COMISSÃO
EUROPEIA

Bruxelas, 28.10.2024
COM(2024) 494 final

RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO

Relatório de aplicação sobre a análise da Diretiva MRL

1. Introdução

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[1] («Diretiva MRL») estabelece um quadro para a resolução de litígios entre Estados-Membros que resultem da interpretação e aplicação de acordos e convenções entre Estados-Membros que preveem a eliminação da dupla tributação dos rendimentos e, se aplicável, do capital.

Embora, antes da adoção da Diretiva MRL, existissem mecanismos ou instrumentos para resolver determinados litígios previstos nas convenções fiscais ou na Convenção de Arbitragem (90/436/CEE)[2], esses instrumentos podem não conseguir uma resolução eficaz desses litígios em todos os casos em termos de âmbito de aplicação e/ou de forma atempada ou vinculativa.

A Diretiva MRL assegura um mecanismo eficaz de resolução de litígios que abrange um âmbito mais vasto, de forma atempada e executória, prevendo uma abordagem em três fases. Em primeiro lugar, qualquer pessoa (particular ou empresa) cuja tributação seja diretamente afetada por uma questão litigiosa tem o direito de apresentar uma reclamação a cada um dos Estados-Membros em causa, solicitando a resolução desse litígio. Em segundo lugar, os Estados-Membros em causa devem esforçar-se por resolver a questão litigiosa através de um procedimento por mútuo acordo. Em terceiro lugar, em caso de rejeição da reclamação por um Estado-Membro ou de não resolução de um litígio durante a fase do procedimento por mútuo acordo, a diretiva prevê a criação de uma comissão consultiva para tomar uma decisão sobre a rejeição ou emitir um parecer sobre o litígio.

Nos termos do artigo 21.º da Diretiva MRL, a Comissão deve avaliar a aplicação da diretiva e apresentar um relatório ao Conselho. No entanto, existem atualmente poucos dados sobre a aplicação da diretiva e nem todos os Estados-Membros adquiriram experiência suficiente na aplicação das suas regras. Em nenhum dos Estados-Membros as reclamações apresentadas pelos contribuintes chegaram à fase de resolução de litígios. A principal razão é que a Diretiva MRL se aplica aos anos fiscais com início em 1 de janeiro de 2018 ou após essa data. Os Estados-Membros têm regras de conformidade diferentes em termos de requisitos de apresentação e de finalização das avaliações, regras de prescrição e estratégias de conformidade (por exemplo, quando deve ser iniciada uma auditoria ou quais os anos fiscais a abranger). Por exemplo, a declaração fiscal relativa ao ano fiscal de 2018 só seria apresentada em 2019. Uma auditoria fiscal relativa ao ano fiscal de 2018 só poderá ser encerrada em 2023, pelo que poderia ser apresentada uma reclamação a partir dessa data e no prazo de três anos (o mais tardar em 2026). Consequentemente, os litígios que poderiam ser dirimidos ao abrigo da Diretiva MRL só começaram a surgir nos últimos anos.

O presente relatório de aplicação abrange o período compreendido entre a entrada em vigor inicial da diretiva e a atualidade. Baseia-se em dados recolhidos através de uma consulta que decorreu de 12 de março a 10 de maio de 2024 no sítio Web dos serviços da Comissão responsáveis pela Fiscalidade e União Aduaneira, bem como nos

[1] JO L 265 de 14.10.2017, p. 1.

[2] Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (JO L 225 de 20.8.1990, p. 10).

contributos recebidos dos Estados-Membros ao abrigo do quadro estatístico para a Diretiva MRL para os anos fiscais de 2020-2023 e numa consulta específica aos Estados-Membros que decorreu de 14 de março a 10 de maio de 2024. Deve ser realizada uma avaliação completa da Diretiva MRL logo que estejam disponíveis mais informações e experiência com casos reais, incluindo com casos que tenham chegado à fase de resolução de litígios. A Diretiva MRL insere-se igualmente no âmbito de uma auditoria do TCE em curso sobre a concorrência fiscal prejudicial na UE.

2. Descrição da Diretiva MRL

A Diretiva MRL proporciona um quadro coordenado e flexível para os Estados-Membros e reforça a resolução obrigatória e vinculativa de litígios na União Europeia em comparação com as regras puramente nacionais e/ou as regras estabelecidas em acordos e convenções bilaterais ou multilaterais.

Permite iniciar um procedimento por mútuo acordo através de uma reclamação do contribuinte, nos termos do qual os Estados-Membros devem cooperar e chegar a acordo sobre o litígio em matéria de dupla tributação no prazo de dois anos. A decisão é vinculativa para as autoridades competentes e executória pelo(s) contribuinte(s) afetado(s). Se o procedimento por mútuo acordo falhar porque os Estados-Membros não conseguiram chegar a acordo, conduz automaticamente a um procedimento de resolução de litígios (fase de arbitragem) com a emissão de uma decisão final vinculativa pelas autoridades competentes dos Estados-Membros envolvidos.

A figura que se segue resume as três principais fases processuais da Diretiva MRL:

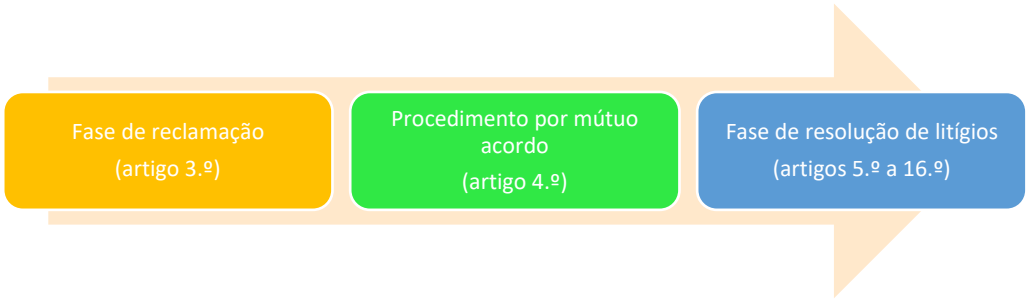


Figura 1: Três procedimentos-chave

Resumo de cada etapa:

1. Reclamação

A Diretiva MRL é aplicável a litígios entre Estados-Membros decorrentes de interpretações e aplicações diferentes de acordos e convenções que preveem a eliminação da dupla tributação dos rendimentos e, se for caso disso, do capital, tais como convenções fiscais bilaterais e a Convenção de Arbitragem, conducentes a uma dupla tributação. Neste contexto, qualquer interessado, incluindo os particulares, tem o direito de apresentar uma reclamação sobre uma questão litigiosa, tendo por objetivo a sua resolução, a cada uma das autoridades competentes do Estado-Membro em causa.

O prazo para a apresentação é de três anos a contar da receção da primeira notificação da ação de que resulta a dupla tributação. As autoridades competentes em causa de cada Estado-Membro são obrigadas a acusar a receção da reclamação no prazo de dois meses a contar da sua receção e a informar disso os outros Estados-Membros em causa.

O interessado deve apresentar informações nos termos do artigo 3.º, n.º 3, da Diretiva MRL. As autoridades competentes em causa podem solicitar informações complementares no prazo de três meses a contar da sua receção. Por sua vez, o interessado tem de responder no prazo de três meses a contar da receção do pedido. A decisão sobre a aceitação ou rejeição da reclamação tem de ser tomada no prazo de seis meses a contar da sua receção ou no prazo de seis meses a contar da receção das informações adicionais, consoante a data que for posterior, e o interessado e as autoridades competentes dos outros Estados-Membros em causa têm de ser imediatamente informadas desse facto.

Durante este período de seis meses, o Estado-Membro em causa pode resolver unilateralmente a questão litigiosa, resultando no encerramento do procedimento ao abrigo da Diretiva MRL.

2. Procedimento por mútuo acordo

Se o litígio não tiver sido resolvido na fase de reclamação, os Estados-Membros em causa, quando aceitarem uma reclamação, iniciam um procedimento por mútuo acordo. No caso de um procedimento por mútuo acordo, os Estados-Membros devem esforçar-se por concluí-lo no prazo de dois ou três anos a contar da última notificação da decisão de aceitar a reclamação.

O considerando 6 incentiva os Estados-Membros a utilizar formas de resolução de litígios alternativas que não sejam vinculativas, tais como a mediação ou a conciliação, durante as fases finais da fase do procedimento por mútuo acordo. Se os Estados-Membros em causa puderem resolver o litígio, a decisão torna-se vinculativa para os Estados-Membros dependendo do acordo do(s) contribuinte(s) e da sua renúncia ao direito a qualquer outra via de recurso. Na falta de acordo dentro do prazo indicado, o caso deverá ser submetido a um procedimento de resolução de litígios.

3. Resolução de litígios

O interessado pode solicitar às autoridades competentes que criem uma comissão consultiva, em que, a) a reclamação apresentada por esse interessado seja rejeitada nos termos do artigo 5.º, n.º 1, por pelo menos uma das autoridades competentes dos Estados-Membros em causa, mas não por todas; ou b) as autoridades competentes dos Estados-Membros em causa tenham aceitado a reclamação apresentada pelo interessado, mas não tenham chegado a acordo sobre a forma de resolver a questão litigiosa por procedimento por mútuo acordo dentro do prazo fixado no artigo 4.º, n.º 1. Nesse caso, a comissão consultiva deve emitir um parecer sobre a forma de resolver a questão litigiosa. A Diretiva MRL concede flexibilidade aos Estados-Membros para criarem uma comissão consultiva que pode diferir no que diz respeito à composição, à forma e ao processo de arbitragem a utilizar e/ou pode ser de natureza permanente.

A comissão consultiva deve emitir o seu parecer às autoridades competentes dos Estados-Membros em causa o mais tardar no prazo de seis meses, que pode ser prorrogado por mais três meses, a contar da data em que tiver sido constituída. O parecer é adotado por maioria simples dos seus membros. Quando não puder ser atingida a maioria, o voto do presidente determina o parecer final e é comunicado às autoridades competentes.

As autoridades competentes devem tomar uma decisão final na sequência da notificação do parecer da comissão consultiva. As autoridades competentes em causa dispõem de seis meses para chegar a acordo sobre a forma de resolver a questão litigiosa. Durante esses seis meses, as autoridades competentes podem tomar uma decisão diferente da apresentada pela comissão consultiva.

A decisão definitiva é vinculativa para os Estados-Membros em causa relativamente aos interessados e não constitui precedente. É aplicada sob reserva de o interessado ou interessados aceitarem essa decisão e renunciarem ao direito a qualquer recurso nacional, no prazo de 60 dias a contar da data em que essa decisão definitiva tiver sido notificada, quando aplicável.

3. Apresentação geral da execução

a. Controlos da transposição

Todos os Estados-Membros transpuseram já corretamente a Diretiva MRL. No caso da Espanha, foi iniciado um procedimento de infração por transposição incorreta[3]. A Espanha abordou posteriormente as questões suscitadas no procedimento de infração, que foi encerrado em 23 de maio de 2024[4].

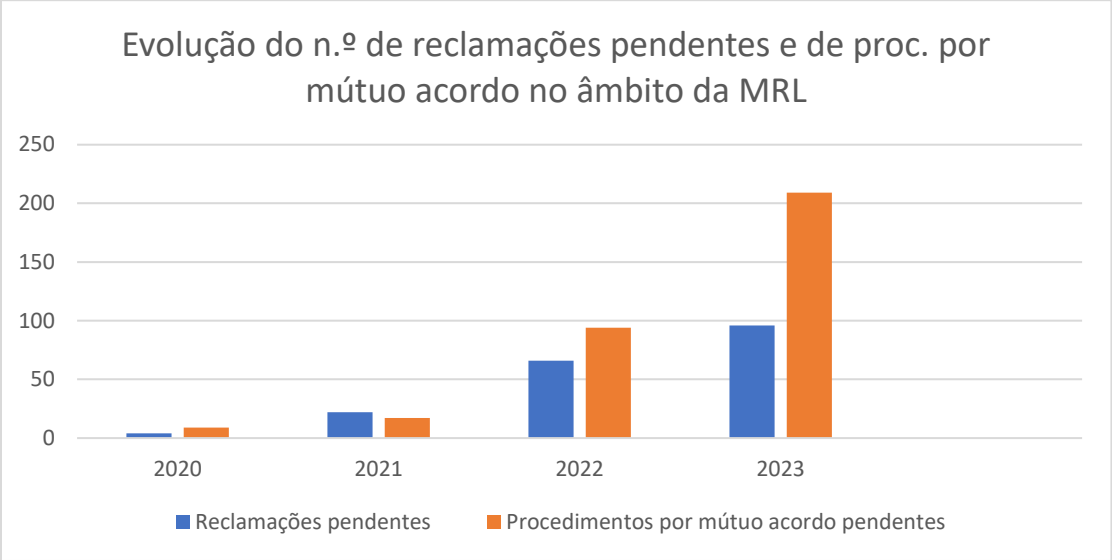
b. Revisão do Quadro Estatístico

Nos termos do Quadro Estatístico da Diretiva MRL, os Estados-Membros devem apresentar anualmente à Comissão as seguintes estatísticas[5]:

i) Reclamações enviadas à autoridade competente
ii) Procedimentos por mútuo acordo administrados pela autoridade competente
iii) Reclamações tratadas na fase de resolução de litígios (fase de arbitragem)
iv) Aplicação das decisões relativas a procedimentos por mútuo acordo e das decisões finais.

O quadro seguinte indica o número de casos referidos nos pontos i) e ii) apresentados pelos Estados-Membros que estão pendentes no final de cada ano de referência:

[3] INFR(2022)2096.
[4] Ver o Registo público da Comissão de decisões relativas às infrações https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en&langCode=PT.
[5] Consultar os dados no sítio Web da Comissão Europeia: Resolução de litígios fiscais na União Europeia — Comissão Europeia (europa.eu).



Reclamações enviadas

Em função da posição adotada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro em causa relativamente à reclamação apresentada, os contribuintes podem ter de interpor recurso para os tribunais nacionais nos termos do artigo 5.º, n.º 3, para terem acesso ao procedimento por mútuo acordo ou às fases de resolução de litígios da Diretiva MRL. Com base nas informações recebidas dos Estados-Membros, apenas foi apresentado um recurso em relação a uma rejeição por dois Estados-Membros. O reduzido número de reclamações objeto de recurso em relação ao número total de reclamações apresentadas pode indicar que o número de casos rejeitados por todos os Estados-Membros é, até à data, reduzido.

Em vez disso, quaisquer litígios que permaneçam na fase de reclamação são transferidos para a fase do procedimento por mútuo acordo. Um indicador estatístico fundamental é o tempo médio necessário para o encerramento de uma reclamação pelos Estados-Membros, quer através da sua resolução pelos Estados-Membros, quer através da passagem para a fase do procedimento por mútuo acordo ou para a fase de resolução de litígios. Os resultados para os anos de 2020-23 são indicados a seguir.

Ano	Número de Estados-Membros que apresentaram relatórios	Reclamação encerrada (em meses) — média da UE	Máximo (meses)	Mínimo (meses)
2020	2	1,25	1,5	1
2021	6	4,1	12	0,2
2022	12	3,9	6,2	1,8
2023	11	3,9	6	0,8

Por conseguinte, com base nos dados apresentados pelos Estados-Membros, a grande maioria dos casos é pelos Estados-Membros no prazo de seis meses, tal como exigido pela Diretiva MRL. Para controlar a eficácia da Diretiva MRL, é essencial garantir a apresentação de dados relativos aos prazos necessários para encerrar uma reclamação.

Reclamações tratadas na fase do procedimento por mútuo acordo

Embora o número de reclamações e de procedimentos por mútuo acordo tenha aumentado durante o período de 2020-2023, continua a ser significativamente inferior ao número de procedimentos por mútuo acordo atualmente abrangidos pela Convenção de Arbitragem durante o mesmo período[6]. Pode haver várias razões para explicar este número reduzido. A Diretiva MRL só é diretamente aplicável aos litígios que surjam a partir de um ano fiscal com início em 1 de janeiro de 2018 ou após essa data, pelo que os casos mais antigos não podem ser tratados ao abrigo desta diretiva[7]. No entanto, verificou-se uma diminuição do número de litígios submetidos no âmbito da Convenção de Arbitragem: o número de casos apresentados em 2023 ao abrigo da Convenção de Arbitragem diminuiu para 649, quando comparado com os 854 de 2022. No entanto, pode tratar-se apenas de um efeito temporário, sendo necessários dados de anos futuros para confirmar uma tendência de longo prazo.

Além disso, tendo em conta o tempo necessário para realizar uma auditoria e emitir uma decisão final de auditoria ao contribuinte, decorreriam vários anos antes de o contribuinte poder apresentar uma reclamação. Por último, o contribuinte dispõe de três anos a contar da data em que foi tomada a decisão de apresentar uma reclamação, pelo que tal pode também explicar o período decorrido entre a ocorrência de um litígio e a apresentação da reclamação ao abrigo da Diretiva MRL.

Quando questionados, na consulta dos Estados-Membros, sobre se constataram uma mudança da Convenção de Arbitragem para a Diretiva MRL, a maioria dos Estados-Membros respondeu que não dispunha de dados para responder à pergunta. Confirmaram que a Convenção de Arbitragem ainda é utilizada pelos seus contribuintes.

Tal como na fase de reclamação, solicitou-se aos Estados-Membros que indicassem o número de meses necessários para resolver um litígio no âmbito do procedimento por mútuo acordo[8]. Os resultados para os anos de 2020 a 2023 são indicados a seguir.

Ano	Número de Estados-Membros que apresentaram relatórios	Procedimentos por mútuo acordo encerrados (em meses) — média da UE	Máximo (meses)	Mínimo (meses)
2020	Não disponível	Não disponível	Não disponível	Não disponível

[6] Estatísticas dos procedimentos por mútuo acordo e dos acordos prévios sobre preços de transferência: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-co-operation-and-control/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation/statistics-pending-apas-and-maps-eu_en?prefLang=pt

[7] Os Estados-Membros poderiam ter utilizado a possibilidade de aceitar casos relativos a litígios surgidos antes de 1 de janeiro de 2018 que abranjam anos fiscais anteriores. Na consulta com os Estados-Membros, apenas dois Estados-Membros indicaram que o faziam.

[8] O número de reclamações aceites para um procedimento por mútuo acordo ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, durante o ano de referência e o número de decisões de procedimento por mútuo acordo aceites pelo interessado nos termos do artigo 4.º, n.º 2, durante o ano de referência são indicados nos dados estatísticos constantes do sítio Web da Comissão referido na nota de rodapé 5.

2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

Com base nos dados apresentados pelos Estados-Membros, os casos de procedimento por mútuo acordo são encerrados no prazo de 24 meses, tal como exigido pela Diretiva MRL. No entanto, tendo em conta o reduzido número de casos que foram efetivamente encerrados na fase do procedimento por mútuo acordo até à data, seria prematuro tirar conclusões. Uma consulta específica de um Estado-Membro indicou que a maioria dos casos apresentados ao abrigo da Diretiva MRL provinha de pessoas singulares e que, normalmente, podiam ser resolvidos mais rapidamente, ao contrário dos litígios que envolviam empresas, os quais envolvem geralmente litígios em matéria de preços de transferência que são mais complexos e requerem mais tempo para dirimir. Tal como na fase de apresentação de reclamação, é essencial que os Estados-Membros apresentem dados para permitir um controlo eficaz da oportunidade de encerrar um caso de procedimento por mútuo acordo.

Reclamações tratadas na fase de resolução de litígios

Até à data, nenhuma reclamação avançou para a fase de resolução de litígios (fase de arbitragem), pelo que não é possível fazer a sua avaliação. Além disso, dado que a maioria dos casos de procedimento por mútuo acordo foi apresentada em 2022 e 2023 e que nem todas as decisões foram emitidas pelos Estados-Membros, espera-se que o número de casos que passariam a esta fase seja limitado nos próximos anos. No entanto, o acompanhamento desta fase é essencial para garantir que os contribuintes têm o direito de contestar a rejeição de um caso de procedimento por mútuo acordo.

Aplicação das decisões relativas ao procedimento por mútuo acordo e das decisões finais

Os Estados-Membros devem comunicar o número de decisões relativas ao procedimento por mútuo acordo e de decisões finais ainda não aplicadas pelas autoridades competentes.

Desde 31 de dezembro de 2023, os Estados-Membros comunicaram a existência de três decisões de procedimentos por mútuo acordo que ainda não tinham sido aplicadas pelas autoridades competentes.

c. Observações preliminares sobre a aplicação

De acordo com os resultados das consultas realizadas com os Estados-Membros e com as partes interessadas[9], a Diretiva MRL constitui uma melhoria em termos de eficiência e eficácia em comparação com a situação anterior à sua aplicação. Tal decorre do facto de a Diretiva MRL prever prazos claros e definidos, oferecer melhores oportunidades de recurso ao(s) contribuinte(s) e ter um âmbito de aplicação mais amplo que abrange não só os litígios relativos aos preços de transferência ou à imputação de lucros a um estabelecimento permanente, mas também qualquer litígio decorrente da interpretação

[9] Ver: Resolução de litígios fiscais na União Europeia — Comissão Europeia (europa.eu).

e aplicação de acordos e convenções que prevejam a eliminação da dupla tributação dos rendimentos.

No entanto, tanto os Estados-Membros como as partes interessadas indicaram nas suas respostas que a experiência com as regras da Diretiva MRL é limitada, uma vez que os primeiros casos de dupla tributação abrangidos pelo âmbito de aplicação da Diretiva MRL só agora estão a surgir, devido ao encerramento das auditorias fiscais que abrangem os anos fiscais com início em 2018 ou posteriores. Por conseguinte, não foi possível fornecer informações ou apenas foram fornecidas informações limitadas sobre todos os aspetos da Diretiva MRL e, mais especificamente, sobre a fase de resolução de litígios, uma vez que, no momento da redação do presente relatório, não tinha sido criada uma comissão consultiva.

No entanto, já foram feitas sugestões para melhorar determinados aspetos da Diretiva MRL em termos de maior clareza na interpretação e aplicação de determinadas regras ou definições, a fim de assegurar uma abordagem comum. Foi ainda sugerido alargar o âmbito de aplicação da Diretiva MRL e utilizar o mecanismo de resolução para resolver litígios relacionados com outras diretivas no domínio da fiscalidade direta e indireta. Um quadro estatístico revisto, indicando o número de reclamações apresentadas e rejeitadas durante o ano de referência, poderá revelar-se útil para efeitos de controlo.

4. Conclusões e atividades futuras

Todos os Estados-Membros passaram a aplicar plenamente a Diretiva MRL. As reações preliminares são positivas, na medida em que a Diretiva MRL parece cumprir os objetivos estabelecidos no momento da sua adoção. A Diretiva MRL prevê um mecanismo de resolução de litígios abrangente, eficaz e sustentável. A posição reforçada do(s) contribuinte(s) para que a dupla tributação seja resolvida de forma vinculativa contribui para um ambiente fiscal mais justo.

No entanto, com base nos dados estatísticos recolhidos pela Comissão no contexto do quadro estatístico para a Diretiva MRL e nas reações recebidas tanto do público como dos Estados-Membros, conclui-se que a experiência adquirida com a aplicação da Diretiva MRL continua a ser limitada. Uma vez adquirida mais experiência, os serviços da Comissão devem realizar uma avaliação completa e, se for caso disso, apresentar propostas para melhorar a Diretiva MRL.