

[11]

RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

DOI (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/11>)

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO *

1. Introdução

Os conflitos tributários, mesmo no âmbito da União Europeia, têm sobretudo a ver com o direito interno dos Estados-Membros e são essencialmente dirimidos através de mecanismos igualmente internos, quer administrativos quer jurisdicionais. Isso não significa, no entanto, que não haja mecanismos específicos de resolução de litígios no âmbito do Direito da União. Destacamos, neste domínio, por um lado, o reenvio prejudicial e as ações de incumprimento desencadeadas nas situações de desconformidade das disposições tributárias de direito interno com as liberdades económicas fundamentais e (ou) outras regras do Direito da União; e, por outro, quer a recente diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia que envolvam as autoridades competentes dos Estados-Membros da União Europeia em resultado da interpretação e aplicação de acordos e convenções internacionais para evitar a dupla tributação de rendimentos¹; quer os mecanismos que resultam das próprias convenções sobre

* Professor Associado da Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, Portugal. ORCID: 0000-0002-7710-5279.

Este texto foi preparado para servir de apoio à comunicação sob o tema *Resolução de conflitos tributários no Direito da União Europeia* realizadas no *Colóquio Desafios ao Estado Fiscal*, realizado nos dias 29 e 30 de setembro a faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

¹ Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho de 10 de outubro de 2017, transposta para o direito nacional pela Lei n.º 120/2019, de 19/9.

dupla tributação, cumuláveis com aquela diretiva, e muito importantes no contexto da União Europeia, sobretudo quando existem conflitos relativos à interpretação e aplicação de convenções para evitar a dupla tributação entre Estados-Membros e Estados terceiros, no âmbito de uma Convenção celebrada entre eles.

Referir-nos-emos, num momento inicial, tanto aos mecanismos constantes das convenções, como ao *procedimento por mútuo acordo* (PMA) tal como é regulado pela Diretiva a que nos acabámos de referir. Trata-se, com efeito, de mecanismos de aplicação a conflitos muito específicos, relativos à aplicação de tratados, mas, ainda assim, relevantes e com grande potencial. Seguidamente, colocaremos a nossa atenção nos mecanismos, por excelência, de resolução de conflitos entre a legislação tributária nacional e o direito da União Europeia: a ação por incumprimento e o reenvio prejudicial.

2. Resolução de conflitos tributários emergentes da aplicação de convenções sobre dupla tributação no domínio da CMOCDE

Não obstante o título deste artigo se referir à resolução de conflitos tributários na União Europeia, a referência ao papel da Convenção Modelo da CMOCDE, é, como já foi sugerido, incontornável para resolver os conflitos de interpretação e de aplicação de convenções, sempre que estas tenham sido celebradas por um Estado-Membro e um Estado terceiro. Sendo, por isso, adotado como um verdadeiro mecanismo de resolução de conflitos tributários na União Europeia, quando mais não seja, por não existir um mecanismo estritamente de Direito da União Europeia para prosseguir esse efeito².

No domínio da OCDE o recurso mais prático, e às vezes a única possibilidade de resolver conflitos, é justamente o *procedimento por mútuo acordo* (PMA). Este mecanismo, consubstanciado no artigo 25.º da CMOCDE, é um procedimento bilateral por meio do qual o contribuinte tem a possibilidade de apresentar o seu caso às autoridades competentes dos Estados envolvidos, quando considerar que a aplicação das disposições fiscais não foi feita de acordo com a convenção.

² Ver RIBEIRO, João Sérgio, «Conflito entre Convenções Sobre Dupla Tributação e o Direito da União Europeia: Uma Falsa Questão?», in *Direito da União Europeia e Transnacionalidade*, Lisboa: Quid Iuris, 2010, pp. 123-143.

Para isso, não é necessário que os impostos já tenham sido cobrados, bastando que o contribuinte presuma que os impostos serão cobrados de forma contrária ao tratado.

Embora popular, a eficácia do PMA tem vindo a ser questionada por várias razões.

Em primeiro lugar, o PMA termina muitas vezes sem êxito, ou seja, sem que se chegue a um acordo, o que é potenciado pelo facto de, ao abrigo do artigo 25.º, n.º 2, da CMOCDE, as autoridades competentes terem apenas de “envidar esforços” para resolver o caso. Não estando, portanto, obrigadas a resolver o diferendo.

Em segundo lugar, existe a desvantagem de, mesmo que o resultado seja um acordo, ele não ter de ser alcançado dentro de um prazo específico.

Em terceiro lugar, existe outro inconveniente, concretamente o envolvimento limitado do contribuinte no PMA que parece restringido, na maioria das situações, ao direito de o iniciar. Sendo, depois disso, improvável que a participação do contribuinte continue no procedimento.

Por último, também é problemático que o PMA não seja transparente e que o contribuinte não tenha conhecimento dos motivos que estão na base do acordo.

Essas e outras características insatisfatórias do PMA levaram a uma alteração importante ao artigo 25.º, na atualização da CMOCDE de 2008, através da inclusão de uma cláusula de arbitragem no artigo 25.º, n.º 5, da CMOCDE. Essa disposição passou a determinar que, após a apresentação do caso pelo contribuinte nos termos do artigo 25.º, n.º 1, da CMOCDE, e na eventualidade de as autoridades competentes não conseguirem chegar a um acordo para o resolver, no prazo de dois anos, as questões pendentes devem ser submetidas à arbitragem. A introdução da arbitragem como um mecanismo de resolução de litígios foi reforçada com a versão de 2017 da CMOCDE que a converteu em mecanismo obrigatório (muito por influência do Plano de Ação da OCDE *Base Erosion na Profit Shifting*).

Muitas das medidas propostas no Plano de Ação 14 do BEPS foram implementadas através da atualização de 2017 do Modelo de CMOCDE e dos seus comentários e da alteração das convenções sobre dupla tributação através do *instrumento multilateral* (IML) resultante da Ação 15. Por outras palavras, o IML e a atualização de 2017 da CMOCDE foram moldadas pelo plano de ação BEPS.

Antes de analisar essas mudanças, apenas uma breve palavra sobre o IML. Este instrumento foi adotado em novembro de 2016 e disponibilizado para assinatura em 7 de junho de 2017, altura em que foi assinado por 76 Estados. O IML destina-se a ser aplicado juntamente com os tratados fiscais bilaterais existentes, para os atualizar. Representa um ganho de eficiência muito significativo se comparado com a alternativa de ter os Estados a renegociar bilateralmente cada um dos mais de 3000 tratados, o que levaria muito tempo e pecaria pela falta de homogeneidade.

Tal como dissemos, o relatório final sobre a ação 14 sugeriu que a nota de rodapé relativa ao do n.º 5 do artigo 25.º da CMOCDE fosse suprimida. Essa nota constituía uma cláusula de salvaguarda que permitia aos países não optarem pela arbitragem obrigatória por razões relacionadas com o direito interno e considerações de índole política ou administrativa. Esse padrão mínimo foi materializado tanto no IML como na versão de 2017 da CMOCDE, incentivando os países a adotarem a arbitragem obrigatória, honrando, ao fazê-lo, o compromisso com a arbitragem obrigatória no âmbito do PMA, constante da Parte II do relatório sobre a Ação 14.

Devemos dizer, no entanto, que no IML as disposições de arbitragem contidas na Parte VI são muito mais detalhadas e um pouco mais claras do que o artigo 25.º, n.º 5 e respetivos comentários, incluindo o acordo modelo que consta da atualização de 2017 da CMOCDE. A Parte VI também trata das regras processuais e caracteriza a arbitragem de forma muito mais detalhada.

Deixando de lado a clareza e os pormenores, existem também outras diferenças entre o IML e a CMOCDE. Mesmo que, tanto ao abrigo da IML como da CMOCDE, o pedido, por escrito, solicitando a arbitragem aconteça dois anos após um impasse no âmbito do PMA, o IML permite que este período de dois anos seja prorrogado por acordo, sujeito a uma notificação ao contribuinte.

O IML também se caracteriza pela especificidade que existe no que respeita aos pedidos de notificação e informação que precedem a arbitragem, o que o distingue do regime de arbitragem da Convenção Modelo de Convenção da OCDE³.

³ Ver GOVIND, Sriram / RAO, Shreya, «Designing an Inclusive and Equitable Framework for Tax Treaty Dispute Resolution: An Indian Perspective», *INTERTAX*, vol. 46/4 (2018), 313.

Tanto no IML como no artigo 25.º, n.º 5, e comentários admite-se a *arbitragem de basebol* (ou *arbitragem de oferta final*) ou a *arbitragem independente*. A opção padrão é, no entanto, a primeira. Houve uma mudança, no entanto, no que diz respeito à CMOCDE, uma vez que, até a atualização de 2014, a *arbitragem independente* era o principal método de arbitragem previsto no comentário. Somente em 2017, a CMOCDE, no seu comentário, sugeriu a *abordagem de baseball* como o método padrão.

Na *arbitragem de baseball*, os árbitros decidem a questão com base em qualquer uma das resoluções propostas sem fornecer um parecer fundamentado. Por contraste, a *arbitragem independente* implica uma decisão dos árbitros com base no texto da convenção, no direito interno e outros recursos, apoiada em referências doutrinárias e técnicas. Apesar das diferenças, os dois tipos de arbitragem têm em comum o facto de nenhum deles ter valor de precedente. Em ambas as situações a decisão arbitral é executada no contexto do PMA e só nesse âmbito é vinculativo. Com a exceção das situações em que o contribuinte não aceita o acordo⁴.

Convém salientar, porém, que este tipo particular de arbitragem não foi concebido como um mecanismo independente ou automático de resolução de litígios, mas, sim, como um procedimento auxiliar, complementar ao PMA, a que só se pode recorrer quando, no âmbito daquele, as autoridades competentes não conseguirem chegar a um acordo.

Conforme estabelecido pelo artigo 25.º, n.º 5, alínea b), da CMOCDE, outras características importantes desse tipo de arbitragem são: (i) uma solicitação de arbitragem não pode ser feita se uma decisão sobre as questões não resolvidas já tiver sido proferida por um tribunal ou tribunal administrativo de qualquer um dos Estados; (ii) via de regra, o contribuinte, para exercer a arbitragem, também deve renunciar ao seu direito a recursos internos sobre a mesma questão⁵ e (iii) o procedimento dessa arbitragem deve ser decidido por mútuo acordo e a decisão decorrente da arbitragem será vinculativa para ambos os Estados contratantes.

⁴ O que será de inferir se o contribuinte não desistir de uma ação que tenha interposto perante um tribunal.

⁵ Ver comentário ao artigo 25.º, n.º 5, §82, da CMOCDE.

Do que foi descrito acima, pode concluir-se que existe uma grande diferença entre esse tipo de arbitragem e a arbitragem normalmente concebida em outros contextos, como a arbitragem comercial ou a solução de litígios no contexto da Organização Mundial do Comércio⁶.

3. Resolução de conflitos tributários emergentes da aplicação de convenções sobre dupla tributação no âmbito da União Europeia

A 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, tem muitas semelhanças com os desenvolvimentos alcançados no quadro do artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE. Da mesma forma que a arbitragem, no âmbito da COCDE, foi integrada no PMA, também no contexto da Diretiva, uma fase em tudo semelhante a uma arbitragem (por via de uma Comissão Consultiva ou de uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios) foi integrada no congénere PMA. Só podendo, por consequência, ser solicitada quando, no âmbito deste, não se consegue resolver o litígio.

A Comissão Consultiva corresponde aproximadamente ao Painel de Árbitros previsto no âmbito da CMOCDE quando a arbitragem é adotada. A Comissão de Resolução Alternativa de Litígios é diferente da Comissão Consultiva, em termos de composição, e representa uma porta de entrada para outras formas de resolução de litígios, como a arbitragem de *oferta final*, a conciliação e a mediação.

Assim, caso o litígio não seja resolvido entre as autoridades competentes no PMA, o contribuinte pode solicitar a constituição de uma Comissão Consultiva que fica excluída quando a questão litigiosa não envolva dupla tributação⁷. A Comissão Consultiva é composta pelas autoridades competentes dos Estados-Membros em litígio e por três personalidades independentes (uma das quais preside). Estas pessoas são selecionadas a partir de uma lista elaborada para fins específicos, para a qual são nomeadas, pelos Estados-Membros, em conformidade

⁶ Ver RIBEIRO, João Sérgio, *Preventing and Resolving Tax Treaties and Transfer Pricing Disputes*, Braga: Universidade do Minho Escola de Direito, 2018.

⁷ Ver artigo 16.º, n.º 7, da Diretiva.

com a Diretiva. Uma vez estabelecida, a Comissão Consultiva deve emitir o seu parecer no prazo de 6 meses.

Depois de a Comissão Consultiva emitir o seu parecer, este é notificado às autoridades competentes. Com base neste parecer, as autoridades dos Estados-Membros em causa tomam uma decisão final. Se não conseguirem chegar atempadamente a um acordo sobre uma decisão final, o parecer torna-se vinculativo para essas autoridades. A decisão definitiva é aplicada sob reserva de o interessado ou interessados aceitar(em) essa decisão e renunciar(em) ao direito a qualquer recurso nacional⁸. Os detalhes das decisões são publicados *online*.

Apesar das semelhanças, diríamos que a Diretiva, para além de ter um valor jurídico reforçado relativamente às próprias convenções, prevalecendo sobre outros instrumentos, nomeadamente os tratados fiscais⁹, incorpora uma versão mais refinada dos desenvolvimentos da OCDE. Por um lado, as decisões finais são sempre publicadas na íntegra ou, no mínimo, sob a forma resumida¹⁰. Por outro lado, os direitos do contribuinte também parecem estar mais garantidos, na medida em que a participação é muito maior¹¹. A diferença mais relevante, todavia, é a opção dada aos Estados-Membros de beneficiarem de mecanismos alternativos de resolução de litígios, como a mediação, a conciliação, em vez da arbitragem¹².

Feita a referência à arbitragem no contexto do PMA da Diretiva 2017/1852 é importante que se diga que a União Europeia tem uma longa história em termos de utilização da arbitragem como ferramenta

⁸ Ver artigo 15.º, n.º 4, da Diretiva.

⁹ O que significa que se esses procedimentos tiverem sido iniciados simultaneamente com os da Diretiva devem ser encerrados assim que a Comissão Consultiva ou a Comissão de Resolução Alternativa de Litígios for nomeada. Ver comentário ao artigo 25.º, n.º 5, *mutatis mutandis*, § 67, da CMOCDE.

¹⁰ Ver artigo 18.º da Diretiva.

¹¹ Os contribuintes, com o consentimento das autoridades competentes dos Estados-Membros, comparecem ou são representados perante a Comissão Consultiva ou a Comissão de Resolução Alternativa de Litígios. Ver artigo 13.º, n.º 2, da Diretiva.

¹² É verdade que também no contexto da OCDE, nos termos do artigo 25.º, n.º 4, CMOCDE (versão de 2017), há margem para admitir mecanismos alternativos, o que é reforçado pelos parágrafos 86 e 87 do comentário a este artigo, ao permitir, abertamente, outros mecanismos de resolução suplementares. No entanto, esta opção é muito mais evidente no contexto da Diretiva, onde tem um valor jurídico totalmente diferente, no sentido de que não é considerada apenas *soft law*, mas *hard law*.

para resolver litígios fiscais. Não podemos, por conseguinte, esquecer a Convenção de Arbitragem 90/436 CEE, de 23 de julho de 1990, sobre a Eliminação da Dupla Tributação em Relação à Correção de Lucros das Empresas Associadas. Este instrumento, todavia, tinha um alcance muito limitado, na medida em que abrangia principalmente questões de preços de transferência. Além disso, a Convenção de Arbitragem não era um instrumento jurídico ao abrigo do direito da União Europeia, o que implicou que não fosse automaticamente adotado por todos os Estados-Membros. Em consequência desta última característica, ao Estado-Membro assistia sempre a possibilidade de denunciar unilateralmente a Convenção de Arbitragem.

Com a aprovação da Diretiva 2017/1852 relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia, sem prejuízo de se aproveitar a experiência da Convenção de Arbitragem, tenta-se, portanto, superar muitas das suas lacunas e também ir para além do seu escopo. Independentemente de alguma sobreposição com a Convenção de Arbitragem, a Diretiva não terá sido criada para a revogar, tal como resulta de vários momentos do seu preâmbulo¹³, podendo ser usada para dirimir conflitos de aplicação dessa convenção.

4. Possível envolvimento do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) também nos litígios relativos à aplicação das convenções sobre dupla tributação

Não obstante as evoluções positivas no âmbito da CMOCDE e consideráveis progressos no âmbito da Diretiva que acabámos de abordar, parece-nos que a resolução dos litígios poderia beneficiar grandemente com outro tipo de desenvolvimentos. Vejamos.

A melhor solução, mesmo que não seja uma panaceia para todos os desafios, seria que, paralelamente à arbitragem, existisse um tribunal internacional para resolver litígios relativos aos tratados fiscais. Podendo, no contexto específico da União Europeia, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) desempenhar esse papel:

A inspiração pode ser tirada do tratado entre a Alemanha e a Áustria e da decisão do TJUE, C-648/15, de 12 de setembro de 2017, que foi desencadeada no âmbito desse tratado.

¹³ Ver §§s: 3, 6 e 7 do preâmbulo da Diretiva (UE) 2017/1852.

A convenção entre a Áustria e a Alemanha é única em que, nos termos do seu artigo 25.º, n.º 5, em caso de dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação das suas disposições, para as quais não seja possível encontrar solução no âmbito de um PMA entre as autoridades competentes, no prazo de três anos a contar do início desse procedimento, os Estados são obrigados, a pedido do contribuinte, a submeter o litígio ao TJUE. Deverão fazê-lo, no âmbito de um procedimento de arbitragem, nos termos do artigo 273.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

O aspeto mais interessante do processo C-648/15 não é a questão material em causa, mas o facto de o TJUE, ao reconhecer a sua competência nos termos do artigo 273.º do TFUE para decidir o caso, ter funcionado como tribunal arbitral.

Pensamos que esta solução é bastante inspiradora e capaz de garantir um bom grau de harmonização no domínio da resolução de litígios. Isso sem prejuízo de poderem ser apresentados vários argumentos contra ela, designadamente o facto de poder dizer-se que os juízes do TJUE não são especialistas em tratados tributários, ou até, que, na maioria dos casos, tentam proteger as liberdades fundamentais a todo o custo, muitas vezes colocando uma pressão insustentável sobre os princípios universais de direito tributário.

Essas observações não devem ser suficientes para rejeitar o envolvimento dos juízes do TJUE em questões tributárias, existindo também muitos argumentos a seu favor. Atentemos em alguns deles¹⁴.

Gostaríamos de lembrar, a título de contraponto, que O TJUE lidou com essas questões várias vezes e o número crescente de processos fiscais certamente desenvolverá a familiaridade dos juízes com esses casos.

Além disso, uma abordagem mais geral das questões relativas aos tratados tributários pode ter vantagens, pois os juízes, não obstante a excelente capacidade de adaptação às diferentes áreas do direito têm, ainda assim, uma visão menos condicionada dos assuntos fiscais. Isto é, estão geralmente mais livres de pré-compreensões.

¹⁴ Ver CLAUS STARINGER, «Austria: CJUE Pending Case from Austria – Austria/Germany (C-648/15)», in MICHAEL LANG, et al (eds), *CJUE Recent Developments in Direct Taxation 2016*, Viena: Linden, 2017, 1-10, que seguimos muito de perto.

Ao contrário, os árbitros são especialistas na área, o que implica que tenham pré-entendimentos e posicionamentos já enraizados, sendo muito provável que os continuem a seguir no caso de serem envolvidos. Além disso, eles são muitas vezes selecionados pelas posições que reiteradamente vão seguindo, o que pode tornar o envolvimento de juízes profissionais, o mais apropriado.

Os procedimentos seguidos pelo TJUE são mais estáveis, o que gera uma maior segurança para os contribuintes. Contrariamente, os procedimentos de arbitragem são muito diversos e nem sempre fáceis de harmonizar com o direito interno.

Ressalta-se, ainda, que a execução de decisões arbitrais nem sempre é fácil, tendo em vista que os contribuintes dispõem de meios para recusar uma decisão arbitral, tanto nas convenções que seguem o Modelo da OCDE¹⁵, como na Diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal¹⁶; que contrasta claramente com a execução de decisões do TJUE que não podem ser recusadas pelos contribuintes.

Depois, as decisões do TJUE, além de vinculativas para os contribuintes, são vinculativas também para os Estados que não podem recusá-las, mesmo que delas discordem. O mesmo não acontece no contexto da CMOCDE¹⁷ ou da Diretiva sobre resolução de litígios¹⁸, porque os Estados podem decidir desviarse da opinião da decisão arbitral.

Por fim, é importante destacar que o envolvimento do TJUE tem um efeito dissuasor em relação ao não compromisso por parte dos Estados, pois o tratado entre a Áustria e a Alemanha, embora em vigor há 19 anos¹⁹, só relativamente há pouco tempo é que desencadeou o envolvimento do TJUE como tribunal arbitral.

Por tudo o que foi dito, a criação de um tribunal fiscal internacional ou, enquanto esta ideia não se concretizar, a participação do TJUE no contexto estrito dos Estados-Membros da União Europeia pode ser considerada como uma solução interessante, a ponderar.

¹⁵ Ver artigo 25.º, n.º 5., alínea b), da CMOCDE.

¹⁶ É necessário que decisão seja aceite pelos interessados. Ver artigo 15.º, n.º 4, da Diretiva.

¹⁷ Ver artigo 25.º, n.º 5., alínea b), da CMOCDE.

¹⁸ Ver artigo 15.º, n.º 2, da Diretiva.

¹⁹ Celebrada em 24 de agosto de 2000, em vigor desde 2002.

5. Envolvimento do TJUE

Como já foi por nós anunciado, há dois mecanismos principais que permitem que uma determinada situação, envolvendo questões fiscais, possa chegar ao TJUE: a ação por incumprimento e o reenvio prejudicial²⁰.

5.1. Ação por incumprimento

A ação por incumprimento pode ter na sua base vários motivos, designadamente uma queixa à Comissão feita por um determinado indivíduo²¹; uma questão ou petição dirigida ao Parlamento Europeu²²; ou ser começada *ex officio* pela própria Comissão, na sua qualidade de guardião dos Tratados²³, por exemplo, entre outros motivos, devido a uma falta ou incorreta transposição de Diretivas, ou interpretação ou aplicação erradas da legislação da União Europeia²⁴.

Se a Comissão decidir iniciar uma ação por incumprimento, notificará formalmente o Estado-Membro pretendente infrator, que terá, na sequência disso, de apresentar as suas observações até data a fixar pela Comissão²⁵.

Será em função dessa resposta, ou da sua ausência, que a Comissão decidirá formular um parecer fundamentado sobre o assunto. Aí deve dar conta das razões que julga estarem na base da infração ao direito da União Europeia e da forma como o Estado-Membro poderá ultrapassar o problema.

²⁰ Ver RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019, págs. 31 e ss.

²¹ Se considerar que o problema pode ser resolvido de forma mais eficaz por um serviço de resolução informal ou extrajudicial de litígios, a Comissão poderá propor-lhe transferir o dossier para um desses serviços.

²² Cfr. artigo 227.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

²³ Cfr. artigos 258.º a 260.º do TFUE.

²⁴ De acordo com o artigo 259.º do TFUE, os processos de infração também podem ser iniciados pelos Estados-Membros. Na prática, isto é extremamente raro, não tendo conhecimento que tenha ocorrido no domínio fiscal. O exemplo mais recente em outro domínio é Acórdão *Hungria contra Eslováquia*, de 16/10/2012, proc. C-364/10.

²⁵ Caso a Comissão não inicie uma ação de incumprimento, o sujeito passivo, se considerar que a Comissão Europeia não tratou devidamente do seu caso, pode contactar o Provedor de Justiça Europeu. Ver artigos 24.º, § 3, e 228.º do TFUE.

Caso o Estado-Membro visado não proceda em conformidade com o parecer, a Comissão pode recorrer ao TJUE. Os casos chegam apenas ao Tribunal de Justiça após um procedimento pré-contencioso envolvendo uma troca de apresentações, dando à Comissão e ao Estado-Membro a oportunidade de reverem a medida em questão. Concretamente, um Estado-Membro já pode nesta fase reconhecer que existe um problema e decidir alterar a sua legislação ou prática. A Comissão, por seu lado, pode aceitar, ouvida a explicação do Estado-Membro, que não existirá um problema²⁶. Esta fase pode ser um expediente interessante para os contribuintes resolverem os seus problemas ou obtenham clareza relativamente ao impacto que o direito da União Europeia tem na sua situação fiscal.

Mesmo depois de envolvido o TJUE, a Comissão pode interromper esta ação em qualquer momento, especialmente se, no decorrer da mesma, o Estado-Membro der garantias de que a infração não persistirá²⁷.

Caso a ação prossiga e o TJUE declare que o Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados, esse Estado deverá tomar as medidas necessárias à execução do acórdão do TJUE. Apesar de a decisão ter apenas natureza declarativa – isto é, o TJUE não tem o poder de anular as medidas do Estado-Membro –, o TJUE pode impor sanções pecuniárias se não for cumprido o dever de dar execução ao acórdão²⁸.

5.2. Reenvio prejudicial

O reenvio prejudicial foi criado com o objetivo de facultar aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros um mecanismo para fazer face às dificuldades de interpretação do direito da União Europeia, permitindo, assim, que, por essa via, se consiga alguma uniformidade na sua aplicação.

Os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros podem recorrer ao TJUE para decidir, a título prejudicial, sobre a interpretação dos

²⁶ Cfr. LYAL, Richard, “Compatibility of National Tax Measures with EU Law: The Role of the European Commission in Tax Litigation before the European Court of Justice”, in *EC Tax Review*, 2015/1, pp. 5-14.

²⁷ Cf. PANAYI, Cristiana Hji, *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 124.

²⁸ Cfr. artigo 260.º, n.º 2, do TFUE.

Tratados ou sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União, quando essa decisão seja necessária para o julgamento da causa.

Trata-se, por conseguinte, para uma parte dos órgãos jurisdicionais, de uma mera faculdade. Embora seja desejável, naturalmente, que recorram ao reenvio para evitar divergências na aplicação do direito da União Europeia²⁹.

Já quando se trate de um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso, designadamente quando esteja em causa um tribunal superior, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao TJUE³⁰.

O órgão jurisdicional nacional submete ao Tribunal de Justiça questões relativas à interpretação ou à validade de uma disposição da União, geralmente sob a forma de uma decisão judicial, em conformidade com as regras processuais nacionais. Após a tradução do pedido em todas as línguas da União, pelo Serviço de Tradução do Tribunal de Justiça, o processo principal é notificado às partes, aos Estados-Membros e às instituições da União, que dispõem de dois meses para apresentar as suas observações escritas ao Tribunal de Justiça³¹. Nesse contexto é enviada para publicação no *Jornal Oficial* uma comunicação com a identificação das partes e as questões submetidas.

Graças ao reenvio prejudicial, muitas vezes feito até por tribunais de primeira instância, têm vindo a ser estabelecidos importantes princípios. Este mecanismo tem ainda o mérito de estimular a cooperação entre o TJUE e os tribunais nacionais, reduzindo, assim, a possibilidade de haver interpretações distintas.

As decisões do TJUE revestem a forma de julgamento, em grande parte dos casos, e as questões colocadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais são normalmente respondidas no plano geral e abstrato, não havendo uma referência aos factos concretos do caso em questão. Isto não impede, todavia, que o órgão que fez o reenvio fique vinculado na sua decisão ao que tiver sido decidido pelo TJUE. Deve, como consequência, quando a decisão do TJUE vá nesse sentido, recusar a aplicação das disposições do direito nacional que tenham sido consideradas

²⁹ Cfr. Acórdão *Hoffmann-La Roche*, de 24/5/1977, proc. C-107/76.

³⁰ Cfr. artigo 267.º, § 3.º, do TFUE.

³¹ Ver artigo 23 do Protocolo sobre o Estatuto do Tribunal de Justiça.

desconformes ao direito da União Europeia, mesmo que tenham sido adotadas em momento subsequente. Ora, constata-se que nem sempre a ação do legislador, na sequência das decisões do TJUE, é satisfatória, ou seja, nem sempre a violação do direito da União Europeia é totalmente eliminada.

Outra hipótese, já considerada pelo TJUE, é aquela em que o sujeito passivo tem direito à reparação de danos, designadamente através de uma ação de indemnização, quando, sendo manifesta a necessidade de se proceder ao reenvio, o tribunal nacional não o tenha feito³². O problema deste expediente e de outros que tenham em vista a reparação das violações do direito da União Europeia por parte de um Estado-Membro é que a responsabilidade deste deve ser efetivada pelos tribunais nacionais e de acordo com as regras processuais nacionais. Esta exigência retira, como é óbvio, impacto à possibilidade de o sujeito passivo ver os seus danos reparados, dado que o direito processual nacional nem sempre está adaptado a este tipo de ações³³.

6. Conclusão

Feita esta breve incursão pelos mecanismos de resolução de conflitos tributários na União Europeia, constata-se a concretização de evoluções muito relevantes.

No âmbito da resolução de litígios em matéria fiscal internacional, mais concretamente quando está em causa a aplicação de Convenções sobre dupla tributação, afirma-se a arbitragem como um mecanismo alternativo de resolução, com grande potencial. É certo que o recurso que a ela se faz é dominado por uma lógica de acessoriadade face ao PMA, mas, mesmo assim, muito importante pelo caminho que se abre. Consideramos, todavia, que estes progressos devem ser complementados pelo envolvimento crescente de verdadeiros tribunais supranacionais, sendo o exemplo da Convenção Alemanha / Áustria, e consequente intervenção do TJUE, um importante primeiro passo.

³² Cfr. Acórdão *Köbler*, de 30/9/2003, proc. C-224/01, n.º 36.

³³ Para mais desenvolvimentos, ver DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu: Tributação Directa*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, 33-46; NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade. A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, 182-189.

Dominado ainda pela lógica da arbitragem, é certo, mas, apesar de tudo, muito válido.

No que concerne ao reenvio prejudicial e ações por incumprimento, constata-se que não são unicamente um recurso inestimável no que concerne à resolução de conflitos tributários que têm na sua base a desconformidade do direito fiscal interno com o direito da União, mas também um dos maiores impulsos no que respeita à harmonização, por via colateral é certo, da tributação direta. O fulgor destes mecanismos é tal que, muitas vezes, as próprias soluções decorrentes da implementação das diretivas são postas à prova e até superadas, no confronto que destas é feito com o Direito Primário.

Antevê-se, portanto, como decorrência de uma harmonização crescente, também no domínio da tributação direta, dois efeitos: as normas tributárias que estarão subjacentes aos conflitos tributários terão cada vez mais uma fonte Europeia, e, consequentemente, haverá um robustecimento dos mecanismos de resolução desses litígios.

Resumo: O texto que se inicia tem em vista fazer uma breve reflexão sobre as formas de resolução de conflitos tributários na União Europeia. Nesse âmbito, abordaremos os procedimentos de mútuo acordo tanto na convenção modelo da OCDE como no âmbito da Diretiva 2017/1852 e a sua ligação à arbitragem. Referiremos ainda o papel do Tribunal de Justiça da União Europeia nas ações de incumprimento e reenvio prejudicial, fazendo também uma reflexão, numa perspetiva de *iure condendo*, acerca de um envolvimento adicional deste órgão na resolução dos conflitos específicos que resultam da interpretação e aplicação de convenções sobre dupla tributação.

Palavras chave: conflitos relativos à aplicação e interpretação de convenções sobre dupla tributação, procedimento por mútuo acordo, Diretiva 2017/1852, ação por incumprimento, reenvio prejudicial.

Abstract: The purpose of this article is to elaborate on the instruments available to tackle tax conflicts in the European Union. In this context, we will address the mutual agreement both in the OECD Model Convention and Directive 2017/1852 and their link to arbitration. We also refer to the role of the Court of Justice of the European

Union (CJEU) in situations where there is an infringement procedure or a reference for a preliminary ruling. We will also reflect on how, under an *iure condendo* perspective, the CJEU can be engaged further in the resolution of tax conflicts emerging from the interpretation and application of double taxation conventions.

Keywords: conflicts concerning the application and interpretation of double taxation conventions; mutual agreement procedure, Directive 2017/1852, infringement procedure, preliminary ruling.