



## Índice

---

### Editorial

I. Mais-valias imobiliárias de não residentes –  
Novo impulso ou letra morta?

II. Instrumento Multilateral

III. Portugal transpõe Directiva Europeia sobre  
Resolução de Litígios em Matéria Fiscal na  
União Europeia

IV. Legislação

---



## EDITORIAL

Tal como em anos anteriores, o terceiro trimestre do ano ficou marcado no plano internacional por mais um Congresso anual da *International Fiscal Association* (“IFA”) que, na sua 73ª edição, se realizou este ano na cidade de Londres.

Como é seu apanágio, a IFA voltou a escolher para o centro da discussão dois temas da maior actualidade: a questão da dedutibilidade dos gastos de financiamento e a tributação dos fundos de investimento.

Já tratada em Congressos anteriores, a temática das limitações à dedutibilidade dos gastos de financiamento foi este ano abordada tendo como pano de fundo o Relatório Final da Acção 4 do Plano de Acção da OCDE contra a erosão da base tributável e a transferência de Lucros (“*BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*”), que versou sobre a matéria. Quatro anos volvidos desde a emissão do referido Relatório, procurou-se, em particular, avaliar o grau de adesão e convergência dos diversos países quanto à implementação da solução recomendada no referido Relatório, ou seja, a adopção de regras de limitação da dedução de encargos financeiros com recurso a um rácio fixo entre os encargos financeiros suportados e os resultados obtidas pelas empresas. Iguamente já tratada em edições anteriores, também a temática da tributação dos fundos de investimento nas suas diferentes vertentes (tributação dos fundos, das entidades que os gerem e dos investidores) segue na ordem do dia no panorama internacional e justifica o destaque, atentos o desenvolvimento muito significativo da indústria e o aumento exponencial do valor dos activos sob gestão observado ao longo das duas últimas décadas.

No plano interno, várias novidades merecem menção. Em primeiro lugar, depois de em 2017 o Estado português ter sido um dos seus signatários iniciais, o Parlamento aprovou a Proposta de Resolução nº 90/XIII do Governo, dando mais um passo importante no processo que conduzirá à

entrada em vigor relativamente a Portugal, da Convenção Multilateral para a aplicação de medidas, relativas às convenções fiscais, destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros. Convido-os a ler o artigo que preparámos sobre o alcance que a entrada em vigor desta Convenção Multilateral, que se espera que possa ocorrer em breve, terá na aplicação da rede de convenções para eliminar a dupla tributação (“CDT”) celebradas por Portugal.

Ainda em matéria de convenções internacionais, damos nota da - há muito esperada - entrada em vigor da CDT entre Portugal e Angola, no passado dia 22 de Agosto. Relativamente aos impostos devidos por retenção na fonte em ambos os países, a CDT aplicar-se-á a partir de 1 de Janeiro de 2020. Sem prejuízo de análise detalhada que faremos a breve trecho, registamos que a mesma não figura no actual elenco das CDT que se verão alteradas com a entrada em vigor da Convenção Multilateral, o que se compreenderá dado o facto de o seu texto reflectir já em grande medida a última versão da Convenção Modelo da OCDE (Novembro de 2017) e, por conseguinte, os resultados e recomendações alcançados no âmbito do projecto BEPS da OCDE que está na génese da Convenção Multilateral.

Refira-se, também, que o Parlamento deu seguimento à iniciativa do Governo do passado mês de Maio (Proposta de Lei 201/XIII) e aprovou legislação que transpõe a Directiva (UE) 2017/1852 do Conselho, sobre os mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia, a qual se acredita que venha a reforçar a protecção dos contribuintes em litígios fiscais transfronteiriços. Trata-se de temática igualmente desenvolvida num dos artigos deste trimestre.

Merece, ainda, destaque, a alteração profunda da Tabela de Actividades de Alto Valor Acrescentado utilizada no âmbito do regime especial de IRS aplicável aos Residentes Não Habituais.

Esta Tabela, lembre-se, elenca um conjunto de actividades cujo rendimento, obtido no âmbito de uma relação laboral ou de uma actividade



profissional independente, beneficia de um tratamento fiscal favorável quando obtido por um Residente Não Habitual: isenção ou tributação à taxa de 20%, consoante os casos.

De acordo com a intenção expressa pelo Governo, pretende manter-se a aposta no regime como elemento de criação de valor para o país, enquanto factor de atracção para território português de recursos humanos especialmente qualificados e/ou especializados em áreas onde a contratação se tem mostrado particularmente difícil. Aplauda-se a intenção e espera-se que a aplicação da nova Tabela se encarregue de confirmar a aposta efectuada.

Em síntese, adoptou-se um modelo assente numa correspondência directa entre as actividades de valor acrescentado e os códigos da Classificação Portuguesa de Profissões, em detrimento do anterior modelo assente, ainda que sem correspondência directa, em códigos de actividade económica (CAE).

Como é, aliás, seu objectivo, estamos em crer que esta alteração permitirá um esclarecimento mais imediato de dúvidas interpretativas relativamente ao âmbito e alcance das diferentes actividades que constam da Tabela. O que também não podemos deixar de aplaudir, dada a importância fundamental que a segurança jurídica tem para a atractividade do regime.

Para terminar, a referência a um conjunto de diplomas emanados do Parlamento durante o mês de Julho, mas apenas publicados já no final do passado mês de Setembro, que introduzem algumas alterações relevantes, tanto em normas substantivas relativas a vários impostos, como em matéria processual.

Em termos de regras substantivas, destaque para as alterações ao regime dos preços de transferência previsto no Código do IRC, que visam, essencialmente, proceder à respectiva actualização em linha com as mais recentes Directrizes emitidas pela OCDE em 2017, na senda das recomendações resultantes de diversas Acções inseridas no Projecto

BEPS. Por certo, seguir-se-ão alterações à Portaria 1446-C/2001. Refira-se, a título exemplificativo, a introdução de menção expressa à aplicação do princípio da plena concorrência a operações de reestruturação ou reorganização, que envolvam alterações de estruturas de negócio ou a renegociação substancial de contratos existentes. Saliente-se, também, que os métodos baseados no lucro (*fraccionamento do lucro e margem líquida da operação*) deixam de ter carácter residual face aos métodos tradicionais, mantendo-se a possibilidade de aplicação de outros métodos quando os preferenciais não possam ser devidamente utilizados. Por último, o alargamento do prazo máximo de vigência dos acordos prévios sobre preços de transferência (APA) de três (3) para quatro (4) anos.

Introduzem-se, também, importantes alterações no processo tributário, tanto em sede de processo judicial tributário como em sede de arbitragem tributária, em particular em matéria de recursos. Refira-se, exemplificativamente, no que à arbitragem tributária respeita, uma ampliação do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) no caso de oposição entre decisões arbitrais, quando apreciem o mérito e ponham termo ao processo quanto à mesma questão fundamental de direito. Até aqui, esta possibilidade de recurso apenas se admitia em caso de oposição quanto à mesma questão fundamental de direito entre a decisão e arbitral e acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo STA.

Aqui chegados, convido-vos à leitura dos artigos deste trimestre.

*Diogo Ortigão Ramos*



## I. MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS DE NÃO RESIDENTES – NOVO IMPULSO OU LETRA MORTA?

Na edição do primeiro trimestre de 2019 da nossa *newsletter* comentámos o parecer fundamentado da Comissão Europeia (“Comissão”) relativo à tributação de mais-valias à saída de não-residentes fiscais em Portugal. Neste mesmo parecer, a Comissão insta Portugal a alterar “*as disposições restritivas em matéria em matéria de tributação das mais-valias à saída, alinhando-as com os acórdãos relevantes do Tribunal de Justiça da UE*”.

Tal como tivemos ocasião de comentar no anterior artigo sobre esta temática, o parecer da Comissão resulta da actual discriminação existente na tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) de mais-valias imobiliárias em função da residência fiscal do sujeito passivo.

Com efeito, tanto tribunais nacionais como europeus entenderam que o regime de tributação em IRS de mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes em vigor até à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (“Lei OE2008”) era manifestamente contrário à liberdade de circulação de capitais. Motivado pelas decisões judiciais, o legislador português alterou então o Código do IRS, passando a prever-se a opção de o sujeito passivo não residente (i) ser tributado como residente sobre 50% da mais-valia às taxas progressivas, ou (ii) ser tributado como não residente sobre 100% à taxa especial de 28%.

Contudo, a discriminação existente no Código do IRS não foi verdadeiramente eliminada, mas sim tão somente disfarçada através da introdução de uma opção, sem que a norma discriminatória existente fosse alterada. Efectivamente, o sujeito passivo não residente é confrontado com um de dois cenários:

- Ser discriminatoriamente tributado sobre 100% da mais-valia imobiliária obtida à taxa

especial de 28%, mas com uma menor carga administrativa e declarativa; ou,

- Ser tributado sobre 50% da mais-valia imobiliária obtida às taxas progressivas de IRS (actualmente até 53%), mas com um pesado ónus administrativo e declarativo perante a Administração Tributária portuguesa.

Ora, perante estes cenários, o reconhecimento de um mérito à existência da opção teria como consequência validar um regime fiscal que continuaria a vigorar em violação da liberdade de circulação de capitais existente.

Chegados a este ponto, importa questionar se teria sido necessário a Comissão enviar o referido parecer a Portugal.

Efectivamente, caso o legislador nacional tivesse dado voz a diversas decisões do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) e do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), o regime já teria sido alterado e Portugal não estaria no radar da Comissão por continuada violação da liberdade de circulação de capitais.

Ora, precisamente este trimestre foram publicados pelo CAAD mais três decisões (Processos n.º 562/2018-T, 590/2018-T e 687/2018-T) relativos ao actual regime de tributação de mais-valias imobiliárias de não residentes. As três decisões do CAAD são unânimes no entendimento de que o actual regime é discriminatório e atentatório da liberdade de circulação de capitais.

Em todas as decisões foi acolhida a jurisprudência comunitária decorrente do caso *Gielen* (C-440/08) relativamente à opção introduzida, tendo sido defendido que a mesma representa um ónus para o sujeito passivo não residente e que não é sequer suficiente para excluir os efeitos discriminatórios do regime em vigor. Ademais, foi também entendimento comum de que inexistem



fundamentos para proceder a um novo reenvio prejudicial desta temática.

As decisões em análise surgem numa longa senda de outras decisões do CAAD e bem assim de jurisprudência constante do STA nesta matéria, sendo que no mais recente acórdão deste tribunal superior (Processo n.º 0692/17), o STA volta a reforçar o entendimento sedimentado quanto a esta temática por aplicação directa da jurisprudência decorrente do caso *Hollmann* (C-443/06).

Num contexto marcado por cada mais vezes vozes vindas quer das recentes decisões arbitrais, quer do tribunal superior, dúvidas não restam de que o regime actual de tributação em sede de IRS de mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes é manifestamente atentatório da liberdade de circulação de capitais.

Ora, encontrando-se o legislador nacional isolado no entendimento quanto a esta temática, urge a necessidade de Portugal modificar o referido regime, sob pena de uma actuação reforçada por parte da Comissão no sentido de corrigir uma flagrante violação das liberdades fundamentais da União Europeia. Ao mesmo tempo, não será viável insistir num entendimento que é constantemente afastado pelos tribunais judiciais e arbitrais de forma unânime.

Esperamos agora que também fruto das recentes decisões dos tribunais arbitrais e judiciais, o legislador nacional tome finalmente a iniciativa de alterar este regime. *Quiçá* a aguardada publicação da Proposta de Orçamento do Estado de 2020 nos próximos dias traga (mais) novidades nesta matéria com consequente matéria para um próximo artigo.

Ana Helena Farinha  
Tiago Gonçalves Marques

## II. INSTRUMENTO MULTILATERAL

Dois anos volvidos da sua assinatura por Portugal (7 de Junho de 2017), a Assembleia da República aprovou a 21 de Junho de 2019 a Proposta de Resolução n.º 90/XIII, do Governo, relativa à Convenção Multilateral (também denominada “Instrumento Multilateral”) para implementação de medidas destinadas a prevenir a erosão da base tributável, a transferência de lucros e práticas abusivas no contexto das Convenções sobre Dupla Tributação (“CDTs”). Este foi o primeiro passo no âmbito do processo de entrada em vigor do Instrumento Multilateral em Portugal, que requer ainda ratificação pelo Presidente da República e posterior depósito junto da OCDE.

O Instrumento Multilateral constitui um tratado multilateral (actualmente, com 89 Estados signatários, incluindo Portugal) que visa implementar as medidas consensualizadas no âmbito do Projecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), alterando de forma rápida, coordenada e consistente a rede internacional de CDTs (mais de 3.000), sem necessidade de renegociações bilaterais. Efectivamente, o Instrumento Multilateral visa a adopção dos padrões mínimos (“*minimum standards*”) incluídos nos relatórios finais das acções do Projecto BEPS relativas ao combate à utilização abusiva das CDTs (Acção 6) e à melhoria dos mecanismos de resolução de conflitos (Acção 14).

Saliente-se, contudo, que o Instrumento Multilateral não altera directamente o texto das CDTs existentes, aplicando-se antes em paralelo com as mesmas, sem prejuízo de as Partes serem livres, para efeitos internos, de preparar versões consolidadas das CDTs com as disposições do Instrumento Multilateral.

Neste contexto, e por forma a garantir uma adequada flexibilidade, salvaguardando a autonomia dos Estados e acomodando posições diversas de um número muito elevado de Partes, o Instrumento Multilateral prevê que:



- (i) cada Estado deve indicar as CDTs às quais o Instrumento Multilateral se aplicará (*covered tax agreements*);
- (ii) quando as disposições do Instrumento Multilateral reflectam um padrão mínimo (*“minimum standard”*) apenas se admite a sua não aplicação caso o mesmo já esteja estabelecido na CDT em causa. Caso contrário, o padrão mínimo (*“minimum standard”*) é de aplicação obrigatória, podendo, contudo, ser satisfeito por formas alternativas;
- (iii) quando as disposições do Instrumento Multilateral não reflectam um padrão mínimo (*“minimum standard”*) os Estados podem optar por não as aplicar total ou parcialmente (*opt-out*), a todas ou algumas das suas CDTs, mediante formulação de reservas;
- (iv) relativamente a determinadas matérias, é possível a aplicação de disposições alternativas e/ou optativas, que apenas serão efectivamente aplicáveis a uma determinada CDT caso ambos os Estados contratantes exerçam a mesma opção.

No caso de Portugal, são formuladas diversas reservas e declarações relativamente a determinadas disposições do Instrumento Multilateral, as quais se mantêm idênticas às que tinham sido provisoriamente assumidas a 7 de Junho de 2017. Não obstante, até ao momento do depósito do instrumento de ratificação junto da OCDE, Portugal poderá vir a alterar o teor das reservas e declarações reflectidas na Proposta de Resolução n.º 90/XIII do Governo.

Sem prejuízo de eventuais alterações, a posição adoptada por Portugal relativamente às disposições do Instrumento Multilateral que reflectem um padrão mínimo e às disposições alternativas/optativas é a seguinte:

- (i) quanto à prevenção do uso abusivo das CDTs, Portugal adoptou o *“Principle Purpose Test”* (teste da finalidade principal) sem a Cláusula de limitação de benefícios (*“LOB”*) simplificada, continuando, assim, a combater as práticas abusivas pela via da cláusula geral anti-abuso (cuja redacção foi recentemente alterada em virtude da transposição da Directiva Anti-elisão);
- (ii) quanto ao aperfeiçoamento das medidas de resolução de litígios, através do procedimento amigável, Portugal adoptou as seguintes regras:
  - (a) o pedido de abertura de procedimento amigável passa a ser apresentado no prazo de 3 anos a contar da primeira notificação da medida que origine ou seja susceptível de originar uma dupla tributação, (b) o pedido de abertura de procedimento amigável deve ser apresentado pelos contribuintes sempre junto do Estado de Residência, (c) os contribuintes podem, porém, apresentar o pedido de abertura de procedimento amigável junto do Estado da Fonte, caso considerem existir discriminação em razão da nacionalidade;
- (iii) quanto aos métodos de eliminação da dupla tributação, Portugal optou pela aplicação do método do crédito de imposto;
- (iv) quanto às transacções relativas à transferência de dividendos, a aplicação da taxa reduzida de retenção na fonte passa a estar condicionada ao cumprimento de um período mínimo de 365 dias de detenção da participação social;
- (v) quanto às mais-valias derivadas da alienação de partes de capital, direitos ou participações em entidades cujo valor resulte principalmente de bens imobiliários, as mesmas passam a poder ser tributadas no Estado da Fonte se, em qualquer momento dos 365 dias anteriores à alienação, o valor dessas partes de capital ou



direitos resultar, directa ou indirectamente, em mais de 50% de bens imobiliários localizados no Estado da Fonte;

- (vi) quanto à definição de estabelecimento estável, Portugal adoptou uma regra anti-fragmentação de actividades, com o objectivo de não ser possível evitar ter um estabelecimento estável com base no carácter preparatório ou auxiliar das actividades;
- (vii) quanto à arbitragem, Portugal optou pela arbitragem obrigatória e vinculativa (“*Independent Opinion*”), não sendo a mesma aplicável a casos relacionados com crimes fiscais e contra-ordenações fiscais graves, bem como a casos que envolvam a aplicação de normas gerais anti-abuso domésticas ou convencionais;
- (viii) quanto ao âmbito de aplicação do Instrumento Multilateral, Portugal indicou 79 CDTs como “*covered tax agreements*”.

No que concerne às demais disposições alternativas/optativas do Instrumento Multilateral (e.g., entidades transparentes, entidades com dupla residência), Portugal reservou, na sua generalidade, o direito de não proceder à sua inclusão nas CDTs por si celebradas.

Tendo em conta que as disposições do Instrumento Multilateral permitem aos Estados signatários optar por diferentes alternativas relativamente à mesma disposição, uma modificação automática das CDTs apenas ocorrerá se existir uma coincidência nas opções realizadas pelos Estados Contratantes. Daí que seja importante efectuar, casuisticamente, uma análise das cláusulas de compatibilidade, de reserva e de notificação adoptadas por cada Estado signatário para efeito de verificação do impacto prático do Instrumento Multilateral na CDT sob análise, o que poderá conduzir a dificuldades interpretativas.

Com efeito, apesar de tão elogiado pela comunidade internacional, o Instrumento Multilateral apresenta algumas dificuldades de aplicação prática. A sua flexibilidade na actualização da rede de CDTs dos diversos Estados encontra-se condicionada à concertação das posições adoptadas ou a adoptar pelos Estados signatários/ Contratantes relativamente à sua implementação. Note-se, a título exemplificativo, que os EUA já comunicaram oficialmente a sua não adesão ao Instrumento Multilateral, o que, necessariamente implicará que os Estados signatários terão de renegociar bilateralmente as suas CDTs com os EUA por forma a adapta-las às disposições do Instrumento Multilateral.

Acresce que tanto maior será o impacto do Instrumento Multilateral quanto maior for o número de jurisdições que procedam à sua ratificação e depósito, algo que hoje não é possível antecipar. Esse facto permitirá às autoridades tributárias dispor de mais um instrumento jurídico-fiscal para examinar em detalhe estruturas internacionais, em particular no que respeita à sua substância económica recorrendo para o efeito ao *Principle Purpose Test*.

Embora para Portugal a entrada em vigor do Instrumento Multilateral apenas tenha lugar no primeiro dia do mês seguinte ao decurso de um prazo de três meses a contar da data do depósito do instrumento de ratificação, aceitação ou aprovação – a qual não nos é possível antecipar – o facto é que o Instrumento Multilateral estabelece significativas alterações em diversos artigos das CDTs celebradas por Portugal que sejam consideradas como “*Covered Tax Agreements*”.

Nesse sentido, afigura-se recomendável que aqueles que beneficiem da rede de CDTs celebradas por Portugal e abrangidas pelo âmbito de aplicação do Instrumento Multilateral avaliem, com a brevidade possível, o impacto que as medidas previstas no Instrumento Multilateral poderá ter nas suas estruturas de investimento internacionais e fluxos de rendimentos associados com vista a antecipar consequências ou a revê-las, se possível. Para tal, será necessária uma análise casuística da CDT



aplicável e das posições adoptadas pelos respectivos Estados Contratantes aquando da implementação do Instrumento Multilateral.

*Cátia Andrade  
Marta Duarte Silva*

### III. PORTUGAL TRANSPÕE DIRETIVA EUROPEIA SOBRE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS EM MATÉRIA FISCAL NA UNIÃO EUROPEIA

A Assembleia da República aprovou recentemente a Lei n.º 120/2019, de 19 de Setembro, transpondo a Directiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de Outubro de 2017, sobre os mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia (“UE”). Inserido num contexto de adopção de legislação semelhante por todos os outros Estados-Membros, este diploma irá seguramente aumentar a protecção dos contribuintes no âmbito de litígios fiscais transfronteiriços, proporcionando um instrumento valioso para reforçar de forma eficaz a rede de tratados de dupla tributação já existente entre os Estados-Membros da UE.

Na sequência do projecto BEPS da OCDE, Acção 14 (*Tornar Mais Eficazes os Mecanismos de Resolução de Litígios*), o objectivo declarado da Directiva é “*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.*” Deveremos dizer, desde já, que a Directiva não cumpre esse objectivo ambicioso, deixando claramente espaço para melhorias futuras. No entanto, a Directiva traz para primeiro plano das iniciativas da UE no campo tributário o tema, muitas vezes negligenciado, da protecção dos contribuintes.

Consciente da necessidade de fornecer um procedimento eficaz para combater o risco de dupla tributação na UE, esta iniciativa pretende claramente oferecer uma alternativa válida ao tradicional procedimento amigável previsto nas convenções para evitar a dupla tributação. Ao contrário do procedimento tradicional, a Directiva obriga as autoridades fiscais em confronto a chegarem a uma solução comum dentro de um prazo determinado. Se as autoridades não cumprirem o prazo indicado, o contribuinte poderá iniciar um processo de arbitragem vinculativo. Trata-se de uma solução claramente inspirada na Convenção de Arbitragem em matéria de ajustes de preços de transferência entre empresas de diferentes Estados-Membros.

No entanto, a Directiva amplia significativamente a Convenção de Arbitragem da UE, principalmente porque o seu âmbito não se limita aos preços de transferência, dirigindo-se, em vez disso, à dupla tributação em geral. Em segundo lugar, a Directiva aborda, de forma mais detalhada, a sua interacção com os processos nacionais de recurso e mesmo, em algumas circunstâncias, prevê o recurso aos tribunais nacionais para tratar da questão delicada da admissibilidade procedimental. Por fim, mas não menos importante, o facto de a Directiva fazer parte do direito da UE coloca a sua interpretação directamente sob a jurisdição do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) – sendo a ausência dessa jurisdição assinalada como um ponto fraco da Convenção de Arbitragem da UE e, sem dúvida, uma das suas falhas.

#### *Aplicabilidade e papel dos tribunais nacionais*

O processo de resolução de litígios instituído pela Directiva pode aplicar-se, em princípio, a qualquer litígio relativo à interpretação e aplicação de tratados sobre dupla tributação. No entanto, uma ressalva significativa é a possibilidade de as autoridades tributárias negarem, numa base casuística, o recurso ao processo de resolução sempre que a questão controvertida não envolva risco de dupla tributação. Por este motivo, embora um processo possa ter origem na interpretação e aplicação de qualquer





disposição de um tratado de dupla tributação, o conceito crucial para determinar com um grau razoável de certeza se o processo de resolução de litígios será realmente aplicado é o de dupla tributação. Esta é definida na Directiva como: *"a sujeição a impostos [...] em dois ou mais Estados-Membros relativamente aos mesmos rendimentos ou capitais tributáveis quando dá origem a: (i) uma carga fiscal adicional; (ii) ao aumento dos passivos fiscais; ou (iii) à anulação ou redução de perdas, o que poderá ser utilizado para compensar lucros tributáveis."*

A lei de transposição portuguesa permanece em grande parte fiel à estrutura e aos termos da Directiva. O contribuinte, através de uma reclamação formal apresentada às autoridades fiscais competentes de todos os Estados-Membros envolvidos em três anos a contar da recepção da primeira notificação da acção que dá ou dará origem a uma questão litigiosa, acciona o procedimento de resolução de litígios. Os requisitos formais para a reclamação são apresentados de forma detalhada. Para além desses requisitos, as autoridades fiscais têm o direito de solicitar informações adicionais. As pequenas empresas e as pessoas singulares têm acesso a um regime menos exigente: não apenas os requisitos formais do reclamante são mais leves como é possível apresentar a reclamação apenas perante as autoridades fiscais do Estado-Membro de residência (que é responsável por informar officiosamente as suas contrapartes nos outros Estados-Membros em causa).

Ao receber uma reclamação, a autoridade tributária de cada Estado-Membro em causa terá seis meses para decidir, autonomamente, sobre a aceitação ou rejeição formal da reclamação. Caso as autoridades competentes de todos os Estados-Membros em causa aceitem a reclamação, procuram resolver a questão litigiosa no âmbito de um procedimento amigável, no prazo de dois anos, prorrogável por um prazo de um ano.

Se nenhuma solução comum for alcançada, o contribuinte poderá solicitar a instituição de uma Comissão Consultiva formada por pessoas independentes e representantes dos Estados-

Membros em causa. Uma vez formada, a tarefa da Comissão Consultiva é clara: emitir um parecer sobre a questão litigiosa no prazo de seis meses – prorrogável por três meses adicionais – com base nas disposições do tratado de dupla tributação aplicável, bem como em quaisquer normas nacionais aplicáveis. Como alternativa à Comissão Consultiva, as autoridades fiscais dos Estados-Membros podem decidir constituir uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios, que pode recorrer, se adequado, a quaisquer outros processos ou técnicas de resolução de litígios para dirimir o litígio (por exemplo parecer independente, processo de arbitragem de "oferta definitiva", etc.). As autoridades competentes dos Estados-Membros podem também decidir constituir uma Comissão de Resolução Alternativa de Litígios com uma natureza permanente: um Comité Permanente.

Uma vez emitido, o parecer da Comissão Consultiva (ou a decisão da Comissão de Resolução Alternativa de Litígios) torna-se vinculativo para os Estados-Membros no prazo de seis meses, excepto no caso de chegarem a acordo sobre uma solução que se afaste do parecer antes do decurso deste prazo. Em qualquer caso, a decisão definitiva do processo não constituirá precedente. A decisão é notificada ao contribuinte e é aplicada sob reserva de o contribuinte a aceitar e renunciar ao direito a qualquer recurso nacional.

Talvez a característica mais inovadora da Directiva seja o papel atribuído aos tribunais nacionais no aumento da protecção dos direitos dos contribuintes em diferentes fases do procedimento para resolução de conflitos previsto na Directiva. Por exemplo, se todos os Estados-Membros envolvidos apresentarem uma reclamação formalmente inadmissível, as decisões poderão ser contestadas perante os tribunais nacionais correspondentes, que têm competência para revogar a decisão das autoridades fiscais. Adicionalmente, os tribunais nacionais fornecem uma salvaguarda caso o procedimento seja interrompido. Nestes termos, nos casos de recursos interpostos ao abrigo das regras nacionais, os tribunais nacionais competentes podem instituir a Comissão Consultiva se as



autoridades fiscais dos Estados-Membros em causa não o fizerem dentro do prazo estabelecido. Da mesma forma, os tribunais nacionais são competentes para aplicar a decisão resultante do processo de resolução de litígios se, e na medida em que, as autoridades fiscais nacionais não o fizerem.

### *Espaço para melhorias*

Apesar de todos os seus méritos, a Directiva apresenta algumas insuficiências. Para além da supramencionada decisão caso a caso sobre admissibilidade (sempre que questão litigiosa em causa não se refira a dupla tributação), fazendo uso de uma derrogação expressamente permitida aos Estados-Membros, Portugal negará o acesso ao procedimento de resolução de litígios da Directiva nos casos em que sejam aplicadas sanções por fraude fiscal, incumprimento doloso e negligência grave no âmbito da questão litigiosa.

De acordo com a Lei de Transposição Portuguesa, as situações em causa não se limitam às consideradas como crimes fiscais, abrangendo ainda as contra-ordenações fiscais graves. Para dar uma ideia do que pode estar em causa, ao abrigo do Direito Português considera-se que uma contra-ordenação fiscal é grave quando for punível com uma pena de multa máxima superior a 15.000 €, e os erros ou omissões nas declarações de impostos apresentadas, nos casos em que é devido o pagamento de imposto, são puníveis com uma pena de multa no valor máximo de 22.500 €. Nos casos em que estiver pendente um processo judicial ou um procedimento ou processo administrativo de que possa resultar a aplicação das sanções, fica suspenso o procedimento de resolução de litígios da Directiva até à data do resultado definitivo desse processo ou procedimento e até que possa ser retirada uma conclusão sobre a aplicabilidade ou não da Directiva ao caso concreto.

Por outro lado, a Directiva determina que os contribuintes que desejem recorrer ao procedimento previsto na mesma podem fazê-lo ao mesmo tempo que recorrem a meios de defesa administrativos ou judiciais nacionais - chegando mesmo a afirmar que o prazo de três anos para a

apresentação de uma reclamação só começará a contar quando esses processos nacionais forem concluídos ou suspensos. No entanto, na prática, é claro que será necessário fazer uma escolha crucial. Com efeito, também ao abrigo de uma derrogação permitida pela Directiva, Portugal considerará que as suas autoridades fiscais não poderão entrar em conflito com uma decisão sobre uma questão litigiosa proferida por um tribunal nacional. Isso significa que os contribuintes serão impedidos de recorrer ao procedimento de resolução de litígios da Directiva caso um tribunal nacional profira uma decisão sobre a matéria.

Os próximos anos dirão se a Directiva corresponderá às expectativas que a sua aprovação gerou. Muito irá depender da forma como as diferentes autoridades fiscais irão interpretar e aplicar os requisitos de admissibilidade do procedimento, que são bastante formais, e de que forma os diferentes tribunais nacionais irão efectivamente salvaguardar os direitos dos contribuintes sobre esta matéria. É verdade que tudo isto vai decorrer sob o escrutínio potencial do TJUE, mas é duvidoso que isso seja suficiente para garantir o objectivo final da directiva de "*criar um enquadramento harmonizado e transparente de resolução de litígios e, deste modo, proporcionar benefícios a todos os contribuintes*".

Iniciativas como esta, que visam aumentar os direitos dos contribuintes no quadro internacional, são imperativos à luz dos desenvolvimentos ocorridos no direito fiscal internacional. Já estamos longe da abordagem tradicional que ditava que, como princípio geral, os estados não se apoiavam mutuamente na tarefa de cobrar impostos. Com efeito, com os contribuintes a trabalharem e a deslocarem-se globalmente, é do interesse de cada estado garantir a possibilidade de cobrar os seus impostos aos contribuintes que estão ou que já saíram para fora das suas fronteiras e que, portanto, permanecem sob a soberania de um outro estado. Este facto explica por que motivo os estados se sentem cada vez mais obrigados a cooperar. Os estados renunciam à sua relutância natural de se envolverem na tarefa desagradável de cobrar impostos para terceiros, em troca de um benefício



recíproca em relação aos contribuintes localizados nos outros estados envolvidos.

No entanto, essa predisposição para tratar de impostos estrangeiros como se fossem os seus próprios assenta no pressuposto de que esses impostos foram legalmente aplicados. Dessa forma, aumentar o alcance das autoridades fiscais com medidas de transparência fiscal e contra o abuso de direito, exige uma maior consciencialização sobre o papel da protecção adequada dos contribuintes no sentido de garantir que a legislação tributária seja aplicada de forma justa, razoável e equilibrada. Isto é especialmente verdade no contexto da UE. A capacidade de aplicação da legislação ao nível da UE deve ser compensada por mecanismos adequados e eficazes de resolução de litígios fiscais transfronteiriços. Embora ainda esteja longe da perfeição, a Directiva (UE) 2017/1852 do Conselho é um passo significativo com vista à prossecução desse objectivo.

Pedro Vidal Matos

## IV. LEGISLAÇÃO

### Comissão Europeia

#### Regulamento de execução (UE) 2019/1129, de 2 de Julho

- > Altera o Regulamento de Execução (UE) 79/2012 que estabelece as normas de execução de certas disposições do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”)

### Comité Económico e Social Europeu

#### Parecer n.º 240/07, de 16 de Julho

- > Parecer do Comité Económico e Social Europeu relativamente à «Proposta de regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no respeitante às medidas destinadas a reforçar a cooperação administrativa para combater a fraude ao IVA»

### Ministério das Finanças

#### Portaria n.º 219/2019, de 16 de Julho

- > Regula a estrutura e conteúdo do ficheiro a utilizar para efeitos do cumprimento por parte das instituições financeiras da obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira das informações relativas às contas financeiras mantidas por aquelas cujo saldo exceda 50.000€

### Ministro das Finanças

#### Portaria n.º 224/2019, de 18 de Julho

- > Regulamenta o modelo e as formalidades a cumprir para a requisição e fornecimento da estampilha aplicável aos cigarros e ao tabaco de enrolar que beneficiam de isenção de Imposto sobre o Tabaco, devidamente acondicionados em embalagens individuais

### Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

#### Despacho n.º 6550/2019, de 22 de Julho

- > Determina a cor e o preço unitário da estampilha especial para os produtos sujeitos ao imposto sobre o tabaco referente ao ano económico de 2020

### Ministério das Finanças

#### Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho

- > Altera a Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, que aprovou a tabela de actividades de elevado valor acrescentado

### Conselho da União Europeia

#### Rectificação ao Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, de 24 de Julho

- > Rectifica o Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA

### Ministério das Finanças

#### Portaria n.º 233/2019, de 25 de Julho

- > Regulamenta o regime das notificações e citações efectuadas por transmissão electrónica de dados na área reservada do Portal das Finanças



### Assembleia da República

Lei n.º 56/2019, de 5 de Agosto

- > Determina a cessação de vigência de alguns decretos-leis publicados entre os anos de 1981 e 1985

### Ministério das Finanças e da Justiça

Portaria n.º 287/2019, de 3 de Setembro

- > Altera a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estabelecendo que a Direcção Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo não se encontram vinculadas à jurisdição dos tribunais arbitrais relativamente a pretensões que tenham por objecto a ilegalidade da liquidação de tributos com base na cláusula geral anti-abuso, que não tenham sido precedidos de Reclamação Graciosa

### Ministério das Finanças

Portaria n.º 286/2019, de 3 de Setembro

- > Aprova a nova declaração Modelo 27 e respectivas instruções de preenchimento

### Assembleia da República

Lei n.º 97/2019, de 4 de Setembro

- > Estabelece que o regime fiscal aplicável às SIGI é aquele dos artigos 22.º e 22.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais

### Assembleia da República

Lei n.º 98/2019, de 4 de Setembro

- > Altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), em matéria de imparidades das instituições de crédito e outras instituições financeiras, o Regime Geral das Infracções Tributárias (“RGIT”) e o regime especial aplicável aos activos por impostos diferidos

### Assembleia da República

Lei n.º 91/2019, de 4 de Setembro

- > Estabelece o regime da resolução dos conflitos de jurisdição entre os tribunais judiciais e os tribunais administrativos e fiscais, regulando a composição, a competência, o funcionamento e o processo perante o Tribunal dos Conflitos

### Ministério das Finanças, Infra-estruturas e Habitação

Portaria n.º 289/2019, de 5 de Setembro

- > Regulamenta os aspectos complementares da factura electrónica

### Comissão Europeia

Comunicado da Comissão n.º 2019/C 307/03, de 11 de

Setembro

- > Comunicação relativa às taxas de juro em vigor aplicáveis na recuperação de auxílios estatais e as taxas de referência de actualização aplicáveis a partir de 1 de Outubro de 2019

### Assembleia da República

Lei n.º 114/2019, de 12 de Setembro

- > Altera o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

### Assembleia da República

Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro

- > Altera o Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), o Código de Processo nos Tribunais Administrativos, o Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, que define a sede, a organização e a área de jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais, o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (“RJAT”)

### Assembleia da República

Lei n.º 119/2019, de 18 de Setembro

- > Altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), o Código do IRC, o Código do IVA, o Código do Imposto do Selo, o Código dos Impostos Especiais de Consumo, o Código do Imposto Municipal sobre os Imóveis, o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, o Código Único de Circulação, o RGIT, o CPPT, o RJAT, o Decreto-Lei n.º 492/88, que disciplina a cobrança e reembolsos do IRS e IRC, Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, que altera o regime jurídico da redução do capital social de entidades comerciais e o Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, que estabelece



medidas de controlo de emissão de facturas e outros documentos com relevância fiscal

### Assembleia da República

#### Lei n.º 120/2019, de 19 de Setembro

- Transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva (EU) 2017/1852, estabelecendo as regras relativas a mecanismos para a resolução de litígios que envolvam as autoridades competentes de Portugal e de outros Estados-Membros da União Europeia relativos à interpretação e aplicação de acordos e convenções internacionais para evitar a dupla tributação de rendimentos, assim como os direitos e obrigações dos interessados no âmbito dos referidos litígios

### Conselho da União Europeia

#### Decisão de Execução (UE) 2019/1592 do Conselho, de 24 de Setembro

- Autoriza Portugal em derrogação do artigo 193.º da Directiva 2006/112/CE «Directiva IVA» a estabelecer que os sujeitos passivos de IVA adquirentes de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca sejam os devedores de imposto

### Conselho da União Europeia

#### Declaração de Rectificação da Directiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 25 de Setembro

- Rectifica a Directiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, que altera a Directiva 2006/112/CE «Directiva IVA» e a Directiva 2009/132/CE, no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao IVA nas prestações de serviços e as vendas à distância de bens



---

## Contactos

Cuatrecasas, Gonçalves Pereira & Associados,  
Sociedade de Advogados, SP, RL  
Sociedade profissional de responsabilidade  
limitada

### Lisboa

Praça Marquês de Pombal, 2 (e 1-8º)  
1250-160 Lisboa I Portugal  
Tel. (351) 21 355 3800 I Fax (351) 21 353 2362  
cuatrecasasportugal@cuatrecasas.com  
www.cuatrecasas.com

### Porto

Avenida da Boavista, 3265 - 5.1  
4100-137 Porto I Portugal  
Tel. (351) 22 616 6920 I Fax (351) 22 616 6949  
cuatrecasasporto@cuatrecasas.com  
www.cuatrecasas.com

---

Para obter informações adicionais sobre o conteúdo deste documento, pode dirigir-se ao seu contacto habitual na Cuatrecasas.

© Cuatrecasas, Gonçalves Pereira & Associados, Sociedade de Advogados, SP, RL 2019.

É proibida a reprodução total ou parcial. Todos os direitos reservados. Esta comunicação é uma selecção das novidades jurídicas e legislativas consideradas relevantes sobre temas de referência e não pretende ser uma compilação exaustiva de todas as novidades do período a que se reporta. As informações contidas nesta página não constituem aconselhamento jurídico em nenhuma área da nossa actividade profissional.

#### **Informação sobre o tratamento dos seus dados pessoais**

**Responsável pelo Tratamento:** Cuatrecasas, Gonçalves Pereira & Associados, Sociedade de Advogados, SP, RL ("Cuatrecasas Portugal").

**Finalidades:** gestão da utilização do website, das aplicações e/ou da sua relação com a Cuatrecasas Portugal, incluindo o envio de informação sobre novidades legislativas e eventos promovidos pela Cuatrecasas Portugal.

**Legitimidade:** o interesse legítimo da Cuatrecasas Portugal e/ou, quando aplicável, o próprio consentimento do titular dos dados.

**Destinatários:** terceiros aos quais a Cuatrecasas Portugal esteja contratualmente ou legalmente obrigada a comunicar os dados, assim como a empresas do seu grupo.

**Direitos:** aceder, rectificar, apagar, opor-se, pedir a portabilidade dos seus dados e/ou limitar o seu tratamento, conforme descrevemos na informação adicional.

Para obter informação mais detalhada, sobre a forma como tratamos os seus dados, aceda à nossa [política de protecção de dados](#).

Caso tenha alguma dúvida sobre a forma como tratamos os seus dados, ou caso não deseje continuar a receber comunicações da Cuatrecasas Portugal, pedimos-lhe que nos informe através do envio de uma mensagem para o seguinte endereço de e-mail [data.protection.officer@cuatrecasas.com](mailto:data.protection.officer@cuatrecasas.com)