

[10]

EM BUSCA DE SOLUÇÕES NOS LITÍGIOS FISCAIS INTERNACIONAIS

O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL, A CONVENÇÃO DE ARBITRAGEM E A RECENTE DIRECTIVA EUROPEIA SOBRE MECANISMOS DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS EM MATÉRIA FISCAL

✉ <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/10>

MARIA ODETE OLIVEIRA*

Nota prévia

A minha amizade e consideração intelectual pelo Prof. Doutor José Casalta Nabais vem de há muitos anos, desde que iniciei a minha colaboração com o Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho (IDET) da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra até agora, em que com ele tenho partilhado a coordenação do curso de pós-graduação em Direito Fiscal das Empresas, passando pela sua concordância em integrar, como arguente principal, as minhas provas de doutoramento em Direito Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de Santiago de Compostela. Ao seleccionar o tema para o Colóquio, em sua homenagem, sobre os Desafios ao Estado Fiscal, pensei num tema que testemunhasse os desafios que a comunidade fiscal global enfrenta com a expansão dramática de

* Economista. Jurista. Investigadora do CEAD. ORCID: 0000-0002-3509-5439.

Texto que serviu de base à intervenção no Colóquio “Desafios ao Estado Fiscal”, realizado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, nos dias 29 e 30 de Setembro de 2022.

disputas fiscais transfronteiriças em áreas de controvérsia historicamente activas, como preços de transferência e estabelecimentos permanentes, mas também as novas áreas que nesse mesmo contexto estão no horizonte, desde a tributação do mundo digital às consequências que derivem das reformas tributárias que se perspectivam,. Esta minha contribuição traduz, repito, a expressão sincera duma amizade duradoura e uma grande consideração intelectual pelo Doutor Casalta Nabais nas temáticas da fiscalidade.

1. Introdução

Ao longo das últimas décadas, e em resultado da globalização económica, tem-se assistido a uma enorme integração das economias nacionais, com o aparecimento de novos actores económicos à escala mundial, sejam eles pessoas singulares ou empresas multinacionais, de *per si* ou integradas em grandes grupos económicos. Nesse ambiente, sem fronteiras, resultou muito alargada a necessidade de contacto dos operadores com diferentes sistemas fiscais, alguns dos quais criados e utilizados com o objectivo de atrair as actividades económicas que se possam compatibilizar com uma maior mobilidade de actuação.

Em consequência, os tratados fiscais, com destaque para os informados pela Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)¹, visando assegurar uma tributação consistente com os princípios de direito fiscal internacional aceites, afastando situações de não tributação ou de dupla tributação, têm ganho uma importância crescente, tanto para a preservação das receitas fiscais dos Estados envolvidos como para redução dos custos para pessoas e empresas, resultantes de um tratamento fiscal inconsistente dos rendimentos, mormente de situações de dupla tributação.

Os tratados fiscais servem, porém, muitos outros propósitos para além do de prevenir, eliminar ou mitigar a dupla tributação, como sejam os de atrair investimentos estrangeiros, aumentar a assistência

¹ Como modelos principais de Convenções destinadas à eliminação da dupla tributação, além do da OCDE, deve ser referido também o Modelo da Organização das Nações Unidas, este referindo-se expressamente a um Modelo de Convenção de Dupla Tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, cujas diferenças com aquele são poucas mas, em certos aspectos, significativas, com o objetivo de garantir maior competência tributária ao Estado de fonte.

mútua e cooperação administrativa entre os Estados ou proteger contra situações de discriminação². E, porque as legislações nacionais da tributação do rendimento dos Estados diferem, os tratados fiscais resultam necessários para articular a aplicação da legislação tributária nacional do Estado da residência com a do Estado da fonte, repartindo entre ambos os direitos tributários, para isso estabelecendo os adequados “semáforos” às soberanias tributárias, com o auxílio de um conjunto de regras interpretativas, deles constantes ou dos comentários a seu propósito feitos³.

De facto, e em termos gerais, existem duas categorias principais de casos com que as regras fiscais internacionais têm de lidar: a tributação de pessoas de fora de um país (não residentes) mas que trabalham, realizam transações ou possuem bens ou rendimentos no país e a tributação das pessoas de um país (residentes) mas que trabalham, realizam transações ou possuem bens ou rendimentos no exterior. Os critérios mais usados neste contexto são o da “residência”, ligando de forma mais forte uma pessoa àquele país onde habitualmente reside e para o qual, mais beneficiando fruto da sua conexão pessoal e física com o território onde possui o domicílio, mais deve contribuir para os encargos públicos (distinção entre residentes e não residentes)⁴, e o critério da fonte ou origem dos rendimentos (fonte “doméstica” ou “estrangeira”

² O título da Convenção Modelo da OCDE, agora apenas Convenção Modelo de Tributação do Rendimento e Capital, foi sofrendo alterações. Em 1977, o título incluía referência expressa à eliminação da dupla tributação, mas o reconhecimento de que também a prevenção da evasão e fraude fiscal e a não discriminação estavam nos seus objectivos, levou a que, em 1992, fosse retirada aquela referência, embora reconhecendo que muito países membros da Organização mantinham nas suas Convenções quer a referência à eliminação da dupla tributação quer a ambas – eliminação da dupla tributação e prevenção da evasão fiscal. Em 2014, e em resultado do Projecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), alterou-se o título da Convenção decidindo nela incluir um preâmbulo (também como parte integrante da Convenção), explicitando que os objectivos da Convenção não se limitam à eliminação da dupla tributação sendo desejo dos Estados Contratantes a não criação de oportunidades para a não tributação ou para uma tributação reduzida através de fraude e evasão fiscais.

³ Os Comentários não têm efeito vinculativo para os Estados Contratantes, apresentando-se apenas como uma recomendação, e um dos principais elementos a considerar na interpretação das CDT, acabando por apresentar grande relevância para as administrações tributárias e tribunais.

⁴ CASALTA NABAIS, J. , *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2008, 382 e ss.

conforme a sua obtenção é dentro ou fora de um país)⁵. À medida que a importância da dimensão internacional da tributação cresceu, gerou-se consenso internacional sobre a estrutura do regime informador dessa tributação – os residentes são tributados pela totalidade do rendimento auferido, tanto o internamente obtido como o obtido de fonte estrangeira e os não residentes limitam a sua obrigação tributária aos rendimentos que tenham origem nesse país⁶. Porque, no geral, nos rendimentos relativamente aos quais, o tratado reconhece o direito prévio do país de origem ao imposto, à tributação deste irá acrescer a tributação subsequente, do rendimento global, no país da residência, originar-se-á uma dupla tributação dos correlativos rendimentos (os já tributados no país de origem ou fonte), sendo, em consequência, exigido ao país de residência que elimine ou pelo menos minore significativamente a dupla tributação, regulamentando-se no tratado bilateral celebrado os métodos elegíveis para o efeito. Instrumental e complementarmente estabelece-se todo um conjunto de procedimentos administrativos, para garantir que essa e a restante disciplina do tratado sejam efetivas na sua aplicação, e resulte também salvaguardada a importante questão da não discriminação⁷, sem esquecer, obviamente, que sendo a capacidade contributiva, a medida da igualdade nos

⁵ Nem sempre é fácil fazer um recorte exato da noção de fonte. Não existe um critério geral que sirva para determinar, em todas as situações, onde foi exercida a atividade ou onde se deve ter por situado o bem ou facto gerador do rendimento, motivo porque na Convenção Modelo se opta pela designação de um Estado Contratante e o outro Estado Contratante.

⁶ Estas regras básicas são designadas respectivamente por princípios de residência e de fonte da tributação, conferindo ao país de residência um direito ilimitado de tributar o rendimento e, limitando o direito de tributar pelo país da fonte dos rendimentos. A competência tributária do país de origem é habitualmente maior em relação aos rendimentos “activos” (negócios, profissões e emprego) e rendimentos de bens imóveis, e mínima quanto aos rendimentos “passivos” de intangíveis.

⁷ Segundo o artigo 24.º da Convenção Modelo da OCDE “Os nacionais de um Estado Contratante não devem estar sujeitos, no outro Estado Contratante, a qualquer tributação ou obrigação com ela conexa que seja diversa ou mais gravosa do que aquela a que estejam sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem nas mesmas circunstâncias, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”, o que representa uma ampliação do escopo dos tratados, na medida em que a última parte do dispositivo se aplica a todos os nacionais dos Estados Contratantes, enquanto o artigo 1.º do Modelo da OCDE limita os benefícios do tratado aos residentes dos Estados Contratantes.

seus contornos tributários, verificar-se-á sempre a impossibilidade de equiparação entre pessoas jurídicas residentes e não residentes. porque para os residentes o princípio da tributação assenta, como se disse, em bases universais (*worldwide income taxation*), ao passo que para os não residentes a tributação será feita de acordo com determinado elemento legal de conexão que associe o rendimento obtido com o território da fonte.

A aplicação concreta das normas inseridas nos tratados de dupla tributação, comporta amiúde dificuldades não despreciandas. A dificuldade não está no que dizem as suas disposições, mas no modo como elas são aplicadas no concreto, diferenciando-se entre as regras substantivas e os aspectos processuais da aplicação das mesmas, questões que muitas vezes se misturam, exigindo que aquelas sejam interpretadas antes de serem aplicadas.

Havendo termos não expressamente definidos no Tratado, para esse efeito, nenhum problema ocorrerá se ambos os Estados o conceituarem da mesma forma. O contrário, com diferentes significações gerará, indubitavelmente, conflitos, que pelas consequências que certamente resultarão em termos de alocação de receitas, conduzirão a litígios entre eles.

Algumas vezes, os Estados usam um Protocolo anexo ao Tratado, reproduzindo um acordo entre eles sobre disposições adicionais que se tornam parte integrante da Convenção, como pode ser o caso, entre outros, de entendimentos, interpretações sobre a forma como algumas das disposições daquela Convenção serão aplicadas por ambos os Estados, restrições de aplicação das normas a determinados regimes ou zonas territoriais.

Quando assim não acontece, não havendo Protocolo de acordo ou falhas no mesmo as dificuldades ou dúvidas decorrentes da interpretação do termo, poderão conduzir a litígios entre os Estados. Litígios sentidos quer pelas autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes quer dos contribuintes quando entendam que relativamente a eles, e numa concreta situação, as disposições da Convenção não estão a ser devidamente aplicadas, havendo uma tributação não conforme às disposições do Tratado e até mesmo uma efectiva ou potencial dupla tributação.

A verdade é que são ainda grandes as fragilidades que, na prática, a aplicação dos Tratados revela, conduzindo amiúde a litígios fiscais,

em prejuízo da respectiva utilização pelos contribuintes. Litígios fiscais que surgem, repete-se, quando duas ou mais jurisdições exercem o seu poder tributário de tal forma que o resultado se traduz numa violação das normas constantes dos tratados fiscais bilaterais (Convenções de Dupla Tributação ou simplesmente CDT) , multilaterais ou instrumentos de efeito equivalente (que visem a eliminação da dupla tributação), podendo surgir também, mesmo que se não verifique violação das normas das CDT, quando exista incerteza, ou mesmo desacordo, sobre a correcta aplicação das normas a casos concretos.

Sendo assim, uma grande parte das prováveis ocorrências de dupla tributação são tratadas facilmente e de forma quase automática através do recurso ao método para tal acordado na Convenção assinada entre os dois Estados. Mais relevantes nos litígios fiscais referidos, são as situações em que a tributação feita por um ou por ambos os Estados Contratantes é-o de forma não concordante com os normativos desses tratados, ou quando os Estados tenham dúvidas ou dificuldades na aplicação dos mesmos em concretas situações. São muito frequentes os casos de dupla residência de pessoas singulares, com as leis nacionais de ambos os Estados qualificam essa pessoa de residente por aplicação de diferentes critérios. Exigindo o Tratado que o contribuinte seja residente apenas em um dos dois Estados, ele fornece testes de aplicação sucessiva para a solução (artigo 4.º), a qual, todavia, fruto de diferentes apreciações das variáveis deles constante podem arrastar-se por longo tempo ou mesmo até não resultarem num acordo. Todavia, e como já se referiu, frequentes são também os casos que envolvem problemas conexos com a interpretação ou aplicação prática das disposições das Convenções, fruto de opiniões divergentes de cada um dos Estados contratantes quer sobre a interpretação dos conceitos que as fundamentam e delimitam quer sobre a forma como devam ser aplicadas numa concreta situação ou contexto (v.g. factos relevantes para a qualificação do rendimento ou divergências de caracterização no direito interno)⁸.

⁸ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição atualizada, Coimbra: Almedina, 2020, 36. “Qualificação é a operação que consiste na subsunção de um *quid* (objeto de qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte da qualificação). A qualificação não se confunde nem com a interpretação da lei (premissa maior) nem com a interpretação do ato jurídico (premissa menor). Pressupõe realizadas estas operações e constitui a fase derradeira do processo de aplicação do direito e que consiste num juízo

O resultado é que o tempo que leva para que as “boas soluções” sejam acordadas, é muitas vezes inaceitavelmente longo e a ocorrência de casos que não são resolvidos satisfatoriamente vem aumentando significativamente. As razões são várias: ocorrem agora muitas mais transações comerciais internacionais sob a alçada do Tratado; muitas das autoridades fiscais designadas para a respectiva tramitação e resolução (as autoridades competentes) nem sempre dispõem de pessoal e tecnologia suficientes e tecnicamente adequados para lidar com o volume e a complexidade dos casos; ou ainda aquelas autoridades não concordam com a alocação da receita decorrente do funcionamento das regras distributivas da competência tributária, como amiúde ocorre com as matérias conexas com a temática de preços de transferência.

O aumento de casos não resolvidos atempada e satisfatoriamente, conduzem a correspondente aumento de litígios fiscais decorrentes.

É em todos estes questionamentos que os próprios tratados tributários preveem um procedimento específico, habitualmente designado de Procedimento Amigável (PA), como meio a utilizar pelas autoridades competentes dos dois Estados, através de consultas recíprocas, para resolver dificuldades, ou mesmo litígios, relativos à aplicação das CDT. Está previsto no artigo 25.º do Modelo da OCDE⁹, integrado posteriormente, e como adiante se analisará, pelo Instrumento Multilateral saído da Acção 14 do BEPS.

Na União Europeia, a Comissão, na Comunicação «Dupla Tributação no Mercado Único» (COM (2011) 712), define a dupla tributação como a «imposição de impostos comparáveis» por duas (ou mais) jurisdições fiscais relativamente ao mesmo rendimento tributável ou capital. Esta tributação pode estar relacionada com os casos de “dupla residência” ou com os casos de tributação tanto no Estado de residência como no Estado da fonte. Embora os Estados adoptem medidas unilaterais, bilaterais ou multilaterais destinadas a eliminar a dupla tributação, o direito da UE não prevê nenhuma norma destinada a

de subsunção de um ato ou negócio jurídico concreto (uma vez interpretado) num conceito típico de ato ou negócio consagrado na lei tributária (uma vez interpretada)”. Nos comentários ao artigo 23.º da CDT Modelo, e a propósito desta temática, o parágrafo 32.2, alude-se a estes casos como aqueles “where the State of residence and the State of source classify the same item of income or capital differently for purposes of the provisions of the Convention”

⁹ E também da Convenção Modelo da ONU.

obrigar os Estados a eliminar a chamada dupla tributação «não discriminatória», uma vez que esta última, exactamente porque não discriminatória, não é abrangida pelo âmbito de aplicação das liberdades fundamentais. Dada, porém, as relevâncias da temática foram criados mecanismos com o objectivo de eliminação da dupla tributação. São eles a Convenção de Arbitragem e a mais recente Directiva de Resolução de Conflitos.

2. O procedimento amigável da Convenção Modelo da OCDE

Previsto no artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE¹⁰, cobre essencialmente duas áreas, permitindo que os Estados Contratantes se consultem para a resolução de casos concretos - aqueles em que um contribuinte considere que os actos de um ou de ambos os Estados Contratantes resultam, ou irão resultar, para si, numa tributação não conforme com o disposto na CDT (parágrafos 1.º e 2.º); e aqueles em que existam dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da CDT (parágrafo 3.º)¹¹. Naqueles, a iniciativa é do contribuinte que apresenta o caso ao Estado Contratante do qual é residente como “pedido de assistência de Procedimento Amigável” ou “pedido de assistência de autoridade competente”. Os exemplos mais comuns respeitam a preços de transferência (dupla tributação económica), ao conceito de estabelecimento estável ou permanente, a retenções na fonte e a situações de dupla residência. Nos segundos, a iniciativa é de uma das autoridades competentes dos Estados, respeitando, os casos mais comuns, à definição de um termo específico usado em uma CDT, ou aos procedimentos para dar aplicação a uma das suas disposições específicas (vg. certificação da residência de um contribuinte num dos Estados Contratantes).

¹⁰ E também da ONU.

¹¹ 1. *Se uma pessoa considerar que as acções de um ou ambos os Estados Contratantes resultem ou resultarão para ele em tributação em desacordo com as disposições desta Convenção, pode, independentemente das medidas previstas no direito interno destes Estados, apresentar o seu caso à autoridade competente de qualquer Estado Contratante. O caso deve ser apresentado no prazo de três anos a partir da primeira notificação da acção resultante da tributação em desconformidade com as disposições da Convenção.*

3. *As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para resolver por mutuo acordo quaisquer dificuldades ou duvidas resultantes da interpretação ou aplicação da Convenção. Eles também podem se consultar em conjunto para a eliminação de dupla tributação nos casos não previstos na Convenção.*

A disciplina do artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE, sobre o Procedimento amigável como mecanismo para dirimir os “desacordos” fiscais, não tem funcionado como seria desejável. Uma das principais deficiências apontadas é que o n.º 2 do artigo 25.º não impõe aos Estados Contratantes a obrigação de obterem um acordo ou assegurarem uma aplicação congruente das disposições da CDT¹², estabelecendo que eles apenas se devem “esforçar” para a sua resolução, de que resulta que as respectivas autoridades competentes carregam tão só o mero dever de usar os seus melhores esforços e não o dever de chegar a um resultado. Visto assim, o Procedimento Amigável consubstancia-se, a final, tão só num acto boa fé das autoridades competentes, sem quaisquer consequências ou mecanismos que permitam contornar a falta de consenso entre os Estados na resolução do conflito, podendo acabar mesmo numa absoluta omissão de acordo entre as autoridades competentes.

Além de que, com acordo ou sem ele, não há prazo para a conclusão do procedimento e, porque se trata de um procedimento intergovernamental, o contribuinte não tem participação no mesmo, desconhecendo, em geral, os motivos de acordo ou desacordo. Alega-se que a confidencialidade das comunicações de governo a governo é uma questão muito sensível entre dois Estados e, portanto, os contribuintes resultam excluídos da negociação do PA, limitando-se a solicitar o seu início.

Por outro lado, se é certo que os contribuintes gozam de alguma flexibilidade, na medida em que têm simultaneamente acesso ao PA e às vias internas de remediar “a situação”, acontece as mais das vezes que as soluções internas, unilaterais, não garantem a adequada e garantida eliminação da dupla tributação. Sirva de exemplo o caso *Pierre Boulez v. Commissioner*¹³ que envolvia a caracterização e qualificação de um determinado rendimento, acabando por resultar em dupla tributação, depois de as autoridades competentes dos EUA e da Alemanha serem

¹² 2. A autoridade competente deve esforçar-se, se a objeção lhe parecer ser justificada e se não for capaz de chegar a uma solução satisfatória, para resolver o caso por mútuo acordo com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação que não esteja em conformidade com a Convenção. Qualquer acordo alcançado será implementado, não obstante qualquer tempo de limitação no direito interno dos Estados Contratantes.

¹³ *Boulez v. Commissioner* - 83 T.C. 584 (1984)

incapazes de chegar a um entendimento via PA¹⁴. A questão é a de que as soluções legais domésticas envolvem apenas a autoridade competente nacional e o contribuinte, enquanto que o outro Estado Contratante, que não é parte na disputa, é ainda competente para seguir as suas normas jurídicas e tributar de acordo com elas.

Como quer que seja, e porque o PA continua a ser o meio mais utilizado nos litígios fiscais internacionais conexos com a dupla tributação, a sua falta de eficácia operativa sempre tem constituído grande preocupação da OCDE, a qual, no entanto, sempre tem mostrado grande relutância em fazer mudanças substanciais. Uma das tentativas OCDE de desenvolver o procedimento foi a da criação de um Manual (MEMAP) que contém 25 melhores práticas sobre a forma como os Estados podem gerir e aplicar o Procedimento, reconhecendo, porém, a própria OCDE que o que é descrito como “melhor prática” não é necessariamente sempre visto pelas autoridades competentes como a melhor abordagem para a resolução do problema ou caso, concretos, pelo que essas práticas não foram geralmente seguidas.

¹⁴ A questão era a de apurar se certos pagamentos recebidos por *Pierre Boulez* («Boulez»), constituíam *royalties* ou antes «compensação por serviços pessoais». Sendo *royalties*, então os pagamentos seriam isentos de imposto nos EUA ao abrigo da CDT entre os EUA e a Alemanha; se fossem caracterizados como compensação por serviços pessoais, então estavam sujeitos a imposto nos EUA.

Boulez era um diretor musical e maestro de orquestra de renome mundial, cidadão da França mas a residir na Alemanha em 1975. Celebrou um contrato com a *CBS United Kingdom, Ltd*, segundo o qual «todas as gravações principais, matrizes e registos fonográficos fabricados a partir delas, juntamente com as execuções nelas incorporadas, eram integralmente de propriedade da *CBS Records*, que solicitou os direitos autorais de todas as gravações. O contrato usava a terminologia «serviços» e «royalties» («*Por seus serviços prestados... pagaremos a você os seguintes royalties:...*»).

As duas autoridades competentes não conseguiram chegar a um acordo sobre o tratamento correto para fins de imposto sobre o rendimento. A posição da Alemanha era de que esses pagamentos constituíam «royalties», e como tais, segundo a CDT, eram tributáveis exclusivamente pela Alemanha. O *Internal Revenue Service*, assumiu tratar-se da prestação de serviços pessoais por Boulez nos EUA, aí tributável sob as disposições do mesmo.

Como rendimento por serviços pessoais e não royalties, os ganhos ficaram sujeitos ao imposto sobre o rendimento nos Estados Unidos, e também na Alemanha, onde Boulez residia, não obstante a existência de tratado entre os Estados Unidos e a Alemanha para evitar a dupla tributação.

Mas, e no entretanto, o volume e a complexidade dos casos com os quais o PA tem de lidar não cessou de aumentar, e em resposta, a OCDE, em 2008, entendeu dever rever o artigo 25.º, introduzindo nele uma cláusula de arbitragem como medida suplementar para resolução das disputas fiscais intergovernamentais não resolvidas por acordo via PA. O objectivo era o de acelerar a resolução dos casos, assegurar a eliminação da dupla tributação e melhorar a protecção jurídica do contribuinte. Dois aspectos principais retiram, porém, a pretendida eficácia da cláusula de arbitragem. Primeiro, a permissão de reserva aos Estados quanto ao seu direito de não adoptar a arbitragem (dadas algumas, em geral não identificadas, considerações de legislação nacional, de carácter político ou administrativo), logo indicou que ela não seria uniformemente aplicada. Depois, porque estando a cláusula de arbitragem disponível não de forma autónoma mas tão só como uma extensão do PA, e sendo frequente que as autoridades fiscais induzam os contribuintes a entrar em acordos de auditoria com elas (em que o último concorda em renunciar aos seus direitos no PA como uma via para escapar a penalidades), o que frequentemente acontece, é que tais acordos não são notificados ao outro Estado contratante, parceiro no litígio, o que pode, a final não afastar a inadequada aplicação do tratado, a significar que os contribuintes podem posteriormente ficar sujeitos a dupla tributação¹⁵.

E, de facto, o balanço é negativo.

A existência de diferentes prazos e exigências dos países para o início do processo criam dificuldades - alguns exigem que o contribuinte renuncie ao seu direito a um recurso interno antes do início de um PA ou, depois, como condição para a implementação de um acordo mútuo, tornando impossível prosseguir simultaneamente um litígio interno e solicitar um PA, com o argumento de que a decisão do tribunal vincula as autoridades competentes desses países¹⁶; outros estabelecem que as questões não resolvidas entre as autoridades competentes só podem ser submetidas à arbitragem se os recursos legais internos já

¹⁵ Este “método de bloqueio” pode tornar a cláusula de arbitragem obsoleta com as autoridades fiscais a “controlar” o acesso do contribuinte à arbitragem manobrando esse mesmo acesso.

¹⁶ Neste contexto, o Comentário na CDT Modelo, sugere como opção que a parte relacionada no outro EC inicie um PA se aí ambos os “remédios” aí estiverem disponíveis simultaneamente.

não estiverem disponíveis. Tudo a gerar incerteza e pouca credibilidade quanto aos resultados da utilização do procedimento.

Argumenta-se que bom seria o recurso a ambos os procedimentos, interno e internacional, com os processos internos a serem finalizados antes ou depois dos processos internacionais. Mas são poucos os países que permitem essa flexibilidade, i.e., a suspensão dos processos internacionais pendentes de processos internos ou a permissão que os processos internos sejam suspensos enquanto aguardam os processos internacionais. Sabemos que os Países Baixos permitem a suspensão de processos internos pendentes de processos internacionais, oferecendo ao contribuinte a possibilidade de rejeitar o resultado dos processos internacionais e reiniciar os processos internos, mas essa não é prática habitual, já que a grande maioria dos países não permite essa flexibilidade, quer porque a decisão de um tribunal interno não pode ser anulada por um recurso que resulte de processos internacionais subsequentes, quer porque não sendo os processos internos suspensos na pendência de um processo internacional, o prazo de recurso interno pode expirar se os processos internacionais forem finalizados antes dos processos internos.

E o resultado é o de que os contribuintes são forçados a escolher entre dois males: buscar um ou mais processos internos com a proteção legal que os acompanha mas que acarreta o risco de que, como processos “unilaterais” que são, não resolvam efetiva e verdadeiramente as questões controvertidas, não eliminando, a final, a dupla tributação; ou buscar um processo internacional que mesmo não oferecendo a proteção legal ideal, possa, todavia, apresentar maior probabilidade de obtenção de um resultado consistente.

Acrescente-se que são muito poucos os países que usam mecanismos de arbitragem internacionalmente. São processos algo complexos, gerando dúvidas e desconfianças, sem que exista qualquer organização internacional com competências e experiência capazes de facilitar a orientação e o apoio necessários ao seu uso. Além de que o procedimento de arbitragem é considerado, por muitos governos, como muito dispendioso e uma intrusão na soberania nacional, razões que os levam a evitá-lo.

E pouco mais foi feito, não tendo a OCDE e o seu grupo de trabalho nestas matérias apresentado qualquer trabalho adicional.

3. O instrumento multilateral

No contexto do combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação, a OCDE apresentou, com o apoio político do G20, o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), com uma nova perspectiva de intervenção dos Estados, fazendo apelo à implementação das “melhores práticas” no âmbito fiscal, tanto para os contribuintes e suas actividades económicas como para a correcta alocação da receita tributária aos Estados envolvidos.

Desse Plano de Acção, foi parte integrante a Acção 14 - *Make dispute resolution mechanisms more effective*, com o objetivo de melhorar a eficiência e tempestividade dos mecanismos de resolução de litígios fiscais internacionais existentes, requerendo, como mínimo, que as jurisdições se empenhassem em resolver os casos sob procedimento amigável dentro de um prazo médio de 24 meses e houvesse uma divulgação adequada através da publicação dos perfis de Procedimentos de Acordos Mútuos (PAM) dos países, com informações sobre detalhes de contato das respectivas autoridades competentes e orientações nacionais para o PA e outras informações úteis.

Identificadas as principais questões com o auxílio de primeiro relatório de ponto de situação da Ação 14, em outubro de 2018 (incorporando estatísticas de 2017), as conclusões e mecanismos de actuação foram incorporados na *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, concretizada num instrumento multilateral (IML) destinado a modificar as Convenções de Dupla Tributação já existentes, por forma a evitar a respectiva renegociação caso a caso. O IML, adoptado em 24 de Novembro de 2016 e com entrada em vigor em 1 Julho de 2018, é efetivamente um tratado multilateral que permite que as jurisdições modifiquem rapidamente seus tratados fiscais bilaterais para dar efeito às recomendações relevantes contidas no pacote OCDE/G20 BEPS, parecendo constituir uma mudança sem precedentes no âmbito da tributação internacional e fornecer aos contribuintes uma maior certeza e previsibilidade.

O IML alarga e melhora o acesso, tanto ao aumentar para três anos o prazo que os contribuintes têm para iniciar um Procedimento Amigável, como ao impor um prazo efectivo de dois anos para as

autoridades competentes procurarem resolver um caso (após o momento em que o mesmo pode ser submetido à arbitragem). Com ele se implementa a obrigatoriedade de arbitragem nos casos em que as autoridades competentes dos dois Estados, não consigam chegar a um acordo até ao final de um período pré-estabelecido¹⁷.

Para incentivar a maior aceitação possível, o IML incorpora recursos flexíveis que permitam aos países adaptar a respectiva adopção às suas concretas circunstâncias e acomodar aspectos exclusivos de sua rede de tratados. Contém 17 standards mínimos, fundamentados pelas “melhores práticas” desenvolvidas ao abrigo daquela Acção 14 na direcção da melhoria da eficácia do PA¹⁸.

Se é verdade que nem todos os países da OCDE e do G20 concordaram em comprometer-se com essas práticas, que assim actuam simplesmente como guia indicativo para os países, já que não obrigatórias nem sujeitas ao mecanismo de *peer review*, a recente divulgação (22/11/2022) pela Organização das últimas estatísticas de procedimento de acordo mútuo (PAM) cobrindo 127 jurisdições e praticamente todos os casos de MAP em todo o mundo¹⁹, traduzem alguns avanços.

Para que o IML modifique um tratado fiscal bilateral, ambos os parceiros do tratado devem tê-lo assinado e ratificado e ter identificado o(s) tratado(s) a serem cobertos por ele.

Todavia, com o sistema de reservas e cláusulas de compatibilidade que contém acordo multilateral, criam-se frequentes incertezas e dificuldades entre o conteúdo aplicável do IML e a redacção das CDT existentes - sendo a relação entre IML e CDT regulada por diferentes tipos de cláusulas de compatibilidade, com estas, em geral a seguir o espírito do princípio de que a lei posterior revoga a anterior (i.e. primazia das normas do IML sobre as da CDT existentes), saber se a norma do IML anula a cláusula na CDT, se sobrepõe ao seu texto ou altera a redacção existente constituem essas incertezas e dificuldades. É que, embora

¹⁷ Para além disso Também se alarga o seu âmbito aos casos de Preços de Transferência mesmo quando a CDT não contém o artigo 9(2), especialmente nas jurisdições que não forneceram acesso a PA em tais casos no passado.

¹⁸ Embora alguns dos artigos do MLI sejam obrigatórios, a maioria é opcional, podendo ser adoptados apenas os padrões mínimos, ou também alguns ou todos os artigos opcionais. No que se relaciona com os requisitos mínimos, só é possível afastar a sua aplicação em circunstâncias muito restritas, designadamente sempre que uma CDT abrangida já os tenha incluído na sua redacção.

¹⁹ Disponível em <https://www.oecd.org/tax/disputes>

ambos os instrumentos partilhem a maioria dos seus termos jurídicos porque desenvolvidos no âmbito da linguagem internacional fiscal, o contexto em que um termo é utilizado no IML e na CDT pode diferir, vg. os conflitos de qualificação. Ora a análise do texto de uma CDT modificada pelo IML, exige interpretação de acordo com o objectivo do IML. E, o significado dado a termos não definidos no IML tem de estar em linha com o contexto do Projecto BEPS. Ou seja, em muitos casos o IML acaba por estabelecer novas regras de tributação que conduzem obrigatoriamente a novas formas de entender o texto das CDT. Como suplemento às CDT existentes e não à legislação nacional, o IML cria incertezas às autoridades competentes, aos tribunais nacionais, e aos contribuintes. O desafio é o de averiguar e decidir a final a forma como o texto de uma específica CDT é alterado pelo IML.

Em qualquer caso, é relevante referir que a eficácia do IML sempre depende da identificação por cada Estado das normas afectadas e notificação das suas escolhas junto da OCDE (cláusulas de notificação), embora a (muito) frequente ausência de versões consolidadas das CDTs modificadas pelo IML, cria acrescidas dificuldades de interpretação, fazendo exigível apelo ao Documento Explicativo como auxílio interpretativo, bem como ao documento que agrega as escolhas das partes e da própria CDT alvo das modificações.

Sendo o IML, “uma camada sobreposta” de conteúdo para alterar o texto da CDT com novas regras, modifica a forma como as mesmas devem ser interpretadas, requiere aos utilizadores atenção redobrada, não só a utilização de termos muito abrangentes acarreta o risco da proliferação de interpretações divergentes da mesma norma, como, e como se referiu, a flexibilidade permitida no IML sacrifica a sua eficácia e aumenta a complexidade da sua aplicação (vg. extensa lista de reservas, de cláusulas de compatibilidade e de notificação).

4. A Convenção de Arbitragem

Paralelamente aos desenvolvimentos que vimos na esteira da OCDE, os contribuintes residentes nos Estados-membros da UE usufruíram dos benefícios da Convenção de Arbitragem da UE, inovadora na época de sua formulação, em 1990, e com uma série de atualizações desenvolvidas pelo Fórum Conjunto de Preços de Transferência da UE, disciplina que foi consagrada na “soft-law” da União por meio

de vários códigos de conduta acordados pelos EM. Surgiu com a relevância de ir além dos tratados bilaterais em vigor, que apenas exigiam que as autoridades competentes fizessem seus “melhores esforços” para eliminar a dupla tributação.

A Convenção de Arbitragem da UE (90/436/CEE) entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1995 “prometendo” a eliminação da dupla tributação entre os EM, através de um mecanismo de arbitragem obrigatório e vinculativo por referência ao parecer de um órgão consultivo independente, caso as autoridades competentes não chegassem a um acordo após dois anos. De acordo com a convenção, nos casos em fase de arbitragem, um parecer do “painel de arbitragem” deve ser emitido no prazo de seis meses, tendo depois as autoridades competentes mais seis meses para decidir se aceitam esse resultado ou acordam uma alternativa que elimine a dupla tributação.

Relevante é também o facto de a Convenção permitir aos contribuintes apresentar um caso a cada uma das autoridades competentes de cada um dos Estados-Membros, no prazo de três anos a contar da recepção da primeira notificação da ação que resultou na dupla tributação, o que, em alguns casos, permitiu a apresentação de casos que, de outra forma, estariam fora do prazo, face aos prazos dos tratados bilaterais existentes.

Estas melhorias introduzidas pela CA foram, obviamente bem-vindas. Não obstante, as partes interessadas, e a própria Comissão da UE, na revisão que dela fizeram, reconheceram deficiências na sua aplicação: em termos do seu âmbito, a limitação da Convenção aos casos de dupla tributação relativos ao preços de transferência, na sequência do ajustamento dos lucros das empresas associadas e da atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes; em termos de acesso, falta de clareza sobre os termos e condições de aceitação ou rejeição de casos (quando um caso é rejeitado por uma autoridade competente, não há um caminho claro para um recurso por parte do contribuinte); em termos de prazos, a convenção não fornece às autoridades competentes um ponto de partida inequívoco para a contagem regressiva do prazo de dois anos antes que a arbitragem esteja disponível; e, em termos da arbitragem propriamente dita, são apontadas falhas no sistema, incluindo atraso ou ausência de estabelecimento da comissão consultiva e atraso ou impedimento do processo quando se verifique desacordo sobre a nomeação do presidente da mesma.

Na prática, relativamente poucos casos passaram por arbitragem neste contexto. Os números publicados em julho de 2019 pelo Fórum Conjunto de Preços de Transferência da UE, indicando como processos pendentes sob a Convenção de Arbitragem, no final de 2018, 932 casos nos EM; dos quais, todavia, apenas dois estavam em arbitragem.

Reconhecendo as deficiências, o Conselho da UE emitiu, em 2017, a Diretiva (UE) 2017/1852, de 10 de outubro, sobre mecanismos de disputas fiscais na UE para permitir, entre os EM, a sua resolução de forma mais rápida e eficaz.

Esta nova Directiva, embora sem expressamente abolir a Convenção de Arbitragem, tornará o seu uso ainda menor.

5. A Directiva sobre mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia

5.1. O objectivo

Como se refere no Memorando Explicativo da Proposta de Directiva sobre mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na UE, os mecanismos existentes embora, em muitos casos, funcionem bem, a realidade mostra que é necessário fazê-los funcionar melhor no que diz respeito ao acesso dos contribuintes aos mesmos, à sua cobertura, oportunidade e conclusividade, reconhecendo também que os métodos tradicionais de resolução de disputas nem sempre se ajustam adequadamente à complexidade e aos riscos do actual ambiente tributário global²⁰.

Melhorar os mecanismos existentes de resolução de disputas de dupla tributação na UE, é em si mesmo reflexo do objetivo de implementar um sistema tributário justo e eficiente que aumente a segurança jurídica, garantindo que o mercado interno da UE seja visto como uma área atractiva para o investimento. Assim afirmava o Commissioner for Economic and Financial Affairs, Taxation and Customs, Pierre Moscovici²¹, “*A fair and efficient tax system in the EU should also ensure*

²⁰ Segundo as estatísticas disponíveis com os números até ao fim de 2020, estão pendentes na UE 2000 litígios de dupla tributação, 900 dos quais com mais de dois anos e um valor de 10,5 mil milhões de euros.

²¹ *Press release 1 July 2019 Brussels: Fair Taxation: New EU-wide system to resolve tax disputes between Member States applies from today.*

that the same revenue is not taxed twice by two different Member States. When that happens, the problem should be solved swiftly and efficiently. From today, resolving tax disputes will be a lot easier. Companies, in particular small businesses, and individuals that may be experiencing cash flow problems as a result of double taxation will see their rights considerably enhanced. They can now be more certain that their tax matters will be resolved by the relevant judicial authorities in an acceptable and predictable timeframe, instead of dragging on for years.”

A nova Directiva aplica-se a litígios intracomunitários surgidos num ano fiscal iniciado em ou após 1 de janeiro de 2018, embora as autoridades competentes dos EM possam concordar em aplicar a Directiva a casos apresentados anteriormente ou a anos fiscais anteriores, sendo que a sua eficácia será monitorada e avaliada pela Comissão até 30 de junho de 2025.

Se o processo de apresentação de um caso é semelhante ao da CA, se bem que com um âmbito mais ampla, abrangendo todos os contribuintes abrangidos por CDTs e todos os litígios decorrentes da sua interpretação e aplicação, a nova Directiva inclui novas regras que, embora não detalhadamente, merecem atenção.

5.2. Os mecanismos

Com o objetivo de criar *um enquadramento eficaz e eficiente de resolução dos litígios de natureza fiscal que garanta segurança jurídica e um ambiente empresarial propício aos investimentos e a justiça e eficiência dos sistemas de tributação na União* (considerando 5), a Directiva introduz mecanismos obrigatórios e harmonizados²², não obstante a margem de manobra que sempre deixa aos Estados-membros na respectiva transposição. Além de que, e facto não despendendo, sempre permitirá que dificuldades interpretativas sejam objecto de análise pelo Tribunal Europeu de Justiça.

Relativamente à Convenção de Arbitragem completa-a, em relação ao ajustamento dos lucros das empresas associadas dos Estados-

²² Harmonização essencial para possibilitar um compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados-membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional, como bem sublinha CASALTA NABAIS, J., *Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. II, Coimbra: Almedina, 2008,

-membros²³ para além dos casos de dupla tributação decorrentes de preços de transferência, e contrariamente a ela, que esta apenas concedia às autoridades fiscais a possibilidade de submeterem os litígios a arbitragem, a Diretiva permite que os contribuintes iniciem eles próprios o processo²⁴.

De uma forma breve, o mecanismo de resolução de disputas, determina que qualquer pessoa afetada tem o direito de apresentar uma reclamação solicitando a resolução do litígio fiscal a cada autoridade competente de cada Estado-membro em causa, independentemente da disponibilidade de vias de recurso nacionais²⁵, desde que cumpra determinados requisitos²⁶. As autoridades competentes do(s) Estado(s) Membro(s) em causa aceitam ou rejeitam a reclamação dentro de um prazo de 6 meses, disso informando a pessoa afetada e as autoridades competentes²⁷.

Num primeiro momento, o que se visa é um procedimento de resolução do litígio por mútuo acordo (procedimento administrativo de mútuo acordo - PAM)²⁸, dispondo para isso as autoridades competentes dos Estados-membros envolvidos de um prazo de 2 anos para chegar a um acordo amigável, com o “convite” de utilizarem formas alternativas de resolução de litígios não vinculativas, como a mediação ou a conciliação. Na falta de acordo²⁹, ou havendo rejeição da reclamação por uma autoridade competente, o caso deve ser submetido a um procedimento de resolução de conflitos, cuja escolha é flexível: ou uma Comissão Consultiva ad hoc (CC) ou uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios (CRAC)³⁰, mais permanente.

Se o contribuinte solicitar a constituição de uma CC para emitir o seu parecer, ela deve ser constituída pelas autoridades competentes no prazo de 120 dias a contar do pedido, sendo constituída por três membros independentes (um como presidente), nomeados pelos

²³ Artigo 1.º.

²⁴ Artigo 3.º.

²⁵ Artigo 3.º, n.º 1 “... quer essa pessoa recorra ou não às vias de recurso disponíveis no direito interno de qualquer um dos Estados-membros em causa”.

²⁶ Artigo 3.º, n.º 3.

²⁷ Artigo 3.º, n.º 5.

²⁸ Artigo 4.º.

²⁹ Artigo 6.º.

³⁰ Artigo 10.º - Comissão de Resolução Alternativa de Litígios sob a forma de um comité de natureza permanente (Comité Permanente).

Estados-membros e representantes das autoridades competentes em causa.

Em alternativa, e como já se disse, as autoridades competentes dos Estados-membros em causa podem optar por criar um CARC, diferente da CC, proporcionando maior flexibilidade na escolha do modelo de resolução de litígios. Se caso disso, podem os Estados-membros utilizar qualquer outro tipo de processo de resolução de litígios, incluindo o processo de arbitragem de “oferta definitiva” ou “última melhor oferta” (um processo em que cada parte num litígio apresenta uma última e melhor oferta para o resolver, de entre as quais os árbitros devem escolher a mais apropriada³¹).

Independentemente de qual seja o procedimento de resolução de litígios eleito, a autoridade competente de cada um dos Estados-membros em causa deve notificar a pessoa afectada das regras processuais de qualquer uma das comissões³².

Tanto a CC como a CARC emitirão o seu parecer, por escrito, sobre como resolver a disputa, no prazo de seis meses a partir de respectiva formação. Com base no parecer emitido, as autoridades competentes dos Estados-membros em causa têm também seis meses para tomar uma decisão final, decisão essa que pode diferir dos pareceres daquelas Comissões³³ e mesmo se não chegarem a um acordo, o parecer torna-se vinculativo para essas autoridades, que devem comunicá-lo à pessoa afectada no prazo de trinta dias e publicá-lo. A decisão final é vinculativa para os Estados-membros em causa e implementada na sequência da sua aceitação da decisão pela pessoa afetada e da renúncia ao seu direito a qualquer recurso interno.

5.3. Algumas considerações

Deve concluir-se que a Diretiva 2017/1852 oferece aos Estados-membros da UE mais segurança fiscal e maior transparência na resolução de problemas de dupla tributação, graças ao seu âmbito

³¹ Diferentemente do que acontece com o processo de opinião independente usado na Comissão Consultiva, na qual os árbitros podem chegar a uma solução de forma independente com base em sua própria opinião sobre o resultado mais apropriado.

³² Artigo 11.º.

³³ Artigo 15.º.

alargado, abrangendo todos os litígios fiscais decorrentes de convenções ou tratados de dupla tributação, à obrigatoriedade de resolução dos litígios fiscais emergentes, à clareza na definição dos prazos de procedimento. ,

De realçar também que nela, e pela primeira vez, se referem de modo expresso os direitos e obrigações dos contribuintes, com maiores garantias legais para os contribuintes se os Estados-membros relevantes não agirem atempadamente ou em conformidade com os procedimentos. O direito a um julgamento justo em que o contribuinte tem acesso a um tribunal independente³⁴, traduz-se em garantias de independência através da constituição de uma Comissão Consultiva (CC), independente das autoridades competentes e do contribuinte afectado: um tribunal independente adequado no contexto do direito a um julgamento justo. O direito a um recurso efetivo é igualmente garantido pela instituição da CC através do grau de envolvimento do contribuinte e do controle mantido sobre os processos e seu envolvimento neles³⁵. Ou seja, o procedimento da Diretiva defende o direito a um julgamento justo e a um recurso efetivo garantido pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia em maior medida do que a forma como esses mesmos direitos são respeitados nos actuais Procedimento Amigável e Convenção de Arbitragem.

De facto, e não obstante se dizer que as “pessoas afetadas” têm um alto nível de controle dos procedimentos de resolução de disputas por meio do Procedimento por Mútuo Acordo e da Convenção de Arbitragem da União, a verdade é que elas não estão formalmente envolvidas como partes no processo, enquanto que na Directiva, as Regras de Funcionamento da CC ou CARL autorizam os Estados-membros a permitirem um maior nível de participação do contribuinte no procedimento e a conceder-lhe uma proteção mais ampla dos seus direitos. Ou seja, mesmo que o contribuinte não seja formalmente parte nos termos da diretiva, na prática, ele terá controlo suficiente sobre todas as fases do processo que constituem garantias de «participação» relevantes no contexto de um processo justo.

Mas será mesmo assim? Será que os Estados-membros vão realmente prever a participação do contribuinte enquanto parte compe-

³⁴ Artigos 6.º e 7.º.

³⁵ Artigos 5.º, 7.º, 11.º, n.º 4, 15.º, n.º 4 e 16.º, n.º 3.

tente, por si só, nos procedimentos previstos na Diretiva de Resolução de Litígios?

Tal só poderá ser aferido se os Estados-membros ao implementar a nova Diretiva de Resolução de Litígios o prevejam expressamente na sua legislação nacional feita aquando da respectiva transposição.

A este propósito, o mesmo é dizer, para determinar se existe tal obrigação para os Estados-membros, vale a pena referir um, relativamente recente acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e o seu impacto, por ser a primeira vez que um processo é efetivamente instaurado perante aquele Tribunal ao abrigo da jurisdição do artigo 273.º do TFUE, que permite aos Estados-membros submeter-lhe um litígio entre eles relativo a um assunto relacionado com as CDT.

No Processo C-648/15, *Austria v Alemanha*, de 12 de Setembro de 2017, pedia-se ao TJUE uma interpretação vinculativa de uma disposição incluída numa CDT entre esses dois Estados-membros. O litígio respeitava à interpretação e aplicação do artigo 11.º da Convenção para evitar a dupla tributação entre os dois Estados para efeitos de tributação dos juros dos títulos registados denominados «Genusscheine». Os dois Estados-membros discordavam sobre se tal rendimento se enquadrava no primeiro ou no segundo parágrafo do artigo 11.º. A Áustria, integrando o rendimento no n.º 1 do artigo 11.º da CDT, reivindicava o direito exclusivo de tributar o rendimento recebido por ser o Estado de residência do beneficiário efetivo dos juros pagos, enquanto a República Alemã reivindicava, com base no n.º 2 do artigo 11.º, o seu direito, também exclusivo, de tributar esses mesmos rendimentos como Estado da fonte, uma vez que esses rendimentos foram gerados na Alemanha. O conflito de interpretação do tratado fiscal conduziu a dupla tributação da empresa (o Banco da Áustria) em causa no período 2003-2009.

Nos termos do artigo 25.º, n.º 5, da Convenção entre os dois Estados, eles são obrigados a submeter o litígio ao TJUE em procedimento de arbitragem nos termos do atual artigo 273.º do TFUE, caso não seja encontrada solução no prazo de três anos a contar da abertura do procedimento.

Assim, o contribuinte apresentou um pedido de abertura de procedimento por mútuo acordo, diretamente às autoridades austríacas competentes, conforme o disposto no artigo 25 da CDT germano-austríaca. Tal procedimento não solucionou a questão e, para decidir

da questão não resolvida, a República da Áustria, a pedido do contribuinte decidiu submeter a controvérsia à arbitragem que, nos termos do art. 25(5) do referido acordo, requeria apreciação do Tribunal Europeu de Justiça (TJUE) como tribunal arbitral, nos termos do artigo 273.º do TFUE.

Sendo certo que a Convenção entre a Alemanha e a Áustria, em vigor há mais de 15 anos, é a única convenção que nomeia o TJUE como tribunal de arbitragem, não tendo outros Estados-membros seguido este exemplo, a verdade é que o Tribunal nunca se havia pronunciado sobre qualquer obrigação dos Estados-membros em fornecer o mecanismo de lhe submeter disputas decorrentes de seus acordos internacionais. Era a primeira vez na história do Tribunal Europeu de Justiça que o mesmo era chamado a pronunciar-se sobre um litígio relativo à interpretação de uma Convenção de Dupla Tributação celebrada entre dois Estados-membros.

Segundo o artigo 273.º do TFUE “*O Tribunal de Justiça é competente para decidir sobre qualquer diferendo entre os Estados-Membros, relacionado com o objeto dos Tratados, se esse diferendo lhe for submetido por compromisso*”, a significar que estando os restantes requisitos preenchidos, a questão era se o diferendo estava ou não relacionado com o objecto dos Tratados.

O Tribunal entendeu que sim, concordando aliás com as Conclusões do Advogado Geral *Paolo Mengozzi*, e ainda com uma específica Comunicação da Comissão³⁶, considerando que a eliminação da dupla tributação se relaciona suficientemente com a matéria dos Tratados, dado o efeito benéfico da mitigação da dupla tributação no funcionamento do mercado interno ao abrigo do n.º 3 do artigo 3.º TUE e 26.º TFUE. E a decisão afirmou que a receita de juros em questão não deveria ser enquadrada nos termos do artigo 11.º, n.º 2, rejeitando, pois, a posição alemã.

Em consequência parecem levantar-se algumas questões: Será que esta decisão abre caminho a uma interpretação harmonizada das convenções para evitar a dupla tributação na União Europeia? Será que os tribunais nacionais vão aderir à interpretação dada pelo TJUE para

³⁶ Comunicado da Comissão a Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social, Dupla Tributação no Mercado Único, Bruxelas, COM(2011) 712 final, de 11.11.2011

questões semelhantes em outras Convenções para evitar a dupla tributação? Será que a interpretação do TJUE se aplica apenas à interpretação das convenções sobre dupla tributação entre Estados-membros ou abrange também as convenções sobre dupla tributação entre eles e países terceiros?

Por outro lado, e dada a abordagem agora assumida pelo TJUE, poderia a solução ser inserida na nova Directiva sobre resolução de litígios fiscais optando pela designação do TJUE como tribunal arbitral como forma de introduzir uma abordagem harmonizada e consistente de resolução de litígios sobre dupla tributação entre os Estados-membros na interpretação das convenções de dupla tributação? Ou isso não se fez por poder ser visto como uma ameaça adicional à soberania dos Estados-membros na área da tributação direta?

Pouco depois da adoção formal da Diretiva de Resolução de Litígios, o Tribunal Europeu, no Processo *Slowakische Republic v Achmea BV*, C- 284/16, no âmbito de um litígio não fiscal, que opunha a República Eslovaca à *Achmea BV* a respeito de uma Sentença Arbitral de 7 de dezembro de 2012 proferida pelo tribunal arbitral previsto no Acordo sobre o Encorajamento e a Proteção Recíprocos dos Investimentos entre o Reino dos Países Baixos e a República Federal Checa e Eslovaca (TBI), nos parágrafos 56-58³⁷, o TJUE pronunciou-se também sobre

³⁷ “56. Por conseguinte, atendendo a todas as características do tribunal arbitral visadas no artigo 8.º do TBI e recordadas nos n.ºs 39 a 55 do presente acórdão, há que considerar que, através da celebração do TBI, os Estados-Membros que dele são parte criaram um mecanismo de resolução de litígios que oponham um investidor a um Estado-Membro que é suscetível de excluir que tais litígios, ainda que possam dizer respeito à interpretação ou à aplicação do direito da União, sejam dirimidos de uma forma que garanta a plena eficácia deste direito. 57. É certo que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, um acordo internacional que prevê a criação de um órgão jurisdicional encarregue da interpretação das suas disposições e cujas decisões vinculam as instituições, incluindo o Tribunal de Justiça, não é, em princípio, incompatível com o direito da União. Com efeito, a competência da União em matéria de relações internacionais e a sua capacidade para celebrar acordos internacionais comportam necessariamente a faculdade de se submeter às decisões de um órgão jurisdicional criado ou designado ao abrigo de tais acordos, no que respeita à interpretação e à aplicação das suas disposições, desde que a autonomia da União e da sua ordem jurídica seja respeitada [v., neste sentido, Pareceres 1/91 (Acordo EEE — I), de 14 de dezembro de 1991, EU:C:1991:490, n.ºs 40 e 70; 1/09 (Acordo sobre a criação de um sistema unificado de resolução de litígios em matéria de patentes), de 8 de março de 2011, EU:C:2011:123, n.ºs 74 e 76; e 2/13 (Adesão da União à CEDH), de 18 de dezembro de 2014, EU:C:2014:2454, n.ºs 182 e 183]. 58. Contudo, no presente caso, para além do facto de os litígios que cabem na

a compatibilidade de uma arbitragem com o direito da UE (concretamente os artigos 18.º, 267.º e 344.º do TFUE).

Tratava-se de uma disputa entre a seguradora holandesa *Achmea B.V.* e a Eslováquia, tendo esta, em 2006³⁸, revertido parcialmente a anterior liberalização do seu mercado de seguros de saúde, passando a proibir a distribuição dos lucros gerados pelas atividades de seguros eslovacas da *Achmea*. Isso levou *Achmea* a instaurar um processo de arbitragem contra a Eslováquia sob a cláusula de arbitragem contida no Artigo 8.º do Acordo sobre o Encorajamento e a Proteção Recíprocos dos Investimentos entre o Reino dos Países Baixos e a República Federal Checa e Eslovaca (o “TBI”), de 1991, com base na violação de normas substantivas do tratado. O tribunal arbitral ad hoc constituído para o efeito concluiu, em sentença de 2012, que a Eslováquia havia violado o TBI e ordenou o pagamento dos danos à *Achmea* (cerca de EUR 22,1 milhões).

A Eslováquia, em processo de anulação subsequentemente instaurado perante os tribunais alemães, contestou a sentença arbitral quanto à sua competência, argumentando que o tribunal arbitral era incompetente para conhecer das reivindicações porque a cláusula compromissória incorporada no artigo 8.º do TBI era incompatível com o direito da UE, mais especificamente os artigos 18.º, 267.º e 344.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). O Tribunal Federal de Justiça da Alemanha Superior de Frankfurt em decisão de 18 de dezembro de 2014 rejeitou os argumentos da Eslováquia, considerando que o TBI não era incompatível com as disposições do TFUE acima mencionadas, tendo depois o Tribunal Federal de Justiça Alemão decidido submeter a questão ao TJEU para uma decisão prejudicial, expondo assim a sua opinião de que a cláusula compromissória não era contrária às disposições do TFUE.

competência do tribunal arbitral visado no artigo 8.º TBI podem ser relativos à interpretação tanto deste acordo como do direito da União, a possibilidade de submeter esses litígios a um organismo que não constitui um elemento do sistema jurisdicional da União está prevista por um acordo que não foi celebrado pela União, mas por Estados-Membros. Ora, o referido artigo 8.º é suscetível de pôr em causa, para além do princípio da confiança mútua entre os Estados-Membros, a preservação do carácter adequado do direito instituído pelos Tratados, assegurada pelo mecanismo do reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º TFUE, e não é, por conseguinte, compatível com o princípio da cooperação leal recordado no nº 34 do presente acórdão.”

³⁸ Depois da entrada na Eslováquia na UE em 2004.

Tendo o Advogado Geral *Wathelet* nas suas conclusões entendido que nem os TBIs intra-UE, nem outras específicas cláusulas neles contidas, violavam a legislação da UE, o TJEU afastou-se dessa opinião e da posição assumida pelos tribunais alemães, determinando que a cláusula de arbitragem no TBI não é compatível com o direito da UE. Segundo o TJUE, esta cláusula de arbitragem remove litígios envolvendo a interpretação ou aplicação do direito da UE (mecanismo de revisão judicial previsto pelo quadro jurídico da UE).

Por outro lado, dispondo o artigo 344.º do TFUE que “*Os Estados-Membros comprometem-se a não submeter qualquer diferendo relativo à interpretação ou aplicação dos Tratados a um modo de resolução diverso dos que neles estão previstos*”, e mesmo tendo o tribunal arbitral competência em matéria de violação do TBI, sempre deve ter-se em conta a lei aplicável das partes, nomeadamente a lei da UE.

E, na sequência, uma vez que o artigo 267.º³⁹ autoriza o TJUE a pronunciar-se, a título prejudicial, sobre a interpretação dos Tratados e sobre a validade e interpretação dos atos das instituições, órgãos, repartições ou organismos da União, quando tal questão for solicitada por um tribunal de um Estado Membro, a questão era saber se o tribunal arbitral era ou não um tribunal do sistema judicial eslovaco, com resposta negativa dada a natureza excepcional desse concreto tribunal, a significar que está fora da definição de tribunal para efeitos do artigo 267.º. A conclusão foi a de que os artigos 344.º e 267.º devem ser lidos na perspectiva de que excluem a aplicação de dispositivo como o artigo 8.º contido no TBI entre os países Baixos e a Eslováquia.

³⁹ Artigo 267.º.

O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

Se uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível.

Quais as potenciais implicações do Processo *Achmea* sobre a arbitragem dos tratados fiscais entre Estados-membros da UE?

Os dois casos envolvem, obviamente, diferentes contextos não comparáveis: aquele o da tributação propriamente dito e este o do investimento, mas ambos levantam a questão sobre a competência do TJUE enquanto a aplicação dos mecanismos para resolver os litígios é ou não susceptível de revisão no âmbito de possíveis questões de interpretação e aplicação do direito da UE pelo Tribunal de Justiça. E a verdade é que de acordo com a decisão do Tribunal de Justiça no caso *Achmea*, não há razão para diferenciar.

Quando a Directiva, no n.º 1 do seu artigo 10.^{o40}, permite a criação de uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios, referindo-se a ela como Comissão Permanente, em vez do clássico painel ad hoc, certamente com base em argumentos certamente ligados à economia de custos e tempo, evitando a onerosa instituição de um painel para a resolução de cada disputa isoladamente, e ao ganho de experiência na resolução de disputas garantindo eficiência do procedimento, então a questão que pode levantar-se é a de saber se o Tribunal de Justiça pode ser instituído como um painel de arbitragem com estatuto permanente.

O eventual envolvimento do TJUE para exercer a função de árbitro, resultaria do artigo 273.º do TFUE que, como já se referiu, estabelece que as questões relacionadas à interpretação e aplicação do direito da União devem ser tratadas por um órgão jurisdicional como tal definido nos tratados da UE.

E se, no Processo C-648/15, o TJUE tinha aliás sido acordado na CDT celebrada como árbitro por acordo dos dois países, para além de se ter declarado competente ao abrigo do artigo 273.º do TFUE, a decisão nele proferida fez avançar o debate, com muitos especialistas a favor da criação de uma instituição europeia encarregada da arbitragem dos tratados tributários, tese também sustentada depois da decisão *Achmea*, mesmo não sendo este um caso de matéria tributária.

⁴⁰ 1. *As autoridades competentes dos Estados-Membros em causa podem decidir constituir uma comissão de resolução alternativa de litígios («Comissão de Resolução Alternativa de Litígios»), em vez de uma Comissão Consultiva, para dar parecer sobre a forma de resolver a questão litigiosa nos termos do artigo 14.º. As autoridades competentes dos Estados-Membros podem também decidir constituir uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios sob a forma de um comité de natureza permanente (Comité Permanente).*

Realça-se⁴¹ que tendo em conta que o âmbito da Diretiva é interpretar e aplicar corretamente os tratados e convenções fiscais contra a dupla tributação, a utilização do mecanismo arbitral não deve ser objeto de limitações pelo TJUE, com base na argumentação do processo *Achmea*. Na Directiva, nem a Comissão Consultiva nem a Comissão Alternativa de Resolução de Litígios têm competências para se pronunciar sobre questões relativas à interpretação ou aplicação da legislação da UE. Se o fizessem, o carácter definitivo da resolução do litígio poderia minar o direito da União. E, uma vez que o painel não se enquadra na definição de órgão jurisdicional, não pode solicitar ao TJUE uma decisão prejudicial sobre a interpretação ou aplicação da legislação da UE, o que pode, no entanto, ser exigido pelas partes interessadas em tribunal.

Certamente, a nova Directiva representa uma grande oportunidade para combater as questões não resolvidas de dupla tributação na zona da UE, com a possibilidade futura, de constituir um painel de arbitragem permanente. Tal como descrito para a arbitragem no modelo da OCDE, também no contexto europeu, a sua mera existência pode ter um impacto positivo na melhoria da resolução de litígios através do procedimento de resolução amigável, porque os Estados podem enviar mais esforços antes de deixar o litígio para ser resolvido por um órgão de arbitragem.

Não obstante a grande confiança depositada no mecanismo, a sua correcta utilização e o seu funcionamento eficaz não são efectivamente demonstrados devido à sua introdução relativamente nova. Por esta razão, uma facção prefere avaliar criteriosamente as mudanças e inovações radicais trazidas apenas após um período de aplicação da Diretiva, que consente em tirar conclusões mais completas sobre o seu efetivo funcionamento.

Ainda que pareça que o caso *Achmea* não torna automaticamente os instrumentos de resolução inseridos na Diretiva conflitantes com o direito da União⁴², atenção especial deve ser dada e esforços devem ser

⁴¹ PISTONE P., , “Il Diritto secondario dell’Unione Europea in materia tributaria”, *Diritto tributario europeo*, 2020, *Giappichelli*, pp. 292 e ss.

⁴² Existem, todavia, alguns autores que afirmam que as conclusões do *Achmea* podem, sem dúvida ser estendidas à esfera de arbitragem dos tratados tributários e, em particular, apontam a necessidade de um mecanismo de arbitragem permanente para a solução final das disputas. É o caso de MONSENEGO, JÉRÔME da Faculdade de

feitos na tentativa de finalmente promover uma ferramenta eficiente de resolução de disputas que não se opõe à regra da UE.

Como quer que seja, a disciplina Directiva parece ser afetada por esses dois casos sob duas perspectivas; uma ligada ao reconhecido direito do contribuinte a um julgamento justo, garantindo a sua participação ao longo do processo, e outra que é a da manutenção da independência do quadro jurídico da UE concretizada através de um órgão de controlo.

6. Notas conclusivas

Da operacionalidade dos vários mecanismos para a resolução de litígios fiscais no âmbito da aplicação das Convenções bilaterais para evitar a dupla tributação a questão mais relevante revela-se ser a do recurso à arbitragem, com carácter obrigatório, em todos os casos em que as autoridades competentes não cheguem a acordo sobre a respectiva solução.

O mecanismo do Procedimento Amigável previsto na Convenção Modelo da OCDE, face à sua limitada eficácia, e às suas fragilidades, tem tido um percurso insatisfatório com anos e anos de infrutífera resolução de litígios. Para os Estados o facto de não ser exigível que se chegue a um acordo tira-lhe interesse e credibilidade; para o contribuinte revela-se, quase sempre, como uma perda de tempo.

No contexto do Plano de Acção BEPS, um ponto crítico foi o desenvolvimento de um mecanismo eficiente de solução de litígios e sua implementação via adopção do Instrumento Multilateral, um mecanismo de arbitragem vinculativa obrigatória. Todavia, apenas uma minoria dos países o assinaram, em geral os mais ricos e desenvolvidos com estruturas capazes de suportar as exigências da arbitragem. A maioria deles, essencialmente por falta de estruturas institucionais tributárias sólidas e competentes não aceitaram a arbitragem obrigatória.

No contexto europeu, a Convenção Europeia de Arbitragem sobre a Eliminação da Dupla Tributação resultantes do ajustamento do lucro de empresas associadas, também adoptou a arbitragem, mas exclusivamente para casos de preços de transferência ao nível da UE.

Direito da Universidade de Estocolmo, em artigo publicado *INTERTAX*, Kluwer Law International BV, The Netherlands, vol. 47, Issue 8 & 9, p. 725-736, 2019, “Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Treaty Disputes through Arbitration?”.

A Directiva de Resolução de Litígios Fiscais resultou, de certo modo, da história malsucedida da Convenção e da sentida necessidade de um instrumento mais resolutivo e poderoso.

Portanto, nos litígios fiscais internacionais, em geral (e não circunscritos aos preços de transferência), na era Pós-BEPS, existem principalmente dois instrumentos que fornecem o arcabouço jurídico no campo da arbitragem tributária internacional, que são o Instrumento Multilateral e a Diretiva de Resolução de Litígios⁴³. Ambos instrumentos estabelecem uma arbitragem vinculativa obrigatória, após um Procedimento amigável não resolvido. No primeiro, a obrigatoriedade da arbitragem vinculante não representa um padrão mínimo, razão pela qual poucos países decidiram aplicá-la em suas convenções.

A Directiva concretiza um mecanismo de resolução de disputas que implica uma obrigação legal para os Estados-membros de chegarem a uma decisão conclusiva e executável, comportando três fases: a fase de reclamação, a fase de acordo e, por fim, a fase de arbitragem.

O cenário internacional tem revelado impulso para a aplicação da cláusula de arbitragem numa atitude positiva em relação à nova ferramenta tanto por parte dos governos, que estão melhorando para tal a sua máquina operacional como dos contribuintes que estão mais confiantes face à anterior ineficácia do procedimento.

Ainda no plano europeu, outra conquista importante foi representada pelo acordo entre a Alemanha e a Áustria, no qual foi inserida uma cláusula compromissória estruturada que exige o envolvimento do Tribunal de Justiça Europeu para conduzir arbitrariamente o procedimento.

Na Directiva, se o contribuinte não está directamente envolvido como participante nos procedimentos, ele tem, em algumas circunstâncias, mais direitos aprimorados se comparados como os existentes no Procedimento Amigável ou mesmo na Convenção de Arbitragem, permitindo que exerça um maior nível de controle ao longo do processo, i.e., nas várias fases previstas na Directiva. Além de que, se houver violação das normas da Directiva pela Comissão Consultiva, ou a sua inatividade atrasar o curso normal do processo, o contribuinte tem o direito, durante todo o processo, de recorrer judicialmente.

⁴³ DOURADO A.P., “Post-BEPS International Tax Arbitration”, *INTERTAX*, 2019Kluwer Law International BV, The Netherlands, vol. 47, Issue 8 & 9, p.671-673.

Outros pontos relevantes a serem destacados a propósito da nova Directiva, dizem respeito aos esforços em aumentar a transparência e acabar com o sigilo de decisão assumido pelo painel de especialistas facilitando assim o desenvolvimento futuro da arbitragem e, mesmo que ainda não reconhecida, a criação de uma espécie de precedente, ou simplesmente exemplos de como casos semelhantes são tratados, o que certamente trará benefícios em termos de certeza de resultados e de economia de tempo para a resolução do caso, já que casos semelhantes podem ser tratados de forma análoga.

Não obstante a grande confiança depositada no mecanismo, a sua correcta utilização e o seu funcionamento eficaz ainda não estão efectivamente demonstrados devido à sua relativamente nova introdução. Por esta razão, muitos são aqueles para quem uma avaliação criteriosa das mudanças e inovações trazidas, apenas deverá ser feita após um período de aplicação da Directiva. Só depois se poderão tirar conclusões mais completas sobre o seu efetivo funcionamento e contributo para a resolução dos litígios.

Em termos de articulação da Directiva com o Direito da UE, haverá de concluir-se que sendo o âmbito daquela a correcta interpretação e aplicação dos tratados e convenções fiscais contra a dupla tributação, nem a Comissão Consultiva nem o Comissão Alternativa de Resolução de Litígios têm competências para se pronunciar sobre questões relativas à interpretação ou aplicação da legislação da UE. Por outro lado, e uma vez que o painel de especialistas não se enquadra na definição de órgão jurisdicional, não pode o mesmo solicitar ao TJUE uma decisão prejudicial sobre a interpretação ou aplicação da legislação da UE, como se determina no TFUE.

Em conclusão: a resolução eficiente e eficaz de litígios fiscais através do recurso à arbitragem representa uma via que os Estados devem ter seriamente em conta, uma vez que é o instrumento que confere a certeza e o nível adequado de confiança desejado tanto pelos Estados como pelos contribuintes. Nessa perspectiva, a OCDE deveria actualizar as suas directrizes com um conjunto uma melhor regulamentação prática para ajudar os Estados que pretendam a implementação da arbitragem, a sentirem-se motivados a adoptá-la sem demoras, fortalecendo as suas estruturas tributárias, paralelamente à criação de um painel de arbitragem com especialistas em matérias fiscais.

Resumo: Tanto a OCDE na sua Convenção Modelo de Dupla Tributação, como a OCDE/G20, através do Plano de Acção BEPS, dedicaram relevantes esforços à temática da resolução dos litígios fiscais internacionais através do mecanismo do Procedimento Amigável (PA). A prática deste Procedimento tem revelado deficiências várias na sua adequação aos objectivos que com ele são visados, à sua eficácia e eficiência. A inserção na sua configuração de um instrumento suplementar, a arbitragem, parece, tanto numa perspectiva teórica como numa abordagem prática, trazer vantagens não despreciandas ao sistema.

Na União Europeia, a temática justificou, em 1976, a apresentação pela Comissão Europeia de uma proposta de directiva que veio a dar origem à Convenção de Arbitragem, limitando o seu âmbito à eliminação da dupla tributação em caso de transferência de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados-membros. Mais recentemente, a Directiva (UE) 2017/1852 sobre mecanismos de disputas fiscais na UE, também conhecida por Directiva de Arbitragem, reconhecendo as vantagens de uma disciplina vinculativa e uniforme para todos os Estados-membros, trouxe novas soluções com esperançosos resultados.

O presente artigo tem por objectivo a compreensão da questão e dos esforços feitos na melhoria dos seus meios e resultados.

Palavras chave: litígios fiscais, procedimento amigável, arbitragem

Abstract: The OECD as well as the G20, through the BEPS Action, dedicated relevant efforts to the issue of resolving international tax disputes by the use of the Mutual Agreement Procedure (MAP) mechanism. Traditionally, the MAP practice has revealed several shortcomings in its suitability to the objectives that should be pursued with it, in terms of its effectiveness and efficiency. The amendment in its configuration of a supplementary instrument, the arbitration, seems to bring considerable advantages to the system both from a theoretical perspective and a practical approach.

In the European Union, the theme justified, in 1976, the presentation by the European Commission of a proposal for a directive that gave rise to the Arbitration Convention, limiting its scope to the elimination of double taxation in the case of transfer of profits between associated companies in different Member States. More recently, the

Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute mechanisms in the EU, also known as the Arbitration Directive, recognizing the advantages of a binding and uniform discipline for all Member States, brought new solutions with hopeful results.

This article aims to understand the topic and the efforts made to improve its means and results.

Keywords: tax disputes, mutual agreement, arbitration