

### 5.2.5.PARECER E DECISÃO

#### 5.2.5.1. RECURSO PARA OBTER A DECISÃO DEFINITIVA, ART. 14º E 15º, Nº3

Constituída a CC ou a CRAL<sup>304</sup>, deve ser emitido um parecer fundamentado, o qual deve resolver a questão litigiosa.<sup>305</sup> O direito à fundamentação é uma garantia do contribuinte, constitucionalmente protegida nos termos do art. 268º, nº3 da CRP. Em nossa opinião, a fundamentação deve, pelo menos, satisfazer as regras do CPPT<sup>306</sup>, nomeadamente, conter as razões de facto e direito que fundamentem a decisão.<sup>307</sup>

No prazo de 6 meses após o parecer da CC ou CRAL, os EM devem chegar a um acordo. Caso não o alcancem ou o interessado não for notificado da decisão, este poderá interpor recurso com o objetivo de obter uma decisão definitiva.<sup>308</sup> Ora, para além dos 6 meses referidos para emitir o parecer são dados outros 6 meses adicionais aos EM para alcançarem este acordo.<sup>309</sup> Considera-se este ponto desnecessário, na medida em que já foi emitido um parecer que pode constituir a decisão definitiva final e vinculativa. Tal apenas vai prolongar o processo.<sup>310</sup> Poderá acontecer que esta decisão alcançada pelos EM seja desfavorável ao contribuinte.

Nesta fase, também não se pretende a anulação de nenhuma decisão, não se podendo recorrer ao mecanismo da reclamação graciosa<sup>311</sup> ou impugnação judicial.<sup>312</sup> Pretende-se obter a decisão definitiva, que os EM cheguem a um acordo com base no

---

<sup>304</sup> As regras enunciadas neste capítulo aplicam-se quer se trate da CC como da CRAL.

<sup>305</sup> O esquema deste capítulo encontra-se no Anexo B, esquema B.3.

<sup>306</sup> Do art. 77º do CPPT.

<sup>307</sup> Assim, na transposição da DRL deve remeter-se para as regras de fundamentação do ordenamento jurídico português, Anexo C, art. 14º.

<sup>308</sup> Se após os 6 meses para emissão do parecer, mais 6 para obtenção do acordo (mais 30 dias) o interessado não for notificado, poderá interpor recurso nos termos do art. 15º, nº3 da DRL.

<sup>309</sup> Art. 15º, nº1 da DRL.

<sup>310</sup> Concordamos com a autora em VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018), secção 2.4. Principalmente quando os EM já tiveram a possibilidade de chegar a acordo no PMA durante dois anos.

<sup>311</sup> Arts. 68º e ss do CPPT.

<sup>312</sup> Arts. 99º e ss do CPPT.

parecer emitido.<sup>313</sup> Restando o recurso hierárquico, porém, aqui não temos uma decisão da AT da qual possamos recorrer, como acontecia na fase de recusa da reclamação. O que se pretende precisamente é que exista uma decisão. Neste sentido, uma possibilidade será recorrer à intimação para um comportamento.<sup>314</sup>

É duvidoso se este mecanismo se pode enquadrar nesta fase da DRL, principalmente por ter um carácter residual.<sup>315</sup> A nível nacional o recurso a este mecanismo requer uma grande análise jurisprudencial.

O primeiro requisito implica que haja uma omissão por parte da AT em relação a um dever jurídico suscetível de lesar um direito ou interesse legítimo do contribuinte.<sup>316</sup> Assim, tem que existir já um direito reconhecido<sup>317</sup>, como será o caso do pagamento de juros indemnizatórios,<sup>318</sup> quando a AT não cumprir o prazo de restituição oficiosa dos impostos.<sup>319</sup> Deste modo, a DRL consagra expressamente o dever de alcançar esta decisão, pelo que o interessado tem o direito à mesma.<sup>320</sup>

Em segundo lugar, este meio apenas é aplicável quando vistos os outros meios e este seja o mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa.<sup>321</sup> A sua utilização é excecional.<sup>322</sup> Porém, tendo em conta os demais mecanismos de anulação de atos, este é o único a que é possível recorrer para obtenção de um comportamento. Na verdade, basta que o juiz siga o que foi estipulado no parecer da CC ou da CRAL, pois a DRL consagra que, em caso de não ser alcançado acordo, os EM estão vinculados ao parecer.

---

<sup>313</sup> Cfr. Art. 15º, n.os 1,2 e 3 da DRL.

<sup>314</sup> Após os 12 meses sem um acordo entre os EM, mais 30 dias (a contar da informação da constituição da CC do art 6º, nº1 b) § 3) o interessado deverá dirigir um requerimento ao tribunal de 1º instância nos termos do art. 147º do CPPT, em que identifica a omissão em causa, que os EM não chegaram a acordo quando tinham o dever de o fazer atendendo à DRL (posteriormente à transposição da mesma), devendo a AT proceder ao acordo. A tramitação do processo seguirá o enunciado no art. 147º n.os 4 e 5.

<sup>315</sup> A outra opção será seguir a via da ação administrativa, a condenação à prática do ato devido segundo o artigo 37º, nº1 al. b) do CPTA.

<sup>316</sup> Segundo o art. 147º, nº1 do CPPT, art. 101º al. h) da LGT e Ac. do STA no âmbito do processo nº 01305/15.

<sup>317</sup> Não havendo, o meio adequado será a ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo previsto no art. 145º do CPPT. *Vide* NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. II, cit., p. 322.

<sup>318</sup> Que é um dos casos em que a jurisprudência já aceitou o mecanismo do art. 147º do CPPT, no âmbito do Ac. do STA no âmbito do processo nº 0255/07.

<sup>319</sup> Nos termos do art. 43º, nº3 al. a) da LGT.

<sup>320</sup> Consideramos que o recurso consagrado no art. 11º, nº4 da DRL para obtenção de uma decisão sobre as regras de funcionamento da CC ou da CRAL também deve ser nos termos do art. 147º do CPPT, pelos mesmos motivos expostos. Constando este artigo no Anexo C.

<sup>321</sup> Atendendo ao art. 147º, nº2, do CPPT.

<sup>322</sup> *Vide* MORAIS, Rui Duarte (2012),cit., p. 339.

A CRP consagra a tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes,<sup>323</sup> pelo que não será admissível que a questão litigiosa continue sem uma solução, principalmente após o parecer da CC ou da CRAL. Na fase de transposição tem que se assegurar que não há a possibilidade de não se alcançar a decisão definitiva, ficando o processo da DRL sem efeito.<sup>324</sup>

#### 5.2.5.2. RECURSO PARA EXECUTAR A DECISÃO DEFINITIVA, ART. 15º Nº4

A DRL estipula que a decisão definitiva é vinculativa e deve ser aplicada no prazo de 60 dias, a contar da sua notificação.<sup>325</sup> Se tal não acontecer o interessado pode recorrer a fim de a executar.<sup>326</sup>

Como analisado *supra*,<sup>327</sup> a CC pode ser considerada um tribunal para efeitos do reenvio prejudicial do TJUE. Tal equiparação poderia ser feita também no que respeita à execução. Neste sentido, cremos que se poderia recorrer ao regime de execução das sentenças dos tribunais tributários, o qual segue o regime consagrado para a execução de sentenças dos tribunais administrativos.<sup>328</sup> Note-se que a AT está obrigada a executar estas decisões.<sup>329</sup>

No CPTA consagram-se 3 regimes diferentes de processos executivos.<sup>330</sup> O mais frequente<sup>331</sup> é o de execução de sentenças de conteúdo anulatório.<sup>332</sup> Nos casos em que a decisão final alcançada pelos EM determine que o ato de liquidação que deu origem à

---

<sup>323</sup> No art. 268º, nº4 da CRP. Aliás, atendendo ao Ac. do STA processo nº 0214/14, a existência de um meio processual que visa a intimação para um comportamento à AT constitui um corolário do art. 268º, nº4 da CRP.

<sup>324</sup> Pelo que propomos o recurso à intimação para um comportamento no Anexo C, art. 15º, nº3. É claro que este mecanismo terá que ser adaptado porque este acordo é entre os EM, não dependendo apenas da AT em Portugal. No entanto, apenas é exigido que se siga o que foi decidido no parecer.

<sup>325</sup> Independentemente do prazo aplicado nos termos do direito interno segundo o art. 15º, nº4 § 2 da DRL.

<sup>326</sup> Art. 15º, nº4 § 2 da DRL.

<sup>327</sup> Ver *supra* 3.2.3.

<sup>328</sup> Atendendo ao art. 102º da LGT. Aplicando-se os art. 157º e ss do CPTA, por remissão do art. 146º do CPPT.

<sup>329</sup> Nos termos do art. 100º da LGT, *Vide* NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. II, cit. p.333.

<sup>330</sup> A execução para prestação de factos ou de coisas, art. 162º e ss, a execução para pagamento de quantia certa, art. 170º e ss e a execução de sentenças de anulação de atos administrativos, art. 173º e ss.

<sup>331</sup> *Vide* NETO, S. & C. TRINDADE (2017), Vol. II, cit., p.335.

<sup>332</sup> Veja-se MORAIS, Rui Duarte (2012), cit., p.332. E LOPES DE SOUSA, Jorge (2011), Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado II volume 6º edição, Áreas Editora p.526.

dupla tributação seja anulado cremos que faz sentido optar por este regime.<sup>333</sup> O interessado poderá recorrer ao processo de execução de sentença de anulação de atos administrativos nos termos do CPTA, caso esta não seja aplicada no prazo estipulado.<sup>334</sup>

#### 5.2.6. ENTRADA EM VIGOR DA DRL

A DRL é aplicável a qualquer reclamação apresentada a partir de 1 de julho de 2019 sobre questões litigiosas relativas ao ano fiscal com início a 1 de janeiro de 2018. No entanto, Portugal e os outros EM podem decidir que se aplique também em relação a reclamações apresentadas nos 2 anos anteriores. Em nossa opinião, tal seria positivo pelo que se deveria estabelecer a aplicabilidade da diretiva a todas as questões litigiosas surgidas a partir de 1 de janeiro de 2016.<sup>335</sup>

---

<sup>333</sup> Seguindo-se o regime consagrado nos art. 173º e ss do CPTA.

<sup>334</sup> De 60 dias e não de 90 ou 30 dias, art. 175º do CPTA.

<sup>335</sup> Anexo C, artº 24º.

## 6. CONCLUSÕES

- I. A DRL tem em vista criar um mecanismo eficaz de resolução de litígios transnacionais em matéria de dupla tributação dentro da UE.
- II. Este instrumento constitui um marco histórico em termos das garantias dos contribuintes da UE. Com este, estes podem recorrer a um PMA ou à RAL o que lhes permitirá resolver os litígios dentro de prazos bem determinados.
- III. A DRL corrige várias falhas apontadas dos mecanismos atualmente existentes e permite uma melhor proteção dos direitos dos contribuintes. A resolução de litígios nos termos desta diretiva passa a beneficiar de todas as garantias do DUE, como o primado e o efeito direto, dos direitos fundamentais da CDFUE e a possibilidade de recurso aos tribunais nos termos do direito interno, com a possibilidade de reenvio, em várias fases do procedimento.
- IV. A certeza jurídica é reforçada através deste instrumento, mediante um maior envolvimento do contribuinte. Os EM têm um dever legal de resolver o litígio internacional, em matéria de dupla tributação, pela primeira vez.
- V. Porém, a forma como a proteção dos contribuintes será assegurada na prática depende da transposição que for realizada pelos EM. Em particular no que toca aos recursos nos termos do direito interno, tanto numa fase administrativa, como judicial.
- VI. A DRL permite uma maior intervenção dos tribunais nacionais, o que implica que se dependa da eficiência e celeridade desses mesmos tribunais para continuar o processo. O que muitas vezes pode implicar um atraso na resolução do litígio. Nesse sentido, o mais indicado será seguir, sempre que possível a via contenciosa administrativa antes da judicial ou recorrer a outros organismos como o CAAD.

- VII. Atendendo à forma como a DRL está estruturada, a efetiva proteção das garantias dos contribuintes dependerá muito das opções tomadas pelos EM.
- VIII. A DRL não contém uma definição de vários conceitos como fraude e negligência. Isto conduzirá a muitas questões a nível heurístico e hermenêutico, as quais podem impedir um acesso efetivo ao mecanismo da DRL.
- IX. Ainda há muitos aspetos da DRL que terão de ser esclarecidos aquando da transposição pelos EM ou, posteriormente, mediante o mecanismo de reenvio prejudicial ao TJUE, o que vai permitir uma segurança e certeza jurídica muito maior aos contribuintes.
- X. Na transposição, além da clarificação de vários aspetos problemáticos da diretiva, deve prever-se claramente a forma de interação dos novos procedimentos, com os atualmente previstos no direito interno. Em ordenamentos jurídicos como o português, em que é necessário pagar o imposto em causa ou prestar garantia para se iniciar algum procedimento contencioso, não existe nenhum mecanismo de bloqueio ou de suspensão de pagamento, o que implica que o contribuinte terá de pagar e só depois poderá recorrer aos mecanismos da DRL.
- XI. A forma de contagem de prazos das notificações são elementos essenciais da defesa do contribuinte e nenhum destes regimes foi objeto de harmonização pela diretiva, dando origem à aplicação de regras diferentes nos vários EM.
- XII. Existem, ainda, alguns obstáculos ao sucesso da fase do PMA, o que pode implicar que os contribuintes na maior parte das vezes optem pelo recurso automático à fase de RL, como a falta de prazo para a apresentação dos motivos para não ter sido alcançado um acordo entre os EM. Se os EM não definirem limites, há o perigo desta fase se prolongar e os interessados não obterem uma decisão em tempo útil.
- XIII. O próprio PMA ainda é muito limitado em termos de participação do contribuinte. Por outro lado, a fase de RL constitui um grande avanço nesse sentido.

- XIV. Nunca existiu em matéria de direito fiscal um mecanismo à escala da UE que assegurasse a resolução de litígios em matéria de dupla tributação de forma tão ampla e eficaz. E, pela primeira vez, existe a possibilidade de recorrer a mecanismos de RAL.
- XV. Em nosso entender, apesar de todas as deficiências e críticas que se possam apontar à DRL, o certo é que a mesma apresenta um grande avanço em matéria de resolução de litígios e uma prova de que é possível adotar regras supranacionais que também tenham em consideração os direitos dos contribuintes, constituindo assim uma mudança de paradigma a nível da resolução de litígios em matéria fiscal.

**MONOGRAFIAS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS**

BAKER, P. & P. Pistone, *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, 25 EC Tax Review 5/6, Kluwer Law International (2016)

BERBARI, Aline, *The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, 71 Bulletin for International Taxation 10 (special Issue) IBFD (2017)

CARVALHO, Jorge Morais, *A consagração legal da mediação em Portugal*, Julgar 15, Coimbra Editora (2011)

CERIONI, Luca, *The Commission's proposal for a Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Overcoming the final hurdle of juridical double taxation within the European Union*, 57 European Taxation 5 IFBD (2017)

CFE, *Opinion Statement FC 4/2017 on the Proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, 57 European Taxation 8 IBFD (2017)

DEBELVA, F. & J. Ltus, *The EC Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide?* 71 Bulletin for International Taxation 5, IBFD (2017)

European Commission (2017), *Tax uncertainty: Economic Evidence & Policy Responses*, Taxation Papers

GOVIND, S.P & L. TURCAN, *Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies*, 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017)

GUERRA MARTINS, Ana Maria, (2012), *Manual de Direito da União Europeia*, Almedina

HELMINEN, M., *EU Tax Law – Direct Taxation –* (2017), Online Books IBFD

KOKOTT, Julianee & SOBOTTA, Cristoph, (2010) *The Charter of Fundamental Rights of the European Union after Lisbon*, European University Institute

LANG, M., P. PISTONE & J. SCHUCH, C. STARINGER (2016), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* 4º Edição, Linde

LOPES DE SOUSA, Jorge (2011), *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado II volume* 6º edição, Áreas Editora

LUTS, J. & C. Kempeneers, *Case C-648/15 Austria v. Germany: Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes Under Article 273 TFEU Article*, 27 *EC Tax Review* 1, Kluwer Law International (2018)

MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina

NETO, S. & C. TRINDADE (2017), *Contencioso Tributário Vol. I*, Almedina

NETO, S. & C. TRINDADE (2017), *Contencioso Tributário Vol. II*, Almedina

NOGUEIRA, J.F. Pinto (2010), *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora

OCDE (2003), *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, Centre for Tax Policy and Administration Tax guidance series, OECD Publishing, Paris

OCDE (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris

OCDE (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More effective Payments*, Action 14 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris

P. BAKER et al., General Report, *the Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights vol. 100B*, IFA Cahiers de droit fiscal international (2015)

PANAYI, Cristiana HJI, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community* (2007), Kluwer Law International

PANUTHOS, Peter J., *Procedural Issues of Human Rights and Taxation: Access to Justice*, 71 Bulletin for International Taxation 7, IBFD (2017)

PERROU, Katerina, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, (2014), Vol. 28, IBFD Doctoral series.

PIT, H.M, *Arbitration under the OCDE Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices 71*, Bulletin for International Taxation 10, IBFD (2017)

PRECHAL, Sasha, *Directives In EC Law 2º Edição*, Oxford University Press Inc

SNODGRASS, Elizabeth, *Tax Controversies and Dispute Resolution under Tax Treaties: Insights from the Arbitration Sphere*, 19 Derivatives & Financial Instruments 5, IBFD (2017)

SOFRONA, Lydia-Elisavet, *The MAP in Greece: New Domestic Procedural Framework Enhances Effectiveness of Cross-Border Dispute Resolution*, 57 European Taxation 12 IBFD (2017)

TERRA, Ben J. M. & WATTEL, Peter J. (2012), *European Tax Law*, 6ª Edição, Wolters Kluwer

VASQUES, Sérgio (2018), *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina

VOJE, Jasna, *EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court*, 48 *European Taxation* 7 IBFD (2018)

WIERTSEMA, Taco, *Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern?”* 19 *Derivatives & Financial Instruments* 5, IBFD (2017)

#### **Documentos eletrónicos:**

DEBELVA, Filipa, “*Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms*”, *EU Tax Blog*, 2 de outubro de 2017, disponível em <https://eutaxblog.com/2017/10/02/directive-on-tax-dispute-resolution-mechanisms/>

ELLIOT Kevin & S. MOORE, “*Tax deadlock: The use of mediation to resolve tax disputes*”, *Taxation*, 10 de agosto de 2017, KPMG, disponível em:

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/uk/pdf/2017/08/tax-deadlock-taxation.pdf>

FERREIRA, R. Fernandes & Jorge Lopes de SOUSA, “*O novo procedimento de mútuo acordo e arbitragem sobre a dupla tributação internacional*”, RFF & Associados, *Tax & Business*, N.º 12, 18 de julho de 2017, disponível em [https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW\\_HOW/Newsletters/2017/7\\_-\\_Julho/O\\_novo\\_Procedimento\\_de\\_Mútuo\\_Acordo\\_e\\_Abitragem\\_sobre\\_a\\_Dupla\\_Tributacao\\_internacionalvff.pdf](https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2017/7_-_Julho/O_novo_Procedimento_de_Mútuo_Acordo_e_Abitragem_sobre_a_Dupla_Tributacao_internacionalvff.pdf)

J. WILSON et al “*Resolving tax disputes: alternative dispute resolution*”, Ernst & Young Tax services, disponível em:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY - Resolving tax disputes - alternative dispute resolution/%24FILE/EY-ADR.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Resolving_tax_disputes_-_alternative_dispute_resolution/%24FILE/EY-ADR.pdf)

LEITE DE CAMPOS, Diogo & PRATO, António Calisto, “*Preços de Transferência e Arbitragem*”, Nota informativa, Questões Fiscais da Globalização-1, PLMJ, 6 de junho de 2007, disponível em

[http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2007/questoes\\_fiscais\\_da\\_globalizacao.pdf](http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2007/questoes_fiscais_da_globalizacao.pdf)

PWC, “*EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms formally adopted*”, EU Direct Tax Newsalert, 11 de outubro de 2017, disponível em [https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/eu-direct-tax-newsalerts/eudupla\\_tributacao\\_g/pwc-eudupla\\_tributacao\\_g-newsalert-11-october-2017.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/eu-direct-tax-newsalerts/eudupla_tributacao_g/pwc-eudupla_tributacao_g-newsalert-11-october-2017.pdf)

PWC, “*Increased taxpayers rights for tax dispute resolution under new EU Directive*”, Tax Insights, 2 de novembro de 2017, disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-tcdr-eu-dir-tax-dispute-res-mech.pdf>

SILVA, Fernando Castro & P. M. BRAZ, “*Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, relativa aos mecanismos de RL em matéria fiscal na União Europeia*”, Newsletter fiscal Portugal GARRIGUES, outubro 2017 disponível em <http://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/newsletter-fiscal-portugal-outubro-2017.pdf>

VALENTE, Piergiorgio, “*Tax Dispute Resolution Directive: An Important Step for the EU*”, *Kluwer International Tax Blog*, 31 de outubro de 2017, disponível em

<http://kluwertaxblog.com/2017/10/31/tax-dispute-resolution-directive-important-step-eu/>

## LISTA JURISPRUDENCIAL

### TJUE

Acórdão de 15 de julho de 1964, *Costa vs ENEL*, C-11/70

Acórdão de 17 de dezembro de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70

Acórdão de 4 de dezembro de 1974, *Van Duyn*, C-41/74

Acórdão de 9 de março de 1978, *Simmenthal*, C-106/77

Acórdão de 5 de abril de 1979, *Ratti*, C-148/78

Acórdão de 19 de janeiro de 1982, *Ursula Becker*, C-8/81

Acórdão de 22 de junho de 1989, *Fratelli Constanzo*, C-103/88

Acórdão de 5 de março de 1996, *Brasserie du Pecheur*, Processos Apensos C-46/93 e C-48/93

Acórdão de 12 de maio de 1998, *Gilly*, C-336/96

Acórdão de 30 de maio de 2002, *Walter Schmid*, C-516/99

Acórdão de 14 de novembro de 2006, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres*, C-513/04

Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, *Block*, C- 67/2008

Acórdão de 1 de março de 2011, *Chartry*, C-467/09

Acórdão de 29 de março de 2012, *Belvedere Costruzioni*, C-500/10

Acórdão de 12 de junho de 2014, *Ascendi*, C-377/13

Acórdão de 16 de julho de 2015, *Coty Germany*, C-580/13

Acórdão de 22 de outubro de 2013, *Sabou*, C-276/12

Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14

Acórdão de 27 de abril de 2017, *República da Áustria vs República Federal da Alemanha*, C-648/15

Acórdão de 3 de setembro de 2008, *Kadi*, Processos apensos C-402/05 P e C-415/05 P

### **Conclusões de Advogado-Geral sobre acórdãos do TJUE**

Conclusões do Advogado-Geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ao acórdão *Gilly* (C-336/96) apresentadas a 20 de novembro de 1997

Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi ao acórdão *República da Áustria vs República Federal da Alemanha* (C-648/15) apresentadas a 27 de abril de 2017

### **STA**

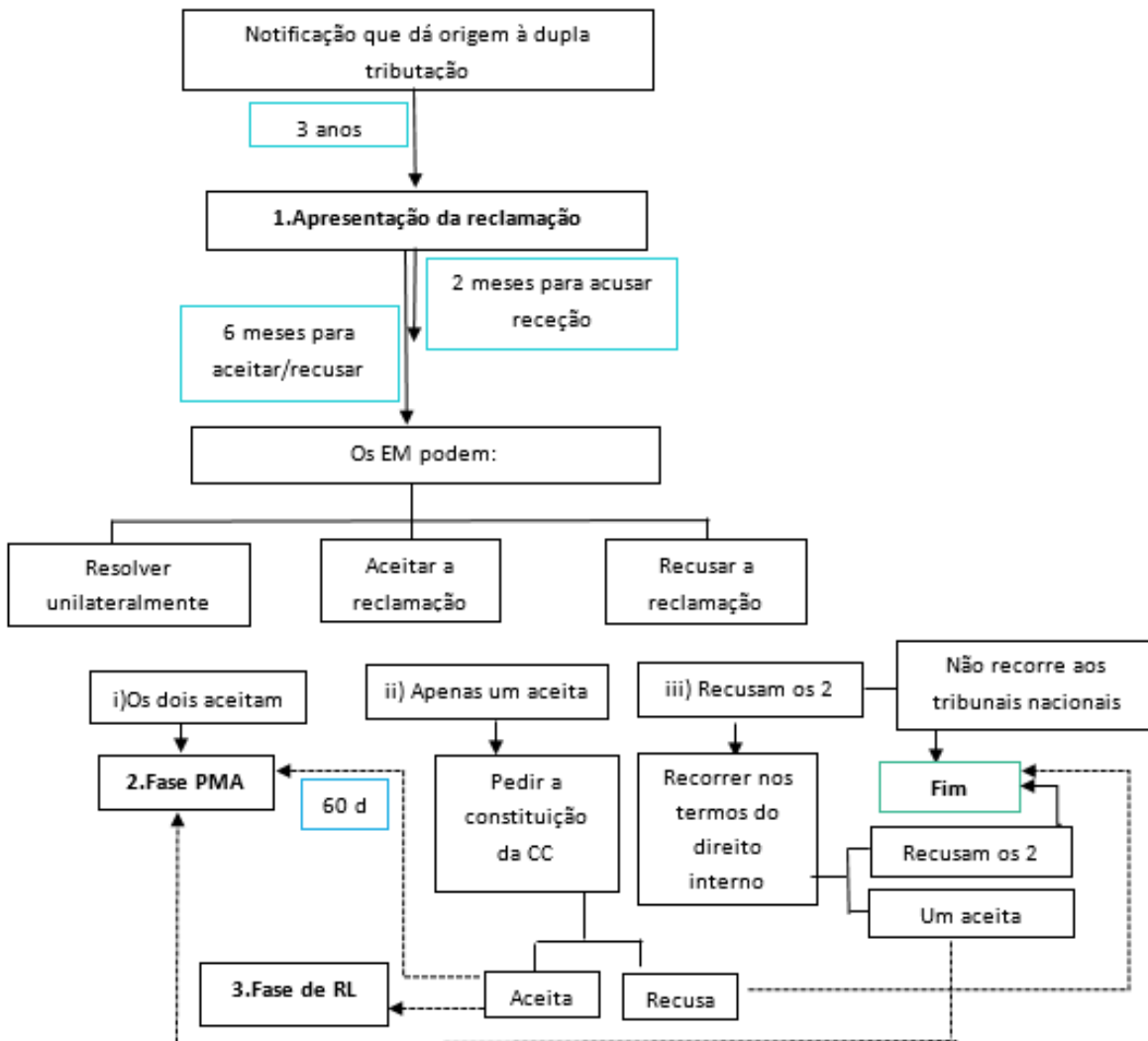
Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de maio de 2007, proferido no âmbito do processo n.º 0255/07.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de outubro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 01305/15.

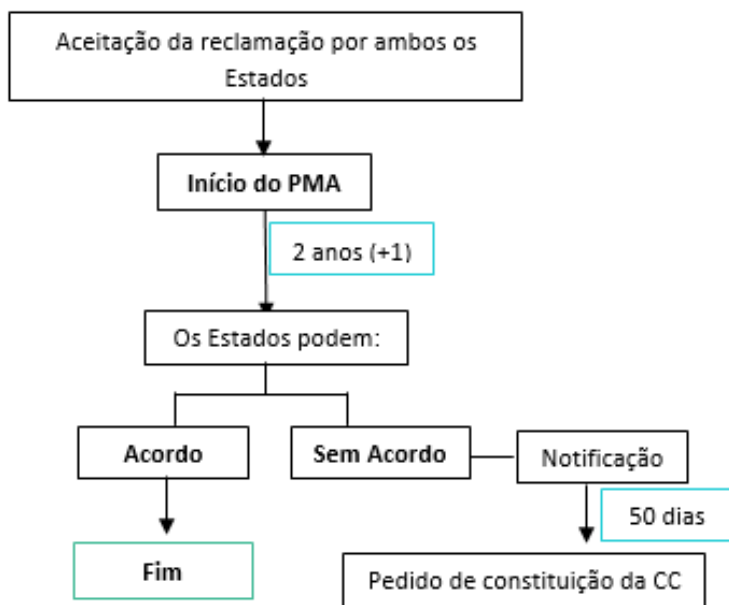
## ANEXO A- FASES DA DIRETIVA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

Esquemas com base na proposta da diretiva e nas introduzidas pela DRL:

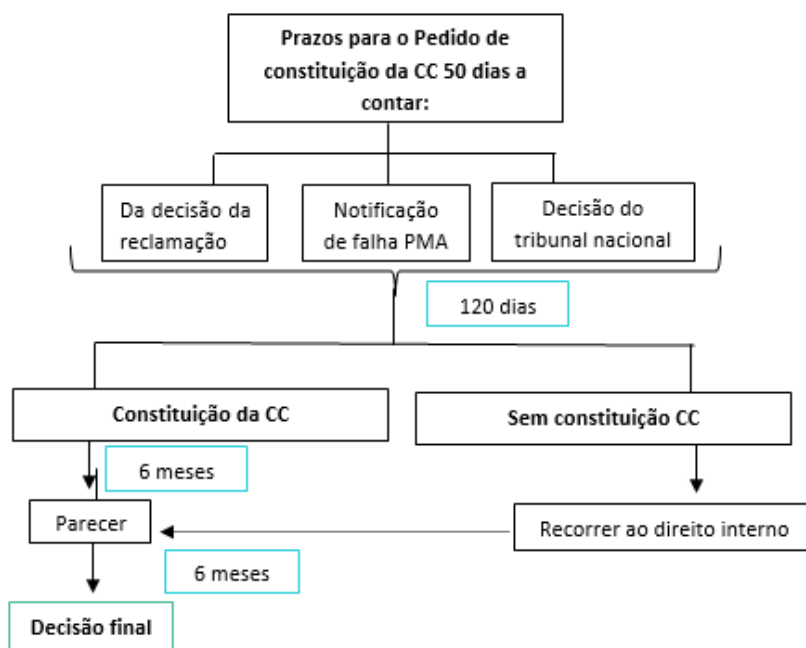
### Esquema Fase 1 – Reclamação



## Fase 2 – Procedimento por Mútuo Acordo

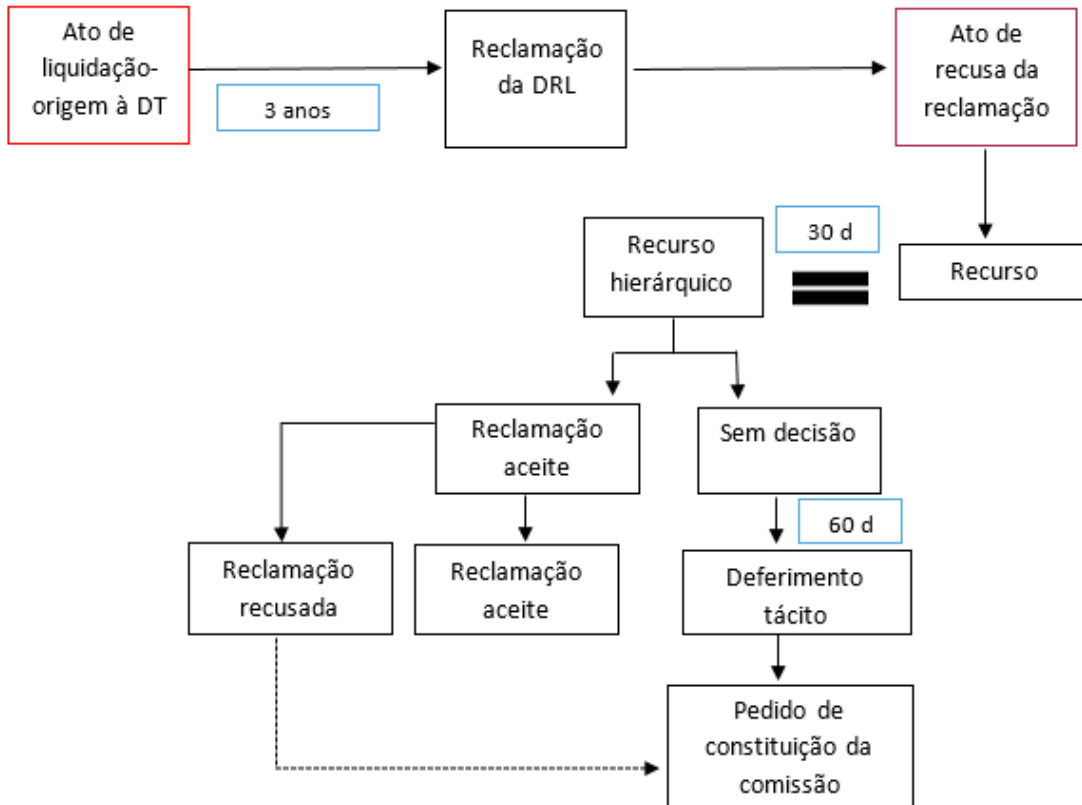


## Fase 3-Fase de Resolução de Litígios

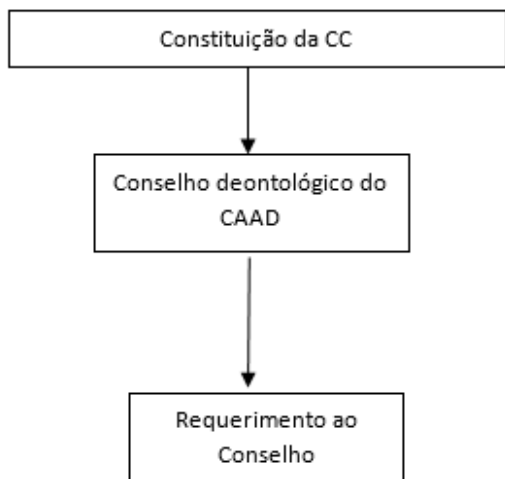


ANEXO B- ESQUEMAS DAS SUGESTÕES DE TRANSPOSIÇÃO

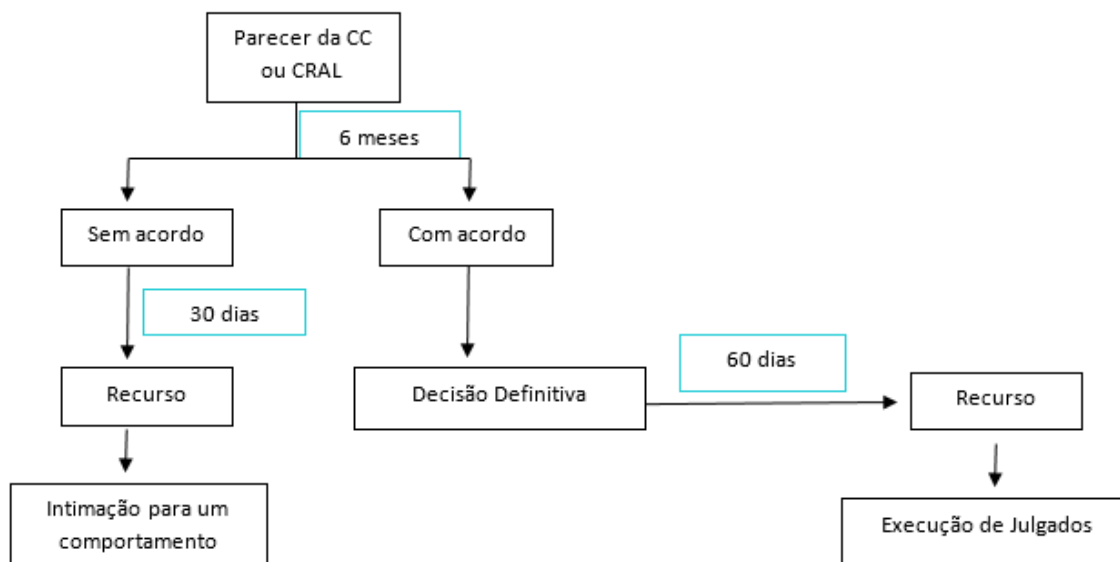
Esquema B.1.



### Esquema B.2.



### Esquema B.3.



## ANEXO C- SUGESTÃO DE TRANSPOSIÇÃO DE ARTIGOS

Neste anexo serão apresentados os artigos da DRL mais relevantes no âmbito desta dissertação. Aqueles que de facto terão algumas alterações na fase de transposição atendendo à sua relevância com o direito à ação reforçado com a DRL. Deste modo, não serão expostos alguns artigos que não terão, na nossa opinião, mudanças relevantes nesta fase.

Legenda:

Redação da DRL

Alterações propostas

### **Artigo 3º**

#### **Reclamação**

1. Qualquer interessado tem o direito de apresentar uma reclamação sobre uma questão litigiosa, solicitando a sua resolução mediante apresentação no serviço periférico local da área de domicílio ou sede do contribuinte, dirigida ao dirigente máximo do serviço.

Essa reclamação é apresentada no prazo de três anos a contar da receção da primeira notificação da ação que dá ou dará origem a uma questão litigiosa, quer essa pessoa recorra ou não às vias de recurso disponíveis. A reclamação pode ser apresentada nas seguintes línguas:

a)Português;

b)Inglês.

2. A Administração Tributária acusa a receção da reclamação no prazo de dois meses a contar da sua receção e informa o outro Estado-Membro em causa da receção da reclamação, no prazo de dois meses a contar dessa receção. Assim como informam que a comunicação será em inglês.

3. A reclamação só é aceite se, numa primeira fase, o interessado facultar as seguintes informações:

Al a) a e).

f) Quaisquer informações complementares que sejam consideradas necessárias para proceder a um exame do mérito do caso em apreço. No entanto, estas não poderão constituir fundamento de recusa da reclamação nos termos do art. 5º.

4. A Administração Tributária pode solicitar as informações a que se refere o nº 3, alínea f), no prazo de dois meses a contar da receção da reclamação. Posteriormente, podem ser efetuados novos pedidos de informações, durante o procedimento por mútuo acordo previsto no artigo 4º se tal for considerado necessário pelas autoridades competentes. É aplicável o direito interno em matéria de proteção de informações, segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional ou de processos comerciais.

Um interessado que receba um pedido nos termos do nº 3, alínea f), dá resposta a tal pedido no prazo de dois meses a contar da sua receção. É também enviada simultaneamente cópia dessa resposta às autoridades competentes dos outros Estados-Membros em causa.

5. A Administração Tributária toma uma decisão de aceitação ou rejeição da reclamação no prazo de seis meses a contar da sua receção. As autoridades competentes informam sem demora da sua decisão o interessado e as autoridades competentes dos outros Estados-Membros.

No prazo de seis meses a contar da receção da reclamação, consoante a data que for posterior, a autoridade competente pode decidir resolver a questão litigiosa unilateralmente, sem envolver as outras autoridades competentes dos Estados-Membros em causa. Nesse caso, a autoridade competente em causa notifica sem demora o interessado e as outras autoridades competentes dos Estados-Membros em causa, sendo extintos, após essa notificação, os procedimentos previstos no âmbito da presente diretiva.

#### **Art. 4º**

#### **Procedimento de mútuo acordo**

(...)

3. Se não for alcançado nenhum acordo sobre a forma de resolver a questão litigiosa no prazo previsto no nº 1, o interessado é informado dos motivos da falta de acordo no prazo de 8 dias, terminados os 2 anos.

No fim deste prazo, o interessado pode apresentar o pedido de constituição da comissão consultiva nos termos do art. 6º nº1 al. a).

## **Artigo 5º**

### **Decisão da reclamação**

1. A reclamação apenas pode ser rejeitada no prazo fixado no artigo 3º, nº 5, caso:

a) Não contenha as informações exigidas nos termos do artigo 3º, nº 3, exceto as informações referidas na al. f);

b) Não se refira a uma questão litigiosa; ou

c) Não tenha sido apresentada no prazo de três anos fixado no artigo 3º, nº1.

Os motivos da recusa da reclamação devem ser fundamentados e o interessado informado nos termos do disposto no artigo 3º, nº 5.

2. Caso não seja tomado uma decisão sobre a reclamação no prazo fixado no artigo 3º, nº 5, considera-se que a reclamação foi aceite por essa autoridade competente.

3.O interessado pode recorrer hierarquicamente nos termos do ordenamento jurídico português.

Caso tenha sido exercido o direito de recurso, a decisão do tribunal ou outro órgão jurisdicional competente é tida em conta para efeitos do artigo 6.º nº 1, alínea a).

No prazo de 60 dias presume-se o deferimento tácito para efeitos do art. 6 nº1 alínea a), a partir do qual o interessado pode pedir a constituição da comissão consultiva.

## **Artigo 6º**

### **Resolução de litígios pela Comissão Consultiva**

1. A pedido do interessado apresentado às autoridades competentes dos Estados-Membros em causa, estas constituem uma comissão consultiva nos termos do artigo 8º, caso:

a) A reclamação apresentada por esse interessado seja rejeitada nos termos do artigo 5º, nº 1, pelo menos por uma das autoridades competentes dos Estados-Membros em causa, ou por todas; ou

(...)

## **Artigo 7º**

### **Nomeações pelos tribunais competentes ou pelo organismo de nomeação nacional**

1. Se a comissão consultiva não for constituída no prazo fixado no artigo 6º, nº1 o interessado possa recorrer ao Conselho Deontológico do CAAD para que nomeie a comissão consultiva.

Caso não tenha sido nomeado pelo menos uma personalidade independente e um suplente, o interessado pode solicitar ao Conselho Deontológico do CAAD que nomeie uma personalidade independente e um suplente da lista a que se refere o artigo 9º.

O interessado pode solicitar ao Conselho Deontológico do CAAD que nomeie as duas personalidades independentes da lista a que se refere o artigo 9º, no caso de não ter sido feito. Essas personalidades independentes nomeiam o presidente por sorteio de entre as pessoas da lista de personalidades independentes nos termos do artigo 8º, nº3.

Os interessados apresentam o seu pedido de nomeação das personalidades independentes quando não tenham sido nomeados pelo menos uma personalidade independente e um suplente, se apenas estiver envolvido um interessado.

2. (...)

3.O tribunal competente ou o organismo de nomeação nacional adota uma decisão de acordo com o nº1 e notifica-a ao requerente. O procedimento aplicável à nomeação das personalidades é o mesmo que o procedimento aplicável aos árbitros no regime da arbitragem tributária.

Em caso de rejeição, o requerente tem o direito de apresentar um requerimento ao Conselho Deontológico do CAAD com a exposição dos fundamentos de recusa.

## **Artigo 10º**

### **Comissão de Resolução Alternativa de Litígios**

1. É dada a possibilidade de constituir uma comissão de Resolução Alternativa de Litígios (« comissão de resolução alternativa de litígios »), em vez de uma comissão consultiva, para dar parecer sobre a forma de resolver a questão litigiosa nos termos do artigo 14º .Pode também ser constituído uma comissão de resolução alternativa de litígios sob a forma de um comité de natureza permanente (Comité Permanente).

2. Com exceção das regras relativas à independência dos seus membros estabelecidas no artigo 8º, nº 4 e 5, a comissão de resolução alternativa de litígios pode ser distinta, no que se refere à sua composição e forma, da comissão consultiva.

A comissão de resolução alternativa de litígios pode aplicar, se adequado, quaisquer outros processos ou técnicas de resolução de litígios para dirimir o litígio de forma vinculativa como a mediação e conciliação. Em alternativa ao tipo de processo de resolução de litígios aplicado pela comissão consultiva nos termos do artigo 8º, a saber, o processo de parecer independente, pode ser acordado pelas autoridades competentes dos Estados-Membros em causa nos termos do presente artigo e aplicado pela comissão de RAL qualquer outro tipo de processo de resolução de litígios, incluindo o processo de arbitragem de «oferta definitiva» (também conhecido por arbitragem da «última melhor oferta»).

3. São decididas as regras de funcionamento de acordo com o artigo 11º em conjunto com as autoridades competentes do outro Estado-Membro envolvido.

4. Os artigos 12º e 13º são aplicáveis à comissão de resolução alternativa de litígios, salvo acordo em contrário nas regras de funcionamento a que se refere o artigo 11º.

## **Artigo 11º**

### **Regras de funcionamento**

(...)

4. Caso, nos termos do nº 1 e 2, as autoridades competentes não notifiquem o interessado, as personalidades independentes e o presidente completam as regras de funcionamento com base no formulário normalizado previsto no nº 3 e enviam-nas ao interessado no prazo de duas semanas a contar da data de constituição da comissão consultiva ou da comissão de resolução alternativa de litígios. Caso as personalidades independentes e o presidente não cheguem a acordo sobre as regras de funcionamento ou não as notifiquem ao interessado, o interessado ou os interessados podem recorrer à intimação para um comportamento, a fim de obterem uma decisão para a aplicação das regras de funcionamento

## **Artigo 14º**

### **Parecer da Comissão Consultiva ou da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios**

1. (...)

2. A comissão consultiva ou a comissão de resolução alternativa de litígios fundamenta o seu parecer nas disposições do acordo ou convenção aplicável a que se refere o artigo 1º, bem como nas regras aplicáveis nos termos do contencioso tributário.

(...)

## Artigo 15º

### Decisão Definitiva

1. As autoridades competentes devem chegar a acordo sobre a forma de resolver a questão litigiosa no prazo de seis meses a contar da data de notificação do parecer da comissão consultiva ou da comissão de resolução alternativa de litígios.

2. As autoridades competentes podem tomar uma decisão que se afaste do parecer da comissão consultiva ou da comissão de resolução alternativa de litígios. No entanto, se não conseguirem chegar a acordo sobre a forma de resolver a questão litigiosa, ficam vinculadas a esse parecer.

3. O interessado deve ser notificado sem demora da decisão definitiva sobre a resolução da questão litigiosa. Na falta de notificação da decisão no prazo de trinta dias, o interessado pode recorrer à intimação para um comportamento, caso Portugal seja o seu Estado de residência, de modo a obter a decisão definitiva.

4. A decisão definitiva é vinculativa, mas não constitui precedente. A decisão definitiva é aplicada sob reserva de o interessado ou interessados aceitarem essa decisão e renunciarem ao direito a qualquer recurso nacional, no prazo de 60 dias a contar da data em que essa decisão definitiva tiver sido notificada, quando aplicável.

Salvo se o tribunal ou outro órgão jurisdicional competente de um Estado-Membro em causa determinar, de acordo com as suas regras nacionais aplicáveis aos recursos e em aplicação dos critérios definidos no artigo 8.o, que houve falta de independência, a decisão definitiva é aplicada nos termos do direito interno dos Estados-Membros em causa que, em consequência da decisão definitiva, devam alterar a sua tributação, independentemente dos prazos fixados pelo direito interno. Se a decisão definitiva não for aplicada, o interessado pode recorrer ao tribunal competente a fim de a executar.

## **Artigo 23º**

### **Prazos e Notificações**

1. Todos os prazos serão contados em dias seguidos.
2. As notificações deverão seguir as regras consagradas ao nível do contencioso tributário.

## **Artigo 24º**

### **Entrada em vigor**

O presente regime entra em vigor a 1 de julho de 2019 sobre questões litigiosas respeitantes a rendimentos ou capitais auferidos num ano fiscal com início em 1 de janeiro de 2016.