



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Diretiva 2017/1852

Um Novo Paradigma na Resolução Alternativa de Litígios em Matérias Fiscais dentro da UE

Sofia Raquel Sá Gonçalves

Faculdade de Direito | Escola do Porto
Porto, julho de 2018

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Diretiva 2017/1852

Um Novo Paradigma na Resolução Alternativa de Litígios em Matérias Fiscais dentro da UE

Redigido por

Sofia Raquel Sá Gonçalves

Sob a Orientação do Senhor Professor Doutor

João Félix Pinto Nogueira

Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Porto, julho de 2018

Agradecimentos

*Aos meus pais,
pelo apoio incondicional, e por acreditarem sempre em mim.*

*Ao meu irmão,
porque me ensinou tudo o que sei.*

*Ao Zé,
pela paciência e pelo carinho.*

*Ao Sr. Prof. Dr. João Félix Pinto Nogueira,
pela disponibilidade, rigor e orientação.*

Resumo/Abstract

Esta dissertação explorará os mecanismos de resolução de litígios em matérias fiscais internacionais. Após um breve comentário à conjuntura dos vários instrumentos que regulam esta matéria, analisaremos os pontos positivos e negativos da Diretiva 2017/852. Em nosso entender, este instrumento procede a uma mudança de paradigma em termos de resolução de litígios tributários a nível internacional. Não obstante, o sistema que introduz não é perfeito e existem vários aspetos que devem ser corrigidos, nomeadamente aquando da implementação da mesma para território nacional.

Palavras-Chave: Diretiva 2017/182; Resolução alternativa de litígios; União Europeia; dupla tributação;

This dissertation will address the dispute resolution mechanisms in international tax matters. After a brief commentary on the conjuncture of the several instruments that regulate these matters, we will analyse the positives and the negatives of the Directive 2017/1852. We believe that this instrument reflects a shift of paradigm regarding alternative dispute resolution in an international level. However, the new system it introduces is not perfect and there are several aspects that need correction, namely when it is implemented in Portugal.

Key words: Directive 2017/1852; Alternative dispute resolution; European Union; Double taxation:

Lista de Siglas e Abreviaturas

Al. - Alínea

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

BIT – *Bilateral Investment Treaty*

CA – Convenção de Arbitragem

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Comissão Consultiva

CDT – Convenção Sobre Dupla Tributação

Cfr. – Conforme

CM – Convenção Modelo

CRAL – Comissão de Resolução Alternativa de Litígios

EM – Estado-Membro

IM – Instrumento Multilateral

LGT – Lei Geral Tributária

Nº - Número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

P. – Página

P. e. – Por exemplo

PA – Procedimento Amigável

Pp. – Páginas

RAL – Resolução Alternativa de Litígios

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

Índice

Resumo/ <i>Abstract</i>	4
Capítulo I – Introdução	8
1. Nota Introdutória	8
2. Objeto	8
3. Investigação	9
4. Metodologia e modo de citação	9
5. Sequência	10
Capítulo II – Análise global dos mecanismos de resolução de litígios em matérias fiscais.	11
Parte I – Os vários instrumentos de resolução de litígios	11
1. A Convenção 90/436/CEE	11
2. O mecanismo previsto na Convenção Modelo da OCDE	11
3. O mecanismo previsto na Convenção Modelo da ONU	13
4. A arbitragem introduzida pelo Instrumento Multilateral	13
5. Os “Bilateral Investment Treaties”	14
6. Conclusão	15
Parte II – A Diretiva 2017/1852: Noções introdutórias	16
1. Natureza jurídica	16
2. Relação com outros instrumentos	17
3. Escopo da diretiva	18
3.1. Escopo substantivo	18
3.2. Escopo objetivo e “questão litigiosa”	19
3.3. Escopo pessoal	20
4. Procedimento	21
Capítulo III – Análise crítica da Diretiva 2017/1852	23
1. O procedimento amigável	23
1.1 Acesso ao procedimento amigável (fase unilateral)	23
1.2. Desenvolvimento do procedimento amigável (fase consultiva)	25
1.3. Garantias na implementação do procedimento amigável (fase final)	26
1.4. Relação com os tribunais domésticos	27
2. Fase de resolução alternativa de litígios	29
2.1. Obrigatoriedade	29
2.2. Prazos	30
2.3. O papel das comissões	31
3. Outros	33

3.1. Confidencialidade dos procedimentos.....	33
3.2. A decisão	34
3.3. Impossibilidade de recurso	36
3.4. Questões relativas à dupla tributação	37
3.5. O papel do contribuinte em geral	38
Capítulo IV – Outras questões.....	40
1. A transposição da diretiva para o ordenamento jurídico nacional.....	40
1.1. Correção das insuficiências da diretiva	40
1.2. Relação com a arbitragem tributária.....	42
2. A hipótese de um tribunal arbitral na União Europeia em matérias fiscais.....	43
Conclusões.....	46
Referências Bibliográficas.....	49
Índice de Ilustrações	52

Capítulo I – Introdução

1. Nota Introdutória

A resolução de litígios é um elemento de crescente importância no panorama fiscal europeu e internacional. Trata-se de uma matéria discutida ao longo das últimas décadas, mas só recentemente, na esteira da Ação 14 do BEPS, é que a comunidade internacional se apercebeu do potencial e da necessidade de adotar estes mecanismos.

Atualmente existem vários mecanismos de resolução de litígios em matérias fiscais, a nível internacional. Temos as convenções bilaterais, sempre que incluam um dispositivo similar ao artigo 25º das convenções modelo (OCDE ou ONU). Temos ainda a Convenção de Arbitragem¹, que se centra na resolução de litígios relativos a ajustamentos no contexto de preços de transferência.

Mais recentemente, o instrumento multilateral e a Diretiva 2017/1852 de 10 de outubro de 2017² (doravante “diretiva”) vêm corrigir e complementar os defeitos que os restantes instrumentos inicialmente apresentavam, construindo o caminho para o futuro.

2. Objeto

Esta dissertação centrar-se-á na Diretiva 2017/1852, em particular no que toca aos procedimentos que esta vem estabelecer para resolução de litígios em matérias fiscais, no contexto internacional.

Em primeiro lugar, esta prevê o procedimento amigável (PA), um procedimento interestadual³ que encontra estruturado de modo rigoroso. Analisaremos criticamente as suas várias disposições e as suas consequências para as autoridades tributárias competentes e para o contribuinte.

Em segundo lugar, a diretiva prevê um procedimento subsidiário ao PA. Referir-nos-emos a este como procedimento de resolução alternativa de litígios (RAL), pois reconduz-se ao uso de vários métodos alternativos (como a arbitragem, a mediação e a

¹Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (90/436/CEE), de 23 de agosto de 1990. Doravante, “CA”.

²diretiva UE 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, relativa aos Mecanismos de Resolução de Litígios em Matéria Fiscal na União Europeia.

³“The so-called mutual agreement procedure (MAP), (...) is a process that two states can use to reconcile the tax treatment of a given taxpayer and reach an outcome that avoids double taxation.” Snodgrass, E. (outubro de 2017). Tax Controversies and Dispute Resolution Mechanisms under Tax Treaties: Insights from the Arbitration Sphere. *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5), secção 2.3.

conciliação⁴) através de uma comissão criada casuisticamente cujo parecer é, regra geral, vinculativo para os EMs.

Estarão ainda no centro da nossa análise as restantes disposições da diretiva que estabelecem “os direitos e obrigações dos interessados”⁵ dentro da resolução do litígio.

3. Investigação

Apesar da diretiva suprir vários dos problemas apontados aos mecanismos anteriores, consideramos que a mesma ainda apresenta vários óbices. Nestes termos, a nossa investigação visa uma identificação clara desses problemas e a apresentação de propostas que permitam a sua resolução.

Iremos examinar, mas apenas brevemente, os vários instrumentos de resolução de litígios em matéria tributária como os incluídos nas convenções bilaterais, na CA, no IM e nos “bilateral investment treaties” (BITs). Não obstante, tal análise será restrita ao que considerarmos ser essencial para a compreensão da diretiva. Tais informações serão retomadas ao longo do texto de modo auxiliar.

4. Metodologia e modo de citação

Ao longo do texto procederemos a uma análise normativa do regime jurídico da diretiva, de um ponto de vista crítico. Como tal, recorreremos frequentemente ao seu articulado para explicar o regime legal em causa e as suas consequências para os sujeitos envolvidos no procedimento.

Quando relevante, faremos o enquadramento de outros textos legais relacionados, por forma a fazer uma análise mais completa do paradigma de resolução de litígios no panorama internacional. Com o intuito de fundamentar adequadamente as nossas críticas e conclusões, iremos sustentar-nos numa análise doutrinal.

A norma de citação a utilizar na referência bibliográfica desses elementos será a norma APA 6ª Edição.

⁴Parágrafo seis do preâmbulo da diretiva.

⁵Cfr. art. 1º da diretiva.

5. Sequência

O capítulo II encontra-se dividido em duas partes. A parte I começa por descrever os vários mecanismos que são utilizados para a resolução de litígios em matéria tributária. Na segunda parte analisaremos o regime jurídico e os procedimentos introduzidos pela diretiva

No capítulo seguinte, analisamos o PA e a RAL de modo mais cuidado. Enunciam-se as melhorias que os procedimentos adotados acrescentam ao panorama atual, bem como as deficiências de que a diretiva continua a enfermar. Examinaremos essas questões, as suas implicações, e faremos comparações com os restantes instrumentos. Sempre que possível, proporemos soluções.

No último capítulo, abordaremos algumas questões relacionadas com a transposição da diretiva para o ordenamento jurídico português, e aferiremos da relevância da criação de um tribunal arbitral europeu.

Capítulo II – Análise global dos mecanismos de resolução de litígios em matérias fiscais.

Parte I – Os vários instrumentos de resolução de litígios

1. A Convenção 90/436/CEE⁶

Esta convenção foi celebrada exclusivamente entre estados-membros da União Europeia e prevê três fases para a resolução do conflito: a resolução unilateral, o PA e a arbitragem através de uma comissão consultiva⁷.

Apenas se pode recorrer a esta convenção nos casos de dupla tributação relacionada com preços transferência⁸, o que limita em forte medida a aplicabilidade deste instrumento. Adicionalmente, o seu texto não estabelece prazos específicos para os diversos momentos e deixa em aberto várias questões relativas à constituição e atuação da CC.

Estes e outros problemas explicam o reduzido recurso à convenção⁹. No sentido de os colmatar, o fórum conjunto da UE sobre preços transferência adotou um código de conduta¹⁰ que procurou regulamentar algumas das matérias mais problemáticas¹¹.

2. O mecanismo previsto na Convenção Modelo da OCDE¹²

O art. 25º deste diploma também prevê a possibilidade de o contribuinte recorrer a um PA nas situações em que a tributação não se faça de acordo com o previsto com a respetiva convenção sobre dupla tributação.

⁶Sobre a CA, *vide* Carolis, D. d. (2013). The European Convention on Transfer Pricing: Legal Fossil or Instrument of New European Governance? *Intertax*, 41(5), pp. 308 - 312; Hinnekens, L. (2010). European Arbitration Convention: Thoughts on its Principles, Procedures and First Experience. *EC Tax Review*, 19(3), pp. 109 - 116; Pit, H. M. (2015). Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (1). *EC Tax Review*, 24(1), pp. 15 - 33; e Pit, H. M. (2015). Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (2). *EC Tax Review*, 24(2), pp. 78 - 95.

⁷Respetivamente, cfr. art. 5º, 6º e 7º da CA.

⁸Cfr. art. 4º da CA.

⁹Apenas se registaram dois casos entre 1995 e 2015 (maio de 2003 e abril de 2005). *Vide* Hinnekens, L. *op. cit.*, p. 109.

¹⁰Código de conduta para a efetiva aplicação da convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (2006/C 176/02)

¹¹Este permitiu, p. e., regular a atividade da CC, entre outros aspetos elencados por Pit, H. M. (2015). *op. cit.* pp. 18 - 28.

¹²Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Este é ainda o principal procedimento a que os contribuintes recorrem, no plano internacional. No entanto, apresenta vários problemas. O principal encontra-se no art. 25º nº2 que, originalmente, referia apenas que os Estados “devem tentar (...) resolver”¹³ os problemas de interpretação da convenção. A doutrina entendia o mecanismo como uma mera obrigação de meios. Por outro lado, entendia-se que era possível aos Estados desconsiderar o pedido e simplesmente não se iniciar o PA. Criavam-se assim entraves ao acesso à arbitragem pelo contribuinte¹⁴, fase que também não dispunha de prazos certos de atuação.

Em 2008 foi adicionado um nº5 (ao art. 25º)¹⁵, introduzindo a “arbitragem obrigatória”. Nos termos deste novo preceito, se passados dois anos após o início do PA este continuar sem solução, o contribuinte tem direito de recorrer a um procedimento de arbitragem, a menos que, entretanto, surja uma decisão judicial sobre o caso. A decisão deste procedimento é vinculativa para ambos os Estados, salvo se houver oposição do interessado¹⁶.

Todavia, o efeito desta alteração não foi o esperado. Poucos Estados adotaram este novo número nas suas CDTs¹⁷ pelo que, e como a própria OCDE confirma, este instrumento continua a mostrar-se como insuficiente para lidar com as exigências crescentes em termos de resolução de litígios¹⁸.

¹³No original, “shall endeavour (...) to resolve”.

¹⁴Esta questão manteve-se na versão de 2017 da CM OCDE, cujo comentário não especifica quais as justificações apropriadas para não aceitar o pedido de PA. Groen, G. (Novembro de 2017). The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention. *Bulletin for International Taxation*, 71(11), p. 611

¹⁵O qual ainda não foi acolhido pela generalidade das convenções bilaterais atualmente em vigor.

¹⁶Vide Sidhu, P. K. (2014). Is the Mutual Agreement Procedure Past Its "Best-Before Date" and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration? *Bulletin for International Taxation*, 68(11), p. 595

¹⁷Em 2013, apenas 160 tratados previam a arbitragem como subsequente ao PA, sendo que apenas 63 utilizaram o nº5 para prever a arbitragem de forma obrigatória. Vide Pit, H. M. (Outubro de 2017). Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices. *Bulletin for International Taxation*, 71(10), p. 569.

¹⁸Vide OCDE. (s.d.). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015*. Obtido de <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>. Encontramos aqui um aumento de casos iniciados, motivados não só pela internacionalização da economia, mas também pelo crescente número de convenções bilaterais. Com a introdução do BEPS, espera-se que este número aumente ainda mais.

3. O mecanismo previsto na Convenção Modelo da ONU¹⁹

A CM da ONU é materialmente muito semelhante à da OCDE. Em 2011 houve uma tendência para a aproximação da letra dos dois textos, e em termos de resolução de litígios as alterações foram no sentido de aprimorar o PA e adicionar um procedimento de arbitragem opcional²⁰.

O art. 25º apresenta duas versões: o art. 25º-A, que prevê um PA; e o art. 25º-B que prevê, no seu nº5, a possibilidade de recurso à arbitragem. A adoção de um ou outro fica ao critério dos Estados²¹.

No que respeita à resolução de litígios, existem três diferenças fundamentais em relação ao mecanismo proposto pela CM da OCDE: (1) o prazo de resolução do PA é de três anos, e não de dois; (2) o acesso à arbitragem é da competência das autoridades de cada Estado, e não do contribuinte; e (3) a decisão não é obrigatória, uma vez que as autoridades competentes de cada Estado podem chegar a uma solução diferente da arbitral dentro de seis meses.²²

4. A arbitragem introduzida pelo Instrumento Multilateral²³

A ação 14 do BEPS (“Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes”) estabelece requisitos mínimos para o PA²⁴, propondo ainda a criação de um sistema de arbitragem obrigatória, meramente opcional para os Estados.

Estas propostas foram incluídas nas partes V e VI do IM, criado na sequência da Ação 15 do BEPS (“Desenvolver um instrumento multilateral”)²⁵. Este instrumento

¹⁹Modelo de convenção sobre dupla tributação das Nações Unidas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Sobre a CM da ONU, *vide* Devillet, C. (novembro de 2012,). The Text of and the Commentary on Article 25 - Round-Up of the Changes and Their Significance. *Bulletin for International Taxation*, 66(11), pp. 612 - 617.

²⁰Isto foi motivado pelo reconhecimento de que a dupla tributação constitui uma barreira ao desenvolvimento dos países (incluindo aqueles em vias de desenvolvimento).

²¹No comentário ao texto da convenção são fornecidas orientações para os Estados decidirem qual das versões do art. 25º devem adotar.

²²*Vide* Devillet, C. (2012, novembro). *op. cit.* pp. 614 e 615.

²³Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Em português, é o Instrumento Multilateral.

²⁴*Vide* Mozo, G. M. (janeiro de 2018). A Collaborative Relationship in the Resolution of International Tax Disputes and Alternative Measures for Dispute Resolution in a Post-BEPS Era. *European Taxation*, 58(1), pp. 32 e 33, que identifica e explica as práticas recomendadas: a prevenção de disputas, a facilidade de acesso ao PA, a efetiva resolução do PA, e a sua implementação.

²⁵Sobre o IM, na sua vertente de resolução de litígios, *vide* Pit, H. M. (outubro de 2017). *op. cit.* pp. 568 – 579; e Groen, G. (novembro de 2017). *op. cit.* pp. 607 - 613.

agrega todas as mudanças propostas pelas restantes ações do BEPS e o seu objetivo é a modificação automática das convenções bilaterais entre os países que assim o aceitarem²⁶.

Em alguns aspetos, o IM é inovador, nomeadamente no estabelecimento de um procedimento detalhado de PA e arbitragem, e na regulação da relação entre o PA e os tribunais domésticos. O IM permite também que os Estados decidam não acolher (“opt-out”) certas disposições. Esta flexibilidade permite aos Estados escolher as matérias que sujeitam à arbitragem, levando-os mais facilmente a aceitar os padrões mínimos previstos. Por outro lado, tais opções e reservas previnem uma correção efetiva de muitas insuficiências que o PA das CDTs apresenta.

Não sendo este o espaço apropriado para discutir a aplicação do IM, não podemos deixar de referir que o resultado da sua aplicação não será ainda suficiente²⁷. Os Estados preferem manter a sua soberania em matéria tributária, pelo que vários não optaram por algumas das cláusulas relativas ao PA e à arbitragem²⁸.

5. Os “Bilateral Investment Treaties”²⁹

Os BITs são acordos bilaterais que os Estados celebram para a proteção dos investimentos feitos pelos seus cidadãos no território do outro Estado contratante. Esta proteção é feita através de uma série de cláusulas, por exemplo a cláusula contra a expropriação e a cláusula de tratamento justo.³⁰

²⁶Cfr. art. 1º do IM.

²⁷“Because each contracting party submits its reservations, the MLC works on the basis of asymmetrical application, leading to an extremely complex system of implementation.” Dourado, A. P. (2018). Are We Compatible? On Multilateral Tax Coordination. *Intertax*, 46(1), p.4. A autora menciona ainda que: “Rather than contributing to a new era of multilateral tax cooperation or governance, (...) the MLC reinforces the network of bilateral treaties (...)”.

²⁸De forma ilustrativa, podemos dizer que em novembro de 2017 apenas oito países em vinte e seis tinham assinado o IM integralmente. *Vide* Groen, G. (novembro de 2017). *op. cit.* p.611 e 612, onde também se podem ver exemplos de reservas colocadas.

²⁹ Sobre os BITs, *vide* Sidhu, P. K. (2014). Is the Mutual Agreement Procedure Past Its “Best-Before Date” and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration? *Bulletin for International Taxation*, 11, pp. 590 - 605; Govind, S., & Turcan, L. (Outubro de 2017). Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies. *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5); Walde, T., & Kolo, A. (2007). Investor-State Disputes: The Interface Between Treaty-Based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty. *Intertax*, 35(8/9), pp. 424 – 449; Ismer, R., & Piotrowski, S. (2016). A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? *Intertax*, 44(5), pp. 348-359.

³⁰Sobre estas cláusulas, *vide* Sidhu, P. K. (novembro de 2014). *op. cit.* p. 597.

No quadro destes tratados, o investidor pode aceder diretamente à arbitragem contra a administração do Estado que está a violar os seus direitos³¹, sem necessidade de qualquer PA interestadual

Ainda que os âmbitos de aplicação sejam diferentes, em vários casos os contribuintes recorrem aos BITs para a resolução de litígios em matérias fiscais, pois estes atribuem-lhes direitos enquanto parte no procedimento de arbitragem.

Contudo, o recurso aos BITs em matérias tributárias não é apropriado, pois interesses incorporados nestes são sobretudo do foro comercial. Adicionalmente, em muitos casos, os árbitros não têm experiência em matérias fiscais. Por último, levam a uma maior ingerência na soberania dos Estados.³² Por último, devemos notar que existem alguns BITs que excluem as matérias fiscais do seu escopo, ou que pelo menos colocam reservas ao seu tratamento³³.

6. Conclusão

Os instrumentos acima abordados não apresentam soluções adequadas ou completas para a correção dos problemas da resolução de litígios em matérias fiscais.

A CA apresenta-se como insuficiente devido ao seu escopo reduzido. O PA baseado na CM da OCDE ou da ONU também apresenta falhas em várias matérias. Também o IM, apesar de inovar, acaba por não ser acolhido por vários Estados. Finalmente, os BITs não são apropriados por vários motivos, de entre os quais o facto de serem dirigidos a matérias fora do âmbito fiscal.

Após esta breve análise, resta-nos entrar em detalhe sobre a diretiva. Doravante, esta será o ponto central desta dissertação.

³¹Para um estudo mais aprofundado da ideia de arbitragem entre o sujeito e o Estado, *vide* Hober, K. (2014). Investment Treaty Arbitration: A Brief Overview. *Intertax*, 42(3), pp. 189 - 193.

³²*Vide* Ismer, R., & Piotrowski, S. (2016) *op. cit.* pp. 357 e 358

³³“Many countries exclude tax matters from BIT and investment treaties. [This] may signify that under customary international law the host country’s sovereign power of taxation is supreme” Sidhu, P. K. (novembro de 2014) *op. cit.* 590 - 605.

Parte II – A Diretiva 2017/1852: Noções introdutórias

1. Natureza jurídica

A diretiva foi adotada com o intuito de complementar a CA³⁴. Estas têm em comum o facto de se aplicarem no interior da UE. Todavia, enquanto a diretiva é um instrumento de direito secundário, a CA é um instrumento de direito internacional público (ainda que subscrito exclusivamente por EMs). Isto tem várias implicações: (1) a convenção não tem efeito direto; (2) as suas disposições não podem ser interpretadas ou aplicadas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia; e (3) os EMs podem, a qualquer momento, renunciar à sua aplicação sem que tal constitua violação do direito da União.³⁵

A opção de regular esta matéria numa diretiva faz sentido na medida em que respeita os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade.³⁶

O princípio da subsidiariedade³⁷ diz-nos que apenas se deve utilizar uma diretiva se não for possível atingir os objetivos em causa unicamente pela atuação dos EMs. Concretamente, está em causa a criação de um sistema eficiente de resolução de litígios entre os EMs, e só assim será possível coordenar sua atuação.

Já o princípio da proporcionalidade³⁸ determina que as previsões da diretiva devem ser indispensáveis e apropriadas. Também aqui faz sentido a existência desta diretiva, p. e. porque esta insere alterações especificamente dirigidas à correção dos problemas do sistema anterior, construindo a partir de outros instrumentos.

Simultaneamente, as diretivas³⁹ permitem aos EMs manter uma certa discricionariedade na transposição do texto, assegurando ainda a obrigação de se cumprir um padrão mínimo de unificação dentro da UE⁴⁰.

³⁴Cfr. parágrafo sete do preâmbulo da diretiva.

³⁵Vide Govind, S., & Turcan, L. (fevereiro de 2017). The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive. *Bulletin for International Taxation*, 71(3/4), secção 3.1.; e vide Pistone, P. (2018). The Dispute Resolution Directive, em B. Terra, & P. Wattel, *European Tax Law* (7º ed.). Kluwer Law International, secção 8.3.

³⁶Vide parágrafo 10 do preâmbulo da diretiva. Também sobre os princípios da proporcionalidade e da subsidiariedade, vide Debelva, F., & Luts, J. (2017). The European Commission's Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide? *Bulletin for International Taxation*, 71(5), secção 2.1.1.

³⁷Cfr. art. 5º nº3 TUE.

³⁸Cfr. art. 5º nº4 TUE.

³⁹Cfr. art. 288º e seguintes TFUE.

Com a diretiva proceder-se-á à harmonização destas matérias dentro da UE, ao mesmo tempo que se implementa um sistema de resolução de litígios verdadeiramente obrigatório.

Finalmente, e como decorre do acima referido, a natureza jurídica de uma diretiva permite que esta seja interpretada pelo TJUE aquando de um reenvio prejudicial. Isto é importantíssimo, principalmente nos primeiros anos da sua aplicação, em que certos conceitos carecem de clarificação.

2. Relação com outros instrumentos

No momento inicial do procedimento o interessado deve identificar claramente qual o instrumento a que está a recorrer⁴¹.

Nada na diretiva impede que o interessado, nessa fase inicial, recorra a outro mecanismo de resolução de litígios se este for mais adequado à situação em concreto⁴². Caso da reclamação do contribuinte não conste claramente o procedimento que pretende ser aplicável, ou caso este indique um procedimento para o qual a autoridade em causa não tenha competência, a autoridade competente tem um dever de pedir esclarecimentos ao contribuinte, reconduzindo-o para o mecanismo certo⁴³.

Optando pela diretiva, o contribuinte deve apresentar a reclamação junto dos vários EMs envolvidos⁴⁴. Todavia, não pode reclamar simultaneamente a diferentes instrumentos dado que a diretiva determina que a apresentação de uma reclamação implique abdicar de qualquer outro instrumento que esteja a ser utilizado⁴⁵. Tal informação deve ser requerida ao contribuinte⁴⁶.

⁴⁰“Directives are more flexible and offer the Member States more leeway regarding their implementation.” Govind, S., & Turcan, L. (devereiro de 2017). *op. cit.*, secção 3.1.

⁴¹“The affected person(s) must clearly identify the procedures to be used for settling the cross-border dispute. (...) the absence of such indication would undermine the compliance by tax authorities (...)” *Vide Pistone, P. (2018), op. cit.*

⁴²“Yet there would be reasons to opt for the EU Tax Arbitration Convention. (...) its rules make It a more suitable instrument to pursue cross border tax dispute settlement on technical matters falling within its scope” *Vide Pistone, P. (2018), op. cit.*, secção 8.3.

⁴³*Vide idem, ibidem.* Isto decorre também do art. 3º da diretiva, uma vez que fazer a reclamação nos termos de um instrumento incompetente não é causa da sua rejeição pelas autoridades competentes do EM.

⁴⁴Cfr. art. 3º da diretiva.

⁴⁵Cfr. art. 16º nº5 da diretiva.

⁴⁶Cfr. art. 3º nº3 al. f) da diretiva.

A modificação do instrumento aplicável ao procedimento após o início do mesmo não é proibida pela diretiva. Todavia, de um ponto de vista processual, é uma atitude redundante que deve ser desaconselhada pelos EMs, devido à dificuldade de articulação entre os vários prazos, direitos e garantias fornecidos em diferentes níveis nos vários instrumentos⁴⁷.

Em suma, ainda que numa fase inicial do procedimento haja a possibilidade de os contribuintes recorrerem a qualquer mecanismo de resolução de litígios, o procedimento da diretiva toma precedência a partir do momento em que o contribuinte decidir utilizá-la⁴⁸. Os vários procedimentos não podem, portanto, correr em paralelo⁴⁹.

3. Escopo da diretiva

3.1. Escopo substantivo

A diretiva abrange os litígios relacionados com a “interpretação e aplicação de acordos e convenções que preveem a eliminação de dupla tributação dos rendimentos e, se aplicável, do capital”⁵⁰.

Trata-se de um âmbito vasto⁵¹. No entanto requer que os litígios sejam relativos a “convenções ou acordos”⁵² entre os EMs⁵³.

Isto compreende-se se considerarmos que virtualmente todas as disputas sobre dupla tributação surgem no âmbito destes diplomas interestaduais. Contudo, dado que a própria CA não fazia esta limitação, somos da opinião de que o sentido desta redução se perde ligeiramente.

A diretiva é ainda suscetível de resolver questões para as quais não houve solução no âmbito do procedimento proposto pela CA, uma vez que esta é também, em

⁴⁷Vide Pistone, P. (2018), *op. cit.*, secção 8.3. O autor defende que é difícil a modificação do instrumento utilizado, quer seja de outro procedimento para o da diretiva, quer o oposto.

⁴⁸Cfr. Art. 16º nº5 da diretiva. *Vide idem, ibidem*.

⁴⁹“The procedure under the Directive is supposed to take precedence, so cases should not arise with two alternative final and binding decisions.” CFE Fiscal Committee. (2017). Opinion Statement FC 4/2017 on the Proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. *European Taxation*, 57(8), p. 353.

⁵⁰Cfr. art. 1º da diretiva.

⁵¹ Sendo mais amplo do que o da CA, reservado a questões relativas a preços de transferência.

⁵²Cfr. Art. 1º da diretiva.

⁵³Comparativamente com a CA, esta vertente encontra-se mais reduzida, porque nesse diploma não havia esta limitação. *Vide Pistone, P. (2018), op. cit.*, secção 8.4.3.

si, uma convenção⁵⁴. A dupla tributação em casos de correção de preços transferência consubstancia-se de facto como uma dupla tributação de rendimento, decorrente de uma convenção entre EMs, ainda que eles apenas se relacionem através de um instrumento de direito internacional público. Como tal, insere-se no escopo da diretiva.

Isto não conflitua com a ideia base de que o TJUE não pode intervir na interpretação da CA, na medida em que a sua intervenção nesta eventual situação seria dirigida à interpretação da diretiva.⁵⁵

Porém, ainda que uma análise mais aprofundada nos obrigue a reconhecer estas insuficiências relativas ao escopo da diretiva, isso não significa que esta tenha apresentado desenvolvimentos negativos em relação à CA. Pelo contrário, a sua extensão aumentou de modo exponencial, algo que temos forçosamente de considerar positivo.

3.2. Escopo objetivo e “questão litigiosa”

O escopo objetivo da diretiva abrange todos os impostos sobre o rendimento e sobre o capital⁵⁶ compreendidos no âmbito de CDTs⁵⁷. A diretiva faz uma referência genérica a estes impostos, não individualizando quais os que estão concretamente incluídos no escopo⁵⁸.

Este mecanismo de referência mais generalizada é também parcialmente adotado na CM da OCDE e da ONU⁵⁹. No IM, farão parte do seu escopo todas as situações não resolvidas nos termos da convenção bilateral em causa⁶⁰.

⁵⁴*Vide idem, ibidem.*

⁵⁵*Vide idem, ibidem.*

⁵⁶“A crucial element of the Proposed Directive (...) is the extension of the scope of relevant disputes to include all taxpayers that are subject to taxes on income and capital under tax treaties and the Convention” CFE Fiscal Committee. (2017). *op. cit.*, p.352.

⁵⁷Cfr. art. 1º da diretiva.

⁵⁸Este modelo diverge ainda do seguido na CA e noutras diretivas como, p. ex., a diretiva Mães-Afiliadas. Também o projeto da diretiva fazia uma limitação aos impostos referidos em anexo. O abandono desta conceção foi, aos nossos olhos, uma opção sensata, pois deixa de suscitar discussões sobre quais os tipos de isenções que desconsideram a sujeição ao imposto. *Vide* Debelva, F., & Luts, J. (2017). *op. cit.*, secção 2.2.2.

⁵⁹Esta, no seu art. 2º, faz referências genéricas aos impostos sobre o rendimento e sobre o património (nº1), salvaguardando a possibilidade de estes serem substituídos futuramente (nº4), mas também dá opção aos Estados de determinar especificamente os impostos em causa (nº3).

⁶⁰“Cases become eligible for arbitration if (...): the relevant taxpayer (...) submitted a request for the initiation of a MAP under a CTA on the basis that actions (...) have resulted (for the taxpayer) in taxation that is not in accordance with the provision of the CTA; and the competent authorities involved were unable to reach an agreement (...) under the MAP (...).” Pit, H. M. (outubro de 2017). *op. cit.* pp. 572 e 573

Todavia, a diretiva não só se refere a estes impostos, como também à existência de uma “questão litigiosa”. A interpretação deste conceito deve ser feita à luz do restante texto do art. 1º, bem como dos princípios gerais expressos no preâmbulo da diretiva⁶¹. Assim sendo, surge quando temos uma dificuldade na interpretação ou aplicação das CDTs.

Dupla tributação é definida de modo abrangente⁶². O conceito inclui situações em que haja um pagamento adicional de imposto, mas também situações em que haja diminuição de passivos ou redução de prejuízos. Por outras palavras, basta que o contribuinte tenha sido colocado numa situação em que está prejudicado a nível fiscal.

Notemos ainda que, diferentemente do que acontece na CA, o objetivo não é expressamente eliminar a dupla tributação, mas sim resolver a questão litigiosa⁶³. Isto está em concordância com a interpretação que acabámos de fazer.

3.3. Escopo pessoal

Os mecanismos da diretiva podem ser invocados por todos os sujeitos que sejam residentes num EM⁶⁴. Tem de ser sujeitos de um dos impostos previstos no escopo objetivo, bem como estar perante uma “questão litigiosa”.

Neste âmbito, importa assinalar que as pessoas singulares também podem recorrer a este mecanismo⁶⁵.

⁶¹Cfr. parágrafo dois (“É necessário que existam mecanismos na União que garantam uma resolução eficaz dos litígios (...) em especial no que se refere aos litígios que dão origem a uma dupla tributação”) e seis (“A resolução de litígios deverá ser aplicável nos casos de diferenças na interpretação e aplicação das convenções fiscais bilaterais e da CA da União – em particular às diferenças (...) que dão origem a uma dupla tributação”).

⁶²Cfr. art. 2º nº1 al. c) da diretiva.

⁶³“Unlike all other instruments, the (...) Convention specifically pursues the elimination of double taxation. (...) The formulation of the (...) Directive is not so explicit about this goal, though still sets an obligation to resolve the question in dispute” Pistone, P. (2018), *op. cit.*, secção 8.4.1.

⁶⁴Cfr. art. 2º al. d) da diretiva.

⁶⁵Cfr. art. 2º nº1 al. d), e art. 17º da diretiva.

4. Procedimento

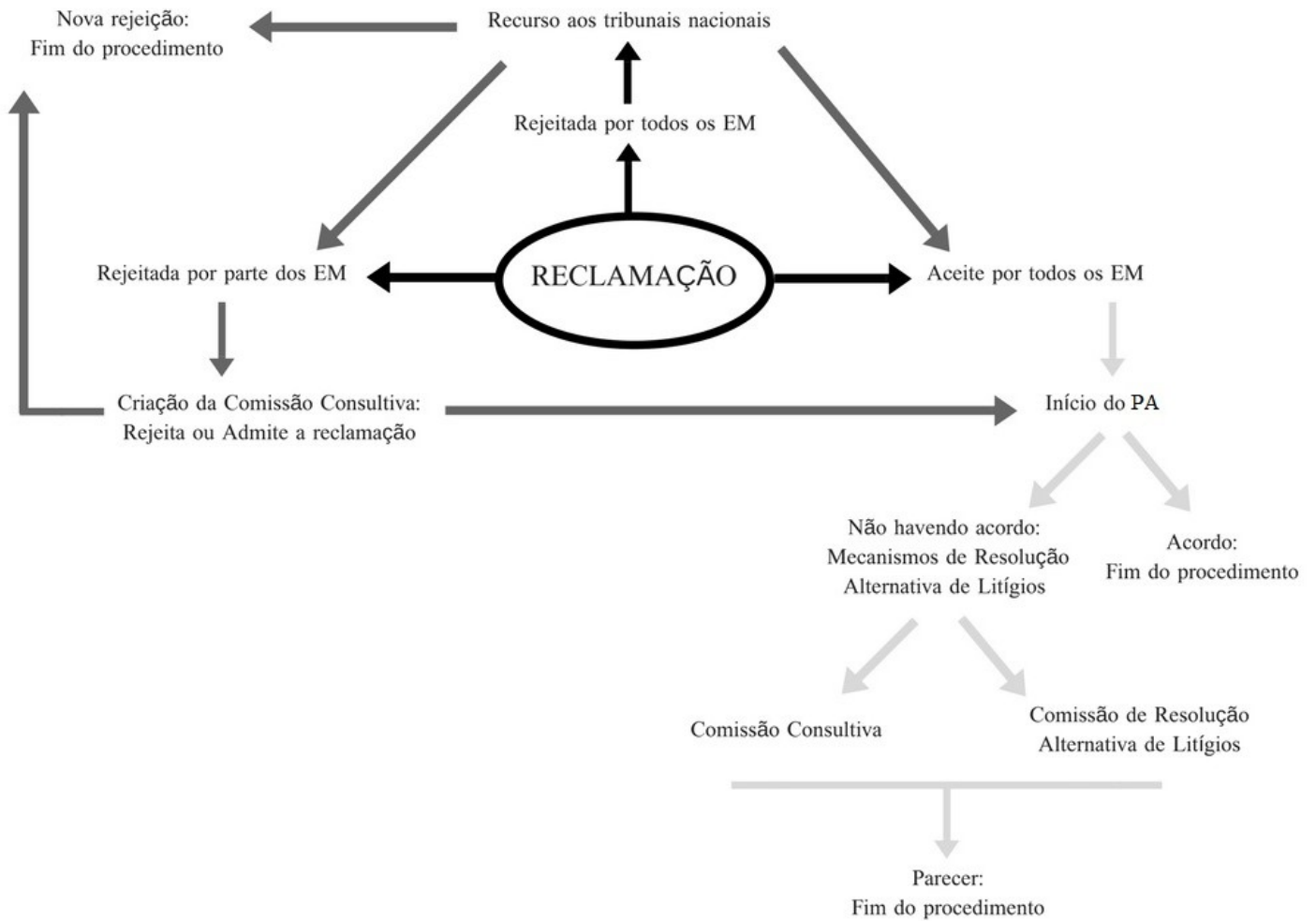


Figura 1 – Procedimento da Diretiva 2017/1852

Este esquema⁶⁶ expressa, de modo geral, a forma como a reclamação, o PA e o procedimento de RAL se articulam entre si dentro da diretiva. Abordá-lo-emos agora de forma sucinta.

O procedimento inicia-se com uma reclamação da parte do contribuinte⁶⁷, a qual deve ser apresentada a todos os EMs envolvidos, no prazo de três anos a partir da primeira notificação. Esta tem de ser acompanhada de uma justificação e explicação dos factos.

⁶⁶Baseado em Debelva, F., & Luts, J. (2017). *op. cit.*, secção 2.3.1.1.

⁶⁷Cfr. art. 3º da diretiva.

Esta reclamação pode ser: (1) aceite por todos os EMs; (2) rejeitada por parte deles; ou (3) rejeitada por todos. Nas últimas duas situações, o contribuinte pode recorrer aos tribunais nacionais ou a uma CC que afira da admissibilidade da reclamação⁶⁸.

Caso seja concedido acesso ao PA (diretamente ou através da CC), as autoridades competentes dos EMs em questão devem procurar chegar a um acordo⁶⁹.

Caso tal não aconteça, o contribuinte pode solicitar que a questão siga para o procedimento de RAL ao abrigo da CC⁷⁰, tendo o EM a discricionariedade de constituir, em seu lugar, uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios⁷¹. Tal terminará com um parecer da comissão em questão, vinculativa para o EM, mas sujeita à aceitação do contribuinte.

Os EMs podem ainda, no prazo de seis meses, decidir diferentemente do parecer da CC ou da CRAL⁷². Essa alteração não aparece esquematizada *supra* na medida em que já pertence à discricionariedade dos EMs. Caso tal aconteça a decisão dos EMs torna-se vinculativa. No entanto, continua sujeita à aprovação do interessado.

Nas próximas secções faremos uma exposição mais detalhada de cada uma destas fases, a qual será acompanhada da necessária análise crítica.

⁶⁸Cfr. art. 6º nº1 da diretiva. Veremos *infra* como é que se sucedem estas hipóteses.

⁶⁹Cfr. art. 6º nº2 da diretiva.

⁷⁰Cfr. art. 6º nº1 al. b)

⁷¹Cfr. art. 10º da diretiva.

⁷²Cfr. art. 15º nº2 da diretiva.

Capítulo III – Análise crítica da Diretiva 2017/1852

1. O procedimento amigável

1.1 Acesso ao procedimento amigável (fase unilateral)

Esta primeira fase do PA diz respeito ao tratamento que as autoridades competentes devem dar à reclamação do contribuinte.

Nos termos do regime previsto pela diretiva, as autoridades competentes apenas podem rejeitar a reclamação quando esta: (1) não inclua todas as informações exigidas; (2) não se refira a uma “questão litigiosa”; ou (3) não tenha sido interposta dentro do prazo.⁷³

Introduzem-se mecanismos que têm em vista assegurar o rápido andamento do procedimento. A título de exemplo, a resposta à reclamação – seja negativa ou positiva – deve ser obrigatoriamente notificada dentro de seis meses⁷⁴. Na ausência de resposta sobre a aceitação ou não da reclamação esta considera-se aceite tacitamente.⁷⁵ Tal aceitação é um poderoso incentivo para que exista uma efetiva resposta por parte das AT.

Outro dos grandes problemas no acesso ao PA acontecia quando a rejeição da reclamação era feita por alguma(s) ou por todas as autoridades relevantes. A consequência disto era que o procedimento ficava pendente durante tempo indefinido. A diretiva criou mecanismos de solução destas questões.

Em primeiro lugar, se a reclamação for rejeitada por apenas parte das autoridades envolvidas, o contribuinte tem o direito de requerer a criação de uma CC para aferir da admissibilidade da questão. Nesta situação, os EMs estão obrigados à constituição dessa comissão⁷⁶ no prazo de 120 dias a contar da receção do pedido⁷⁷. Incumprindo as autoridades este prazo, o contribuinte pode recorrer aos tribunais

⁷³Os motivos de rejeição da reclamação são então taxativos, e encontram-se elencados no art. 5º nº1 da diretiva.

⁷⁴Cfr. art. 3º nº5 da diretiva. No mesmo sentido, “A taxpayer’s complaint is to be decided (accepted or rejected) within six months of receipt of all specified information by the competent authorities” Snodgrass, E. (outubro de 2017) *op. cit.*, secção 3.1.

⁷⁵Cfr. art. 5º nº2 da diretiva.

⁷⁶Esta atua nos termos do art. 6º nº1 a) e 6º nº2 da diretiva, e não ainda com o objetivo de resolver o litígio de modo alternativo (como veremos que acontece quando se avança para a fase de RAL).

⁷⁷ Devendo o interessado ser notificado logo que esta esteja constituída, cfr. art. 6º, nº1, último parágrafo, da diretiva.

nacionais para que estes nomeiem os membros da CC⁷⁸. Estando esta regularmente constituída, emite parecer sobre a admissibilidade da questão antes de se atingir um prazo de seis meses, e comunica-o às autoridades competentes dentro de um prazo de três meses⁷⁹.

Em segundo lugar, se a reclamação for rejeitada por todas as autoridades competentes, o contribuinte pode recorrer dessa decisão aos tribunais nacionais dos EMs envolvidos, podendo: i) iniciar-se o PA (se os tribunais nacionais determinarem a aceitação); ii) criar-se uma CC nos termos acima enunciados (se nem todos os tribunais determinarem a aceitação), ou; iii) terminar-se o processo (se todos os tribunais nacionais confirmarem a rejeição).⁸⁰

Estas medidas aumentam a probabilidade de o contribuinte ver a questão litigiosa resolvida pelos EMs envolvidos⁸¹, bem como a eficácia e rapidez do procedimento⁸². Falamos concretamente de elementos como a possibilidade de aceitação tácita da reclamação, os prazos, os mecanismos de garantia, e o facto de os EMs não poderem rejeitar as reclamações arbitrariamente.

Em suma, os EMs podem aceitar ou não a reclamação, mas esta discricionariedade não frustra a possibilidade de contribuinte obter uma resposta adequada à sua pretensão⁸³.

⁷⁸Cfr. art. 7º nº1 da diretiva.

⁷⁹Cfr. art. 6º nº1, último parágrafo, da diretiva.

⁸⁰Cfr. art. 5º nº3 da diretiva.

⁸¹“These clear deadlines and fall-back mechanisms will allow companies to effectively prevent competent authorities from blocking access to MAP” Wiertsema, T. (Outubro de 2017). Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: “Resolving Companies’ Areas of Concern?”. *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5), secção. 4.2.1.2.

⁸²De modo geral, a atuação das autoridades competentes deve ser adequada e suficiente para se levar a cabo o PA. Esta é uma manifestação do segundo padrão mínimo previsto na ação 14 do projeto BEPS, cujo objetivo é melhorar os mecanismos de resolução de litígios, em concreto o PA. Este padrão prevê a existência de meios administrativos apropriados para se poderem resolver e prevenir as disputas entre os Estados. Este aspeto terá de ser principalmente concretizado no âmbito de cada transposição feita pelos EMs, mas podem ser vistas ao longo do texto da diretiva várias referências às responsabilidades e direitos das autoridades competentes. Vide Markham, M. (Janeiro/Fevereiro de 2016), Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do We Need a Revised Mutual Agreement Procedure. *Bulletin for International Taxation*, 70(1/2), pp. 87, 88, 90 e 91.

⁸³Este fácil acesso ao PA permite cumprir com o terceiro padrão mínimo previsto pelo projeto BEPS, que prevê a garantia de acesso ao PA com maior transparência e simplicidade. É um dos padrões com mais expressão na diretiva. Vide Markham, M. (Janeiro/Fevereiro de 2016) *op. cit.*, pp. 90 e 91.

1.2. Desenvolvimento do procedimento amigável (fase consultiva)

Caso a reclamação seja aceite, inicia-se a fase consultiva de atuação das autoridades competentes durante o PA.

A diretiva prevê expressamente um prazo de dois anos para a resolução do PA, o qual pode apenas ser prorrogado por um ano⁸⁴. Apesar de continuar a redundar numa mera obrigação de meios, estabelece-se um prazo máximo para a resolução da questão⁸⁵.

No caso de os EMs não chegarem a uma solução dentro do prazo, devem notificar o contribuinte de tal⁸⁶, explicando as razões para tal desacordo⁸⁷. Todavia, uma insuficiência que aqui encontramos é a inexistência de um prazo específico para estas notificações acontecerem⁸⁸.

Em relação à possibilidade de extensão do prazo por um ano, esta representa uma melhoria em relação à CA, uma vez que é preferível resolver o litígio através de PA pelo facto de demorar menos tempo e ser mais barato. O IM também prevê a possibilidade de os Estados estenderem o prazo de dois anos para três, bem como de colocarem uma reserva para o PA ter, regra geral, uma duração de três anos⁸⁹.

Considerando a importância de tudo isto, somos da opinião de que faria sentido poder estender o PA apenas caso se estivesse perto de uma solução. A questão teria de estar numa fase em que já não fizesse sentido recorrer à RAL porque se encontrava essencialmente resolvida, pois aqui retomar toda a discussão seria redundante. Diferentemente, já não fará sentido permitir o alargamento deste prazo se os EMs não estiverem perto de atingir um consenso e a única solução possível for a RAL, caso

⁸⁴Cfr. art. 4º nº1 da diretiva.

⁸⁵Esta é uma das situações em que podemos ver concretizado o cumprimento do primeiro padrão mínimo da Ação 14 do Projeto BEPS, que determina que seja feita pelos Estados uma implementação de boa fé das obrigações do PA. *Vide* Markham, M. (janeiro/fevereiro de 2016). *op. cit.* pp. 85 e 86.

⁸⁶Cfr. art. 4º nº 3 da diretiva.

⁸⁷Esta garantia já tinha sido previamente reconhecida como necessária pela doutrina, relativamente às convenções bilaterais: “We believe that the reasons for which tax authorities are unable to reach a satisfactory solution should be included in a formal notice to the taxpayer. Such document should (...) indicate the different positions as compared to that held by tax authorities (...)” Baker, P., & Pistone, P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayer's Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations. *EC Tax Review*, 25(5/6), p. 341.

⁸⁸“The [Directive] remains silent on the deadline for notifying the taxpayer in the event of a failure to reach an agreement under the MAP. This could potentially result in competent authorities blocking the arbitration stage by not sending the notification in a timely manner.” Voje, J. (junho de 2018). EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *European Taxation*, 58(7), secção 2.3.

⁸⁹*Vide* Pit, H. M. (Outubro de 2017). *op. cit.* pp. 374 e 375.

contrário esta prerrogativa seria utilizada como forma de alargar o prazo e tentar manter a soberania.

Eventualmente poderá o TJUE interpretar este artigo, especificando quais as justificações consideradas como válidas para a extensão do prazo do PA⁹⁰.

Chegado o termo do prazo, a questão deve ser obrigatoriamente reconduzida para arbitragem⁹¹. Isto acontece também a pedido do contribuinte, nos mesmos prazos e sob as mesmas circunstâncias analisadas *supra* para a constituição da CC⁹².

Alternativamente à criação de uma CC, a autoridade competente tem a possibilidade de constituir uma CRAL⁹³ com o mesmo fim.

1.3. Garantias na implementação do procedimento amigável (fase final)

Caso os EMs cheguem a um acordo durante o PA, todas as autoridades envolvidas têm a obrigação de notificar “sem demora”⁹⁴ o contribuinte desse resultado. Também aqui se estabelecem garantias para que os contribuintes se mantenham informados sobre o andamento do procedimento, e sobre os direitos que estes têm aquando de uma decisão⁹⁵, ainda que o prazo para a notificação não esteja estabelecido em concreto.

A decisão tem efeito vinculativo em relação ao EM, mas o interessado pode não a aceitar. Caso este a aceite, a mesma deve ser aplicada “sem demora, independentemente dos prazos fixados pelo direito interno”⁹⁶ pela autoridade competente do EM, mais uma vez deixando o prazo em aberto. Estamos ainda assim perante mais mecanismos na diretiva cujo objetivo é levar a cabo a solução até ao fim.

Em nossa opinião, cremos que a diretiva deveria ter definido um prazo, ainda que fosse curto, tanto para a notificação do contribuinte sobre o resultado do PA, como

⁹⁰“One may not exclude that the CJEU interprets the conditions for the extension in line with the object and purpose of the Directive and as an exceptional circumstance that should not unduly extend the time for settling the cross border tax dispute” *Idem, ibidem*, secção 8.5.1.4.

⁹¹Por forma a chegarem a uma decisão nos termos do art. 14º da diretiva.

⁹²Cfr. art. 6º nº1 al. b) e nº3 da diretiva.

⁹³Cfr. art. 10º da diretiva.

⁹⁴ Cfr. art. 4º nº2 da diretiva.

⁹⁵Cfr. art. 4º nº2 da diretiva.

⁹⁶Cfr. art. 4º nº2, última frase, da diretiva

para a sua integração nos EMs. Na sua atual redação, abre-se desnecessariamente espaço para um diferimento da aplicação do PA⁹⁷.

A CC têm também discricionariedade para decidir quando considera que o PA elimina a dupla tributação⁹⁸. Isto faz pouco sentido se considerarmos que a proposta da diretiva incluía esta definição⁹⁹ exatamente nos mesmos termos em que estava na CA, e foi eliminada.

1.4. Relação com os tribunais domésticos

Em primeiro lugar, o contribuinte pode recorrer aos tribunais domésticos no caso de a sua reclamação ser rejeitada por todos os EMs envolvidos no litígio¹⁰⁰. Esta possibilidade dá-lhe garantias de que o processo não ficará pendente, nem será recusado por motivos injustos ou injustificados.

Porém, se o contribuinte recorrer aos tribunais nacionais nestes termos estará proibido de pedir a criação de uma CC na pendência do recurso¹⁰¹. Isto é coerente com a necessidade de haver segurança jurídica na aplicação da diretiva. No entanto, abre uma porta para os EMs poderem escapar às suas obrigações indefinidamente e evitarem que os direitos dos contribuintes surtam efeito, porque a criação de uma CC é impossível¹⁰² até se obter uma decisão¹⁰³ da parte todos os EMs envolvidos.

Em segundo lugar, a diretiva prevê a possibilidade de o contribuinte recorrer aos seus procedimentos em simultâneo com uma ação doméstica relativa à questão litigiosa¹⁰⁴, ou inclusive em simultâneo com um recurso dessa decisão¹⁰⁵.

Todavia, se o contribuinte recorrer aos tribunais domésticos nestes termos, os prazos para o início e término do PA só começam a contar a partir do momento em que o acórdão transite em julgado, ou em que o processo seja concluído definitivamente ou

⁹⁷«Without delay» might of course be understood differently in different Member States” Voje, J. (junho de 2018) *op. cit.*, secção 2.3.

⁹⁸Ao contrário do que acontecia na CA, cfr. o seu art. 14º, que previa os requisitos para a eliminação da dupla tributação.

⁹⁹No seu art. 4º nº2.

¹⁰⁰Cfr. art. 5º nº3 da diretiva.

¹⁰¹Até trânsito em julgado.

¹⁰²Cfr. art. 6º nº1, segundo parágrafo, da diretiva.

¹⁰³*Vide* Pistone, P. (2018), *op. cit.*, secção 8.6.

¹⁰⁴Cfr. art. 16º nº1 da diretiva.

¹⁰⁵Cfr. art. 16 nº3 da diretiva.

suspensão¹⁰⁶. Nestes termos, há entraves à adequada articulação dos processos dos tribunais domésticos com os procedimentos da diretiva, uma vez que o contribuinte nunca pode efetivamente utilizar ambos os meios em simultâneo¹⁰⁷.

Adicionalmente, na maioria dos EMs a decisão que for tomada pelo tribunal doméstico não pode ser posteriormente afastada¹⁰⁸. Caso estejamos perante uma situação em que este afastamento não possa acontecer, as consequências para o procedimento dependerão da fase em que este estiver¹⁰⁹: (a) antes de se chegar a acordo – notificam-se as autoridades competentes e extingue-se o PA; (b) antes de se constituir a CC encarregue da resolução do litígio, mas já tendo falhado a obtenção do acordo – notificam-se as autoridades competentes e cessa o direito de se criar essa comissão; e (c) quando já se está na fase de RAL – notificam-se as autoridades envolvidas no litígio e extingue-se o procedimento.

Em nossa opinião, na situação (a), o acesso ao PA torna-se virtualmente impossível, pois na maioria dos EMs não é possível o afastamento das decisões do tribunal doméstico. Neste caso, a questão litigiosa só poderá ser resolvida por essa decisão interna. Já nos EMs em que se pode afastar a decisão, o contribuinte pode continuar a recorrer ao PA como forma de salvaguardar que a dupla tributação ficou de facto resolvida¹¹⁰, sendo o procedimento mais moroso nesta situação.

Nos casos de (b) e (c) fica em causa o acesso à RAL. Esta é uma fase que, pelas suas características, oferece ao contribuinte uma maior possibilidade de participar na resolução da questão, bem como permite utilizar mais métodos para obter uma boa decisão¹¹¹. Por todos estes motivos, impedir o contribuinte de aceder à RAL é retirar-lhe um direito essencial que a diretiva pretende atribuir.

¹⁰⁶Cfr. art. 16º nº3 da diretiva.

¹⁰⁷“The [directive] adds that the terms of periods for the start (...) and completion (...) of the mutual agreement procedure are to be computed from the moment of a final judicial decision, of the equivalent conclusion of a judicial procedure or its suspension.” Pistone, P. (2018), *op. cit.*, secção 8.6.

¹⁰⁸Apenas permitem afastamento das decisões a Alemanha, a Finlândia, os Países Baixos, a Suécia e o Reino Unido. *Vide Voje, J.* (Junho de 2018) *op. cit.*, secção 3.3.3.

¹⁰⁹Cfr. art. 16º nº4 al. a) a c) da diretiva.

¹¹⁰Wiertsema, T. (outubro de 2017) *op. cit.*, secção, 4.2.1.4.

¹¹¹Como são a mediação e a conciliação, que nesta fase servem para resolver a questão litigiosa de modo vinculativo, bem como as duas modalidades de arbitragem constantes da diretiva (nomeadamente a arbitragem de parecer independente e a arbitragem de oferta definitiva).

Em suma, ainda que haja uma regra geral que permita expressamente recorrer em simultâneo aos procedimentos da diretiva e aos tribunais domésticos, isto por vezes não é possível¹¹². Mesmo quando é, pode ser muito desvantajoso exercer este direito¹¹³.

Somos da opinião que estes mecanismos apenas têm o efeito pretendido no caso de o contribuinte optar por primeiro utilizar o PA, e apenas depois utilizar os mecanismos internos como forma de recurso de uma decisão insatisfatória.¹¹⁴

2. Fase de resolução alternativa de litígios

2.1. Obrigatoriedade

Findo o prazo de dois anos¹¹⁵ sem que os EMs cheguem a um acordo dentro do PA, o contribuinte tem o direito de requerer a continuação da discussão em sede de procedimento de RAL, quer pela criação de uma CC quer pela criação de uma CRAL¹¹⁶.

A diretiva é pioneira neste aspeto, uma vez que a CM da OCDE ou da ONU apenas apresentam a opção de uma arbitragem obrigatória, sendo necessário que esta seja expressamente adotada nas convenções bilaterais. Também no IM é necessário que esteja prevista expressamente. Os Estados podem não adotar esta obrigação, podem escolher quais os litígios que podem ou não ser submetidos a arbitragem, bem como não optar, na íntegra, pela Parte IV do IM¹¹⁷. Já em termos da diretiva, a base para esta conceção surge com o art. 7º da CA, que prevê a RAL como automática.

Esta obrigação de prosseguimento do processo em sede de arbitragem assume-se como essencial para o estabelecimento de um mecanismo de RAL efetivamente eficaz

¹¹²“Although the rules on the simultaneous application of remedies are somewhat more detailed under the Directive compared to the Arbitration Convention, effective simultaneous application of both remedies remains unavailable.” Wiertsema, T. (outubro de 2017) *op. cit.*, secção, 4.2.1.4.

¹¹³“The rule would place taxpayers at a disadvantage and would appear to be unnecessarily strict (...)” em Govind, S., & Turcan, L. (Fevereiro de 2017). *op. cit.*, secção 3.4.

¹¹⁴“The taxpayer (...) has to make a strategic decision as to which procedure to choose and initiate. A preferred option might be to opt for a MAP and then, in the event the taxpayer is not satisfied with the agreement reached, pursue domestic legal remedies if the taxpayer feels the outcome would be more beneficial” Voje, J. (Junho de 2018) *op. cit.*

¹¹⁵Ou três anos, caso as autoridades competentes exerçam a opção do art. 4º nº1, segundo parágrafo, da diretiva.

¹¹⁶Esta possibilidade manifesta o quarto padrão mínimo previsto pelo projeto BEPS, que é assegurar que os conflitos são de facto resolvidos após iniciado o PA; isto pode então acontecer pelo procedimento natural, ou através deste meio alternativo. *Vide* Markham, M. (Janeiro/Fevereiro de 2016) *op. cit.*, pp. 91 a 94.

¹¹⁷*Vide* Pit, H. M. (outubro de 2017), *op. cit.*, pp. 571 e 572;

dentro da UE. Ainda que deva depender de um uso exaustivo do PA, deve sempre ser obrigatória a criação casuística de um conjunto de elementos para resolver os conflitos em causa¹¹⁸.

2.2. Prazos

Nesta fase, as autoridades também têm um prazo de 120 dias para constituir a CC¹¹⁹. Do mesmo modo, também podem recorrer aos tribunais nacionais para efetuarem essa constituição em caso de falha da parte dos EMs¹²⁰.

Todos estes mecanismos constituem inovações importantes na medida em que, ainda que a CA também previsse prazos para a nomeação dos árbitros¹²¹, não previa um mecanismo que o assegurasse¹²². Já o IM está configurado, neste aspeto, de modo semelhante à diretiva¹²³.

Também existe um prazo para a comunicação do parecer final da comissão, que é de seis meses, eventualmente podendo ser adiado por mais três. Todavia, este alargamento do prazo tem que se comunicar aos EMs e aos interessados.¹²⁴

Por fim, após a decisão, as autoridades competentes podem chegar a um acordo divergente da solução dada pela RAL, num prazo de seis meses¹²⁵. As autoridades têm ainda trinta dias para notificar o contribuinte sobre a decisão definitiva – seja esta o parecer da comissão ou a conclusão divergente a que chegaram – que está sujeita à aceitação do contribuinte¹²⁶. Caso não façam nada nesses seis meses, o parecer da

¹¹⁸“The compulsory arbitration proposed should be structured to complement the mutual agreement procedure, since a matter may only be submitted to arbitration after exhausting [it]” Ribes, A. R. (2002). *Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems. European Taxation*, 42(9), pp. 403.

¹¹⁹Tanto em termos da CC como da CRAL, que podem ambas ser criadas nesta fase alternativamente, nos termos do art. 10º da diretiva.

¹²⁰Cfr. art. 7º da diretiva;

¹²¹O prazo de criação da comissão está previsto no art. 7º nº1 da CA.

¹²²“The EU arbitration Convention does not include a provision as what procedure to follow if the EU Member States fail to meet its obligation to establish the advisory commission” Pit, H. M. (2015) *op. cit.* p. 19

¹²³“Article 20(3) and (4) of the MLI includes a default mechanism when one or both of the competent authorities involved fails to appoint their arbitrators (...). The reason for such a default mechanism is to avoid any delays in resolving the case in question” Pit, H. M. (outubro de 2017). *op. cit.*, pp. 577

¹²⁴Cfr. art. 14º nº1 da diretiva.

¹²⁵Cfr. art. 15º nº2 da diretiva.

¹²⁶Cfr. art. 15º nº3 da diretiva

comissão torna-se vinculativo e terá de ser implementado pelos EMs num prazo de 60 dias¹²⁷.

Este prazo para os Estados adotarem uma decisão divergente do parecer da comissão já existia na CA¹²⁸, e somos da opinião de que constitui um elemento meramente simbólico da soberania dos EMs¹²⁹. Se considerarmos que, antes de se chegar a esta fase de RAL, foi necessária uma fase prévia de PA em que um consenso não foi atingido ao longo de dois ou três anos, um novo período de seis meses não deverá levar a nenhum novo acordo entre os EMs.

Aceitamos que faça sentido os EMs deterem um elemento de verificação da correção do parecer das comissões, mas o prazo de seis meses estabelecido nestes termos é suscetível de levar a abusos meramente dilatórios da parte dos EMs, que podem simplesmente não querer aceitar uma decisão que lhes é desfavorável.

Uma alternativa poderia ser estabelecer um prazo mais curto, tornando o procedimento mais célere. Isto porque a decisão é adiada em prejuízo do contribuinte, que fica mais tempo sem saber qual a decisão em concreto.

Também faria sentido que os EMs apenas pudessem divergir do parecer por motivos tipificados, como os casos em que houvesse casos de corrupção ou abuso de poder na constituição ou atuação das CCs ou CRALs¹³⁰.

Finalmente, podemos arguir que a responsabilidade de verificar a decisão tomada pelas comissões poderia caber a uma terceira instância¹³¹.

2.3. O papel das comissões

A CC tem uma função dupla. Inicialmente, o contribuinte faz o pedido da sua constituição para se aferir da admissibilidade da reclamação do contribuinte.

¹²⁷Cfr. art. 15º nº4 da diretiva

¹²⁸No seu art. 12º nº1, segundo parágrafo.

¹²⁹“This «renegotiation period» seems a mere relic from the past because it was introduced in the Arbitration Convention in order to facilitate political adoption at the time”. Wiertsema, T. (outubro de 2017), *op. cit.*, secção 5.2.

¹³⁰Vide Rust, A. (2016). How Final Are Arbitration Decisions? In M. Lang, & J. Owens, *International Arbitration in Tax Matters* (pp. 377 - 386). Amsterdão: IBFD.

¹³¹Vide Rust, A. (2016). *op. cit.*, secção 16.5. Esta hipótese será tida em conta infra, aquando de uma discussão teórica sobre a eventual criação de um tribunal arbitral dentro da UE, seja essa o TJUE ou um tribunal independente.

Posteriormente, o contribuinte requer a sua constituição no âmbito da RAL, podendo os EMs intervir neste ponto e criar alternativamente uma CRAL com o mesmo fim.

As competências da CC e da CRAL são distintas.

A CRAL pode, p. e., utilizar de modo vinculativo outros meios que não a arbitragem para resolver o litígio, p.e. a mediação ou a conciliação¹³². Esta facilita em muito a atuação das comissões pois, à semelhança do que acontece com a arbitragem, permite recorrer a indivíduos especializados em matérias não jurídicas, simultaneamente respeitando a soberania dos EMs¹³³.

Além do uso de diferentes técnicas, estão à disposição da CRAL o uso da arbitragem de parecer independente e da arbitragem de oferta definitiva.

No processo de parecer independente os árbitros têm liberdade para determinar as várias soluções possíveis para a questão litigiosa, algo que permite um diálogo suscetível de levar à decisão mais correta. É este o procedimento que a diretiva prevê por defeito.

Diferentemente, o processo de oferta definitiva reduz as opções dos árbitros àquelas propostas pelas autoridades competentes envolvidas no litígio, sendo por isso mais célere¹³⁴.

As comissões podem ser constituídas por um máximo de nove elementos¹³⁵, o que implica uma maior possibilidade de discussão dos termos da decisão, um maior número de perspetivas e uma representação mais expressiva da parte dos EMs. Todas estas são características relevantes para uma arbitragem que, por defeito, é de parecer independente¹³⁶. Por outro lado, um número de membros tão elevado implica maiores custos, maiores demoras no procedimento, e mais complexidade processual da parte dos Estados na escolha dos elementos da comissão¹³⁷.

¹³²Cfr. art. 10º nº2, segundo parágrafo, que é reforçado pelo ponto seis do preâmbulo da diretiva.

¹³³Vide Sidhu, P. K. (novembro de 2014), *op. cit.*, p. 595.

¹³⁴Em suma: “«last final offer» arbitration, where each competent authority submits a proposed resolution that provides only the tax payable or applicable tax rate proposed by themselves and the panel renders a decision based on either position (...). (...) «independent opinion» arbitration, where the panel decides the issue based on facts and applicable law (...) supported by references.” Govind, S., & Turcan, L. (outubro de 2017), *op. cit.*, secção 2.1.2.2

¹³⁵Cfr. art. 8º nº1 da diretiva

¹³⁶Cfr. art. 10º nº1, segundo parágrafo, primeira parte, da diretiva;

¹³⁷Govind, S., & Turcan, L. (fevereiro de 2017) *op. cit.*, secção 3.4.

Face a um número tão elevado de membros¹³⁸, torna-se absurda a impossibilidade de o contribuinte escolher os elementos das comissões. Tendo em conta que a Diretiva procura aumentar os direitos do contribuinte, e que, simultaneamente, aumenta o número de elementos que as comissões decisivas têm, é incoerente não permitir ao interessado intervir na criação do painel que vai decidir a sua questão litigiosa.

Por último, é necessário falar das situações em que os EMs se podem escusar da obrigação de criar a CC ou CRAL, mesmo que o contribuinte a tenha requerido. Isto acontece caso “tenham sido impostas pelo Estado Membro sanções por infrações (...) por fraude fiscal, falha intencional ou negligência grave.”¹³⁹.

Ora, um conceito desta natureza assim descrito pode dar origem a interpretações muito diferentes consoante o acordo ou convenção em causa, e consoante a lei do EM envolvido na disputa¹⁴⁰.

A solução para esta questão passa pela jurisprudência do TJUE: face a um reenvio prejudicial, este deverá utilizar a oportunidade para interpretar estas expressões de modo vinculativo para todos os EMs.¹⁴¹

3. Outros

3.1. Confidencialidade dos procedimentos

Na diretiva, tanto o PA como o procedimento de RAL são confidenciais, ainda que os efeitos e características dessa confidencialidade sejam díspares consoante a fase¹⁴².

Em termos do procedimento de RAL, a intervenção do contribuinte está protegida uma vez que as informações partilhadas são tratadas como confidenciais. Todos os elementos presentes nesta fase do procedimento – isto é, os árbitros, as

¹³⁸Comparativamente, podemos ver que as CM da ONU e da OCDE propõem apenas três membros na fase de RAL e que propõem apenas a arbitragem de parecer independente. Já no IM, o tipo de arbitragem utilizado dependerá da opção e do acordo das partes.

¹³⁹Cfr. art. 16º nº6 da diretiva.

¹⁴⁰Vide Wiertsema, T. (outubro de 2017) *op. cit.*, secção 4.2.1.5.

¹⁴¹Vide *idem, ibidem*.

¹⁴²Vide Pit, H. M. (outubro de 2017) *op. cit.*, p. 580. Em termos comparativos, a CA não se refere esta matéria. Já o IM aborda a confidencialidade no processo de arbitragem, remetendo para o art. 26º da CM OCDE.

personalidades independentes e os interessados – estão obrigados a um dever de sigilo, sob pena de serem sancionados pelos EMs envolvidos¹⁴³. O sujeito tem assim os seus dados protegidos em relação a terceiros, tendo ainda assim constante acesso às informações que lhe são relevantes.

Opostamente, a confidencialidade no PA diminui os direitos do interessado. A natureza interestadual e diplomática deste procedimento leva a que nenhuma disposição da diretiva preveja que qualquer informação seja dada ao contribuinte¹⁴⁴. De facto, apenas se prevê um prazo máximo para se atingir a resolução, e uma obrigação de notificar o interessado depois de tomada dessa decisão¹⁴⁵. Também no que diz respeito à atuação da CC, não se prevê que o contribuinte deva ser mantido a par da discussão, apenas se prevendo os prazos para as decisões e para a sua criação¹⁴⁶.

Esta falta de transparência do PA apresenta-se ainda como uma desvantagem, pois desencoraja o contribuinte de recorrer a este mecanismo. O PA seria mais acessível se as partes pudessem ter acesso direto às informações, e garantias de transparência¹⁴⁷, podendo a solução para esta questão passar por uma maior abertura ao contribuinte nesta fase.

No geral, seria importante manter coerência no que toca aos direitos de informação de que o contribuinte dispõe ao longo do restante texto da diretiva.

3.2. A decisão

Ainda que o procedimento seja confidencial, a diretiva assegura a publicidade das decisões. Essa publicidade garante que a arbitragem transmite uma imagem credível

¹⁴³Cfr. art. 13º nº3 da diretiva

¹⁴⁴“The process is also notably non-transparent from the perspective of the taxpayer, contemplating communications bilaterally between the involved competent authorities. (...) In short, as one leading tax commentator puts it, the MAP is a «black hole of taxpayer rights»” Snodgrass, E. (outubro de 2017) *op. cit.*, secção 2.3.

¹⁴⁵Cfr. art. 4º nº1 e nº2 da diretiva.

¹⁴⁶Cfr. art. 6º da diretiva.

¹⁴⁷“...the MAP is a confidential process between competent authorities, with little information being made available to the taxpayers themselves. The process would be much more useful for businesses if there could be more transparency and direct involvement/engagement with the taxpayer.” *Vide* Connors, J., & Delputte, B. (2016). *Alternative Dispute Resolution in International Tax Law - The View of Business*, Em M. Lang, & J. Owens, *International Arbitration in Tax Matters* (Vol. 2, pp. 79 - 84). Amsterdão: IBFD., p.82.

aos contribuintes, bem como assegura a transparência e segurança jurídica¹⁴⁸. Todavia, também deve ser tido em consideração o respeito pela privacidade dos interessados.

Por conseguinte, está prevista uma obrigatoriedade incondicional de se publicar um resumo da decisão, que deve conter informações mínimas sobre o processo.

Não obstante, é possível publicar o parecer integral, sob autorização do contribuinte e das autoridades competentes¹⁴⁹. Importa mencionar que, sob a alçada da diretiva, o contribuinte tem ainda a possibilidade de proteger o segredo profissional, comercial, industrial, etc.¹⁵⁰.

Concretiza-se assim um avanço, na medida em que a diretiva sujeita a publicação da decisão à autorização dos contribuintes e das autoridades, estabelecendo sempre como válvula de escape a obrigatoriedade de publicação de um resumo. Tal sistema da diretiva já estava estabelecido nos BITs¹⁵¹, e manifesta uma ponderação entre a necessidade de transparência e a proteção dos direitos do contribuinte.

Todavia, também parece coerente com o regime previsto a possibilidade de as decisões serem anonimizadas aquando da sua publicação. Isto não está previsto expressamente na diretiva, mas poderia ser concretizado.

Por último, importa analisar o valor da decisão, uma vez que esta não terá valor de precedente¹⁵².

Concordamos que não é viável que as comissões estejam formalmente vinculadas às decisões tomadas previamente noutros casos. Todavia, a publicação de decisões arbitrais tomadas na senda da diretiva terá logicamente alguma influência nas opções que as comissões venham a tomar em casos subsequentes¹⁵³.

¹⁴⁸“...there is a benefit in having any relevant information in the public domain; e.g. it may prevent any future disputes, it may assist consistency in decisions and it raises awareness about arbitration which encourages its use” Jones, J. F. (2016). Arbitration and Publication of Decisions. Em M. Lang, & J. Owens, *International Arbitration in Tax Matters* (Vol. 2, p. 369 - 375). Amsterdão: IBFD., p. 369.

¹⁴⁹Cfr. art. 18º da diretiva.

¹⁵⁰Cfr. art. 18º nº3, segundo parágrafo, da diretiva.

¹⁵¹ “the parties are encouraged to allow the award to be published. Even if the parties do not consent to publication, ICSID will publish excerpts of the legal reasoning of the award. (...) In NAFTA arbitrations, submissions, orders and awards are available on the internet” Hober, K. (2014), *op. cit.*, p. 192.

¹⁵²Cfr. art. 15º nº4 da diretiva

¹⁵³“It is difficult to imagine that a decision would be regarded as having any formal precedential value, in the sense of being binding (...). This is an entirely different issue from whether any, and if so what, notice should be taken of the decision in other cases, whether by tax administrations or courts.”. Jones, J. F. (2016) *op. cit.*, p. 374

A proibição expressa de valor de precedente não é então incompatível com o uso interpretativo de “jurisprudência arbitral” pelas comissões, pelas partes e pelas autoridades competentes¹⁵⁴, especialmente quando o tipo de arbitragem adotado seja o de parecer independente. Dever-se-ia inclusive incentivar a pesquisa dessas peças, por forma a aprimorar o parecer em causa.

3.3. Impossibilidade de recurso

A diretiva não prevê a possibilidade de se interpor recurso do parecer da CC ou da CRAL. No entanto, prevê mecanismos de controlo da decisão, tanto dentro da própria diretiva como em relação aos remédios internos dos EMs.

O contribuinte pode não aceitar o parecer ou a decisão tomada, sendo isso suficiente para impedir a sua aplicação. Pode ainda interpor recurso dessa decisão nos tribunais domésticos¹⁵⁵. Significa isto que o contribuinte tem o direito de, em última instância, controlar a decisão e impedir que esta seja aplicada¹⁵⁶, ainda que a diretiva não preveja um mecanismo de recursos próprio.

Por um lado, compreendemos estas ideias de celeridade e facilidade do procedimento. Compreendemos que criar um sistema de recursos oficial de decisões do PA ou de decisões de RAL possa contrariar o objetivo da resolução (alternativa) de litígios.

No entanto, o sistema não parece de momento oferecer a solução mais apropriada para o contribuinte insatisfeito com a solução oferecida. Não consideramos inspirar confiança aos contribuintes a possibilidade de, chegado o fim do procedimento, se depararem com uma das seguintes situações: (1) não concordarem com a decisão da CC ou CRAL e verem-se obrigados a rejeitar essa decisão, eventualmente sendo necessário recorrer aos tribunais domésticos para tutelar os seus interesses; (2)

¹⁵⁴A título comparativo, os BITs seguem este método. Ainda que os seus tribunais não estejam vinculados a decisões anteriores, há uma prática comum de recorrer a decisões anteriores sobre casos semelhantes para tomar uma decisão mais adequada. Vejamos, p. e., Owens, J., Turcan, L., Kollmann, J., Majdanska, A., & Sabnis, S. (2015). What Can the Tax Community Learn... *Bulletin for International Taxation*, 69(10), que dizem “Tribunals are not bound by previous awards. (...) However, it has been asserted that a *de facto* precedent exists. As a result, when tribunals have to decide cases, they apply the previous award rendered in cases with similar facts. (...) Consequently, it has been observed that, in practice, previous awards are cited frequently.”, p. 578.

¹⁵⁵Cfr. art. 15º nº2 e nº4, primeiro parágrafo, da diretiva

¹⁵⁶ “[The taxpayer keeps] the right to exercise their national judicial remedies and/or to refuse the implementation of the solution.” Pistone, P. (2018), op. cit., secção 8.5.2.7.

concordarem com a decisão da CC ou CRAL, inclusive tendo contribuído para a decisão desta última, mas não concordarem com a alteração efetuada pelo EM.

A consequência de rejeitar a aplicação destas decisões será um diferimento da duração do processo, ou inclusive a inexistência de uma solução apropriada, caso o contribuinte não tenha interesse em recorrer para os tribunais nacionais. Caso de facto o faça, além do diferimento do tempo de solução da questão litigiosa, podem surgir problemas ao nível da compatibilidade das decisões nos vários EMs.

Ocorrem-nos duas possibilidades de correção deste panorama.

A primeira seria a possibilidade de recorrer ao TJUE como instituição de recurso da decisão final, fosse como instância arbitral nos termos que acima mencionámos ou como tribunal jurisdicional. Referir-nos-emos a esta ideia *infra*.

A segunda opção, que consideramos mais realista, é dirigida às situações em que o EM tomasse uma decisão divergente do parecer dado pela CC ou pela CRAL. Se o contribuinte pretender rejeitar esta alteração, poderia ter o direito de retroceder e optar pelo parecer originalmente tomado pela comissão. Isto faria sentido na medida em que a decisão teria sido tomada por um grupo competente de elementos, num procedimento em que o contribuinte inclusive pode ter tido o direito de participar.

3.4. Questões relativas à dupla tributação

De acordo com a jurisprudência do TJUE, não existe nenhum instrumento que atribua poderes e responsabilidades que harmonizem a dupla tributação dentro da UE, passando a solução para a dupla tributação pela adoção de práticas internacionais¹⁵⁷ (p. e. as práticas recomendadas pela OCDE nas convenções bilaterais entre os EMs¹⁵⁸).

¹⁵⁷Vejamos, p. e., o acórdão Kerckhaert and Morres (C-513/04), parágrafo 22 (“Community law (...) does not lay down any general criteria for the attribution of areas of competence between the Member States in relation to the elimination of double taxation within the Community. (...) no uniform or harmonisation measure designed to eliminate double taxation has as yet been adopted at Community law level.” e parágrafo 23 (“Consequently, it is for the Member States to take the measures necessary to prevent situations such as that at issue in the main proceedings by applying (...) criteria followed in international tax practice.”).

¹⁵⁸“In fact, in addition to considering itself unable to remove juridical double taxation, the ECJ has clarified that it is the responsibility of Member States to take measures to prevent this situation by applying, in particular, the apportionment criteria set out in tax treaties based on the OECD Model.” Cerioni, L. (maio de 2017). 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? *European Taxation*, 57(5), p.183.

Podemos assim concluir que o objetivo desta diretiva não é eliminar a dupla tributação *per se*, mas sim fornecer mecanismos aos EMs para que eles possam resolver essas questões.¹⁵⁹

Considerando isto, importa verificar se este objetivo está cumprido pela diretiva. Isto é discutível, havendo doutrina que argumenta que a dupla tributação só seria corrigida totalmente se estivessem incluídas no escopo da diretiva todas as situações em que esta fosse suscetível de acontecer – seja jurídica ou económica – e se o mecanismo proposto resolvesse a disputa antes de terminarem os prazos das obrigações fiscais do exercício em causa, em ambos os EMs¹⁶⁰.

De facto, duvidamos sobre se este objetivo foi cumprido pela diretiva, não tendo esta levado a uma eliminação da dupla tributação como um todo. Todavia, o atual sistema permite eliminar a dupla tributação nas situações isoladas previstas pelo seu escopo, e este é um avanço em termos do panorama da UE¹⁶¹.

3.5. O papel do contribuinte em geral

Dentro da diretiva, o PA e a RAL são procedimentos essencialmente interestaduais¹⁶². Estamos perante uma “*state-to-state arbitration*”, que contrasta com a “*investor-state arbitration*”¹⁶³ em que o interessado é parte principal no processo contra a administração violadora dos seus direitos.¹⁶⁴ Apesar das diferenças entre estas duas modalidades de arbitragem, o contribuinte encontra-se hoje mais próximo de um procedimento que antes era desempenhado de modo autónomo pelos Estados, e este fator é inegavelmente um avanço.

¹⁵⁹“The directive would not allocate taxing powers and responsibilities for eliminating double taxation from a substantive viewpoint (...). It would only provide for a procedural mechanism, through which member states would be required to overcome double taxation within a given timeframe.” Cerioni, L. (maio de 2017), *op. cit.*, pp.183 e 184

¹⁶⁰Vide Cerioni, L. (maio de 2017) *op. cit.*, p. 184.

¹⁶¹Para explorar melhor esta perspetiva, vide Cerioni, L. (maio de 2017) *op. cit.*, p. 184 – 191.

¹⁶²“The MAP itself is not a judicial procedure. It is best understood by tracing its origins to (...) diplomatic protection. (...) the parties to the MAPs are states, not the taxpayer.” Ismer, R., & Piotrowski, S. (2016), *op. cit.*, p. 353

¹⁶³Este é o tipo de arbitragem utilizado pelos BITs. Neste sentido, “The vast majority of BITs have clauses providing for so-called investor-state arbitration. (...) The BITs this entitle investors to commence arbitration against the host stat, even though the investor is not a party to the BIT.” Hober, K. (2014), *op. cit.*, p.189.

¹⁶⁴Em matérias fiscais, não é possível o sujeito passivo participar no processo com o mesmo grau de envolvimento que o investidor dispõe contra o Estado, principalmente devido à natureza do direito tributário. Vide Ismer, R., & Piotrowski, S. (2016), *op. cit.*

O contribuinte pode fornecer às comissões quaisquer informações, documentos ou provas que ache relevante para a tomada de decisão, desde que obtenha autorização das autoridades competentes envolvidas¹⁶⁵. A par disto, passa a ser-lhe permitido fazer-se representar, comparecendo a pedido ou espontaneamente perante as comissões¹⁶⁶.

Resta-nos mencionar a relevância das obrigações de comunicação ao contribuinte, que ao longo da diretiva vão sendo referidas, e da existência de mecanismos de garantia do cumprimento das obrigações dos EMs. Estas obrigações também aproximam o contribuinte do procedimento, não sendo possível que este seja ignorado pelas autoridades em causa. Previnem ainda que o processo e o contribuinte não caiam no esquecimento dos EMs¹⁶⁷, e garantem que as várias fases do procedimento se dirijam de facto à conclusão, em tempo razoável, dos procedimentos de resolução de litígios.

No entanto, parece-nos infundado que certos elementos da diretiva não tenham sido adaptados a esta realidade. O caso mais óbvio desta inexistência de direitos é o facto de os contribuintes não terem o direito de escolher os árbitros que constituem as comissões. Mesmo quando haja incumprimento da obrigação de constituir uma comissão, da parte dos EMs, os contribuintes devem recorrer aos tribunais para fazer essa correção em seu nome.

¹⁶⁵Cfr. art. 13º nº1 da diretiva.

¹⁶⁶Cfr. art. 13º nº2 da diretiva.

¹⁶⁷“The proposed Directive seeks to empower the taxpayer and strengthen its role in the process.” CFE Fiscal Committee (2017), *op. cit.*, p. 352.

Capítulo IV – Outras questões

1. A transposição da diretiva para o ordenamento jurídico nacional

1.1. Correção das insuficiências da diretiva

1 – Há certas informações relevantes para o contribuinte, ao longo do PA, que não lhe são comunicadas devido à natureza interestadual desse procedimento.

A transposição da diretiva poderia corrigir este problema, atribuindo ao contribuinte a possibilidade de pedir esclarecimentos à AT sobre o estado em que o procedimento se encontra. Assim, o interessado teria acesso às informações, verificando p. e. o estado das negociações, se as autoridades estariam a pensar exercer a possibilidade de estender o prazo de dois anos para três, ou inclusive se lhe seria vantajoso fornecer mais informações à AT com o intuito de tornar a decisão mais fidedigna.

Esta possibilidade pode ser fundamentada no princípio geral de colaboração¹⁶⁸ – manifestado através de um dever de esclarecimento – entre a AT e o contribuinte¹⁶⁹. Em concreto, está em causa o dever de informação procedimental, de acordo com o qual o sujeito tem o direito de requerer informações sobre dado procedimento, sendo-lhe devida uma resposta atempada¹⁷⁰.

2 – A referência a uma implementação do PA “sem demora, independentemente dos prazos fixados pelo direito interno”¹⁷¹ é incerta.

Adicionalmente, também não está previsto um prazo para a comunicação ao contribuinte do facto de não ter sido possível obter um PA. Isto adia o conseqüente acesso à RAL.

Por forma a colmatar esta falta de prazos, o legislador português poderia especificar um prazo para a notificação do contribuinte (quer em caso de se completar ou não o PA) e outro para a implementação da decisão.

¹⁶⁸Morais, R. (2012). *Manual de Procedimento de Processo Tributário*. (pp. 21 – 23) Coimbra: Almedina.

¹⁶⁹“A administração fiscal tem a obrigação legal de assistir os interessados em esclarecer quaisquer aspetos da sua situação tributária.” *Idem, ibidem*. p.22

¹⁷⁰Cfr. art. 67º LGT. Adicionalmente, Rui Morales menciona ainda uma “obrigação que impende sobre a administração fiscal de, em 10 dias, informar (...) o interessado que haja requerido sobre a fase em que se encontra determinado procedimento e a data da sua previsível conclusão.” *idem, ibidem*.

¹⁷¹Cfr. art. 4º nº2 da diretiva.

Porém, na nossa opinião, isto só acentuaria o problema de que os diferentes EMs farão diferentes interpretações daquela expressão. Nesse sentido, seria necessário um esclarecimento oficial sobre o que o conceito abrange¹⁷². Esta solução será a mais apropriada para resolver todas situações em que a diretiva não expressamente menciona prazos.

3 – Relativamente à dificuldade de encontrar uma definição aplicável a todos os EMs de “fraude fiscal, falha intencional ou negligência grave”¹⁷³, já expressámos que a única forma de resolver esta questão será pela via do reenvio prejudicial.

Esta questão é particularmente relevante dentro do nosso ordenamento jurídico, pois o nosso conceito de fraude fiscal tem uma abrangência muito menor do que noutros¹⁷⁴. De facto, apenas em algumas circunstâncias isoladas está presente na nossa lei uma interpretação mais abrangente da noção de “fraude fiscal”¹⁷⁵.

Por ser mais restrita, a nossa interpretação é também a mais favorável ao contribuinte, pois dá aos EMs menos espaço de rejeição da reclamação. Assim sendo, propomos duas opções aquando da transposição: (1) alinhar o nosso entendimento com a dos outros EMs¹⁷⁶, com quem necessariamente teremos de interpretar esta noção em conjunto; ou (2) não especificar qual a interpretação adotada, uma vez que a nossa é mais vantajosa para os contribuintes portugueses, aguardando o momento em que um reenvio prejudicial leve a uma pronúncia do TJUE sobre a temática.

4 – Outra questão que se pode colocar é a forma como a dupla tributação será resolvida após se atingir a um PA ou após o parecer da CC ou da CRAL. Não está especificado qual o método a utilizar para a eliminação da dupla tributação. Não se prevê nem o uso do método da isenção¹⁷⁷ nem o uso do método de crédito¹⁷⁸, aos quais

¹⁷²Eventualmente através do reenvio prejudicial.

¹⁷³Cfr. art. 16º nº6 da diretiva.

¹⁷⁴“É frequente que na designação de «fraude fiscal» se abarquem a generalidade dos crimes tributários e mais frequentemente os crimes de natureza fiscal. É, v.g., o que sucede na legislação italiana e na legislação espanhola”. In Silva, G. M. (2018). *Direito Penal Tributário* (2º ed.), Lisboa: Universidade Católica Editora, p. 221.

¹⁷⁵*Vide idem, ibidem*. P. e. o caso do art. 368ºA do Código Penal, *a contrario* do art. 103º e 104º RGIT.

¹⁷⁶Neste caso, não nos podemos reduzir aos artigos 103º e 104º do RGIT, também tendo que olhar para outros crimes fiscais, como p. e. o abuso de confiança (cfr. art. 105º do RGIT), a fraude contra a segurança social (cfr. art. 106º do RGIT) ou a burla tributária (cfr. art.87º do RGIT).

¹⁷⁷Em que o sujeito passivo apenas é tributado num Estado, e isenta-se a tributação de rendimentos de fonte estrangeira

¹⁷⁸Em que o imposto é pago em ambos os Estados, mas no de residência reduz-se à coleta o que tiver sido pago no Estado da fonte.

fazemos referência por serem aqueles que a definição de dupla tributação constante da Diretiva mais se adequa¹⁷⁹.

Isto pode ser resolvido pelo recurso às convenções bilaterais celebradas entre Portugal e os EMs relevantes para o litígio em causa, onde se encontra já uma opção feita sobre qual o método adequado a utilizar para eliminar a dupla tributação dois EMs. Caso contrário, a diretiva poderia prever um método subsidiário.

5 – Em relação a outros conceitos que eventualmente possam deixar dúvidas na transposição da diretiva, mais do que fazer sugestões sobre a forma como esta deve ser efetuada, interessa salientar que a sua interpretação deve ser feita à luz das orientações plasmadas preâmbulo da diretiva. Ou seja, deve ser tido em consideração o objetivo da diretiva e os seus princípios quando enfrentados com uma questão interpretativa.

Em último caso, o reenvio prejudicial será um instrumento importante no período inicial, pois permitirá esclarecer dúvidas e questões interpretativas que inevitavelmente surgirão, e uniformizar a utilização da diretiva por toda a UE.

1.2. Relação com a arbitragem tributária

Os tribunais arbitrais portugueses não são estranhos a matérias de tributação internacional, muitas vezes resolvendo-as alternativamente aos tribunais judiciais.¹⁸⁰

Dispondo Portugal de tribunais arbitrais – alternativas mais rápidas para os contribuintes, na medida em que os casos são resolvidos em menos de seis meses¹⁸¹ – poderia haver a opção de estes auxiliarem os mecanismos da diretiva. P. e., nas situações em que o contribuinte interponha recurso da rejeição da sua reclamação, poderia reclamar no âmbito tribunais arbitrais. Isto porque seria necessária uma decisão célere para se poder prosseguir com a questão, quanto mais não fosse para criação da CC aferidora da admissibilidade do pedido.

¹⁷⁹“A crucial question is therefore when double taxation can be considered to be resolved (...). This seems to correspond to the relief mechanisms usually applied in domestic and/or tax treaty law: (...) the exemption method (...) and the tax credit” Debelva, F., & Luts, J. (2017) *op. cit.*, secção 2.3.2.

¹⁸⁰Vide Câmara, F. d. (Novembro de 2014). Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes. *European Taxation*, 54(11), p. 496-498. O autor diz ainda: “The fact is that TACs have already considered and decided upon certain key issues, including both purely domestic matters and some with and international element.” (p. 497). Refere-se aqui a matérias como preços transferência, estabelecimento estável, pagamento de dividendos, juros e royalties, etc.

¹⁸¹Vide *idem, ibidem*, p. 502.

A acentuar esta ideia temos a possibilidade de os tribunais arbitrais poderem fazer reenvio prejudicial de questões para o TJUE¹⁸², que já vimos ser um instrumento de grande importância para a interpretação das disposições da diretiva. Assim sendo, o facto de os tribunais arbitrais terem esta prerrogativa apenas reforça a sua posição.

Parece-nos fazer sentido que, nos litígios em que Portugal estivesse envolvido, os elementos das comissões fossem árbitros do CAAD. Mais uma vez relevaria aqui a experiência em matérias internacionais desses elementos. O facto de os contribuintes conhecerem essa experiência encorajaria ainda o recurso à diretiva¹⁸³.

Finalmente, dentro do funcionamento do CAAD, existe a possibilidade de o contribuinte optar escolher um dos árbitros entre o coletivo que vai julgar a decisão¹⁸⁴. Esta opção está sujeita ao pagamento de um montante elevado¹⁸⁵, mas pode constituir uma escapatória para o facto de a diretiva não oferecer ao contribuinte a possibilidade de influenciar a escolha dos elementos das comissões, no âmbito da diretiva. Isto seria injusto se estivesse em causa um litígio entre contribuintes, pois o contribuinte português teria esta prerrogativa e a contraparte não. Todavia, o que está em causa é a resolução de um conflito de dupla tributação, que se relaciona com os EMs em causa, e dentro do qual se tem de proteger o contribuinte.

Assim sendo, esta opção poderia aumentar a esfera de proteção do sujeito, ainda que não pudesse ser obrigatória por estar sujeita à disponibilidade financeira do contribuinte.

2. A hipótese de um tribunal arbitral na União Europeia em matérias fiscais

Em matérias fiscais não existe nenhuma plataforma de resolução de litígios onde os contribuintes possam apresentar as suas reclamações, do mesmo modo que os

¹⁸²*Vide idem, ibidem*, p. 501.

¹⁸³Estes constam da lista de árbitros aprovada anualmente. *Vide idem, ibidem*, p. 499.

¹⁸⁴*Vide* Morais, R. (2012) *op. cit.*, pp. 386 – 388.

¹⁸⁵Em primeiro lugar porque a nomeação em si é paga, mas também porque o contribuinte tem de pagar quer tenha ou não sucesso nas suas pretensões. *Vide* Câmara, F. d. (Novembro de 2014), *op. cit.*, p. 503.

investidores protegidos pelos BITs o fazem¹⁸⁶ em instâncias como o ICSID¹⁸⁷ e o UNCITRAL¹⁸⁸.

A criação de um tribunal desta natureza dentro da UE não está prevista na diretiva, mas é muito discutida entre a doutrina¹⁸⁹. Somos da opinião que esta questão é de difícil aplicação prática, mas que tem definitivamente vantagens de um ponto de vista teórico. Podemos salientar: (1) o aumento da proteção dos direitos do contribuinte, como parte efetiva no processo¹⁹⁰; (2) a simplificação da nomeação do elementos responsáveis pela decisão e a sua especialização¹⁹¹; (3) a facilitação do diálogo entre a diretiva e os tribunais dos EMs¹⁹²; e (4) a possibilidade de interposição de recurso de decisões nacionais ou das comissões.

O TJUE pode funcionar como essa última instância. Na CDT entre a Alemanha e a Áustria (baseada na CM da OCDE) o art. 25º nº5 prevê a obrigação de, a pedido do contribuinte, se recorrer ao TJUE para resolver a questão em caso de insuficiência do PA. Isto surge nos termos do art. 273º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia¹⁹³. Nos termos deste artigo, é necessário existir uma ligação entre a matéria da convenção em causa – não sendo esta de direito Europeu – e os objetivos da UE.

Em 2017 surgiu então um acórdão¹⁹⁴ relativo à aplicação desta CDT, em que estava em causa uma perspectiva divergente nos dois EMs em relação ao rendimento recebido por um banco austríaco da parte de um banco alemão. Após uma tentativa de

¹⁸⁶“Most arbitration clauses in the investment protection treaties offer the investor a choice between different arbitration regimes. The most frequently used (...) is the (...) ICSID Arbitration Rules (...). Other options include the UNCITRAL Arbitration Rules (...)” in Hober, K. (2014), *op. cit.*, p.189.

¹⁸⁷Centro Internacional para a Arbitragem de Disputas sobre Investimentos.

¹⁸⁸Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional.

¹⁸⁹P.e., Ribes (2002), *op. cit.*, discute esta possibilidade

¹⁹⁰“The taxpayer would be considered a party to the proceedings, and be entitled to invoke fundamental procedural rights. The taxpayer would be able to cooperate in the procedure to the fullest extent in terms of presenting its case”. Voje, J. (Junho de 2018) *op. cit.*, secção 3.3.3.

¹⁹¹“As the arbitration body would be permanent, the problems associated with setting up an Advisory Commission, the risk of the procedure being stalled, and the need for recourse to national courts would be significantly lower. (...) As members of the specialized court would be chosen among persons whose independence is «beyond doubt», this would eliminate concerns about a lack of independence of the members (...)” *Idem, ibidem*.

¹⁹²“With the introduction of a European tax court, the relationship with domestic proceedings could finally be clarified.” *Idem, ibidem*.

¹⁹³Este artigo utiliza-se nos casos em que se cumprem três requisitos: há uma disputa entre dois EMs, relacionada com o assunto dos tratados da UE, que remete expressamente para o TJUE. No caso em análise, parecem estar cumpridos estes requisitos. Para uma análise mais profunda do seu preenchimento, *vide* Luts, J., & Kempeneers, C. (2018). Case C-648/15 Austria v. Germany: Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes Under Article 273 TFEU Article. *EC Tax Review*, 27(1), p. 7.

¹⁹⁴Acórdão do TJUE Áustria vs. Alemanha, de 12 de setembro de 2017 (processo C-648/15).

solução da questão através de um PA, os interessados recorreram ao art. 25º nº5 da convenção e requereram o início do procedimento de arbitragem perante o TJUE.

No caso em concreto, o tribunal considera que a ligação mencionada no art. 273º TFUE é o facto de a dupla tributação constituir uma ameaça à estabilidade do mercado interno e à liberdade de circulação¹⁹⁵.

Tal interpretação foi inovadora em termos da possibilidade de submissão dos tratados bilaterais à jurisdição do TJUE *ex vi* 273º TFUE¹⁹⁶.

Com ela, surge então a possibilidade de o TJUE assumir um papel de tribunal “arbitral” em matérias fiscais. Esta hipótese traria, em primeiro lugar, uma certa homogeneidade à interpretação dos tratados¹⁹⁷, pois o TJUE seria permanentemente a entidade encarregue de levar a cabo a RAL, do mesmo modo que os tribunais previstos pelos BITs. Para além do mais, isto significaria que não seria necessário criar comissões casuisticamente de todas as vezes que um contribuinte recorresse à diretiva¹⁹⁸.

Notemos que não bastaria a alteração individual de todos os acordos bilaterais entre EMs para prever a jurisdição do TJUE, pois isso dificultaria a aplicação uniforme. Alternativamente, essa possibilidade de o TJUE dirigir a fase de RAL poderia ser adicionada ao texto da diretiva.¹⁹⁹

Não obstante as vantagens teóricas, somos da opinião de que a remissão destas matérias para o TJUE poderá não ser a opção mais eficiente: se um dos objetivos da diretiva é a criação de um procedimento mais rápido de resolução dos litígios entre os EMs, relativos à dupla tributação, essa rapidez e eficiência perder-se-iam através da intervenção do TJUE²⁰⁰.

¹⁹⁵Vide Voje, J. (junho de 2018) *op. cit.*, secção 3.2.1.

¹⁹⁶Importa notar também que o recurso ao TJUE pelo artigo 273º levanta ainda algumas questões irresolvidas, das quais podemos salientar: (1) saber quais os efeitos que essa decisão deve ter, em relação às partes, aos EMs envolvidos, e outros; (2) determinar quais os métodos de interpretação que devem ser utilizados, isto é, se os relativos ao direito internacional público ou ao direito interno da UE. Vide Luts, J., & Kempeneers, C. (2018). *op. cit.*, pp. 5 - 18.

¹⁹⁷“Suffice it to say that some form of homogeneity in the interpretation and application of DTCs between the Member States could be established by conferring jurisdiction to the CJ under article 273 TFEU (...)” in Luts, J., & Kempeneers, C. (2018), *op. cit.*, p. 11

¹⁹⁸Vide Voje, J. (junho de 2018), *op. cit.*, secção 3.3.3.

¹⁹⁹*Idem, ibidem.*

²⁰⁰“However, certain doubts may persist as to whether this may be too burdensome for the ECJ” in Voje, J. (junho de 2018) *op. cit.*, secção 3.2.2.

Conclusões

- I. Os mecanismos de resolução de litígios tributários em matéria internacional, atualmente em vigor são ainda incapazes de garantir uma efetiva resolução dos problemas de dupla tributação (dada a sua insuficiência, dificuldade de aplicação, disparidade de matérias, entre outros).
- II. A Diretiva 2017/1852, a ser implementada em breve, surge na sequência do projeto BEPS, implementando algumas das suas recomendações no âmbito da UE.
- III. Este instrumento corrige alguns dos elementos mais problemáticos da CA, conferindo ao espaço europeu mecanismos mais efetivos de resolução de litígios.
- IV. A diretiva deverá constituir o recurso primário dos contribuintes relativamente a conflitos em matéria de dupla tributação, se o conflito estiver sediado dentro da UE.
- V. O mecanismo proposto pela diretiva implementa os quatro padrões mínimos propostos pelo BEPS, nomeadamente: (1) a criação de processos administrativos adequados, (2) a implementação das obrigações, (3) o acesso adequado ao PA e (4) a efetiva resolução do PA.
- VI. Em concreto, instituem-se novos direitos e faculdades que permitem aos contribuintes forçar os EMs a cumprir as suas obrigações, estabelecem-se prazos específicos que permitem a concretização do procedimento num período de tempo razoável, e cria-se a obrigatoriedade de recondução da questão para arbitragem quando passado o prazo de obtenção de uma solução.
- VII. Dentro do PA, destacamos a complexidade do sistema de relacionamento com os tribunais domésticos, no âmbito do recurso pelo contribuinte.
- VIII. Já relativamente à fase de RAL, o maior desenvolvimento da diretiva consiste na sua obrigatoriedade nos casos de um PA insuficiente.
- IX. A diretiva tem ainda o mérito de ter estabelecido prazos estabelecidos para a RAL, bem como de ter previsto a possibilidade de resolução através de vários tipos de arbitragem (nomeadamente a arbitragem de parecer independente e a arbitragem de oferta definitiva) e de métodos como a conciliação e a mediação.
- X. A confidencialidade tem dimensões diferentes ao longo do procedimento. No PA, impede que o contribuinte obtenha informação relativa ao procedimento,

pois esta apenas é partilhada entre as autoridades envolvidas. Já na fase de RAL, dado que o contribuinte está envolvido na tomada de decisão, este tem acesso às informações e a sua posição está protegida pela confidencialidade em relação a elementos externos.

- XI. Importa igualmente ressaltar a importância de se ter estabelecido uma obrigação mínima de se publicar a um resumo da decisão. É igualmente importante que a publicação da decisão integral esteja sujeita à autorização de todas as partes envolvidas, como forma de proteger os interesses das partes e de respeitar o sigilo.
- XII. Os recursos não são possíveis na diretiva, havendo, todavia, mecanismos de controlo das decisões de que os contribuintes e as autoridades dispõem, como a possibilidade de recorrer da decisão para os tribunais domésticos. Todavia, estes mecanismos funcionam, em muitos aspetos, de forma insuficiente.
- XIII. A capacidade de intervenção do contribuinte é ainda inferior à que o investidor dispõe no âmbito dos BITs. No entanto, a diretiva, concede ao contribuinte mais direitos de participação do que este antes dispunha.
- XIV. A atribuição destes direitos não se verifica de modo coerente por toda a tese, havendo ainda alguns défices na proteção do contribuinte. A título de exemplo, o contribuinte não dispõe da opção de escolher nenhum dos membros das comissões que decidirão a sua situação.
- XV. As insuficiências assinaladas podem ainda ser supridas, em parte, aquando da transposição da diretiva para o ordenamento português. Esta pode aumentar os direitos do contribuinte, e pode clarificar alguns conceitos mais incertos.
- XVI. Muitos destes conceitos deverão, todavia, ser interpretados em concordância com os princípios subjacentes à diretiva, e à luz do exposto no preâmbulo. De qualquer forma, cremos que numa fase inicial será de grande importância o mecanismo do reenvio prejudicial.
- XVII. No ordenamento jurídico português, dispomos de mecanismos de arbitragem tributária que podem ajudar a suprir os problemas da Diretiva, por serem mais rápidos e terem já uma estrutura estável que contribuinte e as autoridades competentes podem utilizar.
- XVIII. A Diretiva não prevê a possibilidade de criação de um tribunal arbitral dentro da UE, algo que facilitaria os procedimentos e resolveria muitas das questões colocadas.

- XIX. Em suma, a diretiva introduz modificações relevantes no que tange à proteção direitos dos contribuintes, à segurança jurídica, à transparência dos procedimentos e à garantia de uma resolução efetiva dos conflitos em matéria tributária (dupla tributação).
- XX. O sistema introduzido pela mesma é um dos mais avançados em termos de resolução de litígios fiscais transnacionais. Por conseguinte, cremos que será a via privilegiada de resolução de litígios em matéria de dupla tributação internacional dentro da União Europeia.

Referências Bibliográficas

- Baker, P., & Pistone, P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayer's Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations. *EC Tax Review*, 25(5/6), pp. 335 - 345.
- Câmara, F. d. (Novembro de 2014). Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes. *European Taxation*, 54(11), pp. 491 - 505.
- Carolis, D. d. (2013). The European Convention on Transfer Pricing: Legal Fossil or Instrument of New European Governance? *Intertax*, 41(5), pp. 308 - 312.
- Cerioni, L. (Maio de 2017). 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? *European Taxation*, 57(5), pp. 182 - 191.
- CFE Fiscal Committee. (2017). Opinion Statement FC 4/2017 on the Proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. *European Taxation*, 57(8), pp. 350-353.
- Connors, J., & Delputte, B. (2016). Alternative Dispute Resolution in International Tax Law - The View of Business. Em M. Lang, & J. Owens, *International Arbitration in Tax Matters* (Vol. 2, pp. 79 - 84). Amsterdão: IBFD.
- Debelva, F., & Luts, J. (2017). The European Commission's Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide? *Bulletin for International Taxation*, 71(5).
- Devillet, C. (Novembro de 2012). The Text of and the Commentary on Article 25 - Round-Up of the Changes and Their Significance. *Bulletin for International Taxation*, 66(11), pp. 612 - 617.
- Dourado, A. P. (2018). Are We Compatible? On Multilateral Tax Coordination. *Intertax*, 46(1), pp. 178-180.
- Govind, S., & Turcan, L. (Outubro de 2017). Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies. *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5).
- Govind, S., & Turcan, L. (Fevereiro de 2017). The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive. *Bulletin for International Taxation*, 71(3/4).
- Groen, G. (Novembro de 2017). The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention. *Bulletin for International Taxation*, 71(11), pp. 607 - 613.
- Hinneken, L. (2010). European Arbitration Convention: Thoughts on its Principles, Procedures and First Experience. *EC Tax Review*, 19(3), pp. 109 - 116.

- Hober, K. (2014). Investment Treaty Arbitration: A Brief Overview. *Intertax*, 42(3), pp. 189 - 193.
- Ismer, R., & Piotrowski, S. (2016). A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? *Intertax*, 44(5), pp. 348-359.
- Jones, J. F. (2016). Arbitration and Publication of Decisions. Em M. Lang, & J. Owens, *International Arbitration in Tax Matters* (Vol. 2, pp. 369 - 375). Amsterdão: IBFD.
- Luts, J., & Kempeneers, C. (2018). Case C-648/15 Austria v. Germany: Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes Under Article 273 TFEU Article. *EC Tax Review*, 27(1), pp. 5 - 18.
- Markham, M. (Janeiro/Fevereiro de 2016). Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do We Need a Revised Mutual Agreement Procedure. *Bulletin for International Taxation*, 70(1/2), pp. 82 - 94.
- Morais, R. (2012). *Manual de Procedimento de Processo Tributário*. Coimbra: Almedina.
- Mozo, G. M. (Janeiro de 2018). A Collaborative Relationship in the Resolution of International Tax Disputes and Alternative Measures for Dispute Resolutin in a Post-BEPS Era. *European Taxation*, 58(1), pp. 22 - 33.
- OCDE. (s.d.). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015*. Obtido de <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>.
- Owens, J., Turcan, L., Kollmann, J., Majdanska, A., & Sabnis, S. (Outubro de 2015). What Can the Tax Community Learn from Dispute Resolution Procedures in Non-Tax Agreements? *Bulletin for International Taxation*, 69(10), pp. 577 - 589.
- Pistone, P. (2018). The Dispute Resolution Directive. Em B. Terra, & P. Wattel, *European Tax Law* (7º ed.). Kluwer Law International.
- Pit, H. M. (2015). Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (1). *EC Tax Review*, 24(1), pp. 15 - 33.
- Pit, H. M. (2015). Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (2). *EC Tax Review*, 24(2), pp. 78 - 95.
- Pit, H. M. (Outubro de 2017). Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices. *Bulletin for International Taxation*, 71(10), pp. 568 - 579.
- Ribes, A. R. (2002). Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems. *European Taxation*, 42(9), pp. 400 - 404.
- Rust, A. (2016). How Final Are Arbitration Decisions? Em M. Lang, & J. Owens, *International Arbitration in Tax Matters* (pp. 377 - 386). Amsterdão: IBFD.

- Sidhu, P. K. (Novembro de 2014). Is the Mutual Agreement Procedure Past its "Best-Before Date" and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration? *Bulletin for International Taxation*, 68(11), pp. 590 - 605.
- Silva, G. M. (2018). *Direito Penal Tributário* (2º ed.). Lisboa: Universidade Católica Editora.
- Snodgrass, E. (Outubro de 2017). Tax Controversies and Dispute Resolution Mechanisms under Tax Treaties: Insights from the Arbitration Sphere. *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5).
- Voje, J. (Junho de 2018). EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *European Taxation*, 58(7).
- Walde, T., & Kolo, A. (2007). Investor-State Disputes: The Interface Between Treaty-Based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty. *Intertax*, 35(8/9), pp. 424 - 449.
- Wiertsema, T. (Outubro de 2017). Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: "Resolving Companies' Areas of Concern?". *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5).

Índice de Ilustrações

Figura 1 – Procedimento da Diretiva 2017/1852	21
---	----