



CATÓLICA
LISBON
B/SINESS & ECONOMICS

LEADING TODAY.
INSPIRING TOMORROW.



Fiscalidade Internacional

2022





**CATÓLICA
LISBON**
B/SINESS & ECONOMICS

LEADING TODAY.
INSPIRING TOMORROW.

**GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES:
NACIONAIS E INTERNACIONAIS,
ARBITRAGEM E PROCEDIMENTO
AMIGÁVEL,
COOPERAÇÃO NA COBRANÇA
TROCA DE INFORMAÇÕES
E ACORDOS PRÉVIOS DE PREÇOS
TRANSFERÊNCIA**

Rogério M. Fernandes Ferreira

Advogado e sócio-fundador da RFF & Associados
(www.rffadvogados.pt)

Programa

1. Os meios de resolução de litígios fiscais
 - Internos e internacionais

2. O procedimento amigável e a arbitragem internacional
 - O procedimento amigável e a arbitragem nas CDT
 - O procedimento amigável e a arbitragem: Convenção de arbitragem nº 90/436/CEE
 - A arbitragem na Convenção Multilateral para Prevenir a Erosão das Bases Tributáveis e a Transferência de Lucros (MLI)
 - O procedimento amigável e a arbitragem na Diretiva 2017/1852
 - O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais
 - O procedimento amigável e a arbitragem: a experiência portuguesa
 - Outras cláusulas de arbitragem

Programa (cont.)

3. A troca de informações e a assistência na cobrança
 - Convenção de Assistência Administrativa Mútua em matéria fiscal (RAR 80/2014, DR 16/9/2014)
 - Acordos para troca de informações em matéria fiscal (ATI)
 - Convenções de dupla tributação
 - Directiva de assistência mútua na cobrança
 - Directivas relativas à cooperação administrativa (DAC 1 a 7)

4. Os acordos prévios sobre preços de transferência
 - Conceito de preços de transferência
 - Ajustamentos correlativos
 - Regulamentação de preços de transferência
 - Conceito de acordos prévios de preços de transferência
 - Tipologia de acordos prévios sobre preços de transferência
 - Fases do procedimento de acordos prévios sobre preços de transferência
 - Efeitos do acordo prévio
 - Aspectos a incluir no acordo

Materiais de apoio

Mecanismos internacionais para resolução de litígios: procedimento amigável e arbitragem:

- Relatório da OCDE [Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes](#) (2007)
- Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património da OCDE (2014)
 - [Completa](#) (Artigos e Comentário)
 - [Comentário ao Artigo 25](#) (Procedimento Amigável e Arbitragem)
- Relatório BEPS relativo à Ação 14: [Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective \(2015\)](#)
- Relatório BEPS relativa à [Inclusive Framework on BEPS: Action 14 \(2018\) - Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Portugal \(Stage 1\)](#)
- Cahiers IFA vol. 101a: <https://www.ifa-fl.li/wp-content/uploads/2018/08/101A-Cahier-Fuentes-Vallada.pdf> (2016)
- Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património da OCDE (2017)
 - [Completa](#) (Artigos e Comentário)
 - [Comentário ao Artigo 25](#) (Procedimento Amigável e Arbitragem)
- [Convenção de Arbitragem](#), [Protocolo](#) e [Código de Conduta](#) para a sua implementação

Mecanismos internacionais para resolução de litígios: procedimento amigável e arbitragem:

- Instrumento Multilateral (MLI) da OCDE para alteração das Convenções de Dupla Tributação (2016)
 - Relatório BEPS relativo à Ação 15: [Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties](#) (2015)
 - [Texto do Instrumento Multilateral](#) (2016) e [Explanatory Statement do Instrumento Multilateral](#) (pp. 1-11 e 48-85)
 - [Estados signatários do Instrumento Multilateral](#)
 - [Matching Database das opções e reservas de cada Estado](#)
 - <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-presidente-republica/70-2019-126132116> e <https://dre.pt/dre/detalhe/resolucao-assembleia-republica/225-2019-126132118>, que ratifica e aprova, respetivamente o MLI em Portugal
- Newsletter RFFa “A Transposição em Portugal das Diretivas ATADF: As assimetrias híbridas”:
<https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-transposicao-em-portugal-das-diretivas-atad-anti-tax-avoidance-directives-atad-1-e-2-as/3433/>
- Newsletter RFFa “Dupla Tributação Internacional”:
<https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/dupla-tributacao-internacional-em-portugal-update-2021/3546/>
- Newsletter RFFa “O Novo Instrumento Multilateral”:
<https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/o-novo-instrumento-multilateral-mli-desenvolvimentos-recentes/3343/>

Troca de informações e assistência na cobrança:

- Diretiva 2017/1852 relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia: [Diretiva \(UE\) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia - Publications Office of the EU \(europa.eu\)](#)
- Lei n.º 120/2019 de 19 de setembro, que transpõe para o ordenamento jurídico nacional a Diretiva 2017/1852 https://dre.pt/dre/detalhe/lei/120-2019-124831325?_ts=1656806400034
- Guia de Procedimento Amigável da Administração tributária
- Cahiers IFA vol. 98b: https://www.ifa-fl.li/wp-content/uploads/2018/08/ifacahier_2013_volume2_liechtenstein.pdf (2013)
- Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (2010)
 - [Completa](#) (Artigos e Comentário)
 - [Resolução da Assembleia da República n.º 80/2014](#)
 - [Estados signatários](#)
- Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património da OCDE (2014)
 - [Completa](#) (Artigos e Comentário)
 - [Comentário ao Artigo 26](#) (Troca de Informações)
 - [Comentário ao Artigo 27](#) (Cobrança)

Troca de informações e assistência na cobrança:

- Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património da OCDE (2017)
 - [Completa](#) (Artigos e Comentário)
 - [Comentário ao Artigo 26](#) (Troca de Informações)
 - [Comentário ao Artigo 27](#) (Cobrança)
- Directiva [2010/24](#) relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas
- Directiva [2011/16](#), relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (DAC 1) ([texto da versão consolidada DAC 1-5](#)), Decreto-lei n.º [61/2013](#), de 10 de Maio e anteprojeto para a transposição da diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (DAC 6).
- Newsletter RFFa “O Procedimento de Mútuo Acordo e a Arbitragem sobre Dupla Tributação Internacional”:
<https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/o-procedimento-de-mutuo-acordo-e-a-arbitragem-sobre-dupla-tributacao-internacional-update-2020/3456/>

Troca de informações e planeamento fiscal abusivo:

- Relatório BEPS relativo à Acção 12: [Mandatory Disclosure Rules](#) (2015)
- Troca de informações financeiras:
 - [Common Reporting Standard](#) (CRS) da OCDE, [Modelo da OCDE relativo a acordo CRS](#) entre Administrações tributárias e [Comentários](#) ao CRS e ao Modelo de acordo CRS
 - [Acordo inter-governamental EUA – Portugal](#) (IGA – acordo subjacente ao Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA))
 - Base de dados da OCDE de [“Relações de Troca de Informações CRS” activas](#)
 - Decreto-lei n.º [64/2016](#) (implementação do FATCA, CRS e DAC2)
 - Estrutura e conteúdo do ficheiro XML a utilizar para efeitos do cumprimento das obrigações de comunicação no âmbito do (FATCA): [Portaria n.º 302-A/2016](#)
 - Lista de entidades e contas excluídas no âmbito do CRS: [Portaria n.º 302-B/2016](#)
 - Estrutura e conteúdo do ficheiro XML a utilizar para efeitos do cumprimento das obrigações de comunicação no âmbito do CRS [Portaria n.º 302-C/2016](#)
 - Lista de jurisdições participantes no CRS: [Portaria n.º 302-D/2016](#) (remissão para a Base de dados da OCDE)
 - Formulário (Mod. 53) de registo das instituições para efeitos de comunicação de informações no âmbito do CRS: [Portaria n.º 302-E/2016](#)
 - Directiva [2014/107](#), relativa à troca automática de informações financeiras (DAC 2) ([texto da versão consolidada DAC 1-5](#))
- Beneficiário efectivo último (UBO)
 - Directiva [2016/2258](#) (DAC 5) relativa à troca de informações sobre beneficiário efectivo último ([texto da versão consolidada DAC 1-5](#))
 - Directiva [2015/849](#) (AMLD 4) na parte relativa ao registo central de beneficiário efectivo
 - Decreto-lei n.º [89/2017](#) e Portaria n.º [233/2018](#) (regulamentação do Registo central do beneficiário efectivo)

- Directiva [2018/822](#), relativa a regras de *disclosure* obrigatórias e troca automática quanto a planeamento fiscal transfronteiriço (DAC 6)
- Newsletter RFFa “Troca de informações em matéria fiscal: a DAC 6 e a nova declaração modelo 58”): <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/troca-de-informacoes-em-materia-fiscal-a-dac-6-e-a-nova-declaracao-modelo-58/3539/>
- [Modelo de Regras](#) da OCDE relativamente a *disclosures* obrigatórias contra evasão de normas CRS e de estruturas *offshore* opacas
- Confidencialidade
 - Relatório da OCDE: [Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes](#) (2012)
 - [Guidelines for Member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes](#) (Working Party Article 29)
 - Parecer da Comissão Nacional de Protecção de Dados n.º [40/2018](#) sobre a CDT Portugal - Uzbequistão
 - Parecer da Comissão Nacional de Protecção de Dados n.º [42/2018](#) sobre a CDT Portugal – Angola
- ATAD III – Proposta de Diretiva “Unshell”: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0565&from=PT>

Conferência RFF - The international client: Implications of political and economic risks and uncertainties:

[https://www.rfflawyers.com/xms/files/Know-How/Materiais de Apoio/SIG Spotlight Sessions 2022 Unshell Directive RFF VF.pdf](https://www.rfflawyers.com/xms/files/Know-How/Materiais%20de%20Apoio/SIG%20Spotlight%20Sessions%202022%20Unshell%20Directive%20RFF%20VF.pdf)

- DAC 7- Diretiva 2021/514 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L0514&from=EN>

Preços de transferência e relatórios país-a-país

- Relatório BEPS relativo à Acção 13: [Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting](#) (2015)
- *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports* (Acordos subsidiário da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (2010))
 - [Texto do Acordo](#) e [Estados signatários do Acordo](#)
 - Base de dados da OCDE de [“Relações de Troca de Informações CbCR” activas](#)
 - Portaria n.º [383-A/2017](#) e Portaria n.º [383-B/2017](#) (que aprova a lista de jurisdições participantes e que remete para a base de dados)
- Directiva [2015/2376](#), relativa à troca automática de informações vinculativa de âmbito transfronteiriço e de acordos prévios de preços de transferência (DAC 3) ([texto da versão consolidada DAC 1-5](#))
 - Informações vinculativas: [artigo 68.º](#) da Lei Geral Tributária
 - Acordos prévios de preços de transferência: [artigo 138.º](#) do Código do IRC e Portaria n.º [620-A/2008](#)
- Directiva [2016/881](#), relativa à troca automática de Relatórios País-a-País (DAC 4) e [artigo 121.º-A](#) do Código do IRC



**CATÓLICA
LISBON**
B/SINESS & ECONOMICS

**LEADING TODAY.
INSPIRING TOMORROW.**

1. Os meios de resolução de litígios fiscais

Os meios de resolução de litígios fiscais: internos e internacionais

Internos	Internacionais
Reclamação Graciosa	Procedimento Amigável
Recurso hierárquico	Arbitragem
Impugnação Judicial	
Pedido de Pronúncia Arbitral	
Recurso jurisdicional	



CATÓLICA
LISBON
B/SINESS & ECONOMICS

LEADING TODAY.
INSPIRING TOMORROW.

2. O procedimento amigável e a arbitragem internacional

- Instrumentos que prevêm o procedimento amigável em matéria de tributação internacional
- O procedimento amigável e a arbitragem nas CDT
- Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE
- A arbitragem no Instrumento Multilateral (MLI)
- A arbitragem na Directiva 2017/1852
- As Convenções de Dupla Tributação, o Instrumento Multilateral para alteração das CDT e a Directiva 2017/1852
- Procedimento amigável: a experiência portuguesa
- Outras cláusulas de arbitragem previstas em CDT

Instrumentos que prevêm o procedimento amigável em matéria de tributação internacional

Convenções de Dupla Tributação	Convenção de Arbitragem 90/436/CEE	Instrumento Multilateral (MLI-2016) para alteração de CDT	Convenção Modelo da OCDE (2008, 2014, 2017)	Diretiva 2017/1852 (Lei n.º 120/2019)
<p>As convenções efetivamente celebradas por Portugal baseiam-se nas Convenções Modelo da OCDE anteriores a 2008 (inclusive)</p>	<p>Instituição da arbitragem para resolução de litígios em matéria de preços de transferência e de atribuição de lucros a estabelecimentos estáveis na UE</p>	<p>Assinado por Portugal em 2016 (ratificada a 6 de Novembro de 2019, em vigor a 1.06.2020)</p>	<p>Modelo de 2008 introduziu cláusula de arbitragem (com parca adesão em CDT efetivamente celebradas)</p>	<p>Pretende dinamizar o recurso ao Procedimento Amigável, a ser decidido pelas Administrações fiscais no prazo de 2 a 3 anos</p>
<p>Normalmente, não incluem cláusula relativa a arbitragem ou prazo de decisão (i.e. os procedimentos amigáveis podem ser inconclusivos ou protelarem-se no tempo)</p>	<p>Instrumento parcamente utilizado</p>	<p>Modifica as CDT “abrangidas” (i.e. seleccionadas para serem alteradas, quer por Portugal, quer pelos outros Estados Signatários)</p>	<p>Comentários profundamente revistos com o Modelo de 2008 (pré-BEPS) e novamente com o Modelo de 2017 (pós-BEPS)</p>	<p>Aplicável em divergências na interpretação e aplicação das CDT, quer conduzam ou não a dupla tributação, i.e. a uma tributação adicional ou redução de perdas para efeitos fiscais</p>
<p>Poderão ser alteradas “em massa” pelo “Instrumento Multilateral” (MLI)</p>	<p>Embora não expressamente abolida, tenderá a tornar-se obsoleta com a introdução da mais abrangente Diretiva 2017/1852 (transposta para o ordenamento jurídico nacional pela Lei n.º 120/2019 de 19 de setembro)</p>	<p>Institui novo regime de procedimento amigável e de arbitragem no contexto das CDT “abrangidas”</p>	<p>Os Comentários aos Modelos anteriores a 2017 continuarão a ser relevantes para as CDT não abrangidas pelo MLI</p>	<p>Na falta de acordo, o caso deverá ser submetido a uma i) comissão consultiva ou a ii) comissão alternativa de resolução de litígios</p>
<p>CDTs novas ou não alteradas pelo MLI serão relevantes</p>		<p>Ao contrário dos Comentários à Convenção Modelo, o Explanatory Statement foi assinado em conjunto com o MLI</p>	<p>O Modelo de 2017 será relevante para CDT futuramente celebradas</p>	
<p>De maior relevância</p>		<p>De maior relevância</p>		<p>De maior relevância</p>

O procedimento amigável e a arbitragem nas Convenções de Dupla Tributação: perspetiva geral

Artigo 25.º Procedimento amigável

1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme como disposto na Convenção, poderá, **independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional** desses Estados, **submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente** ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º [relativo a não discriminação], à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado **dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção.** *[redacção desde a Convenção Modelo de 1977 – tradução da Administração tributária]*



1. Primeira fase do procedimento amigável (procedimento prévio): contribuinte submete a questão à entidade competente
2. A autoridade competente analisa e verifica se (i) a questão é fundada e a tributação é-lhe imputável, devendo proceder aos ajustamentos ou desagravamentos necessários, ou se (ii) a questão é fundada, mas a tributação é imputável a outro Estado, devendo iniciar o procedimento amigável do n.º 2 (segunda fase)
3. Aplicável também em situações relacionadas com preços de transferência e correspondentes ajustamentos correlativos (cf. artigo 9.º da CMOCDE)
4. O procedimento amigável pode ser aplicado mesmo que ainda não tenha havido tributação efectiva (*maxime*, ainda que não tenha sido emitida uma liquidação), desde que se prove que essa tributação é provável

O procedimento amigável e a arbitragem nas Convenções de Dupla Tributação: perspetiva geral

Artigo 25.º Procedimento amigável

2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, **esforçar-se-á** por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a **fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção**. O acordo alcançado será **aplicado independentemente dos prazos** estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes. *[redacção desde a Convenção Modelo de 1977 – tradução da Administração tributária]*



1. Segunda fase do procedimento amigável: só sucede quando a autoridade competente entender que a tributação contestada resulta de uma medida adoptada por outro Estado
2. Nessa situação, a autoridade competente deve procurar estabelecer um acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante
3. Quando seja alcançado e celebrado um acordo e, posteriormente, haja alteração das circunstâncias que fundaram o acordo, deve haver revisão do mesmo pelas partes

O procedimento amigável e a arbitragem nas Convenções de Dupla Tributação: perspetiva geral

Artigo 25.º Procedimento amigável

3. As autoridades competentes dos Estados contratantes **esforçar-se-ão por resolver**, através de acordo amigável, **as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção.** *[redacção desde a primeira Convenção Modelo, de 1963 – tradução da Administração tributária]*



1. Possibilidade de as autoridades competentes resolverem as dificuldades de interpretação ou de aplicação da Convenção por via de acordo amigável
2. Possibilidade de as autoridades competentes resolverem os casos de dupla tributação não previstos e abrangidos pela Convenção

O procedimento amigável e a arbitragem nas Convenções de Dupla Tributação: perspetiva geral

Artigo 25.º Procedimento amigável

4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar directamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores. *[redacção desde a Convenção Modelo de 1995 – tradução da Administração tributária]*



1. Modalidades de concertação entre as autoridades competentes com vista à resolução, através de acordo amigável, de casos concretos e de problemas gerais que se prendem com a interpretação ou aplicação da Convenção
2. Possibilidade de criação de uma comissão mista

O procedimento amigável e a arbitragem nas Convenções de Dupla Tributação: perspectiva geral

Artigo 25.º Procedimento amigável

5. Quando:
- a) Nos termos do n.º 1, uma pessoa tenha submetido o seu caso à autoridade competente de um Estado Contratante com fundamento em que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes conduziram, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na presente Convenção; e
 - b) As autoridades competentes não estejam em condições de chegar a acordo para a resolução do caso, nos termos do disposto no n.º 2, no prazo de dois anos a contar da submissão do caso à autoridade competente do outro Estado Contratante;

as questões por resolver conexas com o caso em questão serão submetidas a arbitragem se a pessoa assim o solicitar. No entanto, essas questões por resolver não serão submetidas a arbitragem se já tiver sido proferida uma sentença relativamente às mesmas por um tribunal judicial ou tribunal administrativo de um dos Estados Contratantes. Salvo se uma pessoa directamente afectada pelo caso não aceitar o acordo amigável que aplica a decisão arbitral, a

O procedimento amigável e a arbitragem nas Convenções de Dupla Tributação: perspetiva geral

Artigo 25.º Procedimento amigável (cont.)

referida decisão será vinculativa para ambos os Estados Contratantes e será aplicada não obstante os prazos estabelecidos no direito interno destes Estados Contratantes. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar o disposto no presente número. *[redacção da CDT Portugal – Japão de 2012]*



1. O artigo 25(5) – a cláusula de arbitragem é rara nas CDTs celebradas por Portugal
2. Porém, através do MLI, Portugal irá adotar um modelo de arbitragem (Comité Consultivo), rejeitando, por ora, um outro modelo de arbitragem alternativo denominado “última melhor oferta” ou “baseball arbitration”
3. Também através da Lei n.º 120/2019, foi adoptado um modelo de arbitragem (Comissão Consultiva), segundo o qual o parecer da Comissão Consultiva será vinculativo quando as autoridades competentes não chegarem a acordo sobre o litígio.

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

- Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE: **relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas** (preços de transferência e atribuição de lucros de estabelecimentos estáveis)
- Código de Conduta revisto para efetiva implementação da Convenção relativa à eliminação de dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (compromisso político que não afeta direitos, deveres e competências dos Estados-Membros e da EU)
- A Diretiva 2017/1852, transposta para o ordenamento jurídico nacional através, da Lei 120/2019, apresentada como aperfeiçoamento da Convenção e, sendo mais ampla, absorve a Convenção (não obstante esta se mantenha em vigor)
- Historicamente, relativamente poucos casos foram remetidos para arbitragem ao abrigo da Convenção, que prevê, também um procedimento amigável para as matérias por ela abrangidas
- A modalidade de arbitragem teve parca adesão: no final de 2017 havia 2 casos pendentes e 80 em vias de serem remetidos para arbitragem (porém, 78 dos quais por parte da Itália)

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

- A Convenção de arbitragem n.º 90/436/CEE, aplicável apenas aos impostos sobre o rendimento, prevê dois mecanismos de resolução de conflitos:
 - O Procedimento de Acordo Mútuo (Procedimento Amigável); e
 - O Procedimento de Arbitragem

Artigo 6.º - Procedimento de Acordo Mútuo (Procedimento Amigável)

1. *Sempre que uma empresa considerar, em qualquer caso a que se aplique a presente Convenção, que **não foram respeitados os princípios** enunciados no artigo 4.º, pode, independentemente dos recursos previstos pelo direito interno dos Estados Contratantes em causa, **submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente** ou no qual se encontra situado o seu estabelecimento estável. O caso deve ser apresentado nos **três anos seguintes** à primeira notificação da medida que origine ou seja susceptível de originar uma dupla tributação na acepção do artigo 1.º.*

A empresa indicará simultaneamente à autoridade competente se existem outros Estados Contratantes aos quais o assunto possa respeitar. Seguidamente, a autoridade competente informará sem demora as autoridades competentes dos demais Estados Contratantes.

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 6.º - Procedimento de Acordo Mútuo (*Procedimento Amigável*)

2. Caso a reclamação lhe pareça justificada e se não estiver, por si só, em condições de lhe dar solução satisfatória, a autoridade competente esforçar-se-á por resolver o caso por acordo amigável com a autoridade competente de qualquer outro Estado Contratante interessado, a fim de eliminar a dupla tributação com base nos princípios enunciados no artigo 4.º. O acordo amigável aplica-se independentemente dos prazos previstos pelo direito interno dos Estados Contratantes interessados.

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 7.º - Procedimento de Arbitragem

*1. Se as autoridades competentes interessadas não chegarem a acordo no sentido de eliminar a dupla tributação num **prazo de dois anos** a contar da primeira data em que o caso tiver sido submetido à apreciação de uma das autoridades competentes nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º, **constituirão uma comissão consultiva que encarregarão de emitir parecer sobre a forma de eliminar a dupla tributação em questão.***

*As empresas podem utilizar as **possibilidades de recurso** previstas pelo direito interno dos Estados Contratantes em causa; contudo, sempre que o caso tiver sido submetido a tribunal, o prazo de dois anos indicado no parágrafo anterior começa a correr a partir da data em que se tiver tornado definitiva a decisão tomada em última instância no âmbito desses recursos internos.*

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 7.º - *Procedimento de Arbitragem*

*2. O facto de o caso ter sido submetido a uma comissão consultiva **não impede que um Estado Contratante inicie ou prossiga em relação a esse mesmo caso um procedimento judicial ou um processo destinado à aplicação de sanções administrativas.***

3 . No caso de a legislação interna de um Estado Contratante não permitir que as autoridades competentes derroguem as decisões das suas instâncias judiciais, o disposto no n.º 1 só é aplicável se a empresa associada desse Estado tiver deixado expirar o prazo de interposição do recurso ou tiver desistido desse recurso antes de ser pronunciada qualquer decisão. Esta disposição não afecta o recurso na medida em que este incida sobre elementos diferentes dos referidos no artigo 6.º.

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 7.º - *Procedimento de Arbitragem*

4. *As autoridades competentes poderão **acordar em derogar os prazos** referidos no n.º 1 , com o **acordo das empresas** associadas interessadas.*

5 . *Se não se aplicar o disposto nos n.ºs 1 a 4, **os direitos de cada uma das empresas associadas, tal como previstos no artigo 6.º, não serão afectados.***

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 9.º - *Composição da Comissão Consultiva*

1 . Da comissão consultiva referida no n.º 1 do artigo 7.º fazem parte, além do presidente:

- dois representantes de cada uma das autoridades competentes interessadas, podendo este número ser reduzido para um, por acordo entre as autoridades competentes,*
- um número par de personalidades independentes designadas de comum acordo, a partir da lista de personalidades referida no n.º 4 ou, na ausência desta, através de sorteio a efectuar pelas autoridades competentes interessadas.*

*2. Ao mesmo tempo que as personalidades independentes, será igualmente designado **um suplente para cada uma delas**, de acordo com as disposições relativas à designação das personalidades independentes, para o caso de estas se encontrarem impedidas de desempenhar as suas funções.*

[...]

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 11.º - *Parecer da Comissão Consultiva*

1 . *A comissão consultiva referida no artigo 7.º emitirá o seu parecer no **prazo de seis meses** a contar da data em que a questão lhe tiver sido submetida.*

(...)

2. *A comissão consultiva pronunciar-se-á por maioria simples dos seus membros. As autoridades competentes interessadas poderão acordar em normas processuais complementares.*

3. *As despesas de processo da comissão consultiva, com exclusão das despesas declaradas pelas empresas associadas serão repartidas equitativamente pelos Estados Contratantes em causa.*

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 12.º - *Eliminação da Dupla Tributação*

1. *As autoridades competentes que forem partes no procedimento previsto no artigo 7.º tomarão, de comum acordo e baseando-se no disposto no artigo 4.º, uma decisão que assegure a eliminação da dupla tributação num prazo de seis meses contados a partir da data em que a comissão consultiva tiver emitido o seu parecer.*

As autoridades competentes podem tomar uma decisão que se afaste do parecer da comissão consultiva. Se não chegarem a acordo a este respeito, terão de aceitar o parecer emitido.

2. *As autoridades competentes podem acordar em publicar a decisão referida no n.º 1, sob reserva de acordo das empresas interessadas.*

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 13.º

*O carácter definitivo das decisões tomadas pelos Estados Contratantes em causa relativamente à tributação dos lucros provenientes de operações entre empresas associadas **não obsta ao recurso aos procedimentos referidos nos artigos 6.º e 7.º.** [procedimento amigável e procedimento de arbitragem]*

Artigo 14.º

*Para efeitos de aplicação da presente Convenção, **considera-se eliminada a dupla tributação dos lucros:***

- *Se os lucros estiverem incluídos no cálculo dos lucros sujeitos a tributação num único Estado; → (método da isenção); ou*
- *Se do montante do imposto a que os lucros estiverem sujeitos num dos Estados for deduzido um montante igual ao do imposto que lhes for aplicado no outro Estado → (método do crédito)*

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Reservas:

Portugal considera que a Convenção de Arbitragem não pode ser invocada para resolver uma situação de dupla tributação provocada por correcções de lucros resultantes de um ajustamento do montante de um empréstimo entre empresas associadas ou dos juros pagos, feito ao abrigo de normas internas anti-abuso.

No entanto, admite alterar a sua posição quando existir consenso ao nível internacional, nomeadamente através de directrizes da OCDE, sobre a aplicação do princípio da independência das sociedades (arm's length principle) ao montante de endividamento (envolvendo situações de subcapitalização) entre empresas associadas

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 18.º - *Admissibilidade de um caso (Ponto 2)*

- Um caso é abrangido pela Convenção quando o pedido é apresentado dentro do prazo, após a data de entrada em vigor da adesão dos novos Estados-Membros à Convenção de Arbitragem, mesmo que a correção seja referente a anos fiscais anteriores

Artigo 18.º - *Penalidades graves (Ponto 3)*

- Recomenda-se que os Estados-Membros clarifiquem ou revejam as respetivas declarações unilaterais constantes do anexo à Convenção de Arbitragem, de modo a refletir melhor a ideia de que **uma penalidade grave só deve ser aplicada em casos excecionais**, como o de fraude.

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 18.º - Prazo para apresentação de um caso (Ponto 4)

Ponto de partida do período de três anos (prazo para apresentar pedido):

- Data da "primeira notificação da liquidação de imposto ou medida equivalente que origine ou seja susceptível de originar uma dupla tributação na acepção do artigo 1.º da Convenção de Arbitragem, designadamente devido a um ajustamento dos preços de transferência"



Artigo 6º, nº1 da Convenção de Arbitragem

Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE

Artigo 18.º - Prazo para apresentação de um caso (Ponto 4)

Data da "primeira notificação da liquidação de imposto ou medida equivalente que origine ou seja suscetível de originar uma dupla tributação na aceção do artigo 1.º da Convenção de Arbitragem, designadamente devido a um ajustamento dos preços de transferência"



Estados Membros devem aplicar igualmente esta definição na determinação do período de três anos previsto no artigo 25.º, n.º 1, do Modelo de Convenção OCDE

A arbitragem no Instrumento Multilateral (MLI): perspetiva geral

- Portugal depositou o instrumento de ratificação da Convenção Multilateral, em 28 de fevereiro de 2020, a qual entrou em vigor em 1 de junho de 2020
- A Parte VI do MLI, aplicável apenas aos Estados que optem pela sua inclusão, como foi o caso de Portugal, implementa a obrigatoriedade de arbitragem nos casos em que as autoridades competentes dos dois Estados, até ao final de um período pré-estabelecido, não consigam chegar a um acordo através do procedimento amigável
- Uma vez que as disposições decorrentes do MLI apenas são aplicáveis, alterando as convenções em conformidade, quando aceites por ambos os Estados num determinado conflito, a arbitragem apenas será aplicável aos conflitos em que as jurisdições envolvidas tenham optado pela adesão a este mecanismo ao abrigo do MLI
- Portugal optou por uma arbitragem obrigatória e vinculativa, não sendo aplicável a casos de crimes fiscais ou de aplicação de normas anti abuso (convencionais ou domésticas)

A arbitragem no Instrumento Multilateral (MLI): perspetiva geral

(Artigos 18 a 26.º do Instrumento Multilateral)

- As Administrações tributárias têm 2 a 3 anos para tomar uma decisão por mútuo acordo ao abrigo do procedimento amigável previsto na CDT abrangida pelo MLI
- Opção prévia (no MLI) por uma outra modalidade de arbitragem i) painel arbitral que decide com fundamentação ou ii) “última melhor oferta” ou “baseball arbitration”
- O painel arbitral emite uma decisão arbitral que é definitiva vinculativa
- Na modalidade de “baseball arbitration”, cada uma das Administrações tributárias propõe uma solução (e.g. um valor ou uma taxa de imposto), embora possam juntar fundamentação, o Comité decide, sem necessidade de especial fundamentação, por uma das soluções (popular nos EUA e Canadá)
- Portugal não optou por esta modalidade de “baseball arbitration” no âmbito do MLI

A arbitragem no Instrumento Multilateral (MLI): perspetiva geral

- A decisão só poderá ser executada se o interessado desistir dos meios de recurso nacionais pendentes
- Se uma decisão judicial nacional for alcançada, o procedimento amigável e a arbitragem ficam precludidos
- O interessado pode rejeitar a decisão arbitral, caso em que não vincula as Administrações tributárias
- Papel do contribuinte/interessado é relativamente limitado
- Processo confidencial e sem publicidade da decisão
- A decisão arbitral não estabelece precedente jurídico
- Prevêm-se honorários e custas em montante a determinar por acordo mútuo entre as Administrações tributárias

Lei n.º 120/ 2019 - O procedimento amigável e a arbitragem: perspectiva geral

- A Lei n.º 120/2019 transpõe para o ordenamento jurídico nacional a Diretiva n.º 2017/1852 referente à reforma do Mecanismo de Resolução de Litígios originados por Dupla Tributação na União Europeia
- A “reclamação”, que esboça o procedimento amigável, deverá ser formulada no prazo de 3 anos, devendo ser dirigida a cada uma das Administrações tributárias competentes
- As Administrações tributárias, acusam a receção da reclamação no prazo de dois meses, dispendo de seis meses para decidir se aceitam ou rejeitam a reclamação
- Basta uma das Administrações tributárias não decidir dentro desse período para haver uma aceitação tácita
- A decisão de rejeição da reclamação é recorrível, por via administrativa ou judicial, quando todas as administrações tributárias competentes rejeitem a reclamação
- As Administrações tributárias dispõem de 2 anos para decidir um procedimento amigável, prazo que é prorrogável por um período de mais 1 ano

Lei n.º 120/ 2019 - O procedimento amigável e a arbitragem: perspectiva geral

- O acordo alcançado através do procedimento amigável deve ser, de imediato, notificado ao interessado
- Este acordo assume natureza vinculativa para a autoridade competente nacional
- Por seu turno, as Administrações tributárias competentes podem acordar entre si a constituição de uma Comissão Alternativa de Resolução de Litígios
- As Administrações tributárias podem, caso a caso, optar por outros métodos inominados, incluindo, mediante esta Comissão de Resolução Alternativa de Litígios, sendo que expressamente se alude à modalidade da “última melhor oferta” ou “baseball arbitration” como possível
- O interessado pode rejeitar o acordo
- Alternativamente, o interessado pode requerer a constituição de uma Comissão Consultiva
- A modalidade-regra de arbitragem consiste na emissão de uma Parecer pela Comissão Consultiva, que se torna vinculativo se as Administrações tributárias não alcançarem, subsequentemente, um acordo no prazo de seis meses

Lei n.º 120/ 2019 - O procedimento amigável e a arbitragem: perspectiva geral

- As regras procedimentais são, no geral, mais detalhadas do que no MLI (e.g. as despesas das personalidades independentes são de montante equivalente à média do montante habitual reembolsado a altos funcionários públicos dos Estados-Membros em causa; os honorários das personalidades independentes, se aplicável, não devem exceder 1 000 EUR por pessoa por cada dia de reunião da Comissão Consultiva ou da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios
- Existem, também, regras especiais de relação com os processos e derrogações nacionais
- O contribuinte/interessado pode, de certa forma, participar no procedimento arbitral, podendo ser representado perante o painel arbitral ou contribuir com informações e prova
- Prevê-se a publicidade de resumos das decisões ou, caso exista acordo, a publicação integral da decisão

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **Quem pode requerer o início de um procedimento amigável?**
 - Uma pessoa que considere que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes de uma CDT conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na CDT
- **Qual o objeto do procedimento amigável?**
 - Qualquer situação de tributação desconforme com o disposto na CDT
 - Interpretação da CDT e casos de dupla tributação não tratados na CDT
 - Questões de atribuição de lucros a estabelecimentos estáveis e de preços de transferência (CDT e Convenção de Arbitragem na União Europeia)
 - “Desempate” de dupla residência; em certas Convenções pós-BEPS (e.g. CDT Portugal – Angola), o procedimento amigável é obrigatório em caso de dupla residência de pessoas colectivas

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **Até quando pode a abertura de um procedimento amigável ser requerido?**
 - Normalmente, o caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na CDT
 - No caso da Lei n.º 120/2019, o pedido deverá ser formulado por meio de “reclamação” dirigida a cada uma das Administrações tributárias de cada um dos Estados-Membros (nas línguas por estes aceites)
- **O procedimento amigável é sempre iniciado?**
 - Uma Administração tributária pode aceitar dar início ao procedimento caso não esteja em condições de, unilateralmente, dar solução ao problema
 - Pode ser, fundamentadamente, rejeitado se inexistirem razões fundadas para dar início ao procedimento, não ter sido tempestivamente apresentada ou, no caso da Lei n.º 120/2019, não se tratar de questão litigiosa
 - Ainda no âmbito da Lei n.º 120/2019, a reclamação pode ser tacitamente aceite ao fim de 6 meses se uma das Administrações tributárias não tomar posição

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **O interessado pode recorrer da recusa em iniciar um procedimento amigável?**
 - No caso da Lei n.º 120/2019 e caso ambas as Administrações tributárias rejeitem a reclamação, o interessado pode recorrer nos termos do direito interno, ou, caso pelo menos uma Administração tributária tenha aceite a reclamação, o interessado pode optar pela resolução de litígios pela Comissão Consultiva
- **É sempre alcançada uma solução?**
 - Se uma solução unilateral não for possível, sobre a Administração tributária apenas pende uma obrigação de “esforço”, no sentido de resolver a questão através de procedimento amigável (pré-BEPS)
 - Porém, no pós-BEPS (MLI e Lei n.º 120/2019), impõe-se um prazo de decisão, findo o qual poderá recorrer-se à arbitragem

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **Existe um prazo para a conclusão do procedimento amigável?**
 - Na prática dos CDT pré-BEPS, embora a CM da OCDE já previsse um prazo conexo com a arbitragem, não se impunha um prazo para a conclusão do procedimento amigável
 - Com o MLI e a Lei n.º 120/2019, se o procedimento amigável não for concluído no prazo de três anos (MLI) ou dois anos + um de prorrogação (Lei n.º 120/2019) poderá dar-se início a arbitragem na modalidade fixada no instrumento legal em causa

- **Se as Administrações tributárias chegarem a um acordo, este é vinculativo para o interessado?**
 - Caso seja alcançado um acordo, este deverá ser notificado ao interessado, que o pode aceitar ou rejeitar – o acordo é vinculativo para as Administrações tributárias e executório, sob reserva da sua aceitação, para o interessado

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **O que acontece se já estiver pendente uma ação judicial no âmbito nacional?**
 - O pedido de procedimento amigável pode ser formulado independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados
 - Quando se alcance um Acordo no âmbito de um procedimento amigável anteriormente a uma decisão final de instâncias judiciais ou administrativas, a aplicação desse Acordo fica subordinada à desistência, por parte da pessoa que apresentou o pedido, de eventuais processos pendentes nessas instâncias
 - Se uma decisão judicial for, entretanto, emitida, esta é vinculativa para a Administração tributária portuguesa e o procedimento amigável ou arbitragem que estiver em curso ficará sem efeito, sendo encerrado
- **Quem requer a arbitragem?**
 - O próprio interessado terá de requerer expressamente a arbitragem
 - No caso da Lei n.º 120/2019, o pedido deve ser apresentado no prazo de 50 dias após ser notificado do insucesso do procedimento amigável, no final do prazo estipulado para a sua conclusão

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **Uma vez formulado o pedido, a arbitragem é sempre admitida?**
 - No caso da Lei n.º 120/2019, a Comissão Consultiva deverá confirmar o cumprimento dos requisitos
- **Quem se pronuncia numa arbitragem?**
 - No caso da Lei n.º 120/2019, deverá ser constituída uma lista de personalidades independentes designadas pelos Estados-Membros, sendo que, para o efeito, cada Estado-Membro designará, pelo menos, três pessoas singulares que sejam competentes, independentes e capazes de agir com imparcialidade e integridade
 - No caso da Lei n.º 120/2019, o painel arbitral é composto por 5 a 9 pessoas: um presidente, um ou dois representantes de cada uma das autoridades competentes em causa e uma ou duas personalidades independentes nomeadas por cada autoridade competente dos Estados-Membros em causa da lista de personalidades independente prevista na Lei
 - No caso do MLI, o painel arbitral é composto por 3 pessoas: um representante de cada autoridade competente, que deverão nomear um terceiro elemento que não seja nacional ou residente de qualquer desses Estados

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **Como funciona a Comissão Consultiva ou a Comissão de Resolução Alternativa de Litígios?**
 - Os próprios Estados-Membros determinam a notificação do interessado pela autoridade competente, no prazo de 120 dias, do seguinte:
 - a) Regras de funcionamento da Comissão Consultiva ou da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios;
 - b) Data-limite para a adoção do parecer sobre a resolução da questão litigiosa
 - c) Referência às regras jurídicas aplicáveis do direito interno dos Estados-Membros e a quaisquer acordos ou convenções aplicáveis
 - As regras de funcionamento são acordadas entre as autoridades competentes dos Estados-Membros envolvidos no litígio, e devem incluir, nomeadamente:
 - a) A descrição e as características da questão litigiosa
 - b) Os termos de referência acordados pelas autoridades competentes dos Estados-Membros relativamente às questões de facto e de direito a dirimir
 - c) O tipo de organismo de resolução de litígios (Comissão Consultiva ou Comissão de Resolução Alternativa de Litígios), bem como o tipo de processo de resolução alternativa de litígios, se diferente do processo de parecer independente aplicado pela Comissão Consultiva

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- e) O calendário do procedimento de resolução de litígios
 - f) A composição da Comissão Consultiva ou da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios (incluindo número, nomes dos membros, informações sobre competências e qualificações, bem como a divulgação de eventuais conflitos de interesses dos seus membros)
 - g) As regras que regem a participação do interessado e de terceiros, as trocas de alegações, informações e elementos de prova, os custos, o tipo de processo de resolução e quaisquer outros assuntos organizacionais ou processuais pertinentes
 - h) A organização logística dos trabalhos da Comissão Consultiva e da formulação do seu parecer.
-
- **Quando deverá a Comissão Consultiva ou a Comissão de Resolução Alternativa de Litígios emitir o seu Parecer?**
 - No caso da Lei n.º 120/2019, tem um prazo de seis meses para emitir o Parecer, embora possa prorrogar o prazo por mais três meses
 - No MLI, não se prevê um prazo específico

O procedimento amigável e a arbitragem: regras gerais e resumo

- **O Parecer da Comissão Consultiva ou da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios é fundamentado?**
 - A decisão da Comissão Consultiva ou da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios deve ser fundamentada nas disposições do acordo ou convenção aplicável e, bem assim, nas regras nacionais aplicáveis
 - A decisão é adotada por maioria simples, tendo o presidente voto de qualidade
 - Porém, no caso do MLI, na modalidade da “última melhor oferta”, a decisão é uma mera seleção, não devendo ser aposta fundamentação

Procedimento Amigável: a experiência portuguesa

- Portugal celebrou 79 CDT, das quais 77 já estão em vigor e 2 estão assinadas e aguardam entrada em vigor
- Todas as CDT têm cláusulas de procedimento amigável, semelhantes à constante da Convenção Modelo da OCDE
- Poucas CDT têm cláusula de arbitragem, mas Portugal procurou, através do MLI, incluir a provisão na generalidade das suas CDT (depende de vontade recíproca do outro Estado)
- As estatísticas demonstram um crescimento e uma maior agilidade (menor inventário de casos pendentes) na solução de procedimento amigável (no entanto, ainda é um procedimento pouco comum em Portugal)
- A Administração tributária portuguesa publicou um Guia de Procedimento Amigável (com base no pré-BEPS) no final de 2017, o que indicia um maior foco e abertura para o procedimento

Tribunal de Justiça da União Europeia e Tribunal Internacional de Justiça

- **Artigo 273.º TFUE** - *O Tribunal de Justiça é competente para decidir sobre qualquer diferendo entre os Estados-Membros, relacionado com o objecto dos Tratados, se esse diferendo lhe for submetido por compromisso:*
 - Convenção Dupla Tributação entre Alemanha e Áustria: cláusula de convenção de arbitragem que atribui competência ao Tribunal de Justiça da União Europeia (cfr. TJUE C-648/15)
 - Convenção Dupla Tributação entre Alemanha e Suécia: cláusula de convenção de arbitragem que atribui competência ao Tribunal Internacional de Justiça

Tratados Bilaterais de Investimento

- Certos tratados contêm uma cláusula de arbitragem que não exclui matérias fiscais e existem já diversos, embora poucos, casos em que a matéria pôde ser discutida em sede arbitral ao abrigo de tal tipo de tratado
- Discute-se e explora-se, ainda, qual o impacto deste tipo de tratados na fiscalidade (e.g. cláusulas de nação mais favorecida)



CATÓLICA
LISBON
B/SINESS & ECONOMICS

LEADING TODAY.
INSPIRING TOMORROW.

3. A troca de informações e assistência na cobrança

- Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal
- Acordos para Troca de Informações em Matéria Fiscal (ATI)
- Convenções de Dupla Tributação
- Directiva de assistência na cobrança
- Directivas relativas à cooperação administrativa (DAC 1-7)



Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (RAR 80/2014, DR 16/9/2014)

- **Adopção por Portugal:** Convenção remonta a 1988 e o seu Protocolo a 2010, mas Portugal apenas a adoptou em 2014 (RAR 80/2014, DR 16/9/2014)
- **Objeto:** abrange várias modalidades de troca de informações e, ainda assistência na cobrança de dívidas tributárias
- **Signatários:** conta 126 Estados ou jurisdições signatárias, encontrando-se em vigor em quase todos

Cinco modalidades de troca de informações previstas na Convenção

- **A pedido:** Estado A pede a Estado B informações sobre determinadas pessoas ou transacções (art. 5.º)
- **Automática:** Dois os mais Estados trocam entre si informações com relevância fiscal de forma automática (art. 6.º)
- **Espontânea:** Estado A fornece, espontaneamente, ao Estado B certas informações que entende serem relevantes para a tributação nesse segundo Estado (art. 7.º)
- **Inspecção tributária simultânea:** admite-se a possibilidade de inspecções tributárias conjuntas e, nesse âmbito, a troca de informações entre as Administrações tributárias dos Estados envolvidos (art. 8.º)
- **Inspecção tributária no estrangeiro:** admite-se a presença de representantes da Administração tributária do Estado A no Estado B requerido (art. 9.º)

Casos especiais de troca de informações no âmbito da Convenção

- **Cláusula aberta:** a possibilidade e a forma de troca de informações não se encontra restrita às cinco modalidades
- **Tipicidade “fluída”:** na prática, poderá tornar-se difícil distinguir a modalidade através da qual a informação é transmitida
- Eventual **assistência, mais ampla**, decorrente de outros acordos ou convénios bilaterais ou multilaterais **não se encontra prejudicada** (caso da Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade - DAC 1)
- A Convenção prevê, ainda, a possibilidade de as Administrações tributárias dos Estados signatários **acordarem** formas de troca de informação **quanto a matérias especiais**, sem necessidade (?) de ratificação dos acordos

Acordos subsidiários da Convenção não dependentes de ratificação

- **CbC MCAA** (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports) para a troca automática de Relatórios “País-a-País” no âmbito dos preços de transferência
- **CRS MCAA** (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information) para a troca automática de informação financeira no âmbito do Common Reporting Standard (“CRS”)
- **Base de dados:** OCDE mantém bases de dados de “relações de troca ativas”
- **Portarias** n.º 383-B/2017 (CbC) e 302-B/2016 (CRS) que aprovam as listas de jurisdições participantes e que remetem para a base de dados
- **Problema:** as bases de dados da OCDE são atualizadas dinamicamente, sem aparente registo histórico:
 - Como verifica o tribunal se foi legítima uma troca de informações ocorrida entre Estado A e B?
 - *Quid iuris* se um jurisdição consta da Portaria mas não consta (ou deixou de constar) da Base de Dados?

Cobrança de dívidas tributárias

- **Objectivo:** possibilidade de, após pedido dirigido pelo país requerente ao país requerido, este poder adotar as medidas que estiverem ao seu alcance para cobrança de dívidas tributárias.



- Dívidas que sejam objeto de um título executivo no país requerente e que não tenham sido impugnadas

(**nota:** se o devedor não for residente no país que formula o pedido, este apenas pode requerer a assistência caso a dívida já não seja passível de impugnação)

Providências cautelares para cobrança de dívidas tributárias

- Possibilidade de serem adoptadas **providências cautelares** pelo país que presta assistência para cobrança de um montante de imposto devido



- **Objectivo:** acautelar a demora que se pode verificar na cobrança de créditos fiscais (que pode ter tendência a agravar-se por se estar perante uma situação transnacional)

(**nota:** Providências cautelares aplicadas independentemente de o país requerente ainda não estar em situação de requerer a assistência na cobrança e mesmo que a dívida tenha sido ou venha a ser alvo de impugnação ou oposição)

Forma de pagamento pelo devedor

- A Convenção atribui ao país requerido que autorize o pagamento diferido ou em prestações, conforme as regras previstas na sua legislação e mediante informação ao país requerente

Relação da Convenção de Assistência Administrativa Mútua com as CDT (Troca de Informações)

- A redacção das CDT reflecte o momento em que foram redigidas
- Texto e Comentários da Convenção Modelo sofreram significativas alterações desde 1963
- No geral, prevêem três modalidades de troca de informações: a pedido, automática e espontânea
- Normalmente, não prevêem:
 - disposições quanto a cobrança
 - inspecções tributárias conjuntas
- Pela *standardização*, amplitude e foco evolutivo, a **Convenção de Assistência Administrativa Mútua tenderá a ser mais relevante**

Relação da Convenção de Assistência Administrativa Mútua com os ATI (Troca de Informações)

- Certos **Acordos para Troca de Informações em Matéria Fiscal (ATI)** podem manter-se relevantes ou virem a assumir relevância conquanto o Estado signatário não tenha celebrado uma CDT com Portugal ou não seja signatário da Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal
- Portugal assinou 15 Acordos (nem todos ratificados ou em vigor)
- Em face da **importância e abrangência da Convenção**, os ATI bilaterais tenderão a ser uma **reliquia do passado**, e.g.:
 - Antigua, Barbuda e Belize tem um ATI não ratificado, mas são, entretanto, Estados signatários da Convenção
 - Guernsey, Caimão, Man, Jersey, são agora, por extensão do Reino Unido, signatários da Convenção
 - Libéria assinou um ATI e a Convenção, mas nenhum vigora

Relação da Convenção de Assistência Administrativa Mútua com a Directiva 2010/24/UE (Cobrança)

- Embora se preveja um regime próprio para assistência na cobrança, no âmbito da União Europeia, a **relevância da Directiva é diminuta** em face da existência, em especial, da mais ampla Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal
- O disposto na **Directiva não prejudica** o cumprimento de quaisquer obrigações em matéria de prestação de uma **assistência mais ampla decorrentes de acordos ou convénios bilaterais ou multilaterais**, incluindo no domínio da notificação dos actos judiciais ou extrajudiciais
- Ainda assim, quando são utilizados instrumentos distintos da Directiva, pode ser utilizada a **rede de comunicações electrónicas e os formulários-tipo adoptados para a execução da Directiva**

A experiência portuguesa (pós BEPS e ATAD 1, 2 e 3)

- A ATAD 1 e 2, pretendem consagrar mecanismos anti-abuso maioritariamente dirigidos a empresas multinacionais e a operações transfronteiriças e tem em vista combater esquemas de elisão fiscal
- Está em causa a transposição para o sistema fiscal português das iniciativas europeias, usualmente conhecidas pela designação inglesa de ATAD (“Anti Tax Avoidance Directive”), 1 e 2, e que reúnem um conjunto de medidas que visam uma tributação das sociedades mais justa e eficiente, consagrando mecanismos preventivos de abuso fiscal
- Uma das alterações mais significativas, e controversa, dada a amplitude da norma, diz respeito às alterações à cláusula geral anti-abuso consagrada na “LGT”
- A introdução desta nova cláusula geral anti-abuso, procura ir ao encontro da jurisprudência do TJUE no que respeita às práticas de elisão fiscal nomeadamente através da introdução do conceito indeterminado de “razões económicas válidas”

A experiência portuguesa (pós BEPS e ATAD 1, 2 e 3 (cont.))

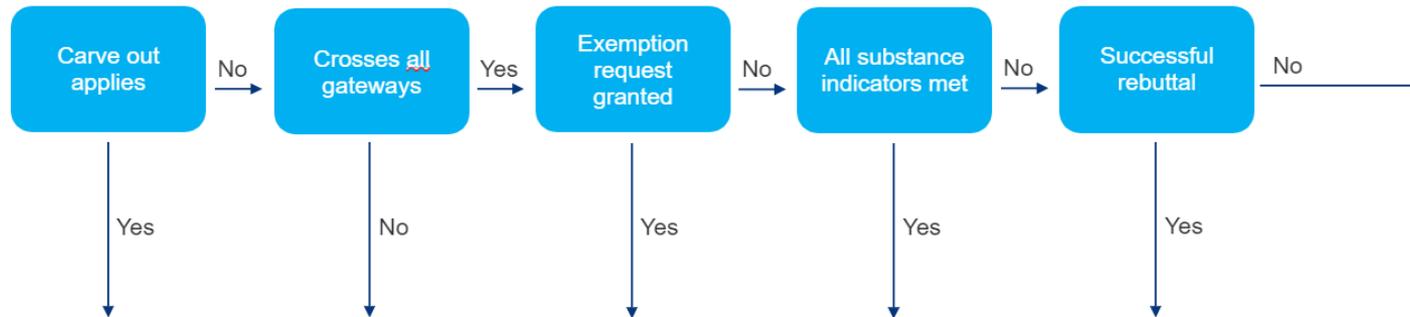
- Com a introdução de uma cláusula que legitima uma maior latitude na apreciação por parte da AT das transações realizadas por grupos económicos iremos assistir a um aumento do contencioso tributário a este respeito
- As referidas Diretivas foram transpostas para o sistema fiscal português através da Lei n.º 32/2019 cujas disposições abrangeram a generalidade dos mecanismos de combate à elisão fiscal previstos nas Diretivas, com especial destaque para as alterações introduzidas à cláusula geral anti abuso, e, ainda, da Lei n.º 24/2020 de 6 de julho que transpõe, precisamente, para a ordem interna as disposições referentes a assimetrias híbridas com países terceiros.

A experiência portuguesa (pós BEPS e ATAD 1, 2 e 3 (cont.))

- A Introdução desta Proposta de Diretiva surge no âmbito do combate às práticas de elisão e evasão fiscal.
- Visa combater o abuso, por parte das estruturas de investimento que não exercem, verdadeiramente, uma atividade económica.
- Propõe, a presente Diretiva, a introdução de um teste de substância mínima e requisitos de reporte de modo a identificar empresas fachada, o que poderá comportar consequências para as entidades em questão, que não exercem, verdadeiramente uma atividade económica.
- A proposta destaca critérios de partida, que auxiliam na computação do risco, que uma determinada empresa comporta, em ser ou não fachada. Se os critérios se encontrarem cumpridos, a empresa será considerada uma empresa fachada e estará sujeita a reporte adicional com vista a determinar se cumpre os requisitos de substância mínima, para que não caia no âmbito de uma empresa fachada.

Summary of steps

LOYENS / LOEFF



Reporting obligation	No	No	No*	Yes	Yes	Yes
Information exchange	No	No	Yes	Yes	Yes	Yes
Tax consequences	No	No	No	No	No	Yes

* Although the undertaking must provide evidence that the exemption applies.

Diretiva 2011/16/UE (DAC 1) relativa à cooperação administrativa e troca de informações

- **Objecto:** Prevê normas relativas à troca de informações no domínio da fiscalidade aplicável aos Estados-Membro da União Europeia de âmbito semelhante à **Convenção de Assistência Administrativa Mútua**, mas com maior detalhe procedimental
- **Trocas a pedido, devem ser respondidas no prazo de seis meses** ou, caso já disponha das informações solicitadas, no prazo de dois meses, sem prejuízo de serem estabelecidos prazos distintos
- **Troca automática, quanto a certas categorias de rendimentos:**
 - Rendimentos do trabalho, honorários de administradores, Produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da União em matéria de troca de informações e outras medidas análogas, pensões e rendimento de bens imóveis
 - Dados enviados uma vez por ano, até Junho

Diretiva 2011/16/UE (DAC 1)

relativa à cooperação administrativa e troca de informações (cont.)

- **Troca espontânea**, no prazo de um mês, em qualquer das seguintes circunstâncias:
 - A autoridade competente de um EM tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anormal de impostos no outro EM;
 - Um sujeito passivo de imposto obtem num EM uma redução ou isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro EM;
 - Os negócios entre um devedor de imposto de um EM e um sujeito passivo de imposto no outro EM, efectuados através de um ou mais países, são de molde a dar origem a uma redução de imposto num ou no outro EM ou em ambos;
 - A autoridade competente de um EM tem razões para presumir que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros no interior de grupos de empresas;
 - Na sequência de informações comunicadas a um EM pela autoridade competente de outro EM, são obtidas informações que podem ser úteis ao estabelecimento do imposto devido neste último EM.

Diretiva 2011/16/UE (DAC 1) relativa à cooperação administrativa e troca de informações (cont.)

- **Presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos**
- **Inspecções ou controlos fiscais simultâneos**
- **Notificações administrativas:** prevêm-se normas que permitem a notificação de actos administrativos noutros EM
- **Partilha de melhores práticas e de experiências:** prevêm-se normas de cooperação reforçada no âmbito do desenvolvimento e partilha de melhores práticas, aplicável aos EM e à Comissão
- **Cláusula da “nação mais favorecida”:** sempre que um EM preste a um país terceiro uma cooperação mais ampla do que a prevista pela directiva, esse EM não pode recusar a prestação dessa cooperação mais ampla a outro EM que deseje participar em tal cooperação mútua mais ampla com o primeiro
- **Transposição da Directiva:** Decreto-lei n.º 61/2013, de 10 de Maio

Diretiva 2014/107/UE (DAC 2) relativa a troca automática de informações financeiras

- **Objeto:** Prevê normas relativas à **troca automática** de informações no domínio da fiscalidade aplicável aos Estados-Membro da União Europeia semelhantes às previstas no **CRS MCAA** (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information), versando sobre **informação financeira** recolhida no âmbito do Common Reporting Standard (“CRS”)
- **Transposição da Diretiva:** Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de Outubro

Diretiva 2015/2376/UE (DAC 3) relativa a troca automática de decisões prévias transfronteiriças

- **Objecto:** Prevê normas relativas à **troca automática** de informações no domínio da fiscalidade aplicável aos Estados-Membro da União Europeia de **decisões fiscais prévias transfronteiriças** (informações vinculativas e contratos fiscais) e **acordos prévios de preços de transferência**
- Criação de **Diretório Central** de *tax rulings*
- **Transposição da Diretiva:** Lei n.º 98/2017, de 24 de Agosto

Diretiva 2016/881/UE (DAC 4) relativa a troca automática de Relatórios País-a-País

- **Objecto:** Prevê normas relativas à troca de informações no domínio da fiscalidade aplicável aos Estados-Membro da União Europeia semelhantes às previstas no **CbC MCAA** (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports), para a troca automática de **Relatórios País-a-País**, no âmbito dos preços de transferência
- A autoridade competente de um EM em que tenha sido emitida, alterada ou renovada uma decisão fiscal prévia transfronteiriça ou um acordo prévio sobre preços de transferência após 31 de Dezembro de 2016 comunica às autoridades competentes de todos os outros EM, bem como à Comissão Europeia, mediante troca automática, as informações correspondentes
- **Transposição da Diretiva:** Lei n.º 98/2017, de 24 de Agosto

Diretiva 2016/2258/UE (DAC 5) e Diretiva 2015/849/UE (AMLD4), relativa ao acesso a informações sobre o Beneficiário Efectivo Último

- **Objeto:** Prevê a permissão de acesso das Administrações tributárias a informações sobre o **Beneficiário Efectivo Último (UBO)** obtida através da Directiva **AMLD 4**
- Directiva AMLD 4 prevê a criação de um **Registo Central de Beneficiário Efectivo** (de pessoas colectivas e outras entidades)
- **Transposição:** Leis n.ºs 83/2017, de 18 de Agosto e 89/2017, de 21 de Agosto e Portaria n.º 233/2018, de 21 de Agosto
- **Terceiros Estados** têm aderido (ou sido pressionados a aderir) à tendência (e.g. Hong Kong) e estão, também, a recolher informação relativa à troca de informações - a questão faz parte da agenda do *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* que, através de *Peer Reviews* e da publicação de *ratings* de cumprimento, tem conseguido *standardizar* as normas de transparência e troca de informação

Diretiva 2018/822/UE (DAC 6) relativa a planeamento fiscal transfronteiriço

- **Objeto:** Determina a comunicação de esquemas de planeamento fiscal com impacto transfronteiriço por parte de intermediários ou, pelo próprio sujeito passivo
- **Inspiração** na Acção BEPS 12 e em diversos regimes de *disclosure* de planeamento fiscal (tal como Portugal, EUA, Reino Unido e Irlanda)
- Baseia-se num “teste de benefício principal”, mas prevê um conjunto alargado de “**hallmarks**” que **identifica** amplos conjuntos de **características-chave** relacionadas com o teste do benefício principal, com as operações transfronteiriças, com preços de transferência com formas de evasão dos sistemas de troca automática de informações e aos beneficiários efectivos
- **Transposição:** Lei n.º 26/2020 de 21 de julho

Diretiva 2018/822/UE (DAC 6) relativa a planeamento fiscal transfronteiriço

- **Comunicações:** as operações transfronteiriças praticadas entre 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020 devem ter sido reportadas até 14 de fevereiro de 2021; as operações transfronteiriças praticadas entre 1 de julho de 2020 e 31 de dezembro de 2020, devem ser reportadas até 15 de fevereiro; as operações transfronteiriças praticadas a partir de 1 de janeiro de 2021 devem ser comunicadas no prazo de 30 dias
- O legislador português optou por incluir igualmente as operações de índole nacional e com isso propor a consequente revogação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, passando a existir um único diploma legal que regula toda a temática de reporte de operações de planeamento fiscal
- Contrariamente ao disposto na Diretiva, o legislador nacional determinou que a obrigação deontológica de segredo profissional dos advogados não preclui a sua obrigação de reportar as operações transfronteiriças e internas que constituam mecanismos à luz da lei.

Diretiva EU 2018/822 (DAC 7) relativa a planeamento fiscal transfronteiriço

- A presente Diretiva (DAC 7) visa alargar as regras de transparência fiscal da UE às plataformas digitais e introduz a obrigação de os operadores de plataformas fornecerem informações sobre os rendimentos obtidos pelos vendedores através das plataformas, a partir de 2023.
- A informação recolhida será partilhada com as autoridades fiscais dos Estados Membros em causa, com o objetivo de colmatar o incumprimento fiscal e a falta de declaração dos rendimentos obtidos de atividades comerciais realizadas com a intermediação de tais plataformas digitais.
- Tanto os operadores de plataformas da UE como de fora da UE são afetados, tendo estes últimos a obrigação de informar se facilitarem as atividades comerciais declaráveis dos vendedores da UE ou o aluguer de bens imóveis localizados na UE, independentemente do local de residência dos vendedores.



CATÓLICA
LISBON
B/SINESS & ECONOMICS

LEADING TODAY.
INSPIRING TOMORROW.

4. Os acordos prévios sobre preços de transferência

- Conceito de preços de transferência
- Ajustamentos correlativos
- Regulamentação de preços de transferência
- Conceito de acordos prévios sobre preços de transferência
- Tipologias de acordos prévios sobre preços de transferência
- Fases do procedimento de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência
- Efeitos do acordo prévio de dupla tributação
- Aspectos a incluir no acordo

Conceito de preços de transferência

Artigo 63.º, n.º 1, do CIRC

*Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de **relações especiais**, devem ser contratados, aceites e praticados **termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis***



Conceitos a concretizar: (i) relações especiais; (ii) termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados; (iii) entidades independentes; (iv) operações comparáveis

Ajustamentos correlativos voluntários:

Artigo 63.º, n.º 8, do CIRC:

Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração [Modelo 22], as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

Ajustamentos correlativos officiosos:

Artigo 63.º, n.º 9, do CIRC:

[...] a Autoridade Tributária e Aduaneira pode efetuar as correções na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente ao que teria sido obtido se as operações se tivessem efetuado numa situação normal de mercado



Normalmente, ocorre no âmbito de uma inspeção tributária e resulta na notificação de uma liquidação adicional

Ajustamentos correlativos decorrentes de Convenção:

Artigo 63.º, n.º 14, do CIRC:

Pode a Autoridade Tributária e Aduaneira proceder igualmente ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos.

Regulamentação dos preços de transferência

Artigo 63.º, n.º 15, do CIRC:

São objeto de regulamentação por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças:

a) A definição das regras para a aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência → **Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro**

Portaria n.º 268/2021 contém:

- Concretização dos requisitos para preparação da documentação de preços de Transferência;
- Esclarecimento do âmbito de aplicação do princípio de plena concorrência; e
- Determinação de critérios para a adoção do método mais apropriado na determinação dos preços de transferência, de acordo com os mais recentes desenvolvimentos da OCDE nesta matéria

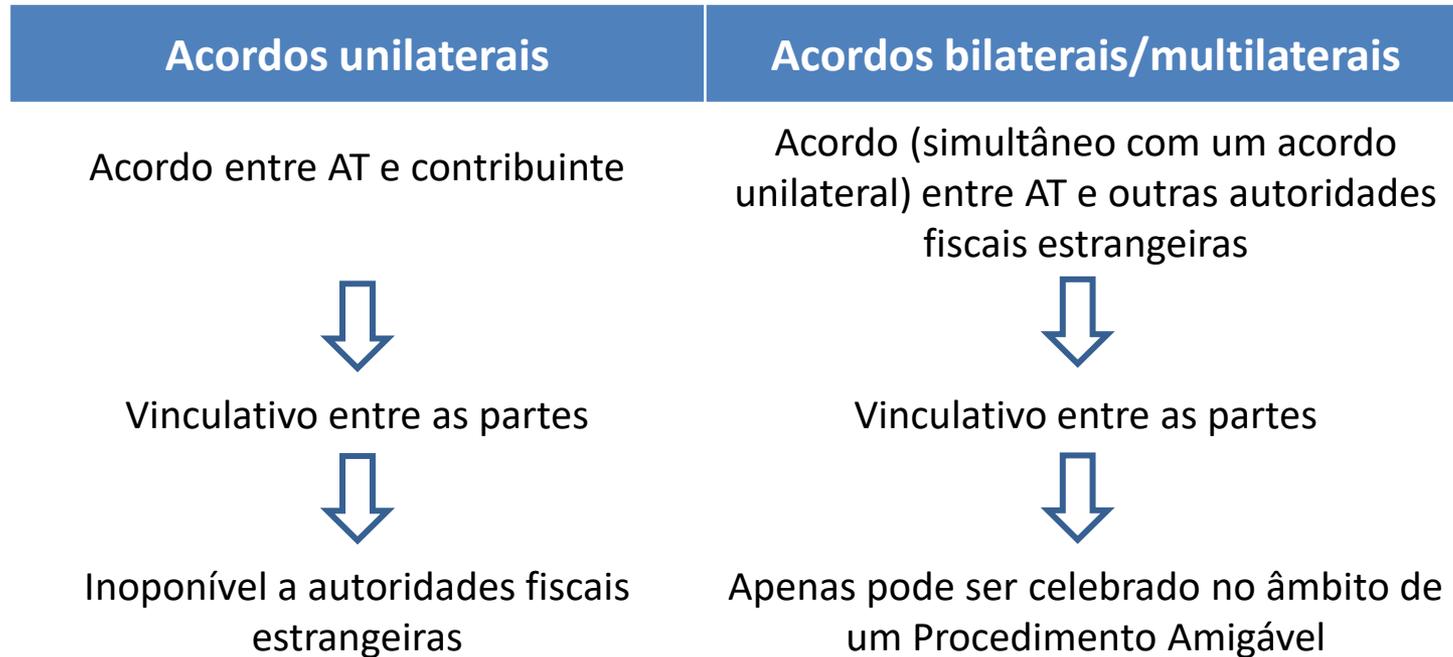
Conceito de “*Advance Pricing Agreements*” (APA)

- Artigo 138.º do CIRC
- Acordos nos termos dos quais se estabelece um método ou métodos de fixação de preços de transferência, para certa ou certas operações



Portaria n.º 267/2021 de 26 de novembro (que revogou a Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho), que regula os procedimentos de celebração de acordos prévios sobre os preços de transferência

Tipologia de acordos prévios sobre preços de transferência



Fases do procedimento de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência

Fase preliminar:

- Sujeitos passivos interessados devem solicitar, por escrito, ao dirigente da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, uma avaliação preliminar dos termos e condições em que o acordo pode ser celebrado e sobre os seus efeitos (art. 4.º, n.º 1, Portaria 267/2021)
- Análise e avaliação da situação concreta
- Definição do âmbito e informações necessárias para a proposta de acordo

Apresentação da proposta de acordo:

- Dirigida ao Diretor-Geral da AT devendo ser subscrita pelas entidades intervenientes nas operações abrangidas e é remetida para a Direcção de Serviços de Inspeção Tributária dos Serviços Centrais da AT (artigo 5.º, n.º 1 e n.º 2, Portaria 267/2021);
- A proposta deve conter os elementos referidos no anexo I e ser acompanhada dos documentos indicados no anexo II (artigo 6.º, n.º 1, Portaria 267/2021);

Apreciação da proposta:

- os serviços competentes da AT procedem à análise dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, podendo, para o efeito, ser promovida a organização de reuniões presenciais com os representantes das entidades envolvidas com o propósito de obtenção dos esclarecimentos (artigo 7.º, Portaria 267/2021)

Conclusão do acordo:

- A AT emite parecer no sentido de dever ser aceite o acordo;
- O dirigente máximo da AT (Diretor-Geral) emite despacho de concordância
- Notificação do contribuinte
- Acordo confidencial e irrecorrível

Efeitos do acordo prévio

- **Efeitos temporais:** os estabelecidos no acordo, não podendo, no entanto, este durar mais do que 4 anos
- **Efeito meramente declarativo:** o acordo apenas estabelece que a AT deverá agir num certo sentido e mediante certos pressupostos: se a legislação em que o acordo se baseou se alterar ou se houver alterações significativas verificadas nas circunstâncias económicas de contexto e nas hipóteses críticas em que assenta o acordo, que sejam susceptíveis de afectar a continuidade da aplicação do método de determinação dos preços de transferência, o acordo deve ser revisto ou deixar de ser aplicado
- **Efeitos para o futuro:** o acordo não pode ser aplicado retroactivamente, devendo aplicar-se, apenas, às operações que se realizem depois de concluído o acordo

Aspectos a incluir no acordo

- As operações abrangidas pelo acordo
- Descrição do método acordado para a determinação dos preços de transferência (e outros elementos relacionados)
- Descrição das hipóteses críticas sobre as quais assenta a metodologia acordada e de cuja verificação dependerá a aplicação do acordo
- Factos e circunstâncias que podem determinar a revisão, a caducidade e a revogação do acordo
- Vigência e data de entrada em vigor do acordo
- Estipulação do carácter vinculativo do acordo para a AT



CATÓLICA
LISBON
B/SINESS & ECONOMICS

LEADING TODAY.
INSPIRING TOMORROW.

OBRIGADO

Avenida da Liberdade, 136, 3.º e 4.º (recepção)

1250-146 Lisboa

T: +351 215 915 220

F: +351 215 915 244

rogeriofernandesferreira@rffadvogados.pt

www.rfflawyers.com

