

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



AUDITORIAS (TRIBUTÁRIAS) CONJUNTAS -
MECANISMO DE COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA E
SUA ADOÇÃO EM PORTUGAL

Pedro Mascarenhas Nunes

Lisboa, dezembro de 2023

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

AUDITORIAS (TRIBUTÁRIAS) CONJUNTAS -
MECANISMO DE COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA E
SUA ADOÇÃO EM PORTUGAL

Pedro Mascarenhas Nunes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins, na área científica de Fiscalidade e Direito Fiscal.

Constituição do Júri:

Presidente: Prof. Especialista Amândio Silva

Arguente: Prof. Doutor Francisco Domingos

Vogal: Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, dezembro de 2023

Declaração

Declaro ser o autor desta Dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui falta de ética, que poderá resultar da anulação da presente Dissertação.

O presente Trabalho respeita as normas vigentes no Manual para elaboração de dissertações do ISCAL (e especificamente a norma americana para referenciação bibliográfica *American Psychological Association* – APA) e o texto respeita a ortografia pré-acordo (algumas citações) e pós-acordo ortográfico.

À Andreia e à Sofia

Aos meus Pais

*Aos meus Avós António Esteves
e Maria do Céu da Silva*

«Quando vou a um país, não examino se há boas leis, mas se as que lá existem são executadas, pois boas leis há por toda a parte.»

Montesquieu

Agradecimentos

À Andreia e à Sofia pelo apoio que me deram e pelo tempo que deixei de lhes dedicar em virtude deste desígnio a que me propus.

Aos meus Colegas da AT com quem tive o prazer de trabalhar ao longo de mais de duas décadas e de muito aprender.

Ao António Sá Santos da Biblioteca do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros da AT pela disponibilidade e pelo precioso auxílio.

Aos Colegas Coordenadores MLC ou PAOE das várias Administrações Fiscais dos outros Estados Membros da União Europeia com quem tive o prazer de trabalhar e de aprender.

À Kirsten Rösel e ao Leo Jansen pela disponibilidade.

Ao Professor Dr. Jesuíno Alcântara Martins pela disponibilidade e pelo apoio enquanto Professor na parte curricular do Mestrado e Orientador desta Dissertação.

Resumo

As auditorias conjuntas (no plano tributário) são um mecanismo ou forma de cooperação entre as administrações fiscais que podem ser utilizadas no acompanhamento e controlo, através de ações de inspeção, da atividade de contribuintes relacionados entre si.

Os mecanismos ou formas de cooperação administrativa estão consagradas em instrumentos jurídicos de cooperação administrativa ou de assistência administrativa mútua, internacional, de carácter bilateral ou multilateral, a que grande parte dos países e jurisdições aderiu ou está vinculada.

No contexto da União Europeia, os instrumentos jurídicos relativos à cooperação administrativa no domínio do Imposto sobre o Valor Acrescentado e no domínio da fiscalidade (direta) foram objeto, nos últimos anos, de alterações adotando conceitos mais abrangentes de auditorias conjuntas, o que robustecerá a atuação das administrações fiscais dos Estados Membros perante fenómenos de fraude e de evasão fiscal internacional e proporcionando, possivelmente, um reforço da certeza e segurança jurídicas.

Neste contexto, importa proceder à análise dos conceitos existentes e do impacto que a adoção destes terá no ordenamento jurídico nacional.

Palavras-Chave: cooperação administrativa, auditorias conjuntas, inspeção tributária, controlos simultâneos, presença e participação em inquéritos administrativos, inquéritos administrativos conjuntos

Abstract

Joint audits (in tax terms) are a mechanism or form of co-operation between tax administrations that can be used, through audit actions, to monitor and control the activity of related taxpayers.

Mechanisms or forms of administrative co-operation are established in legal instruments for international, bilateral or multilateral, administrative co-operation or mutual administrative assistance, which most countries and jurisdictions have signed up to or are bound by.

In the context of the European Union, in recent years, legal instruments relating to the administrative co-operation in the field of the Value Added Tax and in the field of (direct) taxation have been amended, adopting more comprehensive concepts of joint audits, which will strengthen member states' tax administrations actions against international tax evasion and avoidance phenomena and, possibly, increase legal certainty and security.

In this context, it is important to analyze the existing concepts and the impact that their adoption will have on the national legal system.

Keywords: administrative co-operation, joint audits, tax inspection, simultaneous controls, presence and participation in administrative enquiries, joint administrative enquiries

Índice

1. Introdução.....	1
1.1 Objeto da investigação	1
1.2 Objetivos da investigação.....	2
1.3 Metodologia	2
1.4 Estrutura da Dissertação.....	3
2. Necessidade e formas de cooperação administrativa.....	5
2.1 Necessidade de cooperação administrativa	5
2.2 Formas de cooperação administrativa	8
3. Conceito de auditorias conjuntas	13
3.1 OCDE/Forum on Tax Administration (2010)	15
3.2 OCDE/Forum on Tax Administration (2019)	18
4. Instrumentos jurídicos de cooperação administrativa.....	23
4.1 Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal da OCDE/Conselho da Europa e Protocolo de Revisão	24
4.1.1 Controlos fiscais simultâneos (artigo 8.º).....	29
4.1.2 Controlos fiscais no estrangeiro (artigo 9.º).....	30
4.2 Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE - Artigo 26.º	32
4.2.1 Comentários ao artigo 26.º.....	32
4.2.2 Relatório “Tax information exchange between OECD Member Countries: A survey of current practices”	33
4.2.3 Manual de implementação de troca de informação - Módulo sobre realização de controlos fiscais simultâneos	35
4.3 Direito da União Europeia.....	36
4.3.1 Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado	37
4.3.2 Regulamento (UE) 2018/1541 do Conselho, de 2 de outubro de 2018.....	39
4.3.2.1 Artigo 7.º, n.º 4-A do Regulamento n.º 904/2010	40
4.3.2.2 Artigo 28.º, n.º 2-A do Regulamento n.º 904/2010	43
4.3.3 Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE.....	47
4.3.4 Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho de 22 de março de 2021 que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.....	52

4.4 Regulamento (UE) 2021/847 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2021 que estabelece o Programa «Fiscalis» para a cooperação no domínio fiscal	64
5. Quadro legal nacional	66
5.1 Regulamento n.º 904/2010	66
5.2 Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio	66
5.2.1 Transposição da DAC 7 – Alterações ao Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio	71
5.2.2 Presença de funcionários de um EM nos serviços administrativos e participação em diligências administrativas (artigo 8.º).....	72
5.2.3 Auditorias conjuntas (artigo 3.º, n.º 1, alínea q) e artigo 9.º-A).....	76
5.2.3.1 Conceito (Artigo 3.º, n.º 1, alínea q)).....	76
5.2.3.2 Regime legal (Artigo 9.º-A).....	77
5.3 RCPITA	88
5.4 Impacto no RCPITA	96
6. Experiência de outros EM da UE.....	101
6.1 Alemanha	102
6.2 Holanda	110
7. Conclusão	114
Referências bibliográficas	119

Índice de Figuras

Figura 2.1 Formas de cooperação administrativa em função do nível de coordenação.....	10
Figura 3.1 Comparação dos conceitos de auditoria conjunta propostos pelo <i>Forum on Tax Administration</i> .	20
Figura 4.1 Resumo dos instrumentos jurídicos e normas que preveem formas avançadas de cooperação administrativa	24
Figura 4.2 Comparação da redação do Artigo 11.º da DAC1, até às alterações introduzidas pela DAC7 e após estas alterações	50
Figura 4.3 Classificação da possibilidade de realização de atos de inspeção específicos perante as legislações nacionais dos EM participantes	59
Figura 5.1 Redação do artigo 9.º-A e perspetiva de Portugal perante cada uma das normas	78
Figura 5.2 Representação gráfica dos elementos que devem constar do relatório de inspeção, conforme n.º 3 do artigo 62.º do RCPITA	95
Figura 6.1 Representação dos tipos de auditorias externas coordenadas.....	104

Lista de siglas e abreviaturas

- AT:** Autoridade Tributária e Aduaneira
- ATI:** Acordo para troca de informações
- CDT:** Convenção para evitar a dupla tributação internacional
- Convenção Modelo da OCDE:** Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE
- DAC:** *Directive on Administrative Cooperation* (Diretiva de Cooperação Administrativa no domínio da Fiscalidade)
- DAC1:** Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE
- DAC2:** Directiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a DAC1
- DAC7:** Directiva (UE) 2021/514 do Conselho de 22 de março de 2021 que altera a DAC1
- Decreto-Lei n.º 61/2013:** Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, que transpõe a Directiva 2011/16/UE do Conselho (DAC1).
- EM:** Estado(s)-Membro(s)
- IVA:** Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT:** Lei Geral Tributária
- OCDE:** Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- RCPITA:** Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
- Regulamento n.º 904/2010:** Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado
- Regulamento 2018/1541:** Regulamento (UE) 2018/1541 do Conselho, de 2 de outubro de 2018, que altera os Regulamentos (UE) n.º 904/2010 e (UE) 2017/2454 no que diz respeito às medidas destinadas a reforçar a cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado
- STA:** Supremo Tribunal Administrativo
- UE:** União Europeia

1. Introdução

O presente Trabalho destina-se a apresentar a investigação desenvolvida, no âmbito do Mestrado em Fiscalidade, sobre o tema das auditorias conjuntas (no plano tributário), enquanto forma ou mecanismo¹ de cooperação administrativa ou de assistência administrativa mútua entre países e a sua adoção no ordenamento jurídico nacional.

A opção pelo tema foi motivada pela sua atualidade, pela sua relevância crescente no plano internacional, nomeadamente no contexto da cooperação administrativa e da assistência mútua administrativa entre as administrações fiscais², e também por razões de ordem profissional atendendo às funções que o autor desempenhou até recentemente.

1.1 Objeto da investigação

O tema das auditorias conjuntas no plano tributário situa-se no diversificado e complexo domínio de competências e de atuação das administrações fiscais. O tema assume relevância no contexto das relações que as administrações fiscais têm com as suas congéneres e das relações que necessariamente mantêm com os contribuintes – sejam pessoas singulares ou pessoas coletivas – em especial os que prosseguem atividades ou realizam operações a nível internacional. Dentro daquele domínio, relevam os poderes que, em regra, as administrações fiscais têm para acompanhar, para controlar e para proceder à verificação e ao correto apuramento da situação tributária dos contribuintes – ações comumente designadas por inspeção tributária, área na qual se poderá concretizar, na prática, a utilização das auditorias conjuntas.

O objeto da investigação são os conceitos de auditorias conjuntas enquanto forma ou mecanismo de cooperação administrativa ou de assistência administrativa mútua entre os países, através das respetivas administrações fiscais, que têm vindo a ser desenvolvidos desde o início do Século XXI, e na sua (recente) previsão legal em instrumentos jurídicos internacionais, em especial na legislação da União Europeia (UE). É também objeto da investigação a adaptação ou conformação do ordenamento jurídico nacional àquelas alterações da legislação comunitária.

¹ Ao longo do Trabalho, por uma questão de consistência, segue-se a referência “formas” ao invés de “mecanismos”.

² Ou autoridades tributárias.

1.2 Objetivos da investigação

A investigação tem como objetivo primeiro estudar o conceito de auditorias conjuntas, analisar a sua previsão legal, assim como de outras formas em que esta se baseia, em instrumentos jurídicos internacionais de cooperação administrativa e de assistência administrativa mútua.

O segundo objetivo consiste em proceder à análise do ordenamento jurídico nacional, em especial na parte que regula a atividade da inspeção tributária (e aduaneira): Lei Geral Tributária (LGT) e Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA)³, e do possível impacto que nele terá a adaptação às alterações à legislação comunitária em matéria de cooperação administrativa no domínio do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e da assistência administrativa mútua no domínio da fiscalidade direta. Aqui se inclui a análise dos estudos desenvolvidos e da abordagem seguida pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) assim como da previsão legal no próprio ordenamento jurídico de alguns Estados Membros (EM) da UE que consagram já normas e conceitos, pelo menos numa perspetiva operacional, que admitem e preveem auditorias conjuntas.

Como terceiro objetivo pretende-se aferir e concluir da importância que as auditorias conjuntas poderão ter no reforço da cooperação administrativa e assistência administrativa mútua, quer para fazer face a fenómenos de fraude e de evasão fiscal internacional, com que os países e as respetivas administrações fiscais se confrontam, quer para proporcionar maior certeza e segurança jurídicas aos contribuintes e às administrações fiscais.

1.3 Metodologia

A metodologia utilizada, para concretização dos objetivos propostos para a investigação e, assim, da elaboração da presente Dissertação, consistiu essencialmente em três etapas:

- Pesquisa de informação e de conteúdos sobre os instrumentos e as formas de cooperação administrativa existentes, recorrendo a fontes documentais, em especial, convenções internacionais, legislação da UE, estudos e relatórios da UE e de

³ Atendendo a que o presente Trabalho incide essencialmente sobre a utilização de formas avançadas de cooperação administrativa no domínio tributário, i.e., fiscal, a perspetiva será assim a de inspeção tributária (e não aduaneira), motivo pelo qual é frequentemente utilizada a referência “inspeção tributária”.

organizações internacionais, como a OCDE, assim como a obras e artigos na área da fiscalidade.

- Tratamento e análise da informação recolhida, resumindo as ideias e os aspetos relevantes, organizando-os tendo em vista os objetivos da investigação e a estrutura proposta.
- Elaboração e redação da presente Dissertação.

1.4 Estrutura da Dissertação

Por forma a concretizar os objetivos propostos e assim procurar atingir o principal desiderato da investigação e da presente Dissertação foi seguida a seguinte estrutura:

No Capítulo 1 apresenta-se o tema, delimita-se o objeto e estabelecem-se os objetivos da investigação. Apresenta-se igualmente a metodologia seguida na investigação e a estrutura da presente Dissertação.

No Capítulo 2 aponta-se a necessidade dos países, através das respetivas autoridades competentes, comumente as suas administrações fiscais, recorrerem à cooperação administrativa ou à assistência administrativa mútua, apresentando-se as várias formas de cooperação existentes: das tradicionais a outras formas mais avançadas, nas quais se incluem as auditorias conjuntas.

No Capítulo 3 analisam-se os conceitos de auditorias conjuntas construídos em resultado de dois projetos promovidos pelo *Forum on Tax Administration* da OCDE, concluídos em 2010 e em 2019, assim como as principais características e elementos então estabelecidos para esta (nova) forma avançada de cooperação administrativa ou de assistência administrativa mútua.

No Capítulo 4 apresentam-se instrumentos jurídicos internacionais que estabelecem quadros de cooperação administrativa ou de assistência administrativa mútua que, direta ou indiretamente, tem implicações no ordenamento jurídico nacional. Relativamente a alguns dos instrumentos jurídicos identificados, analisa-se em detalhe a previsão de formas avançadas de cooperação administrativa ou de assistência administrativa mútua, incluindo em alguns dos casos as próprias auditorias conjuntas.

No Capítulo 5 analisa-se o quadro legal nacional vigente⁴ focando-se o contexto relativo à cooperação administrativa e assistência administrativa mútua e o contexto relativo à atividade da inspeção tributária.

No Capítulo 6 apresentam-se os principais aspetos do quadro legal da Alemanha e da Holanda relativos à previsão e à utilização de formas avançadas de cooperação administrativa e assistência administrativa mútua, incluindo auditorias conjuntas.

No Capítulo 7 apresentam-se as conclusões obtidas com a investigação realizada e com a elaboração da presente Dissertação, notando-se a crescente importância do recurso e a necessidade de reforço da cooperação administrativa e da assistência administrativa mútua.

⁴ A data de referência da elaboração da presente Dissertação é 17 de julho de 2023.

Importa notar que em 26 de julho de 2023 foi publicada, no Diário da República n.º 144/2023, Série I de 2023-07-26, a Lei n.º 36/2023, que transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, alterando o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira e o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, e que tem particular relevância no contexto da investigação realizada e da presente Dissertação.

Apesar da publicação da Lei n.º 36/2023 ter ocorrido posteriormente à data tomada como referência para o quadro legal vigente, encontrava-se já refletida na presente Dissertação a redação final da proposta de lei que a antecedeu, cujo texto corresponde na íntegra ao texto que foi objeto de publicação.

2. Necessidade e formas de cooperação administrativa

As relações entre os países ou jurisdições constituem o plano das relações internacionais. Neste plano das relações internacionais releva, para efeitos da presente Dissertação, o contexto da cooperação administrativa ou da assistência administrativa mútua internacional, no domínio da fiscalidade. Para melhor perceção do enquadramento do tema, importa notar que este contexto da cooperação ou assistência administrativa é distinto de outros, também dentro da cooperação internacional, como sejam, por exemplo, a cooperação aduaneira, a cooperação policial e a cooperação judiciária internacional em matéria penal, civil ou comercial.

2.1 Necessidade de cooperação administrativa

A cooperação administrativa ou a assistência administrativa mútua internacional, no domínio da fiscalidade, doravante referidas apenas por cooperação administrativa, assumem cada vez maior relevância nas relações entre os países e, por conseguinte, entre as administrações fiscais. A internacionalização das atividades e das operações dos contribuintes, i.e., das economias, ocorrida, em especial, a partir de meados do século XX e fortemente impulsionada com o fenómeno da globalização, cria desafios significativos às administrações fiscais. Isto perante a necessidade e o dever destas controlarem corretamente as bases tributáveis e de prevenirem e combaterem fenómenos de fraude e de evasão fiscal internacional, por forma a assegurarem a obtenção das necessárias receitas para o financiamento dos respetivos estados. Assume aqui igualmente relevância a atuação das administrações fiscais no que concerne também a evitar situações de dupla tributação internacional e de dupla não tributação internacional. Nas palavras de Xavier (2022, p. 765) são «necessárias providências de cooperação internacional de que constituem modelo os pactos referentes à *troca de informações*, normalmente incluídos nas convenções contra a dupla tributação».

Contudo, esta internacionalização da economia ou globalização não é acompanhada pelo alargamento do âmbito territorial das competências das administrações fiscais para exercer o necessário controlo tributário, perdurando estas, em regra, a ser aplicadas “apenas” ao espaço do respetivo território. Sobre este aspeto, Dijk e Griffioen referem a questão da soberania fiscal dos estados, como limitação para o acompanhamento e controlo que as administrações fiscais necessitam de fazer às operações transfronteiras, ou seja, quando as

operações envolvem outras jurisdições: «*Due to the fiscal sovereignty of tax authorities, the available national means however are not always sufficient to handle cross-border transactions.*» (Dijk e Griffioen, 2016, p. 505). Por conseguinte, notam estes autores que, «*[h]ence, international coordination and cooperation are necessary to manage cross-border risks adequately.*».

Para reforçar este ponto, importa atender aos considerandos iniciais apresentados no «*MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES: MODULE ON GENERAL AND LEGAL ASPECTS OF EXCHANGE OF INFORMATION*», nos seguintes termos (OECD, 2006a, p. 4):

The changing environment

6 The past decades have witnessed an unprecedented liberalisation and globalisation of national economies. An increasing number of countries have removed or limited controls on foreign investment and relaxed or eliminated foreign exchange controls. While tax administrations remain confined to their respective jurisdictions[,] taxpayers operate globally.

Assim como também importa seguir os considerandos apresentados no Módulo 9⁵ daquele Manual, nos seguintes termos: (OECD, 2010a, p. 3)⁶

1. There has been an unprecedented increase in the mobility of taxpayers and cross-border economic activity. Multinational corporations operate globally; their operations and financial affairs are complex and cross many tax jurisdictions. This environment makes it extremely difficult for any single tax jurisdiction to fully engage with taxpayers operating on a global level.

2. Exercising powers in an international context is considerably more circumscribed for tax administrations than for internationally operating companies, because the direct powers of a tax administration are generally limited by its national borders. Cooperation between tax administrations is required for several reasons. Firstly, it enhances the effectiveness of procedures. Secondly, it helps to ensure that the

⁵ Sob a designação «*MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES UNCLASSIFIED MODULE 9 ON JOINT AUDITS: THE FORUM ON TAX ADMINISTRATION JOINT AUDITS PARTICIPANTS GUIDE*». Este Módulo 9 teve origem e corresponde ao Guia “*Joint Audit Participants Guide*” que foi aprovado juntamente com o Relatório “*Joint Audit Report*” na 6.ª Reunião do *Forum on Tax Administration* da OCDE, realizada em 15 e 16 de setembro de 2010.

⁶ E também (OECD, 2010c, p. 3).

correct amounts of tax are raised on international business transactions. Thirdly, it serves to prevent and to rectify tax evasion and tax fraud.

Neste sentido reconhece também Nabais (2020, p. 124) ao notar que alguns contribuintes «mais poderosos e com maior capacidade contributiva, que dispõem de grande mobilidade», que apelida de «*free riders*», tiram partido «das manifestas deficiências de regulação do fenómeno da globalização económica e da internacionalização das relações tributárias», reconhecendo que esta regulação «apenas pode ser alcançada na arena da cooperação internacional.». E acrescenta este autor, quando aborda em concreto a questão da erosão das bases tributárias, «parece-nos que a única via possível para lutar firme e eficazmente contra a erosão das bases tributárias são a cooperação fiscal transfronteiriça e o multilateralismo fiscal.» (2020, p. 291).

Reconhece-se assim que, num cenário de evolução, as administrações fiscais necessitam indubitavelmente de recorrer a formas de cooperação administrativa que lhes permita obter, das suas congéneres de outros países, as informações necessárias e relevantes para, em geral, controlarem e procederem ao correto apuramento da situação tributária dos contribuintes e assim lhes exigirem os impostos devidos.

Na perspetiva interna de Portugal, no contexto da atividade de inspeção tributária e especificamente da atuação «de natureza informativa perante outras administrações tributárias» estabelecida pela alínea j), do n.º 2, do artigo 2.º do RCPITA, Rocha e Caldeira (2021, p. 26 e 28) reconhecem que «no âmbito do controlo por parte da actuação inspectiva da Administração tributária tem-se assistido, sobretudo nos últimos anos, a um reforço da cooperação internacional em matéria tributária» a qual, apontam, «tem sobretudo resultado do labor e empenho da OCDE na organização e planeamento de actividades sobre a adequação do exercício do poder de tributar perante o surgimento de novas realidades e problemas».

Outro aspeto a ponderar é a possibilidade que algumas das formas de cooperação administrativa permitem de, com a eventual participação e envolvimento dos contribuintes visados, aqui também numa perspetiva de interessados, se obter e garantir determinada segurança e certeza no plano tributário, quer às próprias administrações fiscais quer aos próprios contribuintes.

Mas a cooperação administrativa carece de um quadro legal que tem de ser construído ou estabelecido por instrumentos jurídicos de direito internacional, aos quais os países têm de

aderir ou que têm de estabelecer entre si. Por analogia, pode dizer-se que, através da celebração ou adesão a estes instrumentos jurídicos, os países estão assim a “internacionalizar e a globalizar a atividade” das respetivas administrações fiscais, porquanto instituem o indispensável quadro legal para estas estabelecerem as necessárias relações com as suas congéneres.

Portugal é um Estado Parte de ou está vinculado a instrumentos de direito internacional que, no domínio da fiscalidade, estabelecem diversas formas de cooperação administrativa. É o caso, com carácter bilateral, das convenções para evitar a dupla tributação internacional (CDT)⁷ e dos acordos para troca de informações em matéria fiscal (ATI)⁸, que Portugal celebrou com outros países. É também o caso, com carácter multilateral, da Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, da OCDE e do Conselho da Europa, adotada em Estrasburgo, em 25 de janeiro de 1988⁹, e do respetivo Protocolo de Revisão, adotado em Paris, em 27 de maio de 2010¹⁰. Esta convenção tinha, em maio de 2023, cerca de 147 países ou jurisdições participantes¹¹, daqui se podendo inferir o alcance e a importância deste instrumento. Com carácter multilateral, relevam ainda atos legislativos da UE – regulamentos e diretivas e respetivos instrumentos de transposição para o ordenamento jurídico nacional.

2.2 Formas de cooperação administrativa

Em regra, estes instrumentos jurídicos preveem diversas formas de cooperação administrativa que poderão consistir em:

⁷ Comumente designadas por CDT - Convenções para evitar a Dupla Tributação que, em grande parte, são inspiradas ou têm por base o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) ou o Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação da Organização das Nações Unidas (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*) as quais consagram, com especial relevância para a presente matéria, no respetivo artigo 26.º, o intercâmbio ou a troca de informações.

⁸ Comumente designados por ATI - Acordos para Troca de Informações em Matéria Fiscal, que podem também seguir o Modelo de Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal (*Model TIEA*) da OCDE, consagrando, em especial, nos artigos 5.º e 6.º, respetivamente, a troca de informações a pedido e os controlos fiscais no estrangeiro.

⁹ Também designada por Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal.

¹⁰ O Protocolo de Revisão surgiu em resultado do apelo efetuado, à OCDE, em 2009, na sequência da Cimeira do G20 - Grupo que integra altos representantes das 19 maiores economias mundiais e da UE - realizada em Londres (em 2 de abril de 2009), para, no contexto da fiscalidade internacional, como resposta a fenómenos de evasão fiscal internacional, promover o desenvolvimento de um instrumento de cooperação administrativa, com carácter multilateral e global mais eficaz.

¹¹ Segundo dados da OCDE disponíveis em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (consultado em 15-05-2023).

- A troca de informações a pedido, espontânea ou automática,
- O pedido de notificação,
- Os controlos fiscais no estrangeiro ou presença nos serviços administrativos e presença ou participação em inquéritos administrativos,
- Os controlos fiscais simultâneos ou multilaterais, e
- As auditorias conjuntas.

Sendo o ponto central da cooperação administrativa a troca de informações a pedido, espontânea ou automática, importa referir os respetivos conceitos:

- A troca de informações a pedido consiste no envio de informações pela autoridade competente do Estado requerido, em resposta a um pedido remetido pela autoridade competente do Estado requerente, de informações que este considera necessárias e previsivelmente relevantes para efeitos tributários;
- A troca de informações a título espontâneo consiste no envio de informações, pela autoridade competente do Estado remetente à sua congénere de outro Estado, por sua própria iniciativa sem a existência de um pedido prévio, quando considera que tais informações poderão ter relevância no plano tributário deste outro Estado;
- A troca automática de informações consiste no envio, pela autoridade competente de um Estado à sua congénere de outro Estado, de modo sistemático e automático de informações previamente consideradas previsivelmente relevantes e relativas a categorias previamente definidas.

Quanto ao pedido de notificação, embora esta forma possa ter menos relevância no contexto da presente Dissertação, poderá ainda assim referir-se que esta forma de cooperação administrativa consiste na execução, por parte do Estado requerido e na sequência de pedido remetido pelo Estado requerente, da notificação do contribuinte (ou destinatário em causa) de decisões que têm impacto na sua esfera jurídica proferidas pela autoridade do Estado requerente.

Quanto às demais, serão objeto de maior detalhe no Capítulo seguinte.

Com as tradicionais formas de cooperação administrativa - troca de informações a pedido, espontânea e automática (esta com significativa expansão nas últimas décadas)¹², coexistem assim outras formas mais avançadas, com certo grau de coordenação, que reforçam a cooperação administrativa, como é o caso das três últimas supra referidas.

A propósito destas pode notar-se aqui o sentido da evolução ocorrida conforme refere o *Forum on Tax Administration* da OCDE: «*A next logical steps towards deeper co-operation was to have the foreign tax official present at an examination or even to address the taxpayer directly during the procedures in order to facilitate the information gathering process*» (OECD, 2019, p. 15).

Conforme se pode observar na Figura 2.1, a seguir apresentada, a partir das originárias formas de cooperação administrativa – troca de informações a pedido, espontânea e automática, que são o ponto central, desenvolveram-se e evoluíram as demais formas, mais avançadas, aqui ordenadas em função do seu nível de coordenação.

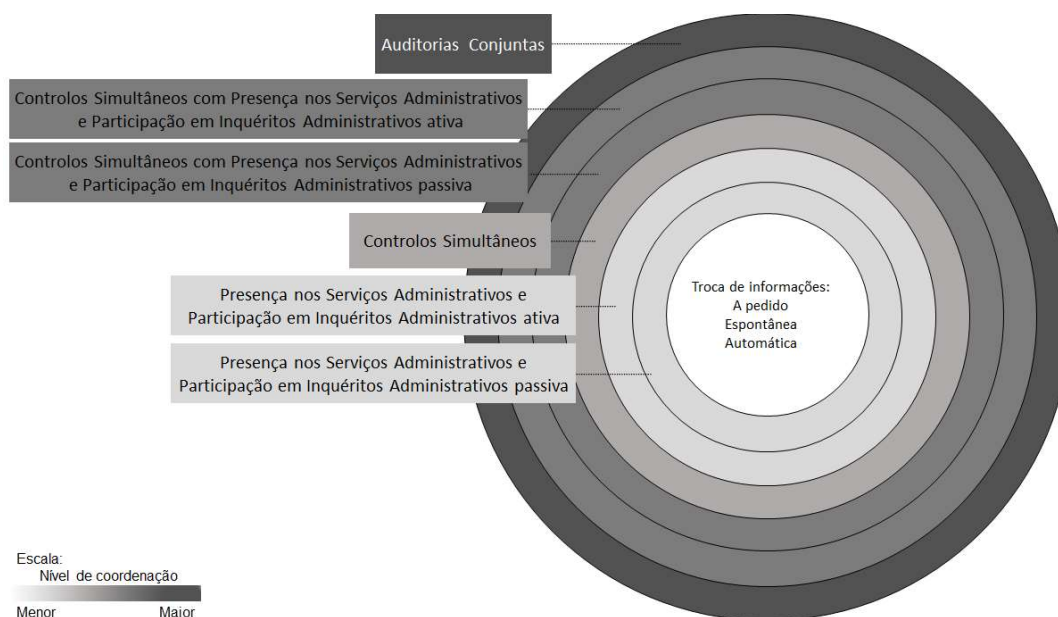


Figura 2.1 Formas de cooperação administrativa em função do nível de coordenação

¹² Impulsionada notavelmente pela reação que sucedeu à crise financeira de 2008, sendo exemplo a adoção a nível global da Norma Comum de Comunicação (*Common Reporting Standard*), desenvolvida pela OCDE, e, também a nível da UE, da transposição da Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, também designada por DAC2, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. Com estes desenvolvimentos passaram também a ser trocadas, de forma automática, informações relativas a contas financeiras.

Fonte Adaptado de OECD (2019a, p. 19)

Conforme se observa na Figura 2.1, o núcleo da cooperação administrativa é a troca de informações: a pedido, espontânea e automática, formas a partir das quais se desenvolvem as demais formas ali referidas, mais avançadas e cuja utilização exige um maior nível de coordenação por parte das administrações fiscais, incluindo, eventualmente, os próprios contribuintes.

As administrações fiscais têm assim à sua disposição um diversificado catálogo de formas de cooperação administrativa a que poderão recorrer, em função da necessidade com que se confrontam.

Em especial quanto às duas últimas – os controlos fiscais simultâneos ou multilaterais e as auditorias conjuntas, merece notar a posição assumida pelos representantes dos países participantes na 6.^a reunião do *Forum on Tax Administration*, da OCDE, realizada em 2010¹³. Apontavam então as auditorias conjuntas como uma progressão da “cooperação” para a “ação coordenada”, visando o reforço do cumprimento fiscal internacional e a redução de encargos, com os seguintes termos: «*Joint Audits - moving beyond cooperation to coordinated action designed both to boost international tax compliance and reduce costs for taxpayers and revenue bodies alike*» (OECD, 2010b, p. 2). Reconheciam também que «*putting greater emphasis on joint audits can be an important means of increasing international coordination*» (OECD, 2010b, p. 4).

Importa ainda citar o Presidente do *Forum on Tax Administration*, Douglas H. Shulman, na introdução que faz ao Relatório «*Joint Audit Report*»¹⁴ ao afirmar que «*[i]n response, revenue bodies around the world, in pursuit of stronger international tax compliance, will likely move beyond cooperation to various forms of coordinated action*» (OECD, 2010d, p. 2). Reconhece assim que as administrações fiscais, utilizando a cooperação administrativa, necessitarão cada vez mais de atuar de modo coordenado entre si, passando de “simples” cooperação a coordenação.

Assim como também importa citar o Diretor Geral da Administração Tributária e Aduaneira da Holanda, Jaap Uijlenbroek que, mais recentemente, no Relatório “*Joint Audit 2019 –*

¹³ Realizada em 15 e 16 de setembro de 2010, em Istambul, na Turquia.

¹⁴ O Relatório foi apresentado durante a 6.^a Reunião do *Forum on Tax Administration* da OCDE, realizada em 15 e 16 de setembro de 2010, em Istambul, na Turquia.

Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty»¹⁵ do *Forum on Tax Administration*, apontou a exigência das administrações fiscais (autoridades tributárias) cooperarem cada vez mais, no sentido de assegurarem o cumprimento fiscal, deterem fenómenos de erosão da base tributável e transferência de lucros e minimizarem a ocorrência de litígios com os contribuintes, geralmente onerosos para as partes envolvidas, concluindo que (OECD, 2019a, p. 3)

[o]ne form of co-ordinated action undertaken by tax administrations in this regard is conducting audits in close co-operation with other jurisdictions, whether on a simultaneous basis, through the presence of auditors from another jurisdiction or, at the most joined-up end, through the formation of joint audit teams.

As auditorias conjuntas resultam, pode dizer-se, do aprofundamento e da evolução das demais formas de cooperação administrativa, por força dos desafios que os já referidos fenómenos da internacionalização das atividades dos contribuintes, das economias e da globalização, colocaram às administrações fiscais. Importará notar que esta é ou será, de entre as várias, mais uma forma de cooperação administrativa que as administrações fiscais têm assim ao seu dispor para, em função do caso concreto e mostrando-se a mais adequada, poderem utilizar.

Certos autores notam que, sendo uma forma de cooperação administrativa reforçada ou avançada, o recurso e a utilização de auditorias conjuntas deverão não já ser apenas motivadas por interesse individual, estritamente nacional ou doméstico de cada país envolvido, mas por um interesse comum, refletindo uma abordagem conjunta a um problema fiscal comum. Ou seja, considera-se aqui um cenário em que pelo menos dois países procedem *ab initio* conjuntamente a uma análise de risco dos fenómenos, dos contribuintes ou das operações, subseqüentemente identificando ou selecionando casos e ponderando então a forma de cooperação administrativa mais adequada para os abordar (Dijk e Griffioen, 2016, p. 510). Incluindo as auditorias conjuntas.

¹⁵ O Relatório foi promovido pelo *Forum on Tax Administration*, da OCDE, tendo sido elaborado por um Grupo de Peritos com representantes da Alemanha, Itália, Holanda, Noruega, África do Sul, Reino Unido e Estados Unidos da América e aprovado pelo Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE em março de 2019.

3. Conceito de auditorias conjuntas

Para se aprofundar e perceber o conceito de auditorias conjuntas, no plano tributário, recorre-se, a uma análise dos trabalhos desenvolvidos pelo *Forum on Tax Administration*, da OCDE, desde 2010.

A iniciar esta análise pode desde já notar-se que o objetivo principal ou primário das auditorias conjuntas é, à semelhança de outras formas de cooperação administrativa, a obtenção de informações necessárias e previsivelmente relevantes por parte das administrações fiscais que delas necessitam para, como já referido, procederem ao correto apuramento da situação tributária dos contribuintes. Poder-se-á considerar como outro objetivo proporcionar a participação e envolvimento do(s) contribuinte(s) possibilitando maior eficiência quanto à prestação e recolha de informações e até o estabelecimento de eventuais acordos entre as administrações fiscais e aquele(s), garantindo a uns e outros maior certeza e segurança jurídica fiscal.

O recurso a esta forma de cooperação administrativa tem subjacente a necessidade das administrações fiscais participantes acompanharem e analisarem em simultâneo ou em conjunto, a atividade de determinados contribuintes que estão relacionados entre si e que, atendendo à sua relevância, importância e circunstâncias, requerem uma abordagem diferenciada. Ou seja, uma atuação coordenada por parte das administrações fiscais.

Na primeira década do século XXI, a OCDE, através do *Forum on Tax Administration*, reconhecendo a necessidade de se reforçar a cooperação administrativa entre as administrações fiscais visando uma maior eficácia na resposta destas aos desafios colocados pela globalização, mormente na deteção e acompanhamento de fenómenos de evasão fiscal internacional, promoveu o desenvolvimento de um projeto dedicado às auditorias conjuntas¹⁶.

Este projeto tinha como objetivo proceder ao levantamento da experiência de países participantes do *Forum on Tax Administration*¹⁷ com a utilização desta ou outras formas avançadas de cooperação administrativa e, com base no conhecimento adquirido, desenvolver um conceito de auditorias conjuntas. Este seria então apresentando como uma

¹⁶ A Equipa de Projeto teve a participação de 13 Países: Austrália, Canadá, Dinamarca, França, Japão, República da Coreia, México, Holanda, África do Sul, Espanha, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos da América.

¹⁷ Terão sido 29 Países participantes do *Forum on Tax Administration* que responderam ao questionário.

forma coordenada de cooperação administrativa avançada ou reforçada que as administrações fiscais pudessem então acolher nos respetivos ordenamentos ou, pelo menos, pelo qual pudessem orientar a sua atuação. O projeto culminou na publicação, em 2010, do Relatório “*Joint Audit Report*”¹⁸, já anteriormente referido.

A reconhecer a importância das auditorias conjuntas, o Presidente do *Forum on Tax Administration*, Douglas H. Shulman, afirma, na introdução que faz ao Relatório, «*many of these countries have successfully pursued cooperative activities: simultaneous examinations, bilateral advanced pricing agreements, mutual assistance agreements, etc. [The joint audit has the potential to take this cooperation to a new level]* [destacado do autor].» (OECD, 2010d, p. 2).

A relevância deste relatório¹⁹ assim como do “*Joint Audit Participants Guide*”²⁰ decorre da característica de constituírem guias explicativos de orientação para a utilização e/ou implementação de auditorias conjuntas, sobretudo para os países e respetivas administrações fiscais com necessidade de recorrer a formas mais avançadas de cooperação administrativa, em relação às tradicionais formas de troca de informações a pedido, troca espontânea e até troca automática de informações.

Um dos elementos fundamentais do Relatório é o conceito de auditorias conjuntas ali apresentado. Este conceito assim como a abordagem ali explanada foram, mais recentemente, objeto de desenvolvimento, igualmente através de outro projeto promovido pelo *Forum on Tax Administration*²¹.

Nos pontos seguintes são assim desenvolvidos os aspetos que se consideram relevantes para a presente Dissertação, tendo por base os Relatórios e Guias elaborados na sequência dos dois projetos referidos (2010 e 2019).

¹⁸ O relatório foi apresentado durante a 6.ª Reunião do *Forum on Tax Administration* da OCDE, realizada em 15 e 16 de setembro de 2010, em Istambul, na Turquia. Este Relatório foi acompanhado pelo “*Joint Audit Participants Guide*” cujo principal propósito é constituir um guia de boas práticas para os processos e procedimentos de e com auditorias conjuntas e os papéis e funções de cada participante, que os países poderão utilizar de forma flexível em função do caso concreto (OECD, 2010c, p. 3).

¹⁹ Esta iniciativa terá sido, pelo menos a nível global, pioneira quanto à questão das auditorias conjuntas.

²⁰ Este Guia “*Joint Audit Participants Guide*” deu origem e corresponde ao Módulo 9 “*MODULE 9 ON JOINT AUDITS: THE FORUM ON TAX ADMINISTRATION JOINT AUDITS PARTICIPANTS GUIDE*» do «*MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES*».

²¹ Já referido anteriormente. Este projeto foi executado por um Grupo de Peritos com representantes da Alemanha, Itália, Holanda, Noruega, África do Sul, Reino Unido e Estados Unidos da América, e teve como principal resultado a elaboração (e publicação em 2019) do Relatório “*Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Cooperation and Improving Tax Certainty*”.

3.1 OCDE/*Forum on Tax Administration* (2010)

O Relatório “*Joint Audit Report*” refere que o conceito de auditorias conjuntas não é um conceito legal, mas deve ser visto como um conceito operacional: «8. *The term „joint audit” as such is not a legal term. In tax matters the term “joint audit” has been used in practice to express the idea that two or more tax administrations work together.*» (OECD, 2010d, p. 8). Refere ainda que, não obstante, para ser utilizado, carece, necessariamente, de um quadro legal, incluindo instrumentos de cooperação administrativa, que preveja ou admita os vários elementos que constituem tal conceito.

Uma auditoria conjunta será assim composta por vários elementos: (OECD, 2010d, p. 7)

- Consiste numa ação de controlo ou de inspeção que é realizada por uma equipa de auditoria única composta por funcionários das administrações fiscais de dois ou mais países, incluindo funcionários com competência para troca de informações.
- O objeto da ação é a atividade de um ou mais contribuintes (sejam pessoas singulares ou coletivas) que realizem operações transfronteiras com implicações nos países participantes.
- Os países participantes têm um interesse comum ou complementar na atividade do(s) contribuinte(s), que decorrerá do impacto, no plano tributário, das suas operações.
- O(s) contribuinte(s) é(são) parte ativa na ação fornecendo as necessárias informações.

A utilização de auditorias conjuntas é indicada quando se considere que proporcionará maior eficiência, eficácia e/ou valor acrescentado em relação às tradicionais formas de cooperação administrativa.

Outro argumento apresentado é a possibilidade de proporcionar a obtenção em conjunto, aos países participantes, de uma imagem mais completa do conjunto das operações dos contribuintes, ou de determinadas operações específicas, e das respetivas implicações e impacto no plano tributário. Isto quando comparado com o cenário em que cada País realiza, de modo isolado, as inspeções a nível nacional. (OECD, 2010d, p. 8)

O objetivo fundamental das auditorias conjuntas, enquanto forma de cooperação administrativa, é a recolha e a troca de informações consideradas relevantes para os países participantes. As auditorias conjuntas permitem igualmente alcançar diversos outros objetivos com significativa relevância no plano tributário e no plano de atuação das

administrações fiscais dos países participantes, inclusivamente na esfera dos contribuintes envolvidos. A utilização das auditorias conjuntas pode ser motivada e justificada pela possibilidade de proporcionar àquelas administrações fiscais, em conjunto, a recolha de informação e a análise dos factos, assim como a obtenção de consenso relativamente aos respetivos enquadramento e tratamento fiscal das operações relevantes, e ainda a obtenção de acordo quanto aos resultados e às conclusões alcançadas. Permite também, embora a montante, a identificação e análise conjuntas dos riscos que ameaçam os sistemas e as receitas tributárias dos países participantes, traduzindo-se em maior eficiência na seleção de contribuintes a inspecionar e na subsequente alocação de recursos e ainda a obtenção de informações e de elementos de prova necessários e suficientes para proceder ao correto enquadramento das operações e apuramento dos impostos devidos, à luz das legislações nacionais. Ou seja, as auditorias conjuntas poderão possibilitar de modo significativo a prevenção de evasão fiscal internacional e de situações de dupla tributação (e até dupla não tributação), podendo, neste caso, inclusivamente evitar eventuais ulteriores situações de conflito com os contribuintes.

Na perspetiva do(s) contribuinte(s) pode considerar-se, por um lado, a redução dos custos de contexto, porquanto lhes permite reduzir os encargos administrativos associados ao cumprimento das obrigações decorrentes de auditorias isoladas de que seriam objeto, nos vários países participantes, e, por outro, a possibilidade do seu envolvimento ativo quer na prestação de informações quer até na análise conjunta pelas administrações fiscais dos factos. Neste contexto, estas ações poderão inclusivamente induzir o cumprimento voluntário por parte do(s) contribuinte(s).

Nesta perspetiva e na das administrações fiscais dos países participantes também, as auditorias conjuntas poderão traduzir-se num reforço da certeza e da segurança jurídica. Assim como num reforço da confiança institucional entre as próprias administrações fiscais e entre estas e os contribuintes.

Em termos operacionais, a execução de uma auditoria conjunta tem necessariamente de integrar um processo estruturado composto por diferentes etapas, considerando-se essenciais as seguintes:

- Seleção de casos:

No contexto da atividade de controlo dos contribuintes, em especial, dos contribuintes que desenvolvem atividades transfronteiras ou transnacionais, poderão ser identificados casos

com potencial para serem abordados através de auditorias conjuntas. Na ponderação deste aspeto é tido em consideração, além do risco que as operações relevantes poderão representar, o país ou países em que estas ocorrem e se existem instrumentos de cooperação administrativa ao abrigo dos quais seja possível realizar uma auditoria conjunta. Esta seleção poderá eventualmente resultar de pedidos dos próprios contribuintes.

A proposta para realização de auditoria conjunta deverá ser apresentada formalmente junto das autoridades do(s) país(es) selecionado(s). A proposta deverá conter elementos essenciais como, pelo menos, a identificação dos contribuintes visados, indicação das operações e exercícios em causa e referência ao quadro legal aplicável.

- **Planeamento**

Em caso de concordância na realização de uma auditoria conjunta pelas autoridades dos países interessados, estes devem planear a forma como vai ser executada.

Nesta etapa é elaborado e formalmente acordado o plano de auditoria conjunta, que deverá incluir:

- Identificação das autoridades participantes e dos funcionários (elementos) que constituirão a equipa da auditoria conjunta;
- Identificação dos contribuintes visados;
- Indicação do quadro legal aplicável;
- Objetivos da auditoria conjunta;
- Definição do âmbito da auditoria: exercícios/períodos de tributação, operações específicas, impostos em causa;
- Identificação das áreas ou operações a analisar e das informações e elementos a obter;
- Calendarização das ações a desenvolver;
- Definição das responsabilidades e tarefas de cada elemento da equipa;
- Descrição das formas de comunicação e de troca de informações entre os elementos da equipa;
- Descrição da estratégia de comunicação e contacto com os contribuintes visados;
- Previsão de procedimento para a gestão de aspetos imprevistos.

O plano de auditoria deverá ser sancionado pelos representantes das autoridades participantes com competências para o efeito.

Nesta epata serão assegurados os contactos e estabelecidas as condições de participação dos contribuintes visados.

- Realização do procedimento de auditoria

A execução dos atos de inspeção no contexto da auditoria conjunta deverá ser efetuada ao abrigo e em conformidade com o quadro legal nacional dos países participantes. Os atos de inspeção são executados pela equipa de auditoria conjunta e incluem, entre outros, a recolha e a análise conjuntas de informações, contactos com os contribuintes, quer presencialmente quer através de meios de comunicação eletrónicos, e troca das informações necessárias e relevantes. Considerando que a equipa integra, além dos funcionários nacionais, funcionários estrangeiros, é necessário que o enquadramento da participação destes e o seu grau de intervenção na execução dos atos de inspeção sejam antecipadamente ponderados e assegurados.

- Conclusão

Após a realização dos atos de inspeção, procede-se à elaboração conjunta do relatório final (da auditoria conjunta) que incluirá, entre outros, a descrição dos factos analisados, o enquadramento fiscal das operações objeto de correção e o suporte legal aplicável.

Cada autoridade participante dá conhecimento do relatório final ao respetivo contribuinte.

Para conclusão, as autoridades participantes celebram um acordo em que sancionam os resultados e as conclusões obtidas com a auditoria conjunta conforme refletido no relatório final. Este acordo reforça o efeito vinculativo, no plano interno, dos resultados e conclusões obtidas.

3.2 OCDE/*Forum on Tax Administration* (2019)

Tendo por base o resultado²² do primeiro projeto, promovido cerca de nove anos antes, e considerando os desenvolvimentos ocorridos e a experiência entretanto obtida, por vários países, com a utilização de formas avançadas de cooperação administrativa, o *Forum on Tax Administration*, da OCDE, promoveu novo projeto que foi concluído em 2019. A perspetiva aqui seguida visava aperfeiçoar e clarificar determinados aspetos relacionados com as

²² Relatório «*Joint Audit Report*» e Guia «*Joint Audit Participants Guide*».

auditorias conjuntas, reforçar a necessidade e importância do recurso à cooperação, por via de uma participação mais integrada, não só entre as autoridades participantes, mas também com os próprios contribuintes. Colocou-se agora uma forte tónica na utilização desta forma avançada de cooperação administrativa para se alcançar maior certeza e segurança jurídica para todos os intervenientes: autoridades participantes e contribuintes.

Relativamente ao conceito anteriormente apresentado, é reconhecida a impraticabilidade para muitos países de integrarem, de facto, com base legal, uma equipa única de auditoria conjunta, no sentido de que esta implique e garanta que todos os participantes (funcionários nacionais e estrangeiros) tenham os mesmos poderes e direitos ao longo de todo o processo, independentemente do território onde sejam executados os necessários atos de inspeção (OECD, 2019a, p. 21). Mesmo continuando a ser considerado, por muitos países, como um conceito operacional, poderão surgir constrangimentos no que toca à gestão e à realização da auditoria conjunta, i.e., se, de facto, são responsabilidades e efetuadas por uma única equipa (conjunta) ou por equipas nacionais (uma de cada país participante) relacionadas entre si e a trabalhar em conjunto.

Outro aspeto apontado é a ausência de suporte legal, em vários países, para o reconhecimento do valor e assim da eficácia que o relatório final da auditoria conjunta tem no plano interno de cada país participante, verificando-se, na prática, que cada autoridade procede individualmente à elaboração do respetivo relatório de auditoria, ainda que refletindo as conclusões obtidas e acordadas na auditoria conjunta. As correções efetuadas internamente são assim suportadas pelo respetivo relatório de auditoria nacional.

Perante estes aspetos, é agora apresentado um conceito que, embora não sendo novo, contém alterações face ao anterior, no sentido de o atualizar, adequando-o à realidade e aos fins a prosseguir, em especial, o reforço da cooperação e maior envolvimento dos contribuintes.

A Figura 3.1, a seguir apresentada, contém o texto dos dois conceitos por forma a possibilitar mais fácil perceção das alterações ora efetuadas.

Joint Audit Report	Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty
two or more <u>countries</u> joining together <u>to form a single audit team</u> .	two or more <u>tax administrations</u> joining together
to examine an issue(s) / transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organised in the participating <u>countries</u> , and in which the <u>countries</u> have a common or complementary interest	to examine an issue(s)/transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organised in the participating <u>jurisdictions</u> , and in which the <u>tax administrations</u> have a common or complementary interest
	<u>proceeding in a pre-agreed and co-ordinated manner guaranteeing a high level of integration in the process and including the presence of officials from the other tax administration</u>
where the <u>taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries</u> , and	where the <u>tax administrations jointly engage with the taxpayer, enabling the taxpayer to share information with them jointly and</u>
the team includes Competent Authority representatives from each <u>country</u> .	the teams include Competent Authority representatives from each <u>tax administration for the exchange of information</u> .

Figura 3.1 Comparação dos conceitos de auditoria conjunta propostos pelo *Forum on Tax Administration*

Fonte Do próprio autor, com base em OECD (2010d, pp. 7 e 8 e 2019a, p. 22)

Conforme se observa a partir da Figura que antecede, foram diversas as alterações introduzidas.

A referência a uma única equipa de auditoria (conjunta) deixou de constar, sendo assim desconsiderado como requisito ou elemento essencial a constituição de uma única equipa. Mantém-se como elemento essencial a conjugação de esforços das (duas ou mais) administrações fiscais para realizarem os procedimentos necessários ao apuramento da situação tributária do(s) contribuinte(s). É agora introduzida a “exigência” desta atuação ser realizada de modo coordenado e previamente acordado, por forma a proporcionar e assegurar um maior nível de integração dos funcionários participantes, incluindo a possibilidade de presença e participação de funcionários estrangeiros nas fases relevantes do procedimento. Este aspeto é crucial e aproxima o conceito a certas formas (de cooperação administrativa) então já previstas legalmente em instrumentos de cooperação administrativa, como adiante se abordará.

Esta “exigência” não implica obrigatoriamente que todos os funcionários participantes (de administrações fiscais diferentes) tenham, ou que lhes sejam reconhecidos, os mesmos poderes e direitos. É clarificado que uma auditoria conjunta implicará, por outro lado, que

«39. [...] the tax officials involved are fully co-ordinated and have assigned the audit tasks among them in a manner that increases efficiency and is indicative of a joint approach.» e que estes funcionários «engage jointly with the taxpayer, even though the role of the foreign tax official may be limited during the conduct of the audit activities in the other jurisdiction.» (OECD, 2019a, p. 22).

Por forma a reforçar a integração na participação é considerado como elemento essencial a colaboração conjunta das administrações fiscais com o(s) contribuinte(s) dando-lhe(s) a possibilidade de participar(em) e assim partilhar(em) e disponibilizar(em) àquelas as informações necessárias e relevantes. Visar-se-á assim um maior envolvimento do(s) próprio(s) contribuinte(s) o que poderá, subsequentemente, propiciar, a todos os intervenientes, maior certeza e segurança jurídica.

Adicionalmente é reforçada a necessidade das equipas de auditoria – agora referidas no plural, ao invés de no singular, como anteriormente – de cada administração fiscal incluírem funcionários com designação de autoridade competente no contexto da cooperação administrativa, por forma a assegurar, pelo menos²³, a troca de informação.

De referir ainda que, as referências a países foram substituídas por referências a administrações fiscais, concretizando assim que é, em princípio, através destas autoridades que cada país se envolve e participa nas auditorias conjuntas. Foi também introduzida a referência a jurisdições em alternativa a países, por forma a permitir abranger territórios com especiais características, embora não sejam classificados como países.

Conforme se retira ainda da Figura 3.1 que antecede, à luz desta atual posição, podem agora considerar-se como elementos caracterizadores de uma auditoria conjunta os seguintes:

- Duas ou mais administrações fiscais acordam em se associar (com o propósito de)
- Analisar ou examinar operações ou atividades transfronteiras que um ou mais contribuintes relacionados entre si (sejam pessoas singulares ou coletivas) realizam e nas quais as administrações fiscais tenham um interesse comum ou complementar
- Vão atuar de uma forma pré-acordada e coordenada, garantindo um elevado nível de integração, com a presença de funcionários estrangeiros da(s) outra(s) administração(ões) fiscal(is)

²³ Poderá aqui admitir-se que a designação de autoridade competente abranja competências em matéria de negociação de acordos ou procedimentos com o(s) contribuinte(s) ou com as outras administrações fiscais.

- Há colaboração entre as administrações fiscais com o(s) contribuinte(s) que terão uma participação ativa, partilhando com aquelas as necessárias informações
- As equipas de auditoria conjunta incluem funcionários das administrações fiscais competentes em matéria de troca de informações

De notar que neste contexto, o *Forum on Tax Administration* apontava ser expectável que, apesar de se registar que a utilização de auditorias conjuntas era então frequente apenas entre um pequeno grupo de países, tal viesse a tornar-se mais frequente devido à adaptação das legislações nacionais e do quadro operacional que cada vez mais países prosseguiam (OECD, 2019a, p. 16), considerando que, por força do significativo número de países aderentes à Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, da OCDE e do Conselho da Europa, então registado (125 aderentes), «*the basic international legal framework is already in place and ready to be used*». Mas, como melhor se verificará adiante, aquando da análise deste importante instrumento de cooperação administrativa, esta ilação tem por base a constatação que «*16. Tax administrations have further combined elements of information exchange, simultaneous tax examinations and tax examinations abroad to form a more advanced and integrated approach, in practice often referred to as “Joint Audits”*» (OECD, 2019a, p. 16).

4. Instrumentos jurídicos de cooperação administrativa

Conforme referido anteriormente os conceitos de auditoria conjunta desenvolvidos pelos trabalhos realizados pelo *Forum on Tax Administration*, da OCDE, não são conceitos legais. Mas apesar disso, a utilização de auditorias conjuntas com base naqueles conceitos carece do recurso a instrumentos jurídicos já existentes e a determinadas formas de cooperação administrativa (avançada) já nestes consagradas. É o caso dos controlos fiscais no estrangeiro ou presença nos serviços administrativos, presença ou participação em inquéritos administrativos e os controlos fiscais simultâneos ou multilaterais.

No presente Capítulo apresenta-se a análise de determinados instrumentos jurídicos de direito internacional no plano da fiscalidade internacional²⁴, assim como da respetiva aplicação ou transposição para o ordenamento jurídico nacional, e das formas de cooperação administrativa neles previstas que se consideram relevantes para efeitos de utilização de auditorias conjuntas.

Na Figura 4.1, que segue, apresenta-se um resumo dos instrumentos jurídicos relevantes e das respetivas normas que preveem a possibilidade de utilização de formas avançadas de cooperação administrativa: Controlos simultâneos, Presença e participação em controlos (no outro País) e Controlos ou auditorias conjuntas.

²⁴ Inclui-se igualmente o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, à luz do qual Portugal e um n.º considerável de países têm celebradas convenções para evitar a dupla tributação internacional.

		Instrumento jurídico				
		Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (e Protocolo de Revisão) da OCDE/Conselho da Europa	Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE	Regulamento n.º 904/2010 (cooperação administrativa e luta contra a fraude no domínio do IVA) alterado pelo Regulamento (UE) 2018/1541	Diretiva 2011/16/UE (DAC1) (cooperação administrativa no domínio da fiscalidade) alterada pela Diretiva (UE) 2021/514 (DAC7)	Decreto-Lei n.º 61/2013 (transpõe a DAC1) (as normas a transpor as alterações introduzidas pela DAC7 não estão ainda publicadas)
Formas	Controlos simultâneos	Artigo 8.º Controlos fiscais simultâneos	Artigo 26.º Troca de informações	CAPÍTULO VIII - CONTROLOS SIMULTÂNEOS Artigo 29.º Artigo 30.º	Artigo 12.º Controlos simultâneos	Artigo 9.º Controlos simultâneos
	Presença e participação em controlos (no outro País)	Artigo 9.º Controlos fiscais no estrangeiro		CAPÍTULO VII - PRESENÇA NOS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DURANTE OS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS [...] Artigo 28.º, n.º 1 e 2	SECÇÃO I - Presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos Artigo 11.º Âmbito de aplicação e condições	Artigo 8.º Presença de funcionários de um Estado-Membro nos serviços administrativos e participação em diligências administrativas
	Controlos ou auditorias conjuntas	-	-	CAPÍTULO II - TROCA DE INFORMAÇÕES MEDIANTE PEDIDO SECÇÃO 1 - Pedido [...] de inquéritos administrativos Artigo 7.º, n.º 4-A CAPÍTULO VII - [...] INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS CONJUNTOS Artigo 28.º, n.º 2-A	Artigo 12.º-A Auditorias conjuntas	<i>Artigo 9.º-A Auditorias conjuntas</i> (norma ainda não publicada)

Figura 4.1 Resumo dos instrumentos jurídicos e normas que preveem formas avançadas de cooperação administrativa

Fonte Do próprio autor

Conforme se pode observar na Figura 4.1, com exceção do respeitante ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, os instrumentos jurídicos identificados consagram as referidas formas de cooperação administrativa através de normas específicas. Relativamente à situação exceção, embora não se tratando de uma norma específica, trata-se ainda assim, também neste particular contexto, de uma norma com estruturante relevância como mais adiante se analisará.

4.1 Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal da OCDE/Conselho da Europa e Protocolo de Revisão

A Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, da OCDE e do Conselho da Europa, doravante designada por Convenção Multilateral²⁵, foi adotada em Estrasburgo, em 25 de janeiro de 1988.

²⁵ Importa notar que esta Convenção Multilateral é diferente da Convenção Multilateral para a Aplicação das Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência

Segundo Xavier (2022, p. 776), a Convenção Multilateral terá sido impulsionada por uma iniciativa desencadeada, em 1975, a partir de uma Resolução²⁶ do Conselho das então Comunidades Europeias, relativa às medidas a adotar pela Comunidade no domínio da luta contra a fraude e a evasão fiscais internacionais em que é recomendada «a adoção de medidas para combater a evasão fiscal internacional, designadamente [...] a possibilidade de agentes do fisco de um dos Estados exercerem actividades de fiscalização nos outros Estados.». Com esta Resolução, o Conselho das Comunidades Europeias apelava à Comissão que promovesse um estudo da

d) [...] possibilidade de facultar aos funcionários de um Estado [requerente] a assistência num outro Estado [requerido] relativamente aos trabalhos destinados a investigar e a explorar os factos úteis à determinação correcta dos impostos sobre o rendimento ou sobre os lucros devidos no primeiro Estado;²⁷

Posteriormente, na sequência do apelo efetuado, em 2009, pelo G20 à OCDE, em reação a fenómenos de evasão fiscal internacional e à crise financeira internacional, no sentido desta organização promover o desenvolvimento de um instrumento de cooperação administrativa com carácter multilateral e global mais eficaz, foram realizados trabalhos que resultaram na elaboração e na adoção, em 2010, do Protocolo de Revisão da Convenção Multilateral. Este Protocolo, que passou a estar aberto para assinatura a partir de 27 de maio de 2010, veio permitir²⁸ que países não membros da OCDE e não membros do Conselho da Europa pudessem aderir e ser partes da Convenção Multilateral pois que «[...] antes da entrada em vigor do Protocolo de 2010, a Convenção não estava aberta a Estados não-membros das referidas Organizações.» (Ferreira, 2013, p. 152 e 153).

Para melhor se perceber a importância da Convenção Multilateral, logo quando adotada em 1988, embora então apenas aberta a países membros daquelas organizações, deve destacar-

de Lucros, adotada em Paris, em 24 de novembro de 2016, da OCDE (aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 225/2019, de 14 de novembro, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 70/2019, de 14 de novembro, ambos publicados no Diário da República n.º 219/2019, Série I de 2019-11-14) (comummente designada *Multilateral Instrument* ou *MLI*).

²⁶ Resolução do Conselho, de 10 de fevereiro de 1975, relativa às medidas a adotar pela Comunidade no domínio da luta contra a fraude e a evasão fiscais internacionais.

²⁷ De referir que esta Resolução esteve na base da adoção, dois anos depois, no âmbito das Comunidades Europeias, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos EM no domínio dos impostos directos. Esta directiva foi revogada pela (e deu lugar à) Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, atualmente em vigor, a qual será adiante objeto de referência.

²⁸ Por força da alteração do artigo 28.º (Assinatura e entrada em vigor da Convenção), nomeadamente o aditamento do n.º 5 que possibilita que «5 - Após a entrada em vigor do Protocolo de 2010, qualquer Estado que não seja membro do Conselho da Europa ou da OCDE pode pedir para ser convidado a assinar e a ratificar a presente Convenção, tal como revista pelo Protocolo de 2010.».

se o alcance que então se pretendeu obter com um instrumento com carácter multilateral e mais abrangente como este, conforme assumido no próprio Relatório Explicativo (OECD, 2008, p. 62):

2. [...], commercial and economic relationships are now so greatly concentrated and diverse that it has been felt necessary to prepare a new instrument both general in scope - that is to say providing for the various possible forms of assistance and covering a broad range of taxes - and multilateral, allowing more effective international co-operation between a large number of states, [...].

Ali reconhece-se ser este um instrumento concebido para proporcionar todas as formas possíveis de cooperação administrativa que possam ser utilizadas quer na determinação i.e., apuramento e liquidação de impostos, quer até na cobrança de receitas fiscais, visando, em especial, a luta contra fenómenos de evasão (e de fraude) fiscal, sendo referido que «3. [...] *This co-operation ranges from exchange of information to the recovery of foreign tax claims.*». Acrescenta-se ainda que, neste contexto,

5. [...] attempts to reconcile the respective legitimate interests of those involved: in particular, the requirements of mutual international assistance in tax assessment and enforcement, respect for special features of national legal systems, the confidential nature of information exchanged between national authorities and the fundamental right of taxpayers.

Anteriormente ao Protocolo de Revisão, Portugal, apesar de ser País membro da OCDE e do Conselho da Europa, não era parte deste instrumento. Mas logo em 27 de maio de 2010²⁹, procedeu à assinatura da Convenção Multilateral conforme revista pelo Protocolo de Revisão. Posteriormente, em 2014, Portugal procedeu à sua aprovação para ratificação, através da Resolução da Assembleia da República n.º 80/2014³⁰, tendo sido ratificada pelo Presidente da República³¹, entrando em vigor a 1 de março de 2015³². Portugal formulou

²⁹ Conforme também <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=treaties-full-list-signature&CodePays=POR>.

³⁰ Publicada no Diário da República n.º 178/2014, Série I de 2014-09-16, disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/resolucao-assembleia-republica/80-2014-56890479>.

³¹ Através do Decreto do Presidente da República n.º 68/2014, também publicado no Diário da República n.º 178/2014, Série I de 2014-09-16, disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-presidente-republica/68-2014-56890478>.

³² Pelo Aviso n.º 4/2015, do Ministério dos Negócios Estrangeiros, publicado no Diário da República, 1.ª série – N.º 33, de 17 de fevereiro de 2015.

reservas relativamente às Contribuições obrigatórias para a segurança social devidas à Administração Pública ou às instituições de segurança social de direito público³³.

Em maio de 2023, cerca de 147³⁴ países, jurisdições ou territórios são parte, i.e., aderentes e participantes, deste instrumento jurídico.

O âmbito de aplicação da Convenção Multilateral, conforme estabelecido no artigo 2.º, compreende os impostos sobre o rendimento, os impostos sobre o consumo e os impostos sobre o património e ainda as contribuições obrigatórias para regimes públicos de segurança social. Sem prejuízo das reservas que os países aderentes possam expressar relativamente ao âmbito de aplicação, deve reconhecer-se que se está perante um instrumento com uma considerável abrangência pois integra tributos fiscais e parafiscais que, tendo por referência um sistema fiscal idêntico ao nacional, são geradores de grande parte das receitas do estado.

No artigo 1.º, conforme revista pelo Protocolo de Revisão, a Convenção Multilateral estabelece que «1 - [...], as Partes prestam-se mutuamente assistência administrativa em matéria fiscal.» e que esta assistência mútua consiste em «2 - [...] a) Troca de informação, incluindo controlos fiscais simultâneos e participação em controlos fiscais no estrangeiro; b) Assistência na cobrança, incluindo as providências cautelares; e c) Notificação de documentos.».

A reforçar a abrangência deste instrumento, nota o Relatório Explicativo Revisto (OECD & Council of Europe, 2011, p. 36), i.e., da versão revista, que, ponderados como um todo, estes três domínios de assistência abarcam «13. [...] *all the significant types of measures which it is envisaged could be taken by the tax administration of one Party in co-operation in the carrying out of the duties of the tax administration of another Party.*». Ou seja, estes três domínios de assistência - troca de informação, assistência na cobrança e notificação de documentos (decisões) - compreendem todos os tipos significativos de medidas que estão ao alcance de uma administração fiscal (a requerida) por forma a prestar assistência a outra administração fiscal (a requerente).

³³ Relativamente às contribuições obrigatórias para a segurança social, enunciadas na subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º da Convenção, Portugal reservou-se o direito de: não prestar qualquer forma de assistência, não prestar assistência em matéria de execução de créditos tributários ou de coimas e não prestar assistência em matéria de notificação de documentos, conforme artigo 2.º do Decreto do Presidente da República n.º 68/2014, de 16 de setembro.

³⁴ Segundo dados da OCDE, disponíveis no respetivo *site*: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (consultado em 15-05-2023).

Dos três domínios de assistência contemplados, releva, para o âmbito da presente Dissertação, a troca de informação, matéria que é regulada dentro do Capítulo III (Formas de Assistência), na Secção I. Aqui dispõe desde logo, no artigo 4.º, que «1 - As Partes trocam, [...] de acordo com o previsto nesta secção, qualquer informação que seja previsivelmente relevante para a administração ou execução da legislação interna respeitante aos impostos abrangidos pela presente Convenção.».

De notar também o referido pelo Relatório Explicativo Revisto, em comentário ao Artigo 4.º (OECD & Council of Europe, 2011, p. 45) no sentido de que a troca de informação é desejável para que se possam identificar os factos relevantes para a correta aplicação das leis de cada Estado. E que tal pode não só facilitar e promover a aplicação da legislação fiscal, mas também auxiliar os contribuintes na invocação e no reconhecimento de benefícios fiscais a que têm direito:

49. [...] Such assistance [troca de informação] is desirable for ascertaining and discovering facts which may be of interest for the correct implementation of the domestic laws of the Parties. This may not only facilitate the enforcement of tax legislation, but also help the taxpayer to secure his entitlements to tax reliefs (for instance by making it easier for him to establish that he is not resident for tax purposes in a particular State, or that he has paid some foreign tax for which double taxation relief is due).

Enunciando as cinco principais formas de troca de informação (OECD & Council of Europe, 2011, pp. 45-46), concretiza, no que respeita aos controlos fiscais simultâneos, que esta forma consiste na prestação de informação

51. [...] iv. [...] obtained in the course of the simultaneous examination in each Party concerned, on the basis of an arrangement between two or more competent authorities, of the tax affairs of a person, or persons in which these States have a common or related interest (see Article 8);

Já quanto aos controlos fiscais no estrangeiro, concretiza que consiste na obtenção de informação obtida «51. [...] v. [...] through the presence of representatives of the tax administration of the applicant state at an examination of a tax matter in the requested state (see Article 9).».

Admite ainda que as administrações fiscais poderão além disso, desde que permitido pelos respetivos quadros legais nacionais, utilizar quaisquer outras formas avançadas de

cooperação administrativa, tais como programas exclusivos para troca de informações sobre setores específicos³⁵ ou até auditorias conjuntas³⁶.

4.1.1 Controlos fiscais simultâneos (artigo 8.º)

Dentro da mesma Secção I, no artigo 8.º, a Convenção Multilateral estabelece então a possibilidade de duas ou mais partes³⁷ recorrerem aos controlos fiscais simultâneos.

Neste preceito é definido controlo fiscal simultâneo como:

2 - [...] um acordo pelo qual duas ou mais Partes controlam simultaneamente, cada uma no seu respetivo território, a situação tributária de uma ou mais pessoas na qual elas tenham um interesse comum ou complementar, tendo em vista a troca de qualquer informação pertinente obtida por esta via.

Para tal, dispõe que as partes interessadas podem, por iniciativa de, pelo menos, uma delas, efetuar entre si os necessários contactos «1 - [...], a fim de definir os casos que devem ser objeto de controlo fiscal simultâneo e os procedimentos a adotar para o efeito.». E dispõe ainda que «1 - [...]. Cada Parte interessada decidirá se pretende ou não participar num determinado controlo fiscal simultâneo.».

Importa notar que, logo em 1988, na sua versão originária, quando foi adotada, a Convenção Multilateral já previa esta possibilidade e já apresentava este conceito de controlo fiscal simultâneo. Aliás, a redação deste artigo 8.º, assim como a redação do já referido artigo 1.º, relativo ao objeto, já constava de forma idêntica na versão originária da Convenção Multilateral.

Esta particular forma de troca de informação é consagrada visando proporcionar às administrações fiscais, enquanto autoridades competentes, a possibilidade de alcançarem maior eficácia nos controlos que realizam, que estão dependentes da obtenção de informação. Maior eficácia, em especial, em situações em que as administrações fiscais têm

³⁵ Estes programas visarão setores específicos ao invés de contribuintes relacionados entre si, conforme esclarece o Comentário ao Artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (OCDE - Comité dos Assuntos Fiscais (2011), p. 664).

³⁶ Parágrafo 53

³⁷ Consideram-se como partes, seguindo as definições constantes do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), os estados, países ou jurisdições que solicitam ou requerem a assistência administrativa (Estado requerente) e aqueles a quem a assistência é solicitada (Estado Requerido). As partes são representadas pelas autoridades competentes desses países às quais é atribuída competência. No caso de Portugal, para efeitos desta Convenção Multilateral, as autoridades competentes são o Ministro das Finanças e a diretora geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

indícios ou suspeitas de práticas de evasão fiscal internacional, conforme também notado no referido Relatório Explicativo Revisto (OECD & Council of Europe, 2011, p. 51)³⁸.

Este Relatório reconhece ainda que esta forma de cooperação administrativa terá também utilidade em situações em que estejam em causa operações entre contribuintes, i.e., sociedades relacionadas e na determinação de preços de transferência, permitindo ainda a eliminação de possível dupla tributação e a deteção da utilização de jurisdições ou territórios de baixa ou nula tributação. Reconhece também uma possível redução dos custos de cumprimento por parte dos contribuintes visados uma vez que a abordagem é coordenada, evitando-se assim duplicações, em especial, na obtenção de informações por parte das administrações fiscais envolvidas (OECD & Council of Europe, 2011, p. 52)³⁹.

Este Relatório admite ainda que as administrações fiscais possam inclusivamente, de forma bilateral ou multilateral, aprofundar a utilização desta forma estabelecendo acordos ou parcerias específicas que auxiliem na orientação e na realização destas ações⁴⁰.

4.1.2 Controlos fiscais no estrangeiro (artigo 9.º)

No artigo 9.º da mesma Secção I, a Convenção Multilateral consagra a possibilidade da presença de funcionários estrangeiros de um Estado (requerente) no outro Estado (requerido) durante um controlo fiscal por este realizado, nos seguintes termos:

1 - A pedido da autoridade competente do Estado requerente, a autoridade competente do Estado requerido pode autorizar a presença de representantes da autoridade competente do Estado requerente na parte relevante do controlo fiscal do Estado requerido.

O recurso a esta forma de cooperação administrativa pode ser motivado e justificado por razões decorrentes da necessidade do Estado requerente ou de ambos os Estados: requerente e requerido.

³⁸ Parágrafo 72

³⁹ Parágrafo 73

⁴⁰ Sugere inclusivamente o Modelo de Acordo desenvolvido pela OCDE “*OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*”, cuja utilização é recomendada através da “*Recommendation of the Council concerning an OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*” adotada em 23/07/1992, com a referência OECD/LEGAL/0269. Este modelo apresenta as seguintes fases: Definição e base legal, Objetivos, Seleção do(s) caso(s) e procedimento de análise, Critérios de seleção, Recursos humanos, Planeamento, Realização e Conclusão das inspeções simultâneas (OECD, 1992).

A utilização da presença de funcionários nacionais de um Estado (requerente) num procedimento de controlo realizado no outro Estado (requerido), seja uma inspeção, sejam (apenas) determinados atos de inspeção (como p. ex. recolha de declarações e esclarecimentos do contribuinte ou seus representantes ou elementos sobre determinadas operações) pode constituir uma solução que garanta maior eficiência e eficácia em determinados casos de operações transnacionais de elevada complexidade, para os quais as tradicionais formas de cooperação administrativa, como pedidos de informações, podem revelar-se insatisfatórias (até pela sua onerosidade). Incluindo para o próprio Estado requerido quando as operações em causa possam também ali ter impacto, no plano tributário.

Igualmente poderá garantir maior eficácia quando se entenda haver necessidade de, na sequência de um pedido de informações efetuado pelo Estado requerente, ser realizada (no Estado requerido) uma inspeção, ou determinados atos inspetivos específicos, com vista à obtenção dos necessários elementos e na qual se considere ser indispensável a presença dos funcionários estrangeiros, i.e., funcionários do Estado requerente (OECD & Council of Europe, 2011, pp. 54 e 55). Assim como quando, na sequência do envio por um Estado, a título espontâneo, de informações recolhidas no âmbito de uma inspeção ali em curso que são relevantes para o outro Estado (requerente), este venha a solicitar ao primeiro que os seus funcionários (do Estado requerente) participem ou estejam presentes durante as diligências que aquele (requerido) está a ou vai realizar.

Em qualquer dos casos o pedido formal deve apresentar claramente as razões que justifiquem o recurso a esta forma e incluir descrição do caso ou das operações em concreto.

Sendo autorizada pelo Estado requerido, será assim proporcionada e garantida a presença dos funcionários estrangeiros, devidamente mandatados com competências para o efeito, durante a inspeção (ou atos inspetivos específicos), embora a sua realização, ou melhor, execução, seja da responsabilidade dos funcionários nacionais pois que «[t]odas as decisões relativas à realização do controlo fiscal são tomadas pelo Estado requerido.» (artigo 9.º, n.º 2).

Relativamente a este aspeto é referido que «94. *[a]ll decisions on how the examination is to be carried out have to be taken by the authority or the official of the requested State in charge of the examination*» e que «*[t]here should not be any question of exercise of authority in its strict sense by the foreign official.*» (OECD & Council of Europe, 2011, p. 56). Desta forma, a inspeção deverá obrigatoriamente ser dirigida pelos funcionários nacionais competentes

que, ainda assim, poderão ponderar e determinar «*what influence the foreign official may have on the actual conduct of the examination.*», podendo admitir que os funcionários estrangeiros tenham uma postura ativa (sugerindo estes questões a colocar ou aspetos a verificar) ou, pelo contrário, impondo que estes tenham apenas uma participação passiva limitando-se a estar presentes.

4.2 Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE - Artigo 26.º

Neste contexto da fiscalidade internacional, as convenções bilaterais, usualmente designadas por Convenções para evitar a Dupla Tributação, ou acordos bilaterais são, porém, os instrumentos mais frequentes. Uma significativa parte destas convenções segue o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE⁴¹ (Convenção Modelo da OCDE), o qual consagra um artigo específico (artigo 26.º) à troca de informações. Este preceito determina que as autoridades competentes dos Estados contratantes «1. [...] trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, [...]».

4.2.1 Comentários ao artigo 26.º

Seguindo os Comentários a este artigo, importa notar que o alcance do mesmo vai para além da possibilidade de utilização das três formas originárias ou nucleares de troca de informação: a pedido, espontânea e automática, admitindo-se que podem inclusivamente ser utilizadas estas e outras de modo combinado. Acolhe-se ali a ideia de que o artigo 26.º «não restringe as possibilidades de troca de informações a estes métodos» e que podem ser utilizadas «outras técnicas com vista à obtenção de informações, que se revelem úteis para as duas partes interessadas, como sejam os controlos fiscais simultâneos, os controlos fiscais no estrangeiro» (OCDE - Comité dos Assuntos Fiscais, 2011, pp. 662 e 663)⁴².

Fazendo remissão para o Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE⁴³, controlo fiscal simultâneo é ali resumido como

⁴¹ Este modelo é também conhecido por Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património.

⁴² Parágrafos 9 e 9.1

⁴³ OECD (1994). *Tax information exchange between OECD Member Countries: A survey of current practices*. Paris. Este Relatório analisa a forma como ocorre, numa perspetiva jurídica e prática, a troca de informações fiscais ao abrigo do artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE.

um acordo pelo qual duas ou mais Partes acordam em verificar simultaneamente, cada uma no respectivo território, a situação fiscal de uma ou mais pessoas que se revista para elas de interesse comum ou complementar, tendo em vista a troca de informações deste modo obtidas [...].

Quanto ao controlo fiscal no estrangeiro é ali apresentado como um meio (adicional) que constitui «a possibilidade de obter informações graças à presença [no Estado requerido] de representantes da administração fiscal do Estado Contratante requerente»⁴⁴. Esta presença carece, contudo, de ser admitida à luz da legislação do Estado requerido e que este autorize os funcionários estrangeiros (do Estado requerente) a permanecerem no seu território com o objetivo de (OCDE - Comité dos Assuntos Fiscais, 2011, pp. 663 e 664)

interrogarem as pessoas ou examinarem os documentos e registos de uma pessoa – ou estarem presente [*sic*] nessas entrevistas ou verificações efetuadas pelas [suas] autoridades fiscais [...] – em conformidade com os procedimentos acordados de comum acordo pelas autoridades competentes [de ambos os Estados].

O nível de participação dos funcionários estrangeiros, ou seja, os poderes e direitos que estes podem exercer durante a sua presença, dependerá necessariamente da legislação do Estado requerido, sendo de considerar que poderão ser impedidos de ali terem uma participação ativa ou que tal participação carecerá do consentimento do contribuinte (OCDE - Comité dos Assuntos Fiscais, 2011, p. 664).

4.2.2 Relatório “*Tax information exchange between OECD Member Countries: A survey of current practices*”

No referido Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, considera-se que não resulta da redação do artigo 26.º nem do respetivo Comentário uma restrição à possibilidade de a troca de informações ocorrer por formas diferentes das três já referidas: a pedido, espontânea e automática. Admite-se, assim, ali que a troca de informações, prevista no artigo 26.º, pode também ocorrer por formas distintas daquelas: (OECD, 1994, p. 20)⁴⁵

Simultaneous examinations of a group in two or more countries, participation in foreign tax audits, exchange of auditors, visit of authorised representatives of competent

⁴⁴ É ali apresentada como exemplo a situação de um contribuinte residente no Estado A que está autorizado a manter a sua contabilidade no Estado B (OCDE - Comité dos Assuntos Fiscais, 2011, p. 664). Perante esta situação poderá haver necessidade dos funcionários do Estado A em estarem presentes no Estado B afim de recolherem e analisarem os registos da atividade.

⁴⁵ Parágrafo 28

authorities, presence of fiscal attachés abroad, industry wide exchange, etc. can take place on the basis of Article 26.

Ou seja, os controlos fiscais simultâneos são apontados como outra forma possível de troca de informação a ocorrer ao abrigo do artigo 26.º.

Neste Relatório considera-se que um controlo fiscal simultâneo pode ser definido como (OECD, 1994, p. 37)⁴⁶

an arrangement by two or more countries to examine simultaneously and independently, each on its territory, the tax affairs of a taxpayer(s) in which they have a common or related interest with a view to exchanging any relevant information which they so obtain.

Ou seja, é um acordo ou resultará de um acordo estabelecido entre dois ou mais países para, em simultâneo, através das respetivas autoridades competentes e cada um no seu território e de forma independente, serem realizados controlos à situação tributária de um ou mais contribuintes em que tenham um interesse comum ou conexo, tendo como objetivo a troca de quaisquer informações relevantes que sejam obtidas.

O Relatório reconhece a utilidade da realização dos controlos fiscais simultâneos, em particular, na identificação de situações de evasão fiscal com recurso a “paraísos fiscais”⁴⁷ e perante situações de preços de transferência. Isto, na perspetiva das administrações fiscais.

E reconhece-a igualmente na perspetiva dos contribuintes, referindo que «[t]hey are also useful to taxpayers since they avoid duplication by coordinating inquiries from different countries.»⁴⁸.

De referir, por último, a nota de que, não obstante considerar que os controlos fiscais simultâneos podem ser utilizados ao abrigo do artigo 26.º, não considera que esta forma de

⁴⁶ Parágrafo 86

⁴⁷ O termo em inglês utilizado é “*tax havens*”.

⁴⁸ No mesmo Parágrafo 86 é referido que metade dos Países Membros da OCDE (ou seja, 12 Países, considerando que, em 1994, aquando da decisão do Conselho na publicação do Relatório: 22 de fevereiro, tinha 24 Países Membros) celebraram acordos para a realização de controlos fiscais simultâneos. Isto levou a OCDE a elaborar um Modelo de Acordo da OCDE para a realização de exames fiscais simultâneos, a fim de facilitar esta forma de assistência mútua: o já supra referido “*OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*”, cuja utilização é recomendada através da “*Recommendation of the Council concerning an OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*” adotada em 23/07/1992 (referência OECD/LEGAL/0269. Este modelo apresenta as seguintes fases: Definição e base legal, Objetivos, Seleção do(s) caso(s) e procedimento de análise, Critérios de seleção, Recursos humanos, Planeamento, Realização e Conclusão das inspeções simultâneas (OECD, 1992).

cooperação administrativa, por si só, substitua o procedimento amigável⁴⁹ que está previsto no artigo 25.º.

Outra possibilidade que prevê é a presença de funcionários estrangeiros, i.e., funcionários da administração fiscal de outro Estado, para participação numa entrevista ou numa inspeção a um contribuinte. A perspectiva aqui apresentada parece, contudo, ser a de que a presença e a participação ocorrem por solicitação do Estado (requerido) que previamente recebera um pedido para troca de informações (remetido pelo Estado do funcionário estrangeiro) e/ou por solicitação do contribuinte visado pelo pedido. Isto, no sentido de permitir que o funcionário estrangeiro (do Estado requerente) possa colocar diretamente as questões e obter as respostas na primeira pessoa e possa recolher a informação relevante (OECD, 1994, p. 37 e 38)⁵⁰. Neste cenário, nota ainda que, os direitos e poderes de atuação conferidos ao funcionário estrangeiro dependerão do quadro legal (quer do Estado de onde este é proveniente, quer do Estado onde se realizam as diligências), podendo assim o nível do seu envolvimento variar desde a simples presença durante a realização da entrevista até à participação na ação de inspeção ou investigação. Termina alertando que «*[f]ollowing the general principle of sovereignty, a foreign tax official will normally be prevented from any active participation on national territory except in a few countries with the taxpayer's consent.*». Ou seja, à luz do princípio geral de soberania dos Estados, ao funcionário estrangeiro será normalmente vedada uma participação ativa, a não ser que, desde logo, tal seja consentido pelo contribuinte.

4.2.3 Manual de implementação de troca de informação - Módulo sobre realização de controlos fiscais simultâneos

Pela sua relevância, apesar de em igual sentido, apresenta-se breve nota aos considerandos apresentados no Módulo 5 do Manual: «*MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES: MODULE 5 ON CONDUCTING SIMULTANEOUS TAX EXAMINATIONS*». A definição aqui apresentada

⁴⁹ Procedimento através do qual as autoridades competentes de dois Estados procuram alcançar a resolução de litígios decorrentes de questões resultantes da interpretação e da aplicação das disposições estabelecidas por acordos e convenções internacionais de eliminação da dupla tributação dos rendimentos e do património e que impactam a situação de um contribuinte, em dois Estados diferentes.

⁵⁰ Parágrafo 88

(OECD, 2006b, p. 4) é praticamente igual à anteriormente referida⁵¹, sendo que agora é afirmado que

5. [...] [is] [destacado do autor] *an arrangement by two or more countries to examine simultaneously and independently, each on its territory, the tax affairs of taxpayers (or a taxpayer) in which they have a common or related interest with a view to exchanging any relevant information which they so obtain.*

A reforçar a utilidade e a importância da sua utilização, é apresentada a ideia de que os controlos fiscais simultâneos, materializando-se em ações (de inspeção) coordenadas pelas administrações fiscais dos diferentes países participantes e podendo evitar duplicações, podem minorar o encargo decorrente do cumprimento de obrigações por parte dos contribuintes⁵². Adicionalmente, nesta perspetiva, poderão proporcionar que situações de dupla tributação sejam prevenidas e (nesta fase) resolvidas, evitando a necessidade de posteriormente se recorrer ao mecanismo dos procedimentos amigáveis⁵³, ao abrigo do artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE ou disposições idênticas⁵⁴.

4.3 Direito da UE

A cooperação administrativa e a assistência administrativa mútua estão igualmente consagradas no direito da UE. Relevam para o contexto da presente Dissertação os instrumentos jurídicos que regulam a cooperação administrativa no domínio do IVA e a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, que a seguir são objeto de análise.

⁵¹ No Relatório “*Tax information exchange between OECD Member Countries: A survey of current practices*” (OECD, 1994, p. 37) (Parágrafo 86).

⁵² Parágrafo 6

⁵³ Ver nota de rodapé na página anterior.

⁵⁴ Pode aqui considerar-se o artigo 16.º da Convenção Multilateral para a Aplicação das Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros, adotada em Paris, em 24 de novembro de 2016, da OCDE (aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 225/2019, de 14 de novembro, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 70/2019, de 14 de novembro, ambos publicados no Diário da República n.º 219/2019, Série I de 2019-11-14) e os artigos 8.º e 9.º (Secção II do Capítulo II) da Lei n.º 120/2019, de 19 de setembro, que estabelece mecanismos para a resolução de litígios que envolvam as autoridades competentes de Portugal e de outros EM Relator resultado da interpretação e aplicação de acordos e convenções internacionais para evitar a dupla tributação de rendimentos, procedendo à transposição da Diretiva (UE) 2017/1852, do Conselho, de 10 de outubro de 2017.

4.3.1 Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado

O Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, doravante referido por Regulamento n.º 904/2010, regula a cooperação administrativa e a luta contra a fraude no domínio do IVA.

Nos considerandos deste diploma, o legislador comunitário reconheceu que os fenómenos de fraude e de evasão fiscal, em especial, os que ocorrem dentro da UE e com que os EM se confrontam, têm importantes e significativos efeitos negativos que importa pesar. Por um lado, por via de perdas de receitas fiscais, o que, por sua vez, é suscetível de perverter a justiça fiscal, e por outro, afetando o funcionamento do próprio mercado interno, por via de «distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência» (Considerando 3). Reconhece também que o combate a estes fenómenos, em especial quando afetam a aplicação das regras do IVA, que é um imposto de matriz comunitária estando harmonizado por toda a UE, requer que as autoridades competentes dos EM prossigam e mantenham «uma estreita colaboração» entre si (Considerando 4). E concretiza afirmando que a harmonização fiscal, visando «a plena realização do mercado interno», deverá ter subjacente e garantir a existência «de um sistema comum de cooperação entre os Estados-Membros, em especial no que diz respeito à troca de informações» (Considerando 5).

O Regulamento n.º 904/2010 estabelece assim «1. [...] as condições em que as autoridades competentes dos Estados-Membros responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA devem cooperar entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação.» (conforme artigo 1.º), consagrando várias formas de cooperação administrativa, visando a troca de informações.

Entre estas incluem-se os controlos simultâneos. Um controlo simultâneo consiste no «controlo coordenado da situação fiscal de um ou mais sujeitos passivos ligados entre si, organizado por dois ou mais Estados-Membros participantes, com interesses comuns ou complementares.» (artigo 2.º, n.º 1, alínea r)), sendo então admitida a possibilidade dos EM a ele recorrerem «sempre que considerem esses controlos mais eficazes do que os controlos realizados por um único Estado-Membro.» (artigo 29.º). A iniciativa terá necessariamente por base um pedido apresentando pela autoridade competente de um EM à(s) suas(s) congénere(s) do(s) outro(s) EM que possa(m) estar interessada(s), propondo a realização de

um controlo simultâneo e descrevendo as operações em causa, identificando o(s) contribuinte(s) (i.e., sujeitos passivos) e o âmbito temporal a considerar e expondo as motivações e os objetivos a alcançar. A(s) autoridade(s) requerida(s) deverá(ão) dar resposta, no prazo máximo de um mês⁵⁵, de aceitação ou de recusa, devendo neste caso, ainda assim, apresentar justificação (Artigo 30.º, n.º 2).⁵⁶

Outra forma de cooperação administrativa consagrada pelo Regulamento n.º 904/2010, é designada por presença nos serviços administrativos e presença/participação em inquéritos administrativos (artigo 28.º).

Esta consiste na possibilidade de, com o mesmo objetivo da troca de informações, funcionários autorizados da autoridade competente de um EM (requerente) poderem «1. [...] estar presentes nos serviços ou em quaisquer outros locais em que exercem funções as autoridades administrativas do Estado-Membro requerido.» e/ou de poderem «2. [...] estar presentes durante os inquéritos administrativos realizados no território do Estado-Membro requerido», tendo por base, em ambos os casos, um acordo celebrado entre as respetivas autoridades (artigo 28.º)⁵⁷. Na presença⁵⁸ durante os inquéritos administrativos (n.º 2) não são reconhecidos poderes aos funcionários estrangeiros, na medida em que são os funcionários da autoridade do EM requerido que têm a exclusiva responsabilidade para a realização ou execução de atos. Não obstante, é garantido aos funcionários estrangeiros o acesso às instalações dos contribuintes e a documentos que ali se encontrem, mas apenas no contexto do inquérito administrativo em causa e sempre por intermediação dos segundos (funcionários da autoridade do EM requerido). Prevê-se aqui, ainda assim, um baixo nível de participação aos funcionários estrangeiros, ou seja, uma participação passiva.

⁵⁵ A norma prevê que a resposta seja dada «2 - ... em princípio no prazo de duas semanas a contar da recepção da proposta».

⁵⁶ De notar os dados apresentados pela Comissão Europeia relativos a atividades financiadas pelo Programa Fiscalis 2020, referentes a controlos simultâneos: «*Between 2014 and June 2018, 245 simultaneous controls were financed by the Fiscalis 2020 programme across the various tax areas. [...] the number of simultaneous controls in the fields of direct taxation and VAT amounted to around 150-170 per tax area over that period,*⁶⁶ and that a significant share of simultaneous controls dealt jointly with direct taxation and VAT». Alerta, no entanto, que «*[i]t should be noted, that the number of simultaneous controls and presences financed by Fiscalis does not reflect the total number of actions, as using Fiscalis budget for these is not mandatory*» (European Commission, 2019, p. 43).

⁵⁷ De notar os dados apresentados pela Comissão Europeia relativos a atividades financiadas pelo Programa Fiscalis 2020, referentes a presenças nos serviços administrativos (e, admite-se, a participação em inquéritos administrativos): «*Since 2015, there were 88 presences in administrative offices financed; [...]. Each year, on average, around 150-200 presences are organised in the field of VAT*». Alerta, no entanto, que «*[i]t should be noted, that the number of simultaneous controls and presences financed by Fiscalis does not reflect the total number of actions, as using Fiscalis budget for these is not mandatory*» (European Commission, 2019, p. 43).

⁵⁸ De notar o sentido literal da norma do n.º 2, “presença durante os inquéritos ...” que é diverso de “participação nos inquéritos ...”.

O Regulamento n.º 904/2010 estabelece ainda a possibilidade da realização de inquéritos administrativos de forma conjunta entre as autoridades do EM requerido e do(s) EM requerente(s).

Para este efeito importa relevar o conceito de inquéritos administrativos ali estabelecido sendo «todos os controlos, verificações e acções empreendidos pelos Estados-Membros no desempenho das suas atribuições, com o objectivo de assegurar a correcta aplicação da legislação sobre o IVA»⁵⁹ (artigo 2.º, n.º 1, alínea k)).

O modo de utilização dos inquéritos administrativos foi alargado através das alterações introduzidas pelo Regulamento (UE) 2018/1541 do Conselho, de 2 de outubro de 2018, que agora podem ser realizados de forma conjunta,

4.3.2 Regulamento (UE) 2018/1541 do Conselho, de 2 de outubro de 2018

O Regulamento (UE) 2018/1541 do Conselho, de 2 de outubro de 2018, adiante referido por Regulamento 2018/1541, introduziu medidas destinadas a reforçar a cooperação administrativa no domínio do IVA tendo alterado⁶⁰ o Regulamento n.º 904/2010, destacando-se aqui o aditamento de duas normas: o n.º 4-A do artigo 7.º e o n.º 2-A do artigo 28.⁶¹

Com este diploma, o legislador comunitário reconhece (e reforça) que, frequentemente, é necessário que a autoridade do EM requerido, por forma a poder responder satisfatoriamente aos pedidos de informações que lhe são dirigidos, realize inquéritos administrativos (Considerando 2 do Preâmbulo). E, almejando uma maior eficiência, estatui que, se pelo menos, dois EM (requerentes) manifestarem tal necessidade, o EM onde está estabelecido o sujeito passivo em causa (EM requerido) «deverá realizar o inquérito, a não ser que possa apresentar as informações solicitadas». E vai mais longe ao acrescentar inclusivamente que

⁵⁹ De notar que este conceito de “inquéritos administrativos” é praticamente igual ao utilizado pela Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE: «todos os controlos, verificações e acções empreendidos pelos Estados-Membros no desempenho das suas atribuições, com o objectivo de assegurar a correcta aplicação da legislação fiscal» (artigo 3.º, n.º 7). A única diferença é que o conceito apresentado pelo Regulamento n.º 904/2010 refere expressamente visar «a correcta aplicação da legislação sobre o IVA». Na transposição desta Directiva para o ordenamento jurídico nacional, embora o conceito seja igual, o legislador optou pela designação «Diligências administrativas» (artigo 3.º, n.º 1, alínea g) do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio).

⁶⁰ Introduziu também alterações no Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que havia alterado o Regulamento n.º 904/2010.

⁶¹ Estas alterações entraram em vigor em 05-11-2018, conforme artigo 3.º, 1.º parágrafo do Regulamento 2018/1541.

aqueles (os EM requerentes) «deverão estar disponíveis para assistir o Estado-Membro de estabelecimento [o EM requerido] participando ativamente no inquérito» pois os respetivos funcionários «podem conhecer melhor os factos e as circunstâncias do caso». Admite assim que, para este efeito, o EM requerido solicite meios humanos aos EM requerentes. Mas determina que, caso tal não ocorra, os funcionários destes possam ainda assim estar presentes e participar nos inquéritos administrativos, «desde que estejam preenchidas as condições previstas na legislação do Estado-Membro requerido para essa presença.».

E afirma ainda que

(7) [...] O reforço da capacidade das administrações fiscais para controlar as entregas transfronteiriças implica a realização de inquéritos administrativos conjuntos que permitam aos funcionários de dois ou mais Estados-Membros formar uma única equipa e participar ativamente na realização de um inquérito administrativo conjunto.

Tem-se aqui então a primeira manifestação da necessidade e intenção da realização de ações de cooperação administrativa, neste contexto, a levar a cabo de forma conjunta por uma única equipa. Mas, aparentemente, a ideia de uma única equipa terá perecido nos considerandos preambulares deste ato legislativo.

Das alterações introduzidas no Regulamento n.º 904/2010, releva então o aditamento das duas normas já referidas que seguidamente serão analisadas.

4.3.2.1 Artigo 7.º, n.º 4-A do Regulamento n.º 904/2010

A norma do n.º 4-A⁶² é aditada ao artigo 7.º⁶³ o qual prevê a tradicional forma de cooperação administrativa que é a troca de informações mediante pedido. Aqui já se encontrava prevista a possibilidade de o EM requerente solicitar, de forma fundamentada, juntamente com o pedido de informações, que o EM requerido realizasse um inquérito administrativo para obtenção das informações (conforme redação anterior do n.º 4.). Este pedido poderia ser recusado caso o EM requerido entendesse tal não ser necessário, mas, em determinadas circunstâncias⁶⁴, a recusa só poderia ocorrer por alguns motivos específicos. De qualquer

⁶² Aditado pelo artigo 1.º, 1), c) do Regulamento 2018/1541.

⁶³ Este artigo está dentro do CAPÍTULO II TROCA DE INFORMAÇÕES MEDIANTE PEDIDO SECÇÃO I Pedido de informações e de inquéritos administrativos.

⁶⁴ Quando estavam em causa valores declarados relativos a operações - entregas de bens ou prestações de serviços - realizadas por um sujeito passivo estabelecido no EM requerido, mas tributáveis no EM requerente, qualificadas/os como (conforme Anexo I):

1. Vendas à distância (artigos 33.º e 34.º da Directiva 2006/112/CE);
2. Serviços relacionados com bens imóveis (artigo 47.º da Directiva 2006/112/CE);

forma, caso não tivessem já sido prestadas «c) [...] à autoridade requerente informações sobre o mesmo sujeito passivo em resultado de inquérito administrativo realizado há menos de dois anos.», a recusa implicaria sempre que o EM requerido fornecesse «as datas e os valores de quaisquer entregas ou prestações relevantes efectuadas durante os dois últimos anos pelo sujeito passivo» no EM requerente. Este preceito (n.º 4.) foi também alterado⁶⁵. A possibilidade de recusa por parte do EM requerido é agora mais restrita. Isto porque se estiverem em causa «entregas de bens ou prestações de serviços realizadas p[elo] sujeito passivo [estabelecido no EM requerido] e tributáveis no Estado-Membro [...] requerente» e já não apenas determinadas operações anteriormente visadas⁶⁶, o EM requerido só poderá recusar com base em alguns motivos específicos que se mantêm⁶⁷.

No seguimento do contexto do n.º 4, e visando ainda especificamente as operações - entregas de bens ou prestações de serviços - realizadas por um sujeito passivo estabelecido no EM requerido mas tributáveis noutros EM e os respetivos valores que foram, ou deveriam ter sido por aquele declarados, é consagrada agora a determinação de que se as autoridades de dois, ou mais, destes EM (onde as operações são tributáveis) «apresentarem um pedido fundamentado comum [para a realização de um inquérito administrativo] em que constem indícios ou provas de riscos de evasão ou fraude ao IVA» (n.º 4-A)⁶⁸, a autoridade do EM

3. Serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços prestados por via electrónica (artigo 58.º da Directiva 2006/112/CE);

4. Locação, com excepção da locação de curta duração, de um meio de transporte a uma pessoa que não seja sujeito passivo (artigo 56.º da Directiva 2006/112/CE).

⁶⁵ Alterado pelo artigo 1.º, 1), b) do Regulamento 2018/1541.

⁶⁶ As quais constavam do Anexo I – conforme referido em nota de rodapé anterior - que foi agora revogado, pelo artigo 1.º, 19) do Regulamento 2018/1541.

⁶⁷ Além do motivo da autoridade requerida já ter prestado à autoridade requerente informações sobre o mesmo sujeito passivo em resultado de inquérito administrativo realizado há menos de dois anos, caso em que ainda assim deve fornecer as datas e os valores de quaisquer entregas ou prestações relevantes efetuadas durante os dois últimos anos pelo sujeito passivo no EM da autoridade requerente, há também os motivos que estão previstos no artigo 54.º que, resumidamente, se referem:

- i) a realização do inquérito administrativo resultar em encargos administrativos desproporcionados para a autoridade requerida (n.º 1, a)
- ii) se a autoridade requerente não tiver esgotado as fontes internas de informação (n.º 1, b))
- iii) a legislação interna do próprio EM requerente não permitir que a respetiva autoridade realize os inquéritos administrativos (n.º 2)
- iv) o próprio EM requerente esteja restringido, por razões legais, à realização de inquéritos administrativos (n.º 3)
- v) que possa levar à divulgação matérias protegidas por sigilo de natureza comercial, industrial ou profissional ou que esta contrarie a ordem pública (n.º 4).

⁶⁸ Aditado pelo artigo 1.º, 1), c) do Regulamento 2018/1541.

requerido não se pode recusar a realizá-lo, a não ser, uma vez mais, com base em alguns motivos específicos⁶⁹. (Primeiro parágrafo)

Na situação dos EM requerentes terem, entretanto, recebido informações que o EM requerido já tinha na sua posse, mas as «considerarem insatisfatórias», podem ou devem indicar-lhe para «que prossiga o inquérito administrativo.».

Esta imposição ao EM requerido para a realização do inquérito administrativo é acompanhada pela possibilidade deste poder exigir aos EM requerentes que nele participem também funcionários daqueles devidamente autorizados (Segundo parágrafo). Por um lado, esta possibilidade dá ao EM requerido a possibilidade deste minorar o esforço administrativo ou operacional decorrente da realização do inquérito administrativo, pois pode ali alocar menos recursos, e, por outro, pode garantir maior eficiência e eficácia decorrente do facto de, tal como referido no preâmbulo (Considerando 2), os funcionários autorizados dos EM requerentes que vierem a participar poderem «conhecer melhor os factos e as circunstâncias do caso».

Neste cenário, é estabelecido ainda que:

- O inquérito administrativo é realizado conjuntamente⁷⁰ entre os funcionários do EM requerido e requerente(s), mas «sob orientação e de acordo com a legislação do» EM requerido,
- Os funcionários dos EM «requerentes têm acesso às mesmas instalações e aos mesmos documentos que os funcionários» do EM requerido, podendo inclusivamente, se tal for também permitido internamente, i.e., para os funcionários do EM requerido, recolher declarações dos sujeitos passivos (ou seus representantes legais)

Mas, caso o EM requerido opte por não exigir, para a realização do inquérito administrativo, funcionários aos EM requerentes (Terceiro parágrafo do n.º 4-A), é ainda assim assegurada

⁶⁹ Sendo que agora já não é admitido como motivo de recusa a possibilidade de o inquérito administrativo resultar, para a autoridade requerida, em encargos administrativos desproporcionados. Os motivos agora admitidos são apenas os referidos como ii) a v) em nota de rodapé anterior.

⁷⁰ Embora a redação em português seja «A condução desse inquérito administrativo é assegurada conjuntamente», segue-se aqui o sentido dos termos utilizados, nas versões em inglês, espanhol e francês, respetivamente:

«4a. [...] *Such administrative enquiry [shall be carried out jointly and shall be conducted under]* [destacado do autor] *the direction and according to the legislation of the requested Member State.*»

«4 bis. [...] *Dicha investigación administrativa [se realizará conjuntamente]* [destacado do autor], *bajo la dirección del Estado miembro requerido y de conformidad con su legislación.*»

«4 bis. [...] *Cette enquête administrative [est effectuée conjointement]* [destacado do autor] *et est menée sous la direction de l'Étatmembre requis et conformément à sa législation.*»

a possibilidade destes poderem estar presentes podendo inclusivamente, «desde que estejam preenchidas as condições previstas na legislação nacional» do EM requerido, exercer alguns poderes previstos no artigo 28.º, n.º 2. Assim, embora não possam exercer poderes de controlo na realização do inquérito administrativo, i.e., na sua “condução” – seguindo o termo utilizado na versão em português – que «é assegurada exclusivamente por funcionários da autoridade requerida», podem «por intermediação dos funcionários da autoridade requerida e exclusivamente para efeitos de levar acabo o inquérito administrativo, [...] ter acesso às mesmas instalações e aos mesmos documentos.» (artigo 28.º, n.º 2). De qualquer forma, prevê-se ainda, os funcionários dos EM «requerentes podem estar presentes para consulta.» (artigo 7.º, n.º 4-A, ainda terceiro parágrafo).

Nesta norma é ainda determinado que o EM requerido deverá promover a realização do inquérito administrativo só e apenas quando a participação ou presença dos funcionários do(s) EM requerente(s) estiver assegurada. (Quatro parágrafo)

Assim, consagra-se aqui, quando estão em causa determinadas operações e/ou quando haja indícios (ou mesmo provas) de evasão ou fraude ao IVA e mediante pedido fundamentado, a obrigatoriedade de presença (e participação) de funcionários de outro EM, pelo menos com participação passiva.

4.3.2.2 *Artigo 28.º, n.º 2-A do Regulamento n.º 904/2010*

Até à alteração operada pelo Regulamento 2018/1541, o artigo 28.º do Regulamento n.º 904/2010, estabelecia (n.º 1 e n.º 2) as normas que concretizam a forma de cooperação administrativa designada por presença nos serviços administrativos e em inquéritos administrativos⁷¹.

Estas normas⁷² estabelecem a possibilidade dos «funcionários autorizados pela autoridade requerente», tendo por base um «acordo entre a autoridade requerente e a autoridade requerida e em conformidade com os termos fixados por esta última» e «tendo em vista a troca de informações», poderem «estar presentes»:

⁷¹ Conforme se verificou anteriormente, com as alterações introduzidas pelo Regulamento 2018/1541, a possibilidade de presença durante os inquéritos administrativos e a participação nos mesmos, passou a estar também consagrada no artigo 7.º.

⁷² Previstas no n.º 1 e n.º 2, não tendo a sua redação sofrido alteração.

1. «nos serviços ou em quaisquer outros locais em que exercem funções as autoridades administrativas do Estado-Membro requerido.» (n.º 1)⁷³ e/ou
2. «durante os inquéritos administrativos realizados no território do Estado-Membro requerido» (n.º 2)

Esta possibilidade de presença durante os inquéritos administrativos (consagrada no n.º 2) é, contudo, condicionada. Isto porque é aos funcionários do EM requerido que incumbe a realização, i.e., a condução do inquérito administrativo – seguindo o termo utilizado na versão em português – devendo por eles ser esta «assegurada exclusivamente» (n.º 2). Ou seja, conforme também já notado, (n.º 2)

[o]s funcionários da autoridade requerente não devem exercer os poderes de controlo conferidos aos funcionários da autoridade requerida. No entanto, por intermediação dos funcionários da autoridade requerida e exclusivamente para efeitos de levar a cabo o inquérito administrativo, podem ter acesso às mesmas instalações e aos mesmos documentos.

Admite-se assim a presença dos funcionários da autoridade requerente, mas a sua participação é restringida sendo assim uma participação passiva, pois não lhes são reconhecidos os mesmos poderes dos funcionários da autoridade requerida.

Com a presente alteração, ou seja, aditamento do n.º 2-A⁷⁴, aprofunda-se esta forma de cooperação administrativa, sendo então consagrada a possibilidade de participação de «funcionários autorizados pelas autoridades requerentes» e já não apenas a sua presença. Assim estabelece-se que

- «2-A. [m]ediante acordo entre as autoridades requerentes e a autoridade requerida e em conformidade com os termos fixados por esta última» e
- tendo por objetivo «a recolha e a troca de informações»,

aqueles funcionários «podem participar nos inquéritos administrativos realizados no território do Estado-Membro requerido».

⁷³ Estabelece ainda o n.º 1 que «[s]empre que a informação solicitada conste de documentação a que os funcionários da autoridade requerida tenham acesso, devem ser facultadas aos funcionários da autoridade requerente cópias dessa documentação.»

⁷⁴ Aditado pelo artigo 1.º, 8), a) do Regulamento 2018/1541.

O inquérito administrativo é realizado «conjuntamente por funcionários da autoridade requerente e da autoridade requerida, [mas] sob a orientação e de acordo com a legislação do Estado-Membro requerido.».

É ainda estabelecido⁷⁵ que os funcionários dos EM «requerentes têm acesso às mesmas instalações e aos mesmos documentos que os funcionários» do EM requerido, podendo inclusivamente, se tal for também permitido para os funcionários do EM requerido, recolher declarações dos sujeitos passivos (ou seus representantes legais) (n.º 2-A).

E, sendo permitido pela legislação do EM requerido, «os funcionários dos Estados-Membros requerentes exercem os mesmos poderes de controlo que os conferidos aos funcionários» daquele, mas «unicamente para efeitos de realização do inquérito administrativo.» (respetivamente, segundo e terceiro parágrafos). Consagra-se aqui uma participação ativa dos funcionários da(s) autoridade(s) requerente(s).

É ainda consagrada a possibilidade dos funcionários das autoridades participantes, i.e., do EM requerido e do(s) EM requerente(s), poderem «elaborar um relatório de inquérito comum», ou seja, de um relatório de auditoria ou de inspeção comum, caso tal seja decidido entre as mesmas. Mas tal carece, no entanto, de ser previsto em «acordo entre as autoridades requerentes e a autoridade requerida e nos termos das modalidades fixadas por esta última» (Quatro parágrafo), sendo de assumir que possa e deva⁷⁶ ser o mesmo acordo que estabelece o próprio inquérito administrativo conjunto.

Relativamente à possibilidade de elaboração de um relatório conjunto é, no entanto, omissa a norma sobre a força vinculativa que este possa subsequentemente ter a nível nacional e se deverá ser notificado aos contribuintes visados no inquérito administrativo.

De notar ainda que o título do Capítulo VII, a que corresponde o presente artigo 28.º, foi também alterado sendo agora «PRESENÇA NOS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DURANTE OS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS E OS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS CONJUNTOS»⁷⁷, título este que se considera estar em maior consonância com as realidades previstas pelas três normas: n.ºs 1, 2 e 2-A, respetivamente

⁷⁵ À semelhança do n.º 4-A do artigo 7.º, conforme já referido.

⁷⁶ Por uma questão de simplificação burocrática e operacional.

⁷⁷ Correspondendo:

n.º 1 - PRESENÇA NOS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E

n.º 2 - [PRESENÇA] DURANTE OS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS E OS

n.º 2-A - INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS CONJUNTOS.

presença nos serviços administrativos, presença durante os inquéritos administrativos e realização em conjunto de inquéritos administrativos.

De referir por último, que o Regulamento determina ainda no n.º 3 do artigo 28.º que os funcionários estrangeiros que estejam presentes ou que participem nos inquéritos administrativos – norma, portanto, aplicável às situações anteriormente referidas (previstas nos n.ºs 1, 2 e 2-A) – se façam acompanhar, em qualquer momento, de «um mandato escrito em que estejam indicadas a sua identidade e a sua qualidade oficial.»

De notar que o inquérito administrativo previsto no artigo 7.º, n.º 4-A, poderá, não obstante as imposições ali estabelecidas, assumir e ser realizado de forma conjunta, inclusivamente com a elaboração de um relatório conjunto, ao abrigo do artigo 28.º, n.º 2-A, desde que tal seja acordado entre as autoridades participantes.

Seguindo o assumido nos já referidos considerandos preambulares⁷⁸, a realização do inquérito administrativo, nos termos do artigo 28.º, n.º 2-A, poderá assim ser levada a cabo através de uma equipa única, composta pelos funcionários autorizados das autoridades participantes, i.e., do EM requerido e do(s) EM requerente(s), aos quais é garantida uma participação ativa no mesmo. Mas tal não é especificamente consagrado neste artigo.

Com estas alterações, além da imposição ao EM requerido de, em determinadas circunstâncias, acolher e realizar um inquérito administrativo, há uma evolução desta forma específica de cooperação administrativa de presenças e participações em inquéritos administrativos, tornando-a mais abrangente. É de admitir, que futuramente, venha a evoluir ainda mais, no sentido de vir a reforçar o nível de imposição ao EM requerido do dever de realização de inquérito administrativo, quando haja indícios ou suspeitas de fraude ou de evasão em matéria de IVA.

Embora a terminologia utilizada seja diferente, considera-se assim que o Regulamento n.º 904/2010 consagra já também, de certa forma, “auditorias conjuntas”.

⁷⁸ Do Regulamento 2018/1541.

4.3.3 Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE

A Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, doravante referida por DAC1⁷⁹, regula a cooperação administrativa⁸⁰ no domínio da fiscalidade⁸¹.

Nos considerandos preambulares desta diretiva, o legislador comunitário começa por afirmar que «(1) [n]a era da globalização, é cada vez mais necessária a assistência mútua entre Estados-Membros no domínio da fiscalidade». Aponta aqui também que «[a] mobilidade dos contribuintes, o número de operações transfronteiriças e a internacionalização dos instrumentos financeiros conhecem uma evolução considerável» reconhecendo que tal se traduz em crescentes dificuldades para os EM efetuarem o correto apuramento dos impostos que são devidos, e que tem impacto negativo no «funcionamento dos sistemas fiscais», ocasionando ainda «fenómeno[s] de dupla tributação» que incentivam situações de «fraude e de evasão fiscais, enquanto as competências de controlo continuam a ser exercidas a nível nacional». E reconhece ainda que «[e]sta situação compromete o funcionamento do mercado interno». Nota ainda que este ato legislativo «(7) [...] estabelece regras mais claras e mais precisas para reger a cooperação administrativa [...], de modo a instituir, especialmente no que diz respeito à troca de informações, uma cooperação administrativa mais ampla entre Estados-Membros.».

Neste sentido reconhece a importância da possibilidade de funcionários autorizados de um EM estarem presentes no território de outro EM (Considerando 13) e também da possibilidade de realização de controlos simultâneos considerando que, frequentemente, a situação tributária de um ou mais contribuintes tem interesse comum ou complementar para dois ou mais EM (Considerando 14).

A DAC1 estabelece assim (artigo 1.º) «1. [...] as regras e os procedimentos ao abrigo dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações

⁷⁹ DAC - *Directive on Administrative Cooperation* (Diretiva da Cooperação Administrativa). A referência DAC1 terá sido convencionada para maior facilidade de identificação, pelo facto de, desde então (2011), terem sido adotadas diversas outras diretivas (DAC2 a DAC7) visando reforçar a cooperação administrativa entre as autoridades competentes (fiscais) dos EM e/ou o acesso por parte destas a informações relevantes no domínio da fiscalidade.

⁸⁰ Esta diretiva revogou a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos.

⁸¹ Esta diretiva DAC1 tem como âmbito de aplicação todos os impostos com exceção do IVA, dos direitos aduaneiros e dos impostos especiais de consumo (conforme artigo 2.º, n.º 1). Não inclui também as contribuições obrigatórias para a segurança social (n.º 2).

previsivelmente relevantes para a administração e a execução da [sua] legislação interna» referente a todos os impostos, com exceção do IVA, dos direitos aduaneiros e dos impostos especiais de consumo (artigo 2.º, n.º 1 e n.º 2)⁸².

Neste sentido, a DAC1, à semelhança de outros instrumentos jurídicos já referidos, consagra várias formas de cooperação administrativa visando a troca de informações, de entre as quais se destacam os controlos simultâneos e a presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos e ainda, mais recentemente, como adiante será referido, as auditorias conjuntas.

Admite então a possibilidade de dois ou mais EM, com base num acordo, recorrerem e realizarem controlos simultâneos visando um ou mais contribuintes «1. [...] que se revistam de interesse comum ou complementar» para os EM (artigo 12.º). A atuação de cada um dos EM participantes, i.e., a realização das necessárias diligências por parte de cada um, decorre dentro do respetivo território.

A norma estabelece que a autoridade competente do EM interessado apresentará proposta para realização de controlo simultâneo às congéneres dos EM que possam ter interesse, identificando os contribuintes relevantes e indicando prazo para tal (n.º 2). Concede a faculdade destas decidirem quanto à participação exigindo, contudo, que, no caso de recusa, esta deve ser justificada no prazo de 60 dias (n.º 3)⁸³.

⁸² O seu âmbito de aplicação também não inclui as «2. [...] contribuições obrigatórias para a segurança social devidas ao Estado-Membro ou a uma subdivisão do Estado-Membro, ou às instituições de segurança social de direito público», conforme já referido em nota de rodapé anterior.

⁸³ Este prazo resulta das alterações introduzidas pela Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho de 22 de março de 2021 (DAC7), artigo 1.º, n.º 11.

Assumindo que a decisão a tomar pela autoridade competente do EM requerido, de aceitação ou de recusa será, em princípio, baseada em informação já existente ou na posse daquela autoridade (p. ex. dados cadastrais e declarações do(s) contribuinte(s) identificado(s) pelo EM requerente ou informações fornecidas por terceiros relacionados – clientes/fornecedores, ou ainda relatórios de procedimentos de inspeção tributária que hajam sido realizados anteriormente), e na verificação de interesse em realizar o correspondente controlo (a nível nacional ou doméstico), assim como a disponibilidade (ou indisponibilidade) de recursos para afetar, considera-se que este prazo de 60 dias (2 meses) poderia ser inferior, por forma a garantir maior celeridade nesta fase inicial.

Pode aqui recorrer-se a um paralelismo com o Regulamento n.º 904/2010 que prevê que «2. A autoridade competente [...] que receba a proposta de controlo simultâneo confirma à autoridade homóloga [...] a sua aceitação ou comunica-lhe a sua recusa, [...], em princípio no prazo de duas semanas a contar da recepção da proposta e o mais tardar no prazo de um mês.» (artigo 30.º), estabelecendo assim um prazo limite de apenas um mês.

Em 2019, a Comissão Europeia reportou que, entre 2013 e 2017, foram realizados 202 controlos simultâneos (European Commission, 2019, p. 23)^{84 85}.

Esta Diretiva consagra igualmente a possibilidade de presença nos serviços administrativos e presença e participação nos inquéritos administrativos⁸⁶, conforme previsto no artigo 11.º.

A Comissão Europeia reportou igualmente que, no referido período (2013-2017), foram realizadas 229 ações deste tipo (European Commission, 2019, p. 23)⁸⁷, acrescentando que os EM mais ativos com as ações de presença e/ou participação em inquéritos administrativos foram a Finlândia e a Holanda.

A DAC1 foi alterada pela Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho de 22 de março de 2021 que altera a Directiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (adiante designada por DAC7). Não obstante ser a DAC7 objeto de referência mais detalhada (mormente sobre auditorias conjuntas) no ponto seguinte, importa aqui notar as alterações introduzidas pela DAC7 ao presente artigo 11.º (da DAC1).

Justifica o legislador comunitário com a necessidade de «22) [...] reforçar as disposições da Diretiva 2011/16/UE no que diz respeito à presença de funcionários de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro e [...], a fim de garantir a aplicação efetiva dessas disposições.». Reconhece ainda a necessidade de assegurar àqueles funcionários poderes mínimos para realizar entrevistas aos contribuintes e para proceder à análise de registos:

(22) [...] [s]empre que funcionários de um Estado-Membro estejam presentes no território de outro Estado-Membro durante um inquérito administrativo, ou participem

⁸⁴ Acrescenta a Comissão Europeia que, no período referido, os EM mais ativos com os controlos simultâneos foram a Alemanha, a Suécia e a Holanda.

⁸⁵ Neste Documento de Trabalho da Comissão Europeia são ainda apresentados dados globais relativos a atividades financiadas pelo Programa Fiscalis 2020, referentes a controlos simultâneos: «*Between 2014 and June 2018, 245 simultaneous controls were financed by the Fiscalis 2020 programme across the various tax areas. [...] It is not possible to distinguish which simultaneous controls concerned direct taxation*» e «*the number of simultaneous controls in the fields of direct taxation and VAT amounted to around 150-170 per tax area over that period,*⁶⁶ and that a significant share of simultaneous controls dealt jointly with direct taxation and VAT». Alerta, no entanto, que «*[i]t should be noted, that the number of simultaneous controls and presences financed by Fiscalis does not reflect the total number of actions, as using Fiscalis budget for these is not mandatory*» (European Commission, 2019, p. 43).

⁸⁶ Já com as alterações introduzidas no artigo 11.º pela Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho de 22 de março de 2021 (DAC7), artigo 1.º, n.º 10.

⁸⁷ Neste Documento de Trabalho da Comissão Europeia são ainda apresentados dados globais relativos a atividades financiadas pelo Programa Fiscalis 2020, referentes a presenças nos serviços administrativos (e, admite-se, a participação em inquéritos administrativos): «*Since 2015, there were 88 presences in administrative offices financed; [...] Each year, on average, around 150-200 presences are organised in the field of VAT and 50 in the field of direct taxation.*». Alerta, no entanto, que «*[i]t should be noted, that the number of simultaneous controls and presences financed by Fiscalis does not reflect the total number of actions, as using Fiscalis budget for these is not mandatory*» (European Commission, 2019, p. 43).

num inquérito administrativo através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, **[deverão estar sujeitos às disposições processuais estabelecidas pelo Estado-Membro requerido para entrevistar diretamente pessoas e analisar registos]** [destacado do autor].

Notando-se a relevância das alterações introduzidas pela DAC7, apresentam-se na Figura 4.2 que segue, a redação anterior e a atual, estando destacado o texto do artigo 11.º da DAC1 que foi alterado.

Artigo 11.º	
Redação anterior às alterações introduzidas pela DAC7	Redação com as alterações introduzidas pela DAC7
<p>1. Mediante acordo entre a autoridade requerente e a autoridade requerida e nos termos fixados por esta última, os funcionários autorizados pela autoridade requerente podem, tendo em vista a troca de informações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º:</p> <p>a) Estar presentes nos serviços em que exercem funções as autoridades administrativas do Estado-Membro requerido;</p> <p>b) Estar presentes durante os inquéritos administrativos realizados no território do Estado-Membro requerido.</p> <p>Sempre que as informações solicitadas constem de documentação a que os funcionários da autoridade requerida tenham acesso, <i>devem ser</i> facultadas aos funcionários da autoridade requerente cópias dessa documentação.</p> <p>2. Na medida em que a legislação do Estado-Membro requerido o permita, o acordo a que se refere o n.º 1 pode prever que, sempre que estejam presentes durante os inquéritos administrativos, os funcionários da autoridade requerente possam entrevistar pessoas e analisar registos.</p> <p>A eventual recusa da pessoa submetida a inquérito em respeitar as medidas de controlo dos funcionários da autoridade requerente é tratada pela autoridade requerida como uma recusa dirigida aos funcionários desta última.</p> <p>3. Os funcionários autorizados pelo Estado-Membro requerente presentes noutro Estado-Membro nos termos do n.º 1 devem poder apresentar, a qualquer momento, um mandato escrito com a indicação da sua identidade e qualidade oficial.</p>	<p>1. Tendo em vista a troca de informações a que se refere o artigo 1.º, n.º 1, a autoridade competente de um Estado-Membro pode solicitar à autoridade competente de outro Estado-Membro que os funcionários autorizados pela primeira, e em conformidade com as disposições processuais fixadas pela segunda, possam:</p> <p>a) Estar presentes nos serviços em que as autoridades administrativas do Estado-Membro requerido exercem as suas funções;</p> <p>b) Estar presentes durante os inquéritos administrativos realizados no território do Estado-Membro requerido;</p> <p>c) Participar nos inquéritos administrativos realizados pelo Estado-Membro requerido através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, se for caso disso.</p> <p>A autoridade requerida responde a um pedido apresentado nos termos do primeiro parágrafo no prazo de 60 dias a contar da receção do pedido, para confirmar à autoridade requerente a sua aceitação ou para lhe comunicar a sua recusa, devidamente justificada.</p> <p>Sempre que as informações solicitadas constem de documentação a que os funcionários da autoridade requerida tenham acesso, são facultadas aos funcionários da autoridade requerente cópias dessa documentação.</p> <p>2. Sempre que estejam presentes durante os inquéritos administrativos ou participem nos inquéritos administrativos através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, os funcionários da autoridade requerente podem entrevistar pessoas e analisar registos, sob reserva das disposições processuais estabelecidas pelo Estado-Membro requerido.</p> <p>A eventual recusa da pessoa submetida a inquérito em respeitar as medidas de controlo dos funcionários da autoridade requerente é tratada pela autoridade requerida como uma recusa dirigida aos funcionários desta última.</p> <p>3. Os funcionários autorizados pelo Estado-Membro requerente presentes noutro Estado-Membro nos termos do n.º 1 devem poder apresentar, a qualquer momento, um mandato escrito com a indicação da sua identidade e qualidade oficial.</p>

Figura 4.2 Comparação da redação do Artigo 11.º da DAC1, até às alterações introduzidas pela DAC7 e após estas alterações

Fonte Do próprio autor

Este artigo consagra a possibilidade de funcionários da autoridade competente de um Estado (Estado requerente), quando devidamente autorizados, se deslocarem ao território do outro Estado (Estado requerido) com o intuito de e para que possam proceder à troca de

informações. Ou seja, é admitida a presença de funcionários estrangeiros nos serviços ou instalações onde as autoridades administrativas⁸⁸ do EM requerido exercem as suas funções assim como a presença (e participação) daqueles quando esta realiza inquéritos administrativos com relevância para o efeito.

Conforme se pode observar a partir da Figura 4.2 que antecede, com a referida alteração, alarga-se a possibilidade de presença nestes inquéritos administrativos, passando a ser admitido que tal ocorra através de forma não física, ou seja, quando a presença do funcionário seja efetuada com recurso a meios eletrónicos de comunicação. De notar que para esta possibilidade de presença não física, i.e., virtual, é, em termos literais, utilizado o termo “participação”, enquanto que se mantém o termo “presença” para as situações anteriormente já previstas.

Esta norma (n.º 1) sustenta a atuação dos funcionários estrangeiros a uma participação passiva (presença apenas), mas, ainda assim, garante que lhes são entregues cópias dos documentos que contenham as informações por eles solicitadas, quando os mesmos estejam acessíveis aos funcionários do Estado requerido.

Adicionalmente, consagra também (n.º 2) a possibilidade de os funcionários estrangeiros presentes nos inquéritos administrativos ou neles participarem não presencialmente, i.e., de modo virtual, poderem efetuar entrevistas e analisar documentos ou registos, desde que a legislação do Estado requerido assim o permita. Assim, no que respeita à participação nos inquéritos administrativos dos funcionários estrangeiros, seja presencial, seja não presencial, está-se assim perante a possibilidade de uma participação ativa por parte daqueles, caso tal seja admitido pela legislação do Estado requerido.

De referir ainda que perante a nova redação, a autoridade competente do EM requerido terá de dar resposta, quer de aceitação quer de recusa, quando recebe da autoridade competente do EM requerente pedido de presença de funcionários e/ou sua participação em inquérito administrativo a realizar no Estado requerido, no prazo de 60 dias⁸⁹.

⁸⁸ Poderá admitir-se que, em alguns EM, as autoridades administrativas sejam diversas da autoridade competente. Poderá ser o caso em que a autoridade competente é o ministério das finanças nacional e a autoridade administrativa ser a administração fiscal (ou autoridade tributária) a nível regional ou local.

⁸⁹ Conforme já notado, assumindo que a decisão a tomar pela autoridade competente do EM requerido, de aceitação ou de recusa será, em princípio, baseada em informação já existente ou na posse daquela autoridade (p. ex. dados cadastrais e declarações do(s) contribuinte(s) identificado(s) pelo EM requerente ou informações fornecidas por terceiros relacionados – clientes/fornecedores, ou ainda relatórios de procedimentos de inspeção tributária que hajam sido realizados anteriormente), e na verificação de disponibilidade (ou indisponibilidade) de recursos para afetar à solicitada ação de presença/participação de funcionários estrangeiros, considera-se que este prazo de 60 dias (2 meses) poderia ser inferior, por forma a garantir maior celeridade nesta fase inicial.

4.3.4 Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho de 22 de março de 2021 que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

A DAC7, com entrada em vigor em 14 de abril de 2021⁹⁰, tem como objetivo reforçar a eficácia da cooperação administrativa entre os EM da UE e introduz diversas alterações à DAC1.

Destas alterações podem referir-se, em especial, as relativas a:

- obrigações de registo e obrigações de comunicação de informações para os operadores de plataformas digitais da UE e de países terceiros, relacionados com atividades de arrendamento de bens imóveis, serviços pessoais, vendas de bens e aluguer de qualquer modo de transporte,
- alargamento do universo das categorias de rendimentos sujeitas à troca automática de informações obrigatória (passando a incluir royalties),
- regras destinadas a melhorar os procedimentos de cooperação, prazos específicos para resposta a pedidos de controlos simultâneos e a pedidos de presença de funcionários de outro EM, e
- à previsão legal das auditorias conjuntas.

O prazo para os EM transporem para o respetivo ordenamento jurídico interno as normas aditadas relativas às auditorias conjuntas⁹¹ é 31 de dezembro de 2023, devendo as mesmas começarem a ser aplicadas nos ordenamentos nacionais, o mais tardar, a partir de 1 de janeiro de 2024.

Nos considerandos preambulares é apontado que, nos anos anteriores, os resultados alcançados com ações coordenadas, também designadas por controlos multilaterais⁹²,

⁹⁰ De acordo com o artigo 3.º da DAC7.

⁹¹ Conforme artigo 2.º, n.º 2 da DAC7. Importa notar que a DAC7 estabelece dois prazos de transposição: até 31 de dezembro de 2022 e até 31 de dezembro de 2023, consoante as disposições em causa. Conforme referido, as disposições desta nova Secção II-a/novo artigo 12.º-A têm de ser transpostas até 31 de dezembro de 2023 e serem aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2024.

⁹² Embora o conceito de controlos multilaterais (também conhecidos por *Multilateral Controls* - *MLC*) não esteja especificamente consagrado no Regulamento n.º 904/2010 nem na DAC1, o mesmo tem vindo a ser referido na legislação da UE que estabelece o programa de ação específico destinado a aperfeiçoar o funcionamento dos sistemas de tributação na União - Programa FISCALIS. Este Programa prevê e atribui financiamento aos EM para determinadas atividades de promoção da cooperação administrativa (sob a forma de seminários, *workshops*, grupos de projeto, etc.) e de utilização de algumas formas de cooperação administrativa, entre as quais, os controlos simultâneos e as presenças de funcionários estrangeiros. Atualmente este Programa vigora ao abrigo do Regulamento (UE) 2021/847 do Parlamento Europeu e do Conselho de 20

combinando os controlos simultâneos e as presenças de funcionários de um EM no território de outro EM, têm demonstrado a importância e relevância da utilização destas formas específicas de cooperação administrativa (Considerando (24)). O legislador comunitário reconhece que «[n]o entanto, em muitos casos, esta prática demonstrou que são necessárias novas melhorias para garantir segurança jurídica» e que, por conseguinte, a DAC1 necessita de ser complementada «(25) [...] com uma série de disposições que clarifiquem melhor o quadro e os princípios fundamentais que deverão aplicar-se sempre que as autoridades competentes dos Estados-Membros optem por recorrer a uma auditoria conjunta.». E considera que o necessário reforço da cooperação administrativa entre os EM deverá passar pelo recurso às auditorias conjuntas, estabelecendo desde logo as principais características e condições desta nova forma avançada de cooperação administrativa, antecipando até, em certa medida, logo ali nos considerandos preambulares - poder-se-á admitir - a definição deste novo conceito (Considerando (25)).

A DAC7⁹³ introduz na DAC1 a definição de auditoria conjunta, com o aditamento do n.º 26 ao artigo 3.º da DAC1, e o respetivo regime legal, com o aditamento do artigo 12.º-A, sob a epígrafe “Auditorias conjuntas”, este dentro de uma nova Secção II-a (com a epígrafe “Auditorias conjuntas”)⁹⁴.

Assim a DAC1 passa a definir auditoria conjunta como

26. [...] um inquérito administrativo conduzido conjuntamente pelas autoridades competentes de dois ou mais Estados-Membros e relacionado com uma ou mais pessoas

de maio de 2021 que estabelece o Programa «Fiscalis» para a cooperação no domínio fiscal, para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2027. Este prevê que «ANEXO I [...] 2) [...] — controlos multilaterais ou simultâneos, consist[em] na verificação coordenada da situação fiscal de um ou mais sujeitos passivos ligados entre si, organizada por dois ou mais países participantes, que incluam, pelo menos, dois Estados-Membros, com interesses comuns ou complementares» (Regulamento (UE) 2021/847 do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de maio de 2021 que estabelece o Programa «Fiscalis» para a cooperação no domínio fiscal e que revoga o Regulamento (UE) n.º 1286/2013, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32021R0847>). Este conceito, embora com ligeiras diferenças de texto, era já utilizado pelos anteriores atos legislativos da UE que estabeleciam o Programa FISCALIS ao longo dos últimos vinte anos:

- Regulamento (UE) n.º 1286/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de dezembro de 2013 (Fiscalis 2020) – artigo 2.º, 4),
- Decisão n.º 1482/2007/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de Dezembro de 2007 (Fiscalis 2013) – artigo 2.º, 4.,
- Decisão n.º 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002 (Fiscalis 2003-2007) – artigo 2.º, alínea f).

⁹³ Através, respetivamente, do artigo 1.º, (1), alínea d) e artigo 1.º, (12), da DAC7.

⁹⁴ Esta nova Secção é incluída no CAPÍTULO III - OUTRAS FORMAS DE COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA, que passa a ser composto pelas seguintes seis secções: I - Presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos; II - Controlos simultâneos; **II-a Auditorias conjuntas**; III - Notificação administrativa; IV - Retorno de informação e V - Partilha de melhores práticas e de experiências.

de interesse comum ou complementar às autoridades competentes desses Estados-Membros;

Analisando mais atentamente este conceito, que tem por base o conceito de inquérito administrativo já existente (n.º 3 do artigo 3.º da DAC1) podem notar-se alguns aspetos conforme a seguir se apresenta.

As autoridades competentes de dois ou mais EM têm a possibilidade de realizar um inquérito administrativo, i.e., executar controlos, verificações e outras ações, no âmbito das respetivas atribuições, com o objetivo de assegurar a correta aplicação da legislação fiscal, de forma conjunta. Ou seja, a forma é diversa das anteriormente previstas – controlos simultâneos e presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos, porquanto a ação é desenvolvida em conjunto pelas autoridades e não de forma isolada ou independente.

O objeto consistirá num ou mais contribuintes relacionados entre si, nos quais as autoridades participantes têm interesse comum ou complementar⁹⁵.

Esta definição legal conjuga conceitos já existentes, mas contém uma nova característica que é a possibilidade de ser realizada conjuntamente, gerando assim uma forma de cooperação administrativa ainda mais avançada.

Está-se perante um conceito que vai para além dos conceitos de controlos ou auditorias realizadas em simultâneo ou recolha e troca de informações através de uma presença de funcionários estrangeiros ou de uma participação destes, seja esta ativa ou passiva. A auditoria é, assume-se, realizada em conjunto por uma (ou mais) equipa(s) composta(s) por representantes das autoridades, de, pelo menos, dois ou mais EM, a atuar de forma integrada e já não perante equipas (dos vários EM) independentes entre si a atuar em simultâneo dentro do respetivo território.

Seguindo ainda os considerandos preambulares da DAC7, está-se assim perante «um instrumento adicional» de cooperação administrativa que reforçará o conjunto de formas avançadas já existentes: a presença de funcionários de outro EM nos serviços administrativos, a participação destes em inquéritos administrativos e a realização de controlos simultâneos. Este «instrumento adicional» consistirá em «inquéritos

⁹⁵ Quanto aos controlos simultâneos, a DAC1, prevê «1. [...] [EM] acordem em proceder, cada um no seu território, a controlos simultâneos de uma ou mais pessoas que se revistam de interesse comum ou complementar para os mesmos tendo em vista a troca das informações assim obtidas, são aplicáveis os n.ºs 2, 3 e 4.» (artigo 12.º).

administrativos realizados em conjunto pelas autoridades competentes de dois ou mais Estados-Membros, [...] relacionad[o]s com uma ou mais pessoas que se revistam de interesse comum ou complementar para as autoridades competentes desses Estados-Membros.» (Considerando (25)). É, ali também, determinado que as auditorias conjuntas sejam realizadas com base em «regras processuais claras, que incluam medidas destinadas a reduzir o risco de dupla tributação» pretendendo o legislador comunitário, desta forma, garantir que se proporcione aos contribuintes e às próprias administrações fiscais maior segurança jurídica.

Reforçando a necessidade da certeza jurídica quanto à atuação das autoridades e procurando concretizar este novo conceito, o legislador nota também:

(26) [...] as disposições [...] respeitantes às auditorias conjuntas deverão também integrar os principais aspetos [...], nomeadamente os relativos ao prazo de resposta específico para um pedido de auditoria conjunta, ao âmbito dos direitos e obrigações dos funcionários que participam numa auditoria conjunta e ao processo conducente à elaboração do relatório final de uma auditoria conjunta.

Acrescentando ainda que «[a] fim de garantir a segurança jurídica, o relatório final da auditoria conjunta deverá refletir as constatações sobre as quais as autoridades competentes em causa chegaram a acordo» e que «[a]s constatações do relatório final da auditoria conjunta sobre as quais houve acordo deverão ser tidas em conta nos instrumentos pertinentes emitidos» a nível nacional pelas autoridades competentes de cada EM participante. Reforça ainda este aspeto assinalando a necessidade dos EM, através das respetivas autoridades, estabelecerem *ex ante*, através de acordo entre si, a forma e as condições que regerão a realização da auditoria conjunta, em concordância com o quadro legal do EM no território do qual serão executadas as atividades de auditoria (Considerando 27) e ainda, em matéria de poderes e direitos dos funcionários que as executam, com o quadro legal dos EM de origem dos funcionários estrangeiros (Considerando 28).

O regime de aplicação deste novo conceito é consagrado no novo artigo 12.º-A da DAC1, que se resume de seguida:

1. Esta norma consagra a possibilidade de ser solicitada a realização de auditoria conjunta, tendo a autoridade requerida 60 dias⁹⁶ para resposta ao pedido. Admite-se a possibilidade de recusa do pedido sendo exigida justificação para tal.
2. Esta norma consagra a exigência de um acordo prévio entre as autoridades que deverá estabelecer a forma e as condições da realização da auditoria conjunta. A coordenação incumbe às autoridades participantes (requerente(s) e requerida(s)). Os direitos e obrigações dos funcionários participantes e que executam as atividades de auditoria são regidos pelo ordenamento jurídico, em especial o quadro procedimental, do EM onde estas são executadas, não sendo, contudo, admitido que os funcionários estrangeiros excedam os poderes que o ordenamento jurídico do respetivo EM de origem lhes atribui.
3. Esta norma determina que o EM de execução (das atividades de auditoria) tome as medidas necessárias (e adapte o seu quadro legal) quanto:
 - à possibilidade dos funcionários estrangeiros entrevistarem e analisarem registos, em conjunto com os funcionários nacionais - Igualdade de poderes dos funcionários,
 - à obtenção, valoração, validação e admissibilidade de elementos de prova, como se se tratasse de uma auditoria nacional, quer no contexto da própria auditoria quer no contexto de eventuais processos administrativos ou judiciais subsequentes. Prevê-se assim uma não discriminação dos elementos de prova a

⁹⁶ Este prazo está em linha com o recomendado pela OCDE, no Relatório «*Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty*», sob o Ponto «7.2.4. *Reaction to a Joint Audit proposal and decision*» em que refere «141. *The requested tax administration should confirm the receipt of a Joint Audit proposal and [should provide a response to the proposal as soon as possible [...], which should not exceed two months after the receipt of the proposal]* [destacado do autor].» (OECD, 2019a, p. 60).

Embora antes se tenha considerado, no que concerne aos pedidos de presença/participação de funcionários estrangeiros recebidos pelo EM requerido, conforme supra em notas à nova redação do artigo 11.º da DAC1 (n.º 1, 1.º parágrafo), que o prazo ali previsto (60 dias) poderia ser inferior, aqui admite-se que o prazo possa ser o adequado. Pois neste caso está-se perante uma ação diferente daqueloutra e, se a autoridade requerida responder positivamente ao pedido, aceitando a realização e a sua participação na auditoria conjunta, tal terá consideravelmente maiores implicações. No caso de aceitação de presença/participação de funcionários estrangeiros, a autoridade requerida terá “apenas” de assegurar as condições legais e operacionais para tal (atuando como “anfitrião”), enquanto que no caso da realização e participação na auditoria conjunta o grau de envolvimento da autoridade requerida é implicitamente maior. Pelo que considerando a necessidade de um maior período para apreciação do pedido, reflexão e decisão de participação (ou não) poderá admitir-se um prazo de 60 dias.

recolher ou recolhidos neste contexto, assegurando igualdade de tratamento dos mesmos sejam eles obtidos no âmbito quer de uma auditoria conjunta quer de uma auditoria nacional, e

- ao reconhecimento de direitos e deveres do(s) contribuinte(s) visado(s), como se se tratasse de um processo nacional, quer no contexto da própria auditoria quer no contexto de processos administrativos ou judiciais subsequentes – Assegure-se a não discriminação dos contribuintes e que os respetivos direitos e garantias, consagrados legalmente, não são feridos ou postos em causa, em virtude de se tratar de uma auditoria conjunta (igualdade de tratamento: direitos e obrigações dos contribuintes).
4. Esta norma determina que as autoridades procurem chegar a acordo relativamente aos factos e circunstâncias com relevância para a auditoria conjunta e relativamente à situação fiscal do(s) contribuinte(s) visado(s), com base nas conclusões obtidas. Determina ainda a elaboração de relatório final (conjunto), que incluirá os aspetos e as conclusões conjuntas (em que houve concordância). Para este é estabelecido efeito vinculativo a nível interno, na parte das conclusões conjuntas nele constantes, e é determinada a sua concretização através dos atos a praticar em cada EM (na sequência da auditoria conjunta).
 5. Esta norma consagra um dever de comunicação com o(s) contribuinte(s) visado(s), determinando que seja(m) notificado(s) do resultado da auditoria conjunta, com cópia do relatório final no prazo de 60 dias após a elaboração (conclusão) deste relatório.

Desenvolvendo os pontos do resumo que antecede, destacam-se, de seguida, alguns aspetos considerados relevantes.

O ponto de partida é necessariamente o contacto entre as autoridades competentes dos vários EM, pelo que se prevê, desde logo, a possibilidade ou exigência destas solicitarem às congéneres a realização de uma auditoria conjunta (n.º 1). Desta forma possibilita-se o envolvimento e a participação de todas as autoridades competentes, i.e., todos os EM interessados, assegurando assim uma abordagem já não só bilateral, mas multilateral, característica esta que os controlos simultâneos já tinham.

Por forma a assegurar a necessária comunicação entre as autoridades, é estabelecido um prazo de 60 dias para que a(s) autoridade(s) requerida(s) respondam ao pedido formal

anteriormente enviado pela(s) autoridade(s) requerente(s). A regra estabelecida parece ser a de que a(s) autoridade(s) requeridas(s) deverão aceitar o pedido, sendo admitida a recusa, mas mediante apresentação, pela(s) autoridade(s) requerida(s) à(s) autoridade(s) requerente(s), de justificação a fundamentar tal decisão (de recusa). Subentende-se que, mesmo em caso de aceitação, esta decisão deva ser também devidamente fundamentada pelas autoridades participantes.

De notar que a previsão do prazo para resposta e a exigência de justificação para a recusa reforçam a relação (em especial, a confiança) institucional entre as várias autoridades (requerente e requeridas), aspeto este fundamental no contexto da cooperação administrativa, e, em especial, a este nível de utilização de formas avançadas de cooperação administrativa.

Em linha, de certa forma, com o que está previsto para estas formas de cooperação administrativa – controlos simultâneos e a presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos – prevê-se a existência de um acordo a celebrar previamente entre as autoridades participantes, i.e., autoridade(s) requerida(s) e autoridade(s) requerente(s). É de admitir que neste ato, estas devam ser representadas ao mais alto nível (ou funcionários em quem tal competência haja sido delegada).

O acordo deverá conter referência ao quadro legal, os objetivos a alcançar e a descrição do âmbito da auditoria conjunta (o “porquê?” e o “quê?”), a identificação das partes (autoridades e funcionários) e dos contribuintes a visar (o “quem?”), assim como um plano de ação (o “como?” e o “quando?”). Conforme expresso no próprio texto, é necessário que seja definida e indicada qual ou quais as línguas que serão utilizadas durante as atividades – a(s) língua(s) oficial(ais). Esta opção do legislador comunitário terá subjacente a sua preocupação num maior grau de exigência em matéria de comunicação não só entre as autoridades, mas também com o(s) contribuinte(s), visando assegurar-se o estabelecimento de condições mínimas e uma maior certeza e segurança jurídica nesta perspetiva.

O plano de ação deverá ainda conter referência ao(s) quadro(s) legal(ais) nacional(ais) que regula(m) o exercício do procedimento de auditoria, i.e., de inspeção tributária. Importa *ab initio* explicitar, de forma mais precisa possível, o quadro referencial aplicável, de acordo com as legislações nacionais dos EM participantes.

Em termos da participação dos funcionários estrangeiros, é assegurada a possibilidade de, pelo menos, estes poderem recolher declarações do(s) contribuinte(s) (ou seus representantes

legais) e analisar registos em igualdade de circunstâncias, i.e., de poderes ou prerrogativas dos funcionários do EM onde decorrem as atividades. Mas tendo sempre como limite o quadro legal do EM de origem.

Mas se os funcionários estrangeiros estiverem, à luz da legislação do seu EM (EM de origem), limitados nos seus poderes para a realização de determinadas diligências, tal limitação acompanhá-los-á na sua participação nas atividades da auditoria conjunta no EM onde estas vierem a ser realizadas. Ou seja, o facto dos funcionários nacionais terem poderes mais alargados não é comunicável aos funcionários estrangeiros que se mantêm subordinados aos poderes conferidos no seu EM (EM de origem).

Para auxiliar apresenta-se um cenário hipotético ilustrado pela Figura 4.3, a seguir apresentada, que identifica alguns atos de inspeção específicos e seu enquadramento (AUTORIZADO/NÃO AUTORIZADO) à luz da legislação nacional de cada um dos diferentes EM i.e., o direito processual que regula a realização de auditorias ou procedimentos de inspeção tributária. A partir da Figura 4.3 podem conjugar-se os poderes ou limitações dos vários EM participantes, em matéria de procedimentos de auditoria ou inspeção.

Atos de inspeção:	Estado Membro A (em que decorrem as atividades da auditoria conjunta)	Estado Membro B	Estado Membro C
Recolha de registos contabilísticos	AUTORIZADO	AUTORIZADO	AUTORIZADO
Realização de entrevistas	AUTORIZADO	AUTORIZADO	AUTORIZADO
Recolha de elementos bancários	<u>NÃO AUTORIZADO</u>	AUTORIZADO	AUTORIZADO
Recolha de registos informáticos	AUTORIZADO	<u>NÃO AUTORIZADO</u>	<u>NÃO AUTORIZADO</u>
Controlo de bens em circulação	AUTORIZADO	AUTORIZADO	<u>NÃO AUTORIZADO</u>

Figura 4.3 Classificação da possibilidade de realização de atos de inspeção específicos perante as legislações nacionais dos EM participantes

Fonte Do próprio autor

Conforme se observa na Figura 4.3, no EM no qual decorrem as atividades de auditoria conjunta – EM A – é autorizada aos funcionários nacionais a realização de vários atos de inspeção (“Recolha de registos contabilísticos”, “Realização de entrevistas”, “Recolha de registos informáticos” e “Controlo de bens em circulação”) não lhes sendo autorizada a “Recolha de elementos bancários”⁹⁷. Esta situação limitaria, *ab initio*, que os funcionários estrangeiros (do EM B e do EM C) pudessem, no contexto desta auditoria conjunta, e quando as atividades de auditoria seja realizadas no EM A, proceder, em conjunto com os funcionários nacionais, à “Recolha de elementos bancários”. Isto, apesar de nos respetivos EM de origem, terem poderes para tal.

No caso da “Recolha de registos informáticos” observa-se que, no EM B e no EM C, os seus funcionários nacionais não estão autorizados para tal. Esta limitação acompanhá-los-á durante a realização das atividades da auditoria conjunta. Isto significará que, ainda que no EM A tal seja autorizado aos respetivos funcionários nacionais, os funcionários do EM B e do EM C não poderão realizar esta atividade.

No caso do “Controlo de bens em circulação”, observa-se que no EM C tal não é autorizado aos funcionários nacionais. Esta limitação implicará que, no EM A, este ato seja apenas realizado pelos funcionários nacionais do EM A e do EM B.

Reconhecendo que a análise de registos e a recolha de declarações (realização de entrevistas) são meios de recolha de prova essenciais, o legislador comunitário determina ao EM onde vão decorrer as atividades de auditoria que, no mínimo, garanta que seja permitido aos funcionários estrangeiros a execução de tais ações em conjunto com os funcionários nacionais. Deverá garantir as condições necessárias a que tal decorra como se de uma auditoria nacional se tratasse.

Isto naturalmente não obstando às limitações que possam existir no ordenamento do próprio EM onde vão decorrer as atividades de auditoria ou no ordenamento do EM de origem dos funcionários estrangeiros. Mas, pode considerar-se que, em grande parte dos EM, senão todos, tais meios de recolha de prova são já admitidos pela respetiva legislação nacional que regula o procedimento de auditoria ou de inspeção tributária.

⁹⁷ Para efeitos do presente exercício, poderá considerar-se que a legislação deste EM A exigiria a intervenção de uma instância (administrativa ou judicial) diferente daquela que realiza o procedimento de auditoria.

Para assegurar que os elementos de prova recolhidos nestas circunstâncias são valorados e admitidos, é ainda determinado ao EM de execução que tome as medidas necessárias, i.e., possua um quadro legal e operacional ao abrigo do qual tais elementos sejam recolhidos, valorados e admitidos como se se tratasse de um procedimento de auditoria ou de inspeção tributária nacional ou seja, em que apenas participem funcionários nacionais. Aqui se incluem não apenas o próprio procedimento como também outros processos administrativos ou judiciais subsequentes: «b) [...] inclusive no decurso de qualquer processo de reclamação, reapreciação ou recurso;». Desta forma preserva-se a admissibilidade dos elementos de prova recolhidos, no contexto de uma auditoria conjunta, independentemente do EM e, dentro deste, da instância onde possam vir a ser utilizados como tal. Também aqui há uma fundamental, poderá dizer-se, não discriminação dos elementos de prova relativamente ao contexto em que foram obtidos.

Quanto à admissibilidade, poderão considerar-se duas vertentes:

- 1) Os elementos de prova serem admitidos internamente no EM de execução: Por um lado, no âmbito do próprio procedimento de auditoria conjunta ou de outro procedimento interno que esteja a decorrer e, em especial, nas liquidações que vierem a ser efetuadas com base na avaliação (e conclusões obtidas) dos elementos de prova, evitando assim que seja necessária e exigida a realização de um novo procedimento de auditoria “nacional” para recolha dos elementos a utilizar internamente⁹⁸, situação esta que, a ocorrer, seria desprovida de sentido, atento os custos que tal implicaria para a autoridade do EM de execução como também para o próprio contribuinte visado⁹⁹. Por outro lado, reconhece-se também a sua utilização em procedimentos administrativos e judiciais subsequentes, tais como reclamações, pedidos de reapreciação ou recurso.
- 2) Os elementos de prova serem admitidos internamente no(s) EM de origem dos funcionários estrangeiros no âmbito de liquidações¹⁰⁰ que vierem a ser efetuadas com base na avaliação (e conclusões obtidas) dos elementos de prova e também em

⁹⁸ Poderá considerar-se ser aqui acolhido um princípio de economia processual.

⁹⁹ Tal implicaria que fosse realizada também uma auditoria “nacional” pelo EM de execução específica para recolha dos elementos ou que, no caso de se encontrar já a decorrer uma auditoria “nacional”, tais elementos tivessem também ali de ser recolhidos.

¹⁰⁰ Evita-se assim que, no EM de origem seja necessário formalizar autonomamente pedido dos elementos de prova obtidos no âmbito do procedimento de auditoria conjunta realizado pelos (ou que participaram os) seus funcionários.

procedimentos administrativos e judiciais subsequentes, tais como reclamações, pedidos de reapreciação ou recurso, que neste EM venham a ser interpostos.

Desta forma assegura-se a comunicabilidade dos elementos de prova recolhidos no âmbito da auditoria conjunta com os procedimentos ou processos nacionais dos vários EM participantes (EM de execução e EM de origem), no âmbito dos quais aqueles elementos serão admitidos pela sua relevância jurídico tributária, podendo assim fundamentar as liquidações ou outros atos que venham a ser praticados pelas respetivas autoridades competentes e ainda em processos daqui decorrentes.

No mesmo sentido, mas já no contexto dos direitos e deveres dos contribuintes, o legislador comunitário determina também, ao EM de execução, que possua um quadro legal e operacional que, aos contribuintes visados, garanta os mesmos direitos e exija as mesmas obrigações que seriam garantidos e exigidas, caso se tratasse de uma auditoria nacional. Também aqui considera não apenas o próprio procedimento de auditoria, mas também outros processos administrativos e judiciais subsequentes: (n.º 3)

- c) Assegurar que as pessoas objeto de uma auditoria conjunta ou afetadas por uma auditoria conjunta gozem dos mesmos direitos e tenham as mesmas obrigações que no caso de uma auditoria em que apenas participem funcionários desse Estado-Membro, inclusive no decurso de qualquer processo de reclamação, reapreciação ou recurso.

Além de determinar que devem estar asseguradas as condições legais e operacionais para a realização da auditoria conjunta, o legislador comunitário contempla também medidas relativas ao resultado e consequências desta forma de cooperação administrativa avançada.

Os EM participantes são incitados a apreciar em conjunto os factos e as circunstâncias observadas e, assim, a acordar quanto à matéria factual que considerem ter relevância e à sua qualificação à luz dos respetivos regimes jurídico-tributários. O objetivo é de facto proporcionar e obter, se possível, uma visão harmonizada dos factos e circunstâncias e estabelecer o impacto que deverá ter na esfera do(s) contribuinte(s) visado(s).

É de considerar que um maior grau de concordância pressuporá, à partida, maior certeza e segurança jurídica, quanto à atuação subsequente, a nível interno, pela autoridade de cada EM.

A realização da auditoria conjunta implicará a elaboração de um relatório final conjunto. Além de outros elementos necessários, p. ex. a identificação das autoridades participantes, do(s) contribuinte(s) visado(s), a base legal, o âmbito da auditoria conjunta, os factos

analisados, o relatório final conterá as conclusões que foram obtidas, incluindo os aspetos relativamente aos quais houve acordo.

O relatório final deverá ser notificado ao(s) contribuinte(s) visado(s), sendo inclusivamente determinado o prazo para tal: 60 dias, após a sua emissão, considerando-se a sua conclusão e sancionamento (conforme n.º 5).

As conclusões obtidas, que terão necessariamente de ser relevadas no relatório final, condicionarão as decisões a tomar pela autoridade de cada EM, a nível interno.

Ou seja, se as autoridades do EM A e B acordam que determinada operação deverá ser objeto de tributação na esfera do contribuinte do EM A:

- a autoridade do EM A deverá englobá-la para efeitos de tributação do contribuinte deste EM (A) e,
- a autoridade do EM B não deverá englobá-la para efeitos de tributação do contribuinte deste EM (B).

Este efeito vinculador que as conclusões da auditoria conjunta terão nas ações e decisões que subsequentemente vierem a ser concretizadas e tomadas por cada uma das autoridades, terá sempre como limite o direito nacional do respetivo EM.

Ou seja, a decisão a tomar por cada autoridade, com base nas conclusões da auditoria conjunta e na sequência desta, deverá ter sempre como referência e limites o respetivo quadro legal vigente de cada EM.

Está-se aqui perante uma garantia de que, por via da realização das auditorias conjuntas e da materialização das conclusões obtidas e dos resultados alcançados, não é posta em causa, ainda assim, a soberania de cada EM participante.

Ao longo de todo o procedimento de auditoria conjunta a autoridade de cada EM participante (seja EM requerente ou EM requerido, seja de EM execução ou EM de origem) atuará sempre em subordinação ao respetivo direito interno, quer o direito adjetivo (processual), que regula o procedimento, quer o direito substantivo (material), que regula a qualificação dos factos e a determinação do imposto devido. O direito dos outros EM participantes pode permitir o que o seu direito interno já confere, mas não pode impor o que o seu direito interno não permite. Situação que naturalmente cada EM deverá aferir antecipadamente à sua anuência e adesão à participação na auditoria conjunta.

Incluem-se aqui aspetos relativos aos poderes dos funcionários intervenientes e aos deveres e direitos do(s) contribuinte(s) visado(s).

4.4 Regulamento (UE) 2021/847 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2021 que estabelece o Programa «Fiscalis» para a cooperação no domínio fiscal

A terminar este Capítulo importa referir o conceito de auditoria conjunta apresentado no Regulamento (UE) 2021/847 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2021 que estabelece o Programa «Fiscalis» para a cooperação no domínio fiscal e que revoga o Regulamento (UE) n.º 1286/2013. Este Regulamento «estabelece o programa “«Fiscalis»” para a cooperação no domínio fiscal [...] para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2021 e 31 de dezembro de 2027» (artigo 1.º), determinando os seus objetivos, o orçamento, as formas de financiamento e as regras para a concessão de financiamento.

Este Regulamento (Anexo I, ponto 2)) apresenta auditoria conjunta (no singular) como

consistindo em inquéritos administrativos sobre a situação fiscal de um ou mais sujeitos passivos ligados entre si, empreendidos [**por uma equipa de auditoria única**] [destacado do autor], composta por dois ou mais países participantes que inclua, pelo menos, dois Estados-Membros, com interesses comuns ou complementares,

Esta redação apresenta diferenças face à redação do conceito de auditoria conjunta introduzido na DAC1 (artigo 3.º, n.º 26):

26. [...] um inquérito administrativo conduzido conjuntamente pelas autoridades competentes de dois ou mais Estados-Membros e relacionado com uma ou mais pessoas de interesse comum ou complementar às autoridades competentes desses Estados-Membros;

A DAC 1 e os outros atos legislativos comunitários referidos anteriormente (Regulamento n.º 904/2010, Regulamento 2018/1541 e a DAC7) não consagram especificamente a existência, ou dever de existência, de uma equipa única (ou equipa de auditoria única) para realizar o inquérito administrativo conjunto ou a auditoria conjunta. Efetivamente apenas o Regulamento 2018/1541, que altera o Regulamento n.º 904/2010, é que faz alusão à existência de uma única equipa e somente no seu Considerando (7) do respetivo Preâmbulo:

[o] reforço da capacidade das administrações fiscais para controlar as entregas transfronteiriças implica a realização de inquéritos administrativos conjuntos que

permitam aos funcionários de dois ou mais Estados-Membros [**formar uma única equipa**] [destacado do autor] e participar ativamente na realização de um inquérito administrativo conjunto.

A interpretação que se pode fazer, conjugando com os conceitos apresentados pelo *Forum on Tax Administration*, é a de que, de facto, se mostra necessária a constituição de uma equipa conjunta ou de equipas ligadas entre si comungando do propósito de realizar o inquérito administrativo conjunto ou a auditoria conjunta.

Pelo que, considerando que este Regulamento que estabelece o Programa «Fiscalis» foi publicado cerca de dois meses após a DAC7 (e mais de dois anos após o Regulamento 2018/1541), consagrando então um conceito diferente, se pode sugerir que poderá ter tido o legislador comunitário a intenção de com este conceito ora concretizar aspetos ou dúvidas que pudessem então existir relativamente à questão da equipa única. De qualquer forma, assinala-se ainda assim a utilização de inquéritos administrativos no plural apontando que uma auditoria conjunta corresponderá a «inquéritos administrativos sobre a situação fiscal de um ou mais sujeitos passivos ligados entre si, empreendidos por uma equipa de auditoria única» o que poderá dificultar, ao invés de facilitar, a interpretação que será necessário fazer.

5. Quadro legal nacional

Com relevância para a presente Dissertação considera-se o quadro legal nacional que regula a cooperação administrativa, no domínio do IVA e no domínio da fiscalidade¹⁰¹, e que regula o procedimento de inspeção tributária e aduaneira¹⁰².

5.1 Regulamento n.º 904/2010

O Regulamento n.º 904/2010 é um ato jurídico que integra o direito da UE e que, pela sua natureza, é de aplicação geral nos EM, vigorando por aplicação direta¹⁰³. Sendo Portugal um EM da UE, as normas deste Regulamento integram o ordenamento jurídico nacional¹⁰⁴. Por conseguinte, as normas que consagram as formas de cooperação administrativa anteriormente destacadas – controlos simultâneos, presença nos serviços administrativos e presença/participação em inquéritos administrativos e inquéritos administrativos conjuntos – são aplicáveis no ordenamento jurídico nacional. Ou seja, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), enquanto autoridade competente nacional, pode recorrer e utilizar aquelas formas de cooperação administrativa, seja por sua iniciativa seja por iniciativa de autoridades competentes de outros EM, i.e., autoridades suas congéneres.

5.2 Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio

A DAC1 encontra-se transposta pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio (doravante referido por Decreto-Lei n.º 61/2013), que prevê necessariamente as formas de cooperação administrativa anteriormente referidas, dentro do «CAPÍTULO V Outras formas de cooperação administrativa».

¹⁰¹ Pode considerar-se “fiscalidade direta” pois têm particular relevância neste domínio o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

¹⁰² Atendendo a que o presente Trabalho incide essencialmente sobre a utilização de formas avançadas de cooperação administrativa no domínio tributário, i.e., fiscal, a perspetiva será assim a de inspeção tributária (e não aduaneira), motivo pelo qual é frequentemente utilizada a referência “inspeção tributária”.

¹⁰³ Conforme artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

¹⁰⁴ Conforme artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, em especial n.º 4: «As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.».

No momento da elaboração da presente Dissertação¹⁰⁵ ainda não ocorreu a transposição da DAC7, ato que ocorrerá através de alterações ao presente Decreto-Lei n.º 61/2013¹⁰⁶.

Os controlos simultâneos estão previstos no artigo 9.º que estabelece que

1 - A autoridade competente nacional e as autoridades competentes de outros Estados-Membros podem acordar em proceder, [**cada um no seu território, a controlos simultâneos, de uma ou mais pessoas que se revistam de interesse comum ou complementar para os mesmos**] [destacado do autor], tendo em vista a troca das informações que assim sejam obtidas.

Este preceito estabelece ainda que, caso a autoridade nacional competente, i.e., a AT¹⁰⁷, entenda por sua iniciativa recorrer a esta forma de cooperação administrativa, deverá apresentar, às suas congéneres dos outros EM que entende poderem estar interessadas em participar, proposta com identificação dos contribuintes a visar (nacionais e não nacionais) e plano temporal do(s) controlo(s) a realizar.

De igual modo, está contemplada a presença nos serviços administrativos e participação em diligências administrativas conforme previsto no artigo 8.º sob a epígrafe «Presença de funcionários de um Estado-Membro nos serviços administrativos e participação em diligências administrativas», o qual prevê no seu n.º 1:¹⁰⁸

1 - Mediante acordo a celebrar com a autoridade competente de outro Estado-Membro, a autoridade competente nacional e nos termos por si estabelecidos, os funcionários autorizados por aquele Estado-Membro podem, para efeitos da troca de informações prevista no presente decreto-lei:

¹⁰⁵ A data de referência da elaboração da presente Dissertação é 17 de julho de 2023. Importa notar que em 26 de julho de 2023 foi publicada, no Diário da República n.º 144/2023, Série I de 2023-07-26, a Lei n.º 36/2023, que transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, alterando o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira e o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, e que tem particular relevância no contexto da investigação realizada e da presente Dissertação.

Apesar da publicação da Lei n.º 36/2023 ter ocorrido posteriormente à data tomada como referência para o quadro legal vigente, encontrava-se já refletida na presente Dissertação a redação final da proposta de lei que a antecedeu, cujo texto corresponde na íntegra ao texto que foi objeto de publicação.

¹⁰⁶ Segundo a Proposta de Lei n.º 64/XV, conforme informação disponível no *site* do Parlamento: <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=152548> (consultado em 17-05-2023).

¹⁰⁷ Nos termos do artigo 4.º.

¹⁰⁸ Apesar deste Decreto-Lei n.º 61/2013 ter já sido objeto de duas republicações, é de notar uma possível falta de sentido do texto do n.º 1 deste artigo 8.º, podendo gerar confusão na respetiva interpretação. Assim, sendo o sujeito da frase “os funcionários autorizados por aquele Estado-Membro” e o verbo da mesma “podem”, parece fazer mais sentido que a primeira oração da frase fosse “1 - Mediante acordo a celebrar ~~em~~ **entre** a autoridade competente de outro Estado-Membro, e a autoridade competente nacional e nos termos por ~~si~~ **esta** estabelecidos“. Aliás é este o sentido do texto do artigo 11.º da DAC1.

- a) Estar presentes nos serviços em que a Autoridade Tributária e Aduaneira exerce as suas funções;
- b) Estar presentes durante as diligências administrativas de investigação para a recolha de informações.

Este artigo contempla duas vertentes:

- a vertente em que funcionários estrangeiros poderão estar presentes no território nacional (n.ºs 1 a 5) – Portugal, aqui enquanto EM requerido – e
- a vertente em que funcionários nacionais poderão estar presentes no(s) território(s) de outro(s) EM (n.º 6) – Portugal, aqui enquanto EM requerente.

Assim quanto à primeira vertente, estabelece-se que funcionários de outro EM, devidamente autorizados e com o objetivo de proceder à troca de informações e estando ainda sujeitos à legislação nacional, em especial de natureza procedimental, poderão, tendo por base um acordo celebrado entre as autoridades competentes de Portugal e daquele outro EM, «1 – [...] a) [e]star presentes nos serviços em que a Autoridade Tributária e Aduaneira exerce as suas funções;» e «b) [e]star presentes durante as diligências administrativas de investigação para a recolha de informações.».

Relativamente à expressão «diligências administrativas de investigação», afigura-se que o legislador nacional poderia e deveria ter optado por outras expressões com correspondência inequívoca a conceitos já existentes no ordenamento jurídico-tributário nacional, nomeadamente no RCPITA¹⁰⁹, como p. ex. atos de inspeção. Isto por forma desde logo, a prevenir dificuldades de interpretação da norma. Importa aqui notar que esta forma de cooperação administrativa, na parte prevista na alínea b), i.e., presença durante a realização de procedimentos de inspeção, implicará contacto com terceiros – sejam os próprios contribuintes sejam outros com estes relacionados, aspeto que reforça a exigência da clareza da norma legal aplicável.

Assim, os funcionários estrangeiros, mandatados e devidamente autorizados, podem estar presentes nas instalações da AT (ou até noutras onde também se considera que esta exerça

¹⁰⁹ Atribuindo natureza investigatória ao conceito de “diligências administrativas” constante do artigo 3.º, n.º 1, do presente Decreto-Lei n.º 61/2013, «g) [...], todos os controlos, verificações e ações empreendidas pelos Estados-Membros no desempenho das suas atribuições, com o objetivo de assegurar a correta aplicação da legislação fiscal;» deve assumir-se estar-se no âmbito de atuação da Inspeção Tributária e Aduaneira e perante procedimentos de inspeção.

funções) assim como durante a realização, pela AT, de diligências, i.e., procedimentos ou atos de inspeção^{110 111}, que visam a recolha das informações solicitadas.

O preceito em análise – artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 61/2013 – prevê, à semelhança da DAC1, no mínimo, uma participação passiva do(s) funcionário(s) estrangeiro(s), pois começa por admitir “apenas” a presença (física) do(s) mesmo(s) (n.º 1). Todavia, ele assegura, ainda assim, a possibilidade destes poderem obter cópias dos documentos a que os funcionários nacionais tenham acesso, quando os mesmos contenham as informações que hajam sido ou sejam por aqueles solicitadas, i.e., informações relevantes (n.º 2). Mas prevê também uma participação ativa do(s) funcionário(s) estrangeiro(s), dando-lhe(s) a possibilidade de entrevistar pessoas e proceder à análise de registos ou documentos, desde que tal não exceda os poderes que a legislação do respetivo EM, i.e., o seu EM de origem, lhe(s) confere e que esteja previsto no referido acordo (n.º 4). Este aspeto de participação ativa é reforçado ao equiparar ainda mais o funcionário estrangeiro ao funcionário nacional, quando estabelece que

5 – [...], a eventual recusa de colaboração das pessoas envolvidas na execução das medidas de controlo dos funcionários da autoridade requerente é tratada, para efeitos de responsabilidade, como uma recusa dirigida aos funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira.

O referido acordo a celebrar pelas autoridades competentes deve, na medida do possível, incluir também referência ao quadro legal (procedimental) aplicável em ambos os EM (não só Portugal, mas também do EM requerente), por forma a invocar e apontar os poderes dos funcionários estrangeiros.

Na análise desta vertente particular da (possibilidade de) presença dos funcionários estrangeiros em território nacional para estarem presentes, i.e., participação de forma passiva, ou participarem ativamente no procedimento de inspeção realizado pela AT (por funcionários da AT), importa necessariamente atender ao estabelecido no RCPITA, porquanto este «regula o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, [...], definindo, sem prejuízo de legislação especial, os princípios e as regras aplicáveis aos atos de inspeção.» (conforme artigo 1.º), âmbito em que se insere o procedimento de inspeção a que

¹¹⁰ Ver Nota de Rodapé anterior.

¹¹¹ Conforme adiante abordado.

alude a alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, conforme apresentado no Capítulo seguinte.

Adicionalmente, o Decreto-Lei n.º 61/2013 consagra também no artigo 8.º, como não poderia deixar de ser, uma segunda vertente desta forma de cooperação administrativa, prevendo (e garantindo) a possibilidade da AT (autoridade competente nacional) solicitar à(s) sua(s) congénere(s) que os seus funcionários (funcionários da AT) estejam presentes nos serviços ou instalações onde aquelas prosseguem a respetiva atividade e/ou durante «as diligências administrativas de investigação para a recolha de informações» por aquelas realizadas (n.º 6, em conjugação com o n.º 1):

6 – A autoridade competente nacional pode, para efeitos da troca de informações prevista no presente decreto-lei, solicitar à autoridade competente de um outro Estado-Membro a presença de funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira no território desse outro Estado-Membro em situações idênticas às previstas no n.º 1.

Desta forma, este diploma salvaguarda a perspetiva de Portugal enquanto EM requerente, i.e., a perspetiva da AT ter necessidade de recorrer a esta forma de cooperação administrativa, deslocando funcionários seus para o território do outro EM. As condições em que tal presença pode ocorrer são idênticas às condições nacionais, desde que o ordenamento legal do EM requerido o permita e tal esteja devidamente autorizado.

Neste caso os poderes a utilizar pelos funcionários da AT, em especial na presença/participação «durante as diligências administrativas de investigação para a recolha de informações», estão limitados ao quadro regulamentar procedimental existente naquele EM, tendo, contudo, como limites primários os previstos na legislação nacional.

Na eventualidade da legislação do EM requerido prever poderes, para os funcionários da respetiva autoridade competente, mais alargados do que os poderes atribuídos pela legislação nacional, nomeadamente LGT e RCPITA, aos funcionários nacionais (portugueses), não deverão estes, ainda assim, extravasar os poderes que lhe são conferidos *ab initio* pela lei portuguesa (por exemplo, pesquisa, consulta e recolha de mensagens de correio eletrónico do contribuinte sem o respetivo consentimento ou sem que as mesmas tenham, por este, sido fornecidas e interceção e gravação de conversações ou comunicações telefónicas).

5.2.1 Transposição da DAC 7 – Alterações ao Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio

Para proceder à transposição para o ordenamento jurídico nacional da DAC7, foi apresentada a Proposta de Lei n.º 64/XV/1 da autoria do Governo^{112 113}.

Segundo esta, a transposição da DAC7 será efetuada através de alterações ao, já anteriormente referido, Decreto-Lei n.º 61/2013 (diploma este que transpõe a DAC1 e regula a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade), ao Regime Geral das Infrações Tributárias e ao RCPITA.

Para o contexto da presente Dissertação relevam a alteração ao artigo 3.º (Definições) (do Decreto-Lei n.º 61/2013) com a previsão de um novo conceito e o aditamento do artigo 9.º-A (Auditorias conjuntas), e ainda as alterações ao artigo 8.º (Presença de funcionários de um Estado-Membro nos serviços administrativos e participação em diligências administrativas). No que concerne aos controlos simultâneos, previstos no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, refere-se a única alteração que, fiel à redação introduzida pela DAC7, determinará à AT que, quando receber das suas congéneres dos outros EM uma proposta para a realização de controlo simultâneo, responda, aceitando ou recusando «3 - [...], no prazo de 60 dias após ter recebido a proposta.».

Para melhor sistematizar começa-se por analisar as alterações ao artigo 8.º, que regula a presença de funcionários de um EM nos serviços administrativos e participação em diligências administrativas e de seguida então as normas relativas ao novo conceito de auditorias conjuntas.

¹¹² Segundo informação disponível no *site* da Assembleia da República, a Proposta de Lei n.º 64/XV/1 deu entrada em 28 de fevereiro de 2023 e foi aprovada, na generalidade, na Reunião Plenária n.º 110, em 6 de abril de 2023 (Votos a favor: PS e L, Abstenção: PSD, CH, IL, BE e PAN, e Votos contra: PCP). O texto final foi aprovado, na especialidade, na reunião n.º 102 da Comissão de Orçamento e Finanças em 31 de maio de 2023. [<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=152548>] [consultado em 2 de junho de 2023]

¹¹³ A data de referência da elaboração da presente Dissertação é 17 de julho de 2023. Importa notar que em 26 de julho de 2023 foi publicada, no Diário da República n.º 144/2023, Série I de 2023-07-26, a Lei n.º 36/2023, que transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, alterando o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira e o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, e que tem particular relevância no contexto da investigação realizada e da presente Dissertação.

Apesar da publicação da Lei n.º 36/2023 ter ocorrido posteriormente à data tomada como referência para o quadro legal vigente, encontrava-se já refletida na presente Dissertação a redação final da proposta de lei que a antecedeu, cujo texto corresponde na íntegra ao texto que foi objeto de publicação.

5.2.2 Presença de funcionários de um EM nos serviços administrativos e participação em diligências administrativas (artigo 8.º)

O regime da presença nos serviços administrativos e a participação em diligências administrativas¹¹⁴ (artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 61/2013) será alterado e alargado, em linha com as alterações introduzidas na DAC1 pela DAC7, já objeto de referência no Capítulo anterior. A possibilidade de funcionários nacionais (i.e., da AT) estarem presentes e/ou participarem em diligências administrativas no outro EM (situação em que Portugal é EM requerente) será regulada pelo n.º 1¹¹⁵, enquanto o n.º 2 e seguintes (n.º 2 a n.º 6) regularão a situação oposta de presença e/ou participação de funcionários estrangeiros em diligências administrativas realizadas em Portugal. Com estas alterações, será alargado o âmbito deste regime (artigo 8.º), com a inclusão da participação «através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, quando seja apropriado, nas diligências administrativas realizadas» por Portugal (no caso de ser EM requerido) (n.º 2 e seguintes) ou realizadas por outro EM (aqui, Portugal enquanto EM requerente) (n.º 1).

Assim ter-se-á que, ao abrigo do n.º 1, a autoridade competente nacional, i.e., a AT¹¹⁶ poderá solicitar, às suas congéneres de outro EM, que os funcionários da AT devidamente autorizados e com objetivo de proceder à troca de informações estejam presentes nos serviços «em que as autoridades administrativas¹¹⁷ [daquele EM] exercem as suas funções», estejam presentes «durante as diligências administrativas realizadas no território» daquele EM e/ou participem nas diligências administrativas ali realizadas «através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, quando seja apropriado» (n.º 1, alíneas a), b) e c), respetivamente). A presença e/ou a participação dos funcionários da AT estão sujeitas e deverão ser executadas de acordo com legislação do outro EM (EM requerido) e «em

¹¹⁴ Tal como já observado, no Decreto-Lei n.º 61/2013 é utilizada a designação «Diligências administrativas» enquanto que na DAC1 (na versão em língua portuguesa) é utilizada a designação «Inquéritos administrativos».

¹¹⁵ Na ainda atual redação (deste artigo 8.º) a situação de Portugal enquanto EM requerente está prevista no n.º 6: «A [AT] pode, para efeitos da troca de informações prevista no presente decreto-lei, solicitar à autoridade competente de um outro Estado-Membro a presença de funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira no território desse outro Estado-Membro em situações idênticas às previstas no n.º 1.».

¹¹⁶ Para referência à autoridade competente nacional (Portuguesa) é por vezes utilizada a designação “autoridade competente nacional” e, noutras, a designação “Autoridade Tributária e Aduaneira”. Esta utilização dual é geradora de dúvidas levando possivelmente à questão se, em Portugal, haverá outra(s) autoridade(s) que tenha(m) sido designada(s) e/ou seja(m) competente(s) neste contexto, ou se eventualmente, o legislador nacional estará a ponderar que esta competência venha a ser atribuída a outras autoridades nacionais. Tendo sido a AT designada como “autoridade competente nacional”, afigura-se que, por uma questão de consistência do texto das normas (artigos 8.º, 9.º e 9.º-A), se deveria utilizar sempre e apenas a designação à AT.

¹¹⁷ Poderá admitir-se que, em alguns EM, as autoridades administrativas sejam diversas da autoridade competente.

conformidade com os requisitos processuais estabelecidos» pela respetiva autoridade competente. Embora seja omissivo, é de considerar que os funcionários da AT se mantêm subordinados à legislação nacional aplicável que regula o procedimento de inspeção tributária – LGT e RCPITA.

Por outro lado - agora opostamente, em que Portugal é o EM requerido – os funcionários da autoridade competente de outro EM (EM requerente) poderão, mediante pedido apresentado à AT e em caso de aceitação desta, vir a estar presentes «nos serviços em que a autoridade competente nacional exerce as suas funções» e/ou «durante as diligências administrativas realizadas em território português» e/ou ainda a participar «nas diligências administrativas realizadas pelas autoridades administrativas nacionais», «através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, quando seja apropriado» (n.º 2, alíneas a), b) e c), respetivamente)¹¹⁸. Igualmente, neste caso, a AT deve dar resposta de aceitação ou recusa no prazo de 60 dias¹¹⁹.

Ainda neste contexto de presença e/ou participação de funcionários estrangeiros em Portugal (sendo Portugal EM requerido), a redação proposta vai ao encontro da redação atualmente em vigor. Continuará a garantir que os funcionários estrangeiros tenham à sua disposição cópias de documentação que contenha as informações por eles solicitadas, quando os funcionários da AT a ela tenham acesso (n.º 3), e que possam «entrevistar pessoas e analisar registos, sem prejuízo dos requisitos processuais estabelecidos no direito nacional.» (n.º 4). Igualmente, mantém-se a equiparação dos funcionários estrangeiros aos funcionários da AT,

¹¹⁸ Perante esta redação, considera-se de difícil alcance a distinção que da mesma resulta, pois:

- na alínea a) a referência é à autoridade competente nacional,
- na alínea b) é omissa sobre que autoridade realiza as diligências administrativas (ainda que se possa presumir que seja uma autoridade administrativa), e
- na alínea c) a referência é “pelas autoridades administrativas nacionais”.

É de admitir que esta redação possa/deva ser clarificada sob pena de vir a gerar dificuldades de interpretação.

¹¹⁹ Assumindo que a decisão a tomar pela AT de aceitação ou de recusa será, em princípio, baseada em informação já existente ou na posse da AT (p. ex. dados cadastrais, dados de declarações de rendimentos ou declarações periódicas de IVA do(s) próprio(s) contribuinte(s) identificado(s) pelo EM requerente, ou informações fornecidas por terceiros relacionados – clientes/fornecedores, ou ainda relatórios de procedimentos de inspeção tributária que hajam sido realizados) e na verificação de disponibilidade (ou indisponibilidade) de recursos para afetar a esta ação de presença/participação, considera-se que este prazo de 60 dias (2 meses) poderia ser inferior, por forma a garantir maior celeridade nesta fase inicial. Sendo este o prazo que é contemplado na DAC1, introduzido que foi pela DAC7, igualmente se lhe aponta esta crítica. No caso aqui em apreço, Portugal, conforme referido, é o EM requerido. Mas na situação oposta (Portugal enquanto EM requerente), em que a AT no âmbito de um procedimento de inspeção tributária (cujo prazo é de 6 meses, com possibilidade de duas prorrogações de 3 meses cada e de suspensão, com o máximo de 12 meses) formaliza um pedido de presença/participação no outro EM e só para receber a resposta, ainda que de aceitação, poderá ter de aguardar 60 dias ou quase 60 dias, é de admitir que a propensão para ponderar o recurso a esta forma de cooperação administrativa poderá ser reduzida. Por isso se considera que o prazo originário de 60 dias é demasiado longo.

com vista ao apuramento de legitimidade e responsabilidade, nas situações de recusa de colaboração por parte do(s) contribuinte(s) (n.º 5), assim como a sua sujeição às leis nacionais e o dever de «apresentar, a qualquer momento, um mandato escrito com a indicação da sua identidade e qualidade oficial.» (n.º 6).

Aqui é de considerar que este dever será também aplicável, na situação em que os funcionários estrangeiros participarão nas diligências administrativas realizadas pela AT «através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, quando seja apropriado» (n.º 1, alínea c)).

Em termos de redação quer do n.º 1 quer do n.º 2, verifica-se que literalmente o que é previsto é a possibilidade de solicitação de umas autoridades a outras, de presença e/ou participação. Ainda que da redação proposta se possa inferir também a própria possibilidade das presenças e/ou participações, que no fundo é o ponto central porquanto constitui o meio para a materialização da cooperação administrativa, é de questionar se tal não deveria estar expressamente consagrado. De uma interpretação literal da redação proposta, o que se está a prever “apenas” é que as autoridades possam solicitar algo às suas congéneres e não propriamente que os funcionários possam estar presentes e/ou ter participação em alguma ação, tal como a ainda atual redação (deste artigo 8.º) prevê: «1 - Mediante acordo a celebrar [...], os funcionários autorizados por aquele Estado-Membro [**podem, para efeitos da troca de informações prevista no presente decreto-lei**]: [destacado do autor]:». É assim de admitir que também aqui o texto proposto poderia ser clarificado, no sentido de esclarecer e de evitar eventuais dificuldades de interpretação futuras.

Com as alterações introduzidas neste artigo 8.º, assume-se uma participação mais ativa por parte de funcionários estrangeiros (pelo menos oriundos de outros EM da UE) no âmbito dos procedimentos de inspeção que sejam realizados em Portugal, para acolhimento e realização da presença daqueles nos serviços da AT e/ou presença (participação) em procedimentos de inspeção e/ou participação em procedimentos de inspeção (ou na execução de apenas certos atos de inspeção) com recurso a meios de comunicação eletrónicos.

É de admitir que, transpondo a DAC7 e consagrando idêntica norma a esta, os outros EM consagrem assim a possibilidade de participação ativa dos funcionários da AT que, com vista à troca de informações, estejam presentes no território desses EM ou participem, de forma virtual, i.e., com recurso a meios de comunicação eletrónicos, em procedimentos ali realizados pelas respetivas autoridades competentes.

A terminar este ponto importará notar que a Proposta de Lei n.º 64/XV/1¹²⁰ ¹²¹, que contém as alterações a introduzir no Decreto-Lei n.º 61/2013, incluindo as que aqui são objeto de referência, prevê uma aplicação mais alargada das novas disposições no contexto da cooperação administrativa. Ou seja, além destas serem aplicadas no âmbito da cooperação administrativa intracomunitária, i.e., entre Portugal e outros EM da UE, concretizando assim a intenção do legislador comunitário materializada através da DAC7, o legislador nacional pretende ir mais longe e prevendo também a aplicação daquelas disposições, com as devidas adaptações, no contexto da cooperação administrativa internacional decorrente de convenções ou de acordos de carácter bilateral ou multilateral em que Portugal seja um Estado parte (artigo 2.º, n.º 1). Considerando a relevância desta opção apresentam-se, de seguida os termos propostos:

1 - As regras e procedimentos introduzidos pela presente lei devem ser aplicados no quadro da assistência e cooperação administrativa em matéria tributária com os demais Estados-Membros da União Europeia, **[bem como, com as necessárias adaptações, sempre que a assistência e a cooperação administrativas em matéria tributária com outras jurisdições resultem de acordos ou convenções internacionais, bilaterais ou multilaterais, a que o Estado português se encontre vinculado]** [destacado do autor].

Com a aprovação da proposta nestes termos, consagra-se assim a possibilidade de, ao abrigo das CDT e dos ATI celebrados por Portugal, assim como da Convenção Multilateral (e respetivo Protocolo de Revisão), da qual Portugal é Estado parte, e com as adaptações que se impuserem, Portugal poder utilizar a forma de presença e/ou participação, agora aperfeiçoada, e a forma de auditorias conjuntas.

¹²⁰ Segundo informação disponível no *site* da Assembleia da República, a Proposta de Lei n.º 64/XV/1 deu entrada em 28 de fevereiro de 2023 e foi aprovada, na generalidade, na Reunião Plenária n.º 110, em 6 de abril de 2023 (Votos a favor: PS e L, Abstenção: PSD, CH, IL, BE e PAN, e Votos contra: PCP). O texto final foi aprovado, na especialidade, na reunião n.º 102 da Comissão de Orçamento e Finanças em 31 de maio de 2023. [<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=152548>] [consultado em 2 de junho de 2023]

¹²¹ A data de referência da elaboração da presente Dissertação é 17 de julho de 2023. Importa notar que em 26 de julho de 2023 foi publicada, no Diário da República n.º 144/2023, Série I de 2023-07-26, a Lei n.º 36/2023, que transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, alterando o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira e o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, e que tem particular relevância no contexto da investigação realizada e da presente Dissertação.

Apesar da publicação da Lei n.º 36/2023 ter ocorrido posteriormente à data tomada como referência para o quadro legal vigente, encontrava-se já refletida na presente Dissertação a redação final da proposta de lei que a antecedeu, cujo texto corresponde na íntegra ao texto que foi objeto de publicação.

5.2.3 Auditorias conjuntas (artigo 3.º, n.º 1, alínea q) e artigo 9.º-A)

De igual modo a transposição das disposições introduzidas pela DAC7 na DAC1 em matéria de auditorias conjuntas será concretizada através de alteração ao Decreto-Lei n.º 61/2013, através do aditamento de normas contendo, por um lado, o conceito legal, e, por outro, o regime aplicável, conforme a seguir se apresenta.

5.2.3.1 Conceito (Artigo 3.º, n.º 1, alínea q))

O conceito legal de auditoria conjunta será acolhido pela (a aditar) nova alínea q) do n.º 1, do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, passando assim a ser consagrado na legislação nacional. Os termos a utilizar são praticamente os mesmos utilizados na DAC1:

q) «Auditoria conjunta», um inquérito administrativo conduzido conjuntamente pelas autoridades competentes de dois ou mais Estados-Membros e relacionado com uma ou mais pessoas de interesse comum ou complementar para as autoridades competentes desses Estados-Membros;

De notar que, no texto a introduzir no Decreto-Lei n.º 61/2013, é utilizada a referência «inquérito administrativo» cuja definição este diploma não contempla. Embora esta seja a designação utilizada ao longo da DAC1 (na versão em língua portuguesa), o legislador nacional optou, desde o início (em 2013), por utilizar no Decreto-Lei n.º 61/2013 a designação «Diligências administrativas» (artigo 3.º, n.º 1, alínea g) deste diploma) e não “inquéritos administrativos”¹²².

Notada a incoerência do termo utilizado ou a utilizar, importa agora destacar elementos que compõem este novo conceito que será acolhido no ordenamento jurídico nacional:

- A auditoria conjunta consistirá na realização de um inquérito administrativo ou de diligências administrativas. Estar-se-á perante um procedimento com os objetivos de recolher informação e proceder à avaliação da situação tributária do(s) contribuinte(s) visados.
- O procedimento é realizado em conjunto, ou seja, haverá uma (ou mais equipas ligadas entre si) que integra(m) funcionários das autoridades competentes –

¹²² Esta incoerência poderá eventualmente originar confusão na interpretação futura das normas pelo que é de considerar ajustar os conceitos.

autoridades fiscais ou tributárias – de, pelo menos, dois EM, que foram devidamente autorizados e mandatados para tal.

- Estar-se-á perante um procedimento de natureza administrativa tributária, que terá por base, em princípio, um (ou mais) procedimentos de inspeção tributária em curso em cada EM.
- A recolha de informação e, sobretudo, a avaliação da situação tributária são efetuadas em conjunto pelos funcionários das autoridades (fiscais ou tributárias) participantes.
- O procedimento visará um contribuinte ou contribuintes que estejam relacionados entre si e cuja(s) atividade(s) tenha(m) especial relevância e importância na perspectiva dos EM e das autoridades participantes. O interesse que cada autoridade participante tem na(s) atividade(s) ou nas operações do(s) contribuinte(s) pode ser comum ou pode ser complementar.

5.2.3.2 Regime legal (Artigo 9.º-A)

A possibilidade de realização de auditorias conjuntas e de participação (pela AT) em auditorias conjuntas passa a estar consagrada no, agora aditado, artigo 9.º-A do Decreto-Lei n.º 61/2013.

Por forma a melhor se compreender as normas ínsitas neste artigo recorre-se à Figura 5.1, que segue, na qual se faz corresponder a cada número ou norma deste novo artigo a referência à perspectiva em que Portugal (i.e., a AT) se situa.

REDAÇÃO: «Artigo 9.º-A Auditorias conjuntas»	Perspetiva de Portugal
1 - A autoridade competente nacional, por si só ou em conjunto com a ou as autoridades competentes de outros Estados-Membros, pode solicitar à autoridade competente de outro ou de outros Estados-Membros a realização de uma auditoria conjunta.	Portugal enquanto EM Requerente
2 - A autoridade competente nacional deve responder aos pedidos de auditorias conjuntas que lhe sejam enviados por uma ou mais autoridades competentes de outros Estados-Membros no prazo de 60 dias a contar da receção dos mesmos, podendo rejeitar esses pedidos por motivos justificados.	Portugal enquanto EM Requerido
3 - As auditorias conjuntas devem ser realizadas de forma coordenada e acordada previamente, designadamente no que respeita ao regime linguístico, pelas autoridades competentes dos Estados-Membros requerentes e requeridos e em conformidade com o direito e com os requisitos processuais do Estado-Membro em que se realizem as atividades da auditoria conjunta.	Portugal enquanto EM Participante
4 - Sempre que as atividades de uma auditoria conjunta se realizem em território português, a autoridade competente nacional deve designar um representante responsável pela supervisão e coordenação dessa auditoria conjunta em Portugal.	Coordenação, forma e conformidade com Dto. do EM de execução
5 - Os direitos e obrigações dos funcionários de outros Estados-Membros que participem na auditoria conjunta, quando estejam presentes em atividades realizadas em Portugal ou participem nessas atividades através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, são estabelecidos de acordo com o direito nacional, não devendo, contudo, esses funcionários exercer poderes que excedam o âmbito dos poderes que lhes são conferidos pelo direito do seu Estado-Membro.	Portugal enquanto EM Participante e de Execução
6 - Os funcionários da autoridade competente nacional que participem numa auditoria conjunta, quando estejam presentes em atividades realizadas noutro Estado-Membro ou participem nessas atividades através do recurso a meios de comunicação eletrónicos, devem respeitar o direito desse outro Estado e não devem exercer poderes que excedam o âmbito dos poderes que lhes são conferidos pelo direito nacional.	Portugal enquanto EM Participante e de Origem
7 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, sempre que as atividades de uma auditoria conjunta se realizem em Portugal: <ul style="list-style-type: none"> a) Os funcionários de outros Estados-Membros que participem nas atividades da auditoria conjunta podem entrevistar pessoas e analisar registos, conjuntamente com os funcionários da autoridade competente nacional, sem prejuízo dos requisitos processuais estabelecidos no direito nacional; b) As provas recolhidas durante as atividades da auditoria conjunta podem ser avaliadas, designadamente no que respeita à sua admissibilidade, nas mesmas condições jurídicas que as aplicáveis a uma auditoria realizada em Portugal em que apenas participem funcionários da autoridade competente nacional, incluindo no âmbito de quaisquer processos de reclamação, recurso hierárquico ou impugnação; e c) As pessoas objeto de uma auditoria conjunta ou afetadas por uma auditoria conjunta gozam dos mesmos direitos de que gozariam e têm as mesmas obrigações que teriam no caso de uma auditoria em que apenas participassem funcionários da autoridade competente nacional, incluindo no âmbito de quaisquer processos de reclamação, recurso hierárquico ou impugnação. 	Portugal enquanto EM Participante e de Execução
8 - A autoridade competente nacional, sempre que realize uma auditoria conjunta com a ou as autoridades competentes de outro ou outros Estados-Membros, deve procurar chegar a acordo com essa ou essas autoridades sobre os factos e circunstâncias pertinentes para a auditoria conjunta, bem como sobre a situação tributária da pessoa ou pessoas auditadas com base nos resultados da auditoria conjunta.	Portugal enquanto EM Participante
9 - As conclusões da auditoria conjunta relativamente aos factos e circunstâncias pertinentes devem ser integradas num relatório final, devendo as matérias relativamente às quais as autoridades competentes chegarem a acordo, nos termos do número anterior, ser vertidas nesse relatório final e tidas em conta nos instrumentos relevantes emitidos pela autoridade competente nacional na sequência da auditoria conjunta em que tenha participado, designadamente no projeto de conclusões do relatório de inspeção, no relatório final de inspeção tributária e na fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária que deles resultem.	Acordo s/ factos e circunstâncias e situação tributária dos contribuintes
10 - Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 8 e 9, os atos praticados pela autoridade competente nacional ou por qualquer dos seus funcionários na sequência de uma auditoria conjunta e de quaisquer outros processos que decorram em Portugal, tais como uma decisão da autoridade competente nacional ou um processo de recurso ou de resolução de litígio relacionados com essa decisão, são executados em conformidade com o direito nacional.	Portugal enquanto EM Participante
11 - A pessoa ou as pessoas auditadas devem ser notificadas do resultado da auditoria conjunta, incluindo uma cópia do relatório final, no prazo de 60 dias a contar da data de emissão desse relatório.	Relatório final
	Portugal enquanto EM Participante
	Decisões e atos conformes c/ Dto. nacional
	Portugal enquanto EM Participante
	Notificação do relatório ao contribuinte, c/ prazo de 60 dias.

Figura 5.1 Redação do artigo 9.º-A e perspetiva de Portugal perante cada uma das normas

Fonte Do próprio autor

Conforme se pode observar, as normas podem dividir-se em dois grupos: o primeiro com as normas relativas ao pedido ou à proposta de realização de auditoria conjunta (n.º 1 e 2) e o segundo com as normas relativas já à participação na auditoria conjunta e à execução dos respetivos atos procedimentais (n.º 3 a 11).

Nos termos do n.º 1, a AT está autorizada a solicitar às autoridades dos outros EM suas congéneres a realização de uma auditoria conjunta. A iniciativa de solicitar ou propor pode ser individual, por parte da AT, ou em conjunto com outras autoridades congéneres (neste caso, igualmente requerentes). A perspetiva aqui presente é a de Portugal enquanto EM requerente, motivado pelo interesse em propor e realizar uma auditoria conjunta.

Nos termos do n.º 2, tem-se a perspetiva contrária – agora Portugal enquanto EM requerido. Aqui é determinado que a AT, tendo recebido um pedido de realização de auditoria conjunta, remetido por uma congénere sua, responda no prazo de 60 dias desde a data da respetiva receção. É também exigido que, caso a decisão da AT, seja de recusa do pedido, esta justifique qual a motivação para tal. Independentemente desta exigência para o caso de recusa, em caso de aceitação, a decisão de participação terá necessariamente também de ser baseada e fundamentada solidamente.

O pedido aqui em causa deverá conter toda a informação relevante e necessária por forma a permitir à autoridade requerida perceber a iniciativa e compreender objetivamente a situação em causa. Tendo por referência o formulário proposto pela OCDE¹²³ (*Joint Audit Proposal Form*), considera-se que o pedido para realização de uma auditoria conjunta deverá conter as seguintes informações (OECD, 2019b, pp. 19 a 22):

- Identificação do EM requerente e da autoridade competente
- Identificação do EM requerido e da autoridade competente
- Indicação da base legal aplicável (legislação comunitária e legislação nacional do EM requerente)
- Identificação dos contribuintes a abordar no(s) EM requerente(s) e no(s) EM requerido(s), descrição da respetiva atividade e justificação da seleção (podendo incluir indicação da intenção de participação do(s) próprio(s) contribuinte(s) selecionado(s))

¹²³ Este formulário consta do guia de implementação - *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty - Implementation Package*, elaborado no âmbito da iniciativa do *Forum on Tax Administration* da OCDE (*Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty*). Está disponibilizado, em linha, apenas em versão *Draft*, uma vez que é ainda um documento em desenvolvimento que vai sendo atualizado. Igualmente se pode considerar a proposta de auditoria conjunta mais sintética que já havia sido apresentada anteriormente através do *Joint Audit Participants Guide* (OECD, 2010c, p. 15).

- Identificação de outros contribuintes relacionados com relevância e respetivos EM ou países não UE
- Descrição do caso
- Âmbito temporal e material da auditoria
- Objetivo
- (Proposta de) Abordagem a seguir com referência às atividades ou atos de auditoria (inspeção) a desenvolver
- Outra informação, como p. ex., proposta de plano de auditoria e referência aos recursos humanos considerados necessários, quanto a número e quanto a competências (p. ex. inspetores com experiência em matéria de preços de transferência)¹²⁴

As normas constantes dos números seguintes (n.º 3 a 11) aplicam-se caso tenha havido uma decisão da participação de Portugal, seja enquanto EM requerente (n.º 1) ou enquanto EM requerido (n.º 2) e visam a realização e a conclusão da auditoria conjunta estabelecendo os princípios em que tal deverá ocorrer.

A realização da auditoria conjunta exige que, previamente, a AT e as outras autoridades participantes estabeleçam um acordo entre si, definindo as condições sobre a abordagem que irão seguir. Inclui-se aqui, inclusivamente, a necessidade de ser prevista qual a língua de trabalho a utilizar pelos funcionários das autoridades participantes, entre si e entre estes e o contribuinte (ou representantes do contribuinte). Este acordo deverá estar em conformidade com o quadro legal de todos os EM participantes, mas em especial dos EM em cujo território serão executadas as necessárias atividades de auditoria, ou seja, os necessários atos de inspeção com vista à recolha de informação (n.º 3)¹²⁵. Aqui a perspetiva é a de Portugal enquanto EM participante na auditoria conjunta.

¹²⁴ O formulário inclui ainda uma secção para a resposta da autoridade requerida. Esta Secção contém, além da aceitação ou da recusa, a indicação de que a proposta se encontra em apreciação, solicitando-se clarificação de alguns aspetos ou possibilidade de realização de uma reunião prévia (de seleção), e a referência a outras informações relevantes, como prazos de caducidade aplicáveis e observações às atividades/ações de auditoria propostas.

¹²⁵ A exigência de ou, pelo menos, referência a um acordo já está prevista para quando as autoridades competentes entendem utilizar os controlos simultâneos – artigo 12.º da DAC1 e artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 61/2013 e artigo 29.º do Regulamento n.º 904/2010 – ou a presença nos serviços administrativos/participação em inquéritos administrativos (conjuntos) – artigo 28.º do Regulamento n.º 904/2010 e redação anterior do artigo 11.º da DAC1 (redação anterior à alteração introduzida pela DAC7) e artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 61/2013 (redação em vigor até à alteração introduzidas com a transposição da DAC7).

Para a situação em que Portugal, além de EM participante, é também o EM onde são executadas as atividades de auditoria, a lei determina, desde logo, que a AT previamente designe (ou tenha designado) um representante responsável pela supervisão e coordenação da auditoria conjunta (n.º 4)¹²⁶.

Ainda no mesmo cenário, o legislador reconhece e atribui aos funcionários estrangeiros que participem, através de presença física ou recorrendo a meios de comunicação eletrónicos, nas atividades aqui realizadas, direitos e obrigações na medida do que está estabelecido pelo quadro legal nacional, para os inspetores nacionais, não devendo, contudo, nem podendo, aqueles – os funcionários estrangeiros – fazer uso de poderes que excedam o âmbito dos poderes que lhes estão conferidos a nível doméstico (n.º 5). Ou seja, os funcionários estrangeiros estarão sempre *ab initio* subordinados aos poderes que lhes são conferidos pelo quadro legal do respetivo EM. O quadro legal nacional será aqui sempre o limite da sua atuação, mas não lhes poderá conferir poderes de que não disponham à partida no seu EM. Para melhor concretização, convoca-se novamente o cenário ilustrado pela Figura 4.3 supra, em que funcionários de diferentes EM, que integram uma equipa de (ou mais equipas para a) auditoria conjunta, dispõem de diferentes poderes de acordo com as respetivas legislações nacionais. No plano operacional, será necessário identificar e acautelar as diferenças que possa haver, tendo sempre como limite, como já referido, a legislação nacional.

Acolhe-se e garante-se aqui, na medida do possível, uma “igualdade de poderes” para todos os funcionários que executam as atividades de auditoria procurando assegurar as condições mínimas de que se trata efetivamente de uma equipa de auditoria que vai realizar a auditoria conjunta e não de um conjunto de equipas provenientes de cada EM participante, independentes entre si¹²⁷. Adicionalmente, neste particular domínio dos poderes reconhecidos aos funcionários estrangeiros e que estes podem utilizar, aquando da execução das atividades de auditoria em Portugal (fisicamente ou através de meios eletrónicos de

¹²⁶ Da leitura desta norma (n.º 4), cujo texto corresponde à norma ínsita na segunda frase do n.º 2 do artigo 12.º-A da DAC1, retira-se que a exigência (de designação por parte da AT de um representante responsável pela supervisão e coordenação da auditoria conjunta em Portugal) é “apenas” para as situações em que aqui se realizem as atividades de uma auditoria conjunta. Mas, poderá admitir-se que tal designação deverá ocorrer também para as outras auditorias conjuntas – em que Portugal seja participante e cujas atividades se realizem noutros EM, considerando a necessidade e importância de ter um representante nacional (ou uma equipa) responsável para a gestão e coordenação da participação de Portugal neste contexto. Atendendo às especificidades desta forma de cooperação administrativa, do seu maior grau de exigência e do grau de vinculação que acarreta para os EM participantes, afigura-se justificar-se igualmente esta opção.

¹²⁷ A situação oposta – em que os funcionários nacionais (da AT) participam, através de presença física ou recorrendo a meios de comunicação eletrónicos, nas atividades de auditoria realizadas no território de outro EM – é objeto de uma norma específica (n.º 6) que será referida mais adiante.

comunicação), é-lhes, desde já, garantida a possibilidade de aqui entrevistarem pessoas e de analisarem registos desde que, uma vez mais, em conjunto com os funcionários nacionais (i.e., da AT). Ainda assim estão limitados às normas de natureza processual da legislação nacional (n.º 7, alínea a)), leia-se, fundamentalmente, LGT e RCPITA.

Adicionalmente, o legislador nacional consagra a valoração, validação e admissibilidade *ex ante* dos elementos de prova que aqui sejam recolhidos durante as atividades de auditoria conjunta, como se tivessem sido recolhidos no âmbito de um procedimento de inspeção tributária realizado (pela AT) exclusivamente com funcionários nacionais. Equipara assim os elementos de prova obtidos, assegurando, de certo modo, uma igualdade de tratamento dos mesmos, independentemente do contexto (auditoria conjunta ou auditoria nacional) em que foram coligidos. Assegura assim a possibilidade da sua ulterior utilização, seja no âmbito dos procedimentos de inspeção realizados pela AT ou pelos outros EM participantes, seja no âmbito de processos administrativos ou judiciais que constituam meios de defesa dos contribuintes (n.º 7, alínea b)).

Na mesma linha, agora em matéria de direitos e deveres dos contribuintes, o legislador estabelece uma igualdade de tratamento aos contribuintes que sejam visados pelas atividades de uma auditoria conjunta aqui executadas. Aqui se incluirão terceiros com estes relacionados. No quadro da execução das atividades de auditoria, i.e., aquando da realização dos atos de inspeção, o contribuinte em causa (seja o principal visado pela auditoria conjunta seja um terceiro com este relacionado) tem os mesmos direitos e está sujeito às mesmas obrigações como se estivesse em causa um procedimento de inspeção tributária realizado (pela AT) exclusivamente com funcionários nacionais (n.º 7, alínea c)). Aqui estão igualmente contemplados os processos administrativos ou judiciais que constituam meios de defesa dos contribuintes (reclamação, recurso hierárquico e impugnação).

Tem-se, portanto, que as normas estabelecidas pelos n.º 4, 5 e 7, alíneas a), b) e c) regulam contextos e aspetos específicos da realização de uma auditoria conjunta quando as atividades dessa auditoria são realizadas em Portugal (da realização dos atos de inspeção, da prova recolhida e dos direitos e garantias do contribuinte), refletindo assim a perspetiva de Portugal enquanto EM participante e de execução.

Para a situação em que os funcionários nacionais (da AT) participam, através de presença física ou recorrendo a meios de comunicação eletrónicos, nas atividades de auditoria realizadas no território de outro EM, o legislador nacional determina que aqueles não

poderão exercer poderes que a legislação nacional, especialmente LGT e RCPITA, lhes não confere. E determina também que, ainda assim, a sua atuação terá sempre como limite a legislação daquele EM (n.º 6)¹²⁸. Está aqui refletida a perspetiva de Portugal enquanto EM participante e EM de origem de funcionários que, integrando a equipa (ou equipas) de auditoria conjunta, vão participar na execução das atividades de inspeção que irão ocorrer noutra EM.

Abordadas a possibilidade de participação em auditorias conjuntas e a fase da execução, o legislador estabelece ainda, também com idênticos termos aos utilizados na redação do artigo 12.º-A da DAC1, normas para as fases subsequentes de conclusão da auditoria conjunta.

Assim, a AT, enquanto participante numa auditoria conjunta, «deve procurar chegar a acordo» com as suas congêneres participantes relativamente: (n.º 8)

- à identificação e reconhecimento de quais os factos ou circunstâncias (i.e., operações) que têm relevância tributária no contexto da auditoria conjunta, e
- às implicações ou efeitos que a interpretação de tais factos ou circunstâncias têm (ou terão), no plano tributário, na esfera dos contribuintes visados pela auditoria conjunta.

Ou seja, o legislador apela a que a AT envide todos os esforços para que haja um entendimento mínimo comum, entre as várias autoridades participantes, incluindo a AT, sobre a matéria com relevância tributária e o impacto que terá em termos tributários para cada um dos contribuintes auditados.

Seguidamente, concluídas que estão as atividades da auditoria conjunta, deve a respetiva equipa (ou equipas) proceder(em) à elaboração de um relatório final¹²⁹, no qual serão apresentadas as conclusões da auditoria conjunta (n.º 9). Este relatório final deverá incluir, pelo menos, descrição da iniciativa, referências à base legal, identificação dos contribuintes visados, identificação das autoridades e dos funcionários participantes (ao abrigo de designação para o efeito), referência a eventual participação dos próprios contribuintes e

¹²⁸ Esta norma visa a situação oposta à situação visada pela do n.º 5. Considerando que as normas do n.º 7 ainda visam especificamente a execução das atividades em território nacional, poderá admitir-se que, em termos de estrutura deste artigo, a norma do n.º 6 pudesse suceder àqueles.

¹²⁹ É de admitir como boa prática que esta tarefa esteja *ab initio* identificada no acordo para realização da auditoria conjunta assim como no respetivo plano de ação ou de auditoria. Poderá inclusivamente naquela fase inicial acertar-se a estrutura do relatório a utilizar. Quanto à questão “Quem elabora o relatório?”, a mesma deverá também estar respondida desde o início, sem prejuízo dos necessários contributos (e validações) que cada autoridade deva apresentar.

apresentação dos factos apurados, incluindo as matérias em que as autoridades participantes chegaram a acordo. Consequentemente, as matérias em que as autoridades participantes chegaram a acordo relevarão e serão, imperiosamente, tidas em consideração «nos instrumentos relevantes emitidos pela autoridade competente nacional na sequência da auditoria conjunta em que tenha participado»^{130 131}.

Este aspeto é essencial porquanto despoletará e sustentará os efeitos a nível interno decorrentes das conclusões obtidas e do acordado pelos participantes na auditoria conjunta¹³². Consagra-se aqui o efeito vinculativo, a nível interno de cada EM e, neste caso, de Portugal, do que as autoridades participantes acordaram em termos de conclusões e que deverá estar vertido no relatório final (da auditoria conjunta).

Poderá considerar-se aqui, em certa medida, que, ao aceitar este efeito vinculativo, está o legislador nacional a admitir uma “ingerência” no ordenamento jurídico nacional.

Mas, não obstante esta “ingerência”, os atos praticados ou as decisões tomadas pela AT no contexto ou na sequência da sua participação na auditoria conjunta, incluindo os atos subsequentes praticados (a nível nacional) para concretização dos resultados (p. ex. relatório de inspeção ou liquidação), terão necessariamente de estar «em conformidade com o direito nacional.» (n.º 10). Aqui se incluem ainda os atos praticados no âmbito de processos aqui

¹³⁰ Não tendo a expressão «instrumentos relevantes emitidos pela autoridade competente nacional», correspondência literal no plano tributário nacional, é de notar que o legislador nacional, visando clareza da norma, poderia ter optado, ao invés de seguir literalmente o texto da norma constante da DAC1, por termos ou expressões já existentes na legislação nacional (tributária). É o caso de “atos tributários” ou “atos em matéria tributária”. Embora, de seguida, ali seja concretizado: «designadamente no projeto de conclusões do relatório de inspeção, no relatório final de inspeção tributária e na fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária que deles resultem.» é de admitir que a redação deste n.º 9 possa gerar dúvidas de interpretação.

¹³¹ Ou seja, os factos e as circunstâncias e sua relevância tributária – conforme acordado pelas autoridades participantes (incluindo a AT) – deverão ser refletidos, no plano nacional, pela AT nos atos que vier a praticar, nomeadamente, no projeto de conclusões do relatório de inspeção tributária, no relatório de inspeção tributária, e «na fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária que deles resultem», mormente as liquidações.

¹³² A interpretação que parece fazer mais sentido é «9 – [...], devendo as matérias relativamente às quais as autoridades competentes cheguem a acordo, [...], ser vertidas n[o] relatório final e tidas em conta nos instrumentos relevantes emitidos pela [AT] [...], designadamente no projeto de conclusões do relatório de inspeção, no relatório final de inspeção tributária e na fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária que deles resultem.». Ou seja:

- i) o relatório final deverá conter, pelo menos, «as matérias relativamente às quais as autoridades competentes cheguem a acordo» e
- ii) subsequentemente, estas matérias devem ser refletidas «no projeto de conclusões do relatório de inspeção, no relatório final de inspeção tributária e na fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária que deles resultem.»

Está assim consagrado o efeito vinculativo, a nível interno, das conclusões obtidas em conjunto pela AT e pelas outras autoridades participantes.

instaurados e tramitados para exercício dos meios de defesa dos contribuintes visados (p. ex. reclamação graciosa ou impugnação judicial).

Desta forma, o legislador reforça também aqui, na sede da tomada de decisão e da concretização dos resultados da auditoria conjunta, a necessidade de manter sempre como referencial jurídico-tributário o quadro legal nacional¹³³.

Com a elaboração e encerramento do relatório final, o contribuinte deverá ser notificado, nos 60 dias posteriores, dos resultados alcançados com a auditoria conjunta. Esta notificação, que deverá ser efetuada pela AT¹³⁴, deverá incluir cópia do relatório final (n.º 11). Com esta norma garante-se que o contribuinte visado terá conhecimento dos resultados alcançados, sem prejuízo da exigência de também ser notificado pela AT dos vários atos que vierem subsequentemente a ser praticados internamente.

Apresentada a análise das várias normas que regulam a realização e a participação de Portugal (através da AT) nas auditorias conjuntas, consagradas agora no novo artigo 12.º-A, do Decreto-Lei n.º 63/2013, importa referir ainda alguns aspetos que se consideram também de relevo.

Com as novas normas é consagrada a possibilidade de Portugal, através da AT, enquanto autoridade administrativa competente, participar na realização de uma auditoria conjunta, fazendo parte, através dos seus funcionários designados para o efeito, de uma equipa (ou equipas) composta(s) igualmente por funcionários de outro(s) EM. Esta participação permite que estes funcionários nacionais realizem (em conjunto com os funcionários das outras autoridades participantes) atos de inspeção noutros EM, seja de forma presencial seja através de meios de comunicação eletrónicos e reciprocamente permite que os funcionários estrangeiros realizem atos de inspeção aqui executados. Ainda que sempre em observância das normas internas do EM onde são executados os atos de inspeção assim como do EM de origem dos funcionários, todos os funcionários poderão realizar entrevistas e analisar registos com vista à obtenção de informação relevante que é valorada e reconhecida como meio de prova como se tivesse sido recolhida em processos exclusivamente internos. Estes elementos de prova poderão ser utilizados em processos administrativos ou judiciais decorrentes das conclusões e dos resultados obtidos pela auditoria conjunta, os quais deverão

¹³³ O legislador nacional acolheu também aqui a delimitação prevista na norma da DAC1: artigo 12.º-A, n.º 4, 2.º parágrafo.

¹³⁴ Admite-se que esta notificação seja efetuada, em cada um dos EM participantes, por cada autoridade participante ao respetivo contribuinte visado pela auditoria conjunta.

ser dados a conhecer ao contribuinte nacional objeto da iniciativa, independentemente do seu grau de cooperação e de envolvimento na auditoria conjunta. Este ato incumbe à AT devendo a notificação incluir cópia do relatório da auditoria conjunta.

O contribuinte em causa, não obstante tratar-se de uma auditoria conjunta, mantém-se subordinado ao dever de cooperação com a AT a que está sujeito¹³⁵.

Em certa medida, observa-se uma equiparação dos aspetos caracterizadores da auditoria conjunta aos aspetos existentes no ordenamento nacional caracterizadores e enformadores do procedimento de inspeção tributária.

Assim é relativamente aos funcionários estrangeiros, aos meios de recolha de informação, à recolha de declarações (i.e., entrevistas), à valoração da prova e possibilidade da sua utilização e à apresentação das conclusões, inclusivamente as que são partilhadas em comum pelas autoridades participantes.

Os direitos e garantias do contribuinte não são afetados sendo salvaguardados. Poderá inclusivamente admitir-se a possibilidade que este tem de participar e envolver-se ativamente¹³⁶ com a(s) equipa(s) da auditoria conjunta¹³⁷. Independentemente desta participação, proporciona-se maior certeza e segurança jurídica ao contribuinte, na medida em que este conhece a posição da AT e de cada autoridade participante relativamente às operações, sua qualificação no plano jurídico-tributário e as implicações que terão na sua esfera patrimonial e, possivelmente, na dos outros contribuintes em cada um dos outros EM participantes. Admite-se ainda que, uma maior participação ativa da parte do contribuinte, poderá traduzir-se numa maior certeza e segurança jurídica quanto à atuação que cada autoridade participante terá subsequentemente.

Em caso da AT concordar com as conclusões obtidas, em especial quanto à qualificação das operações e seus efeitos no plano tributário (nacional), tal decisão terá efeitos vinculativos internamente. A AT fica vinculada às conclusões que suportou e subscreveu, devendo ser consequente com as mesmas no plano interno, executando os atos necessários a que as mesmas sejam refletidas na esfera patrimonial do contribuinte não podendo agir de forma diversa.

¹³⁵ Artigo 59.º da LGT e artigo 9.º do RCPITA.

¹³⁶ Por exemplo, no caso de um grupo multinacional e perante questões relacionadas com preços de transferência, o envolvimento mais ativo, pelo menos, da Sociedade-mãe, partilhando a informação relevante relativamente às sociedades do grupo (dos EM participantes) e envolvimento na análise da mesma.

¹³⁷ Não pondo em causa a independência e autonomia da própria equipa de auditoria conjunta.

Tendo-se agora a perspetiva nacional, a partir deste novo preceito legal agora aditado, poderá afirmar-se relativamente a esta nova forma de cooperação administrativa que não se está apenas perante recolha e troca de informação. Poder-se-á até considerar que o objetivo inicial e nuclear da cooperação administrativa – a mera “troca de informação” – é ultrapassada e relegada para segundo plano. Efetivamente, está-se aqui perante a recolha de informação, a análise dessa informação assim como dos factos e circunstâncias que traduz, e a formulação de conclusões de forma conjunta e partilhada executadas por uma equipa (ou equipas) composta(s) por funcionários de EM diferentes, não desprezando o efeito vinculativo que tem no plano interno. Estes aspetos são a marca de distinção das auditorias conjuntas face a outras formas de cooperação administrativa.

Importa ainda referir, que este regime legal e o do próprio conceito (respetivamente, artigo 9.º-A e alínea q) do n.º 1 do artigo 3.º) agora introduzidos no Decreto-Lei n.º 61/2013, produzirão efeitos apenas a partir de 1 de janeiro de 2024¹³⁸.

A terminar esta abordagem à consagração no ordenamento jurídico nacional do conceito das auditorias conjuntas, importa reiterar o já acima referido relativamente à possibilidade da utilização desta forma de cooperação administrativa – auditorias conjuntas –, perante a verificação de determinadas condições, no âmbito de outros instrumentos de cooperação administrativa. Com efeito, o texto final da Proposta de Lei n.º 64/XV/1¹³⁹ (artigo 2.º, n.º 1)¹⁴⁰ prevê que estas novas disposições sejam também aplicadas, com as devidas adaptações, no contexto da cooperação administrativa internacional decorrente de convenções ou de acordos, de carácter bilateral ou multilateral, dos quais Portugal seja um Estado parte¹⁴¹. Com esta norma o legislador nacional amplia a possibilidade de aplicação desta forma de cooperação administrativa a outros contextos de cooperação administrativa “não estritamente comunitários”. Mas esta extensão não será absoluta, na medida em que será

¹³⁸ O artigo 11.º da Proposta de Lei n.º 64/XV/1 determina que «[s]em prejuízo do disposto nos n.ºs 6 a 8 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, na redação introduzida pela presente lei, as disposições da presente lei produzem efeitos a partir de 1 de janeiro de 2023». Contudo, à semelhança do previsto na DAC7, para as normas relativas às auditorias conjuntas (alínea q) do n.º 1 do artigo 3.º e artigo 9.º-A do Decreto-Lei n.º 61/2013) a produção de efeitos ocorrerá apenas a partir de 1 de janeiro de 2024.

¹³⁹ Segundo informação disponível no *site* da Assembleia da República [<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=152548>] [consultado em 18 de junho de 2023].

¹⁴⁰ A norma determina que «1 - As regras e procedimentos introduzidos pela presente lei devem ser aplicados no quadro da assistência e cooperação administrativa [com os EM da UE], bem como, com as necessárias adaptações, sempre que a assistência e a cooperação administrativas em matéria tributária com outras jurisdições resultem de acordos ou convenções internacionais, bilaterais ou multilaterais, a que o Estado português se encontre vinculado.

¹⁴¹ A considerar aqui as CDT e os ATI celebrados por Portugal, assim como da Convenção Multilateral (e respetivo Protocolo de Revisão).

necessário que o ordenamento jurídico do Estado parte consagre igualmente esta forma de cooperação administrativa. Não obstante esta exigência, reconhece-se que, ainda assim, esta opção do legislador é deveras importante. Portugal, enquanto Estado parte de CDT, ATI e da Convenção Multilateral (revista pelo Protocolo), ficará assim habilitado, pelo menos da sua parte, em termos legais, para poder recorrer a esta forma de cooperação administrativa, num domínio mais alargado do que apenas o da UE.

5.3 RCPITA

O RCPITA¹⁴² «regula o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, [...], definindo, sem prejuízo de legislação especial, os princípios e as regras aplicáveis aos atos de inspeção.» (conforme artigo 1.º). A atividade de inspeção tributária e aduaneira constitui uma das fundamentais competências da AT as quais incluem também a cooperação administrativa com administrações suas congéneres¹⁴³.

O RCPITA estabelece como o(s) objetivo(s) do procedimento de inspeção tributária e aduaneira «1 – [...], a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias.» (conforme artigo 2.º, n.º 1). Neste âmbito, estabelece que a inspeção tributária encerra várias atuações por parte da AT entre as quais «j) [a] cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;» e, caso dúvidas persistam, «l) [q]uaisquer outras acções de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.» (conforme artigo 2.º, n.º 2).

Rocha e Caldeira concretizam classificando as várias «actuações administrativas» em segmentos, entre os quais, referem, o que compreende as «=> Actuações de natureza informativa perante outras administrações tributárias: alínea j);» (2021, p. 26).

Quanto à atuação prevista na alínea l), claramente com carácter residual, estes autores criticam a sua «dupla abertura» que resulta «por um lado, da natureza indeterminada do agir administrativo» nela acolhido e «por outro lado, da remissão para a lei, sem cuidar de precisar se se trata de uma lei em sentido formal (emanada do órgão legiferante primário) ou

¹⁴² Aprovado através do Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro. Inicialmente com a designação de “Regime Complementar da Inspeção Tributária” esta veio a ser atualizada, em 2014, para “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira” refletindo assim a abrangência deste diploma quer à atividade inspetiva tributária (fiscal) quer à atividade inspetiva aduaneira.

¹⁴³ Conforme, respetivamente alíneas b) e d), ambas do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

em sentido material [...]». Justificam esta crítica arguindo que «[e]sta questão assume particular delicadeza numa altura em que o princípio democrático tem vindo a sofrer uma acentuada corrosão por via da imposição [...] de medidas fortemente restritivas com origem em órgãos externos, não democraticamente eleitos (troikas, [...]).». Admitem até que tal norma possa ser ferida de inconstitucionalidade por «violação directa do princípio da segurança jurídica e proteção da confiança e violação indirecta, neste caso, do princípio democrático» (Rocha e Caldeira, 2021, p. 32). Reconhecendo a pertinência da preocupação manifestada por estes autores e não pondo em causa as interrogações apresentadas, pode afirmar-se que, ainda que dúvidas houvesse relativamente à aplicação da alínea j), teria amparo nesta alínea l) as ações a realizar necessárias ao cumprimento da norma acima referida (artigo 8.º, n.º 1, alínea b) do Decreto-Lei n.º 61/2013) e outras normas também no contexto da cooperação administrativa anteriormente referidas¹⁴⁴.

A reforçar este aspeto, importa referir a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), também destacada por Rocha e Caldeira (2021, pp. 35 e 36), quando no Sumário do Acórdão proferido no Processo n.º 01361/13, datado de 23-10-2013, (STA, 2013, Sumário) aponta que

III - A [actuação procedimental que permite ao Estado Português a recolha de informação fiscal para ser facultada a outro Estado-Membro da União Europeia no âmbito de Assistência Mútua Internacional em Matéria Fiscal pode/deve ser realizada através de procedimento tributário de inspeção] [destacado do autor] disciplinado no Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, aprovado pelo Dec. Lei n.º 413/98, [...].

Este processo consistiu num recurso jurisdicional interposto perante aquele Tribunal (STA) por uma sociedade que havia sido objeto de um procedimento de inspeção tributária realizado pelos Serviços da AT (Direção de Finanças do Porto) para recolha e obtenção de elementos referentes aos exercícios de 2006 e de 2007, com vista a dar resposta a um pedido de informações efetuado (à AT) pelas autoridades fiscais de Espanha, ao abrigo da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos¹⁴⁵, que se

¹⁴⁴ Em especial as normas previstas nos Artigos 8.º e 9.º da Convenção Multilateral, Artigos 29.º, 30.º, 28.º (n.º 1, 2, 2-A), 7.º (n.º 4-A) do Regulamento n.º 904/2010, Artigos 11.º, 12.º e 12.º-A (este quando transposto) da Directiva 2011/16/UE, as quais, sendo o ponto de partida, se consideram que teriam (e têm) correspondência na alínea j) «A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;».

¹⁴⁵ Esta Directiva foi revogada pela DAC1.

encontrava transposta pelo Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de abril¹⁴⁶, em vigor à data dos factos. A sociedade recorreu da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto através da qual a AT havia sido absolvida da providência cautelar intentada por aquela sociedade visando a suspensão da eficácia dos atos praticados no procedimento de inspeção tributária e da decisão de indeferimento daquela Direção de Finanças perante a oposição também por aquela deduzida (STA, 2013, Ponto 3.2.), fundamentando que os elementos a consultar e recolher estariam protegidos por segredo comercial e pela desproporção dos atos inspetivos, i.e., procedimento de inspeção tributária, realizados para o efeito. O STA vem reconhecer a necessidade de realização de procedimentos de inspeção tributária com vista à recolha de informações para assim a AT, enquanto autoridade competente nacional, poder dar cumprimento a pedidos de informações que receba, das suas congéneres, no âmbito da cooperação administrativa.

Perante esta posição jurisprudencial, dúvidas não restarão que, para também se dar cumprimento ao estabelecido pelo Regulamento n.º 904/2010 e pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, é necessária a realização de um procedimento de inspeção tributária – necessidade aqui num duplo sentido: o de necessidade em realizar o procedimento e o de obrigação por ser o meio próprio para proporcionar e legitimar a presença e participação (passiva ou ativa) dos funcionários estrangeiros para recolha e troca de informação. E também, entende-se, para a presença e participação de funcionários nacionais (portugueses) nos inquéritos administrativos quando realizados por autoridades de outros EM da UE (e até, possivelmente, de outros países não UE). Considera-se aqui em sentido amplo as várias formas de cooperação administrativa anteriormente referidas: controlos simultâneos, presença nos serviços administrativos e presença ou participação durante os inquéritos e diligências administrativas, participação em inquéritos administrativos conjuntos e, brevemente, auditorias conjuntas.

Em matéria de competências para o exercício de funções no âmbito do procedimento de inspeção tributária, o RCPITA atribui-as a determinados grupos técnicos de funcionários (da AT), conforme n.º 1 do artigo 19.º:

- a) O pessoal técnico da área da inspeção tributária e aduaneira, bem como outros funcionários das carreiras de administração tributária, quando designados pelo dirigente do serviço;

¹⁴⁶ Este Decreto-Lei foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, que transpõe a DAC1.

b) Os funcionários de outras categorias técnicas da Autoridade Tributária e Aduaneira, designadamente especialistas em auditoria informática e engenheiros, quando prestem apoio especializado à atividade de inspeção tributária; [e]

c) Outros funcionários designados pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, para realizarem ou participarem em ações de inspeção tributária.

Com especial relevância para a cooperação administrativa, o RCPITA estende estas competências a funcionários estrangeiros ao estabelecer que

2 – [p]odem participar no procedimento de inspeção tributária, no âmbito de mecanismos de assistência mútua e cooperação administrativa intracomunitária, funcionários pertencentes a administrações fiscais ou aduaneiras estrangeiras que tenham sido autorizados pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Estas competências são, contudo, distintas das atribuídas aos funcionários nacionais.

Aos funcionários nacionais é atribuída competência para o exercício de funções no procedimento de inspeção tributária e aos funcionários estrangeiros é “apenas” concedida a possibilidade de participarem no procedimento, nas circunstâncias particulares de ser no âmbito da cooperação administrativa e quando autorizados pelo responsável máximo da AT.

Esta norma (n.º 2) foi aditada ao RCPITA apenas em 2016¹⁴⁷. Revela-se de considerável importância porquanto introduz no quadro legal procedimental (e acolhe) a possibilidade de participação de funcionários estrangeiros adaptando-o e conferindo-lhe assim consistência com as demais normas legais nacionais ou vigentes no ordenamento jurídico nacional que previam já tal possibilidade de presença e de participação¹⁴⁸. Não obstante a legislação nacional (Regulamento n.º 904/2010 e Decreto-Lei n.º 61/2013) prever já a participação de funcionários estrangeiros que é materializada através de um procedimento de inspeção tributária, era necessário que o quadro regulamentador da atividade de inspeção tributária fosse adaptado. O que, em boa hora, ali ocorreu.

Facilmente se poderá imaginar que, sem esta norma, a propensão do contribuinte em se recusar a cooperar e/ou até se opor à realização do procedimento poderia certamente ser maior, em especial quando o mesmo não tivesse interesse ou disposição em cooperar.

¹⁴⁷ A norma foi aditada ao artigo 19.º do RCPITA através da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Orçamento do Estado para 2017) (Artigo 233.º), e entrou em vigor em 1 de janeiro de 2017.

¹⁴⁸ Conforme anteriormente já referido: Convenção Multilateral, artigo 9.º, n.º 1; Regulamento n.º 904/2010, artigo 28.º, n.ºs 2 e 2-A; DAC1, artigo 11.º, n.º 1, alínea b) e Decreto-Lei n.º 61/2013, artigo 8.º, n.º 1, alínea b).

Importa notar que Rocha e Caldeira (2021, p. 146) reconhecem que esta norma se trata «da consagração material, no direito interno, da previsão constante na Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal [Convenção Multilateral],» que, conforme já anteriormente referido, está prevista no artigo 9.º (Controlos fiscais no estrangeiro)¹⁴⁹. Mas isto na perspetiva do controlo fiscal ocorrer em território nacional.

Importará aqui notar que se considera que esta norma do RCPITA acolherá não só aquela forma prevista na Convenção Multilateral, mas a forma de presença e participação em inquéritos administrativos, previstos na legislação comunitária (Regulamento n.º 904/2010 e DAC1), quando realizados em território nacional. Isto porque em linha com aquela posição doutrinária, se considera que o sentido da expressão «mecanismos de assistência mútua e cooperação administrativa intracomunitária» não restringirá o âmbito exclusivamente a instrumentos jurídicos comunitários incluindo outros instrumentos jurídicos (como é o caso da Convenção Multilateral).

Com esta norma estará assim legitimada, no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, a participação de funcionários estrangeiros, seja esta passiva seja esta ativa.

Assim, os funcionários estrangeiros, mandatados e devidamente autorizados, podem estar presentes nas instalações da AT (ou até noutras onde também se considera que esta exerça funções) mas sobretudo durante a realização, pela AT, de procedimentos de inspeção¹⁵⁰, i.e., diligências, que visam a recolha das informações solicitadas.

O RCPITA classifica o procedimento de inspeção tributária quanto aos fins (artigo 12.º, n.º 1) como

- a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.

E, quanto ao local (artigo 13.º) como

¹⁴⁹ Artigo 9.º, n.º 1: «1 – A pedido da autoridade competente do Estado requerente, [**a autoridade competente do Estado requerido**] [destacado do autor] [que, na perspetiva aqui em causa, seria Portuga] [**pode autorizar a presença de representantes**] [destacado do autor] da autoridade competente do Estado requerente [**na parte relevante do controlo fiscal**] [destacado do autor] do Estado requerido.»

¹⁵⁰ Ver Nota de Rodapé anterior.

- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuarem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;
- b) Externo, quando os actos de inspecção se efectuarem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

Para a realização de atos de inspeção, o RCPITA determina como necessária e obrigatória a credenciação dos funcionários que os executam, a qual é efetuada através de: (artigo 46.º)¹⁵¹

- Ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção ou,
- Despacho¹⁵² do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato, quando os procedimentos, ações ou atos de inspeção visem «4 - [...] a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos; b) O controlo de bens em circulação; c) O controlo dos sujeitos passivos não registados. d) A contagem e valorização de inventários.», ou seja, quando não é necessária a emissão de ordem de serviço.

Numa ou noutra situação é exigido que neles conste a identificação do contribuinte a inspecionar e dos funcionários designados para a prática dos respetivos atos de inspeção, entre outros elementos¹⁵³.

Ainda quanto a esta exigência de credenciação dos funcionários, estabelece o RCPITA que «[é] legítima a oposição aos actos de inspecção com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução» (artigo 47.º). Ou seja, na falta de credenciação, o contribuinte pode legitimamente opor-se à realização de tais atos, o que inviabilizará a concretização dos objetivos do procedimento de inspeção, pelo menos, num

¹⁵¹ O artigo 46.º determina ainda, no que concerne ao procedimento externo de inspeção (ou procedimento de inspeção externo) que «1 - O início do procedimento externo de inspecção depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam.», pelo que para se dar início ao procedimento de inspeção externo é indispensável a apresentação da credenciação e de documento de identificação do(s) funcionário(s).

¹⁵² Considera-se credenciado o funcionário da AT munido de cópia do despacho (artigo 46.º, n.º 2).

¹⁵³ Adicionalmente é exigido, no caso da ordem de serviço «3 - [...] a) O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspecção; b) A identificação [...] do respectivo chefe de equipa [...]; c) O âmbito e a extensão da acção de inspecção.», e, no caso do despacho os respetivos objetivos (n.º 5).

determinado momento, uma vez que desta oposição poderá a AT junto do tribunal arguir a sua ilegitimidade.

Para se considerar a conclusão do procedimento de inspeção tributária importa relevar os seguintes aspetos:

- Com a realização de um procedimento de inspeção deverá ser elaborado um relatório de inspeção, devendo conter, entre outros elementos, a identificação do serviço e funcionários que o realizaram, a identificação do contribuinte inspecionado, o âmbito e as conclusões obtidas;
- Nas situações em que o procedimento de inspeção tributária – em especial o «[p]rocedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários»¹⁵⁴ – resulte em atos que impactem ou alterem a situação tributária do contribuinte inspecionado, o serviço competente deve notificá-lo com um projeto de conclusões do relatório, para proporcionar ao contribuinte que participe na decisão final, i.e., o exercício do direito de audição, caso entenda (artigo 60.º);
- Aquando da conclusão dos atos de inspeção realizados é emitida e notificada ao contribuinte a nota de diligência, considerando-se que, no caso de exercício de direito de audição pelo contribuinte, este ato apenas é efetuado «após a análise e verificação dos factos» e dos argumentos ali apresentados (artigo 61.º);
- Nas situações em que o procedimento de inspeção tributária consistiu num «[p]rocedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários»¹⁵⁵, o relatório final com a «identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária» deve ser elaborado e notificado ao contribuinte num «prazo de 10 dias após a notificação da nota de diligência», sendo, neste caso, considerado «concluído o procedimento na data da notificação do relatório» (artigo 62.º);

¹⁵⁴ Quanto aos fins, conforme artigo 12.º, n.º 1, alínea a), do RCPITA.

¹⁵⁵ Quanto aos fins, conforme artigo 12.º, n.º 1, alínea a), do RCPITA.

O relatório de inspeção referido terá de «3 - [...] conter, tendo em atenção a dimensão e complexidade da entidade inspeccionada» diversos elementos que constam na Figura a seguir apresentada:

a) Identificação da entidade inspeccionada, designadamente denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local a que pertence;	b) Menção das alterações a efectuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;	c) Data do início e do fim dos actos de inspecção e das interrupções ou suspensões verificadas;	d) Âmbito e extensão do procedimento;	e) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou;	f) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;	g) Descrição dos factos susceptíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;
h) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efectuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspecção;	i) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correcções efectuadas;	j) Indicação das infracções verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correcção emitidos;	l) Descrição sucinta dos resultados dos actos de inspecção e propostas formuladas;	m) Identificação dos funcionários que subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;	n) A não regularização ou a regularização parcial da situação tributária acordada no documento de regularização, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 58.º-A;	o) Outros elementos relevantes.

Figura 5.2 Representação gráfica dos elementos que devem constar do relatório de inspeção, conforme n.º 3 do artigo 62.º do RCPITA

Fonte Do próprio autor

Dos vários elementos exigidos para constar no relatório de inspeção, destacam-se na Figura 5.2 que antecede aqueles que, num contexto de inquérito administrativo conjunto ou de auditoria conjunta com a participação de Portugal e atos realizados em território nacional, se consideram essenciais. O relatório de inspeção tributária pode, contudo, seguir modelo diferente «em caso de procedimentos de inspecção com objectivos específicos», como é o caso das presenças e participação de funcionários de outros EM da UE (funcionários estrangeiros) em procedimentos de inspecção realizados em território nacional, dele devendo constar «sempre a identidade das entidades inspeccionadas, os fins dos actos, as conclusões obtidas e a sua fundamentação» (n.º 5 do artigo 62.º).

5.4 Impacto no RCPITA

Conforme apresentado anteriormente, o Regulamento n.º 904/2010 e a DAC1 foram objeto de significativas alterações com disposições em matéria de presença nos serviços administrativos e de presença ou participação em inquéritos administrativos (ou diligências administrativas) e, em especial, de realização de inquéritos administrativos conjuntos e de auditorias conjuntas, introduzidas, respetivamente, pelo Regulamento 2018/1541 e pela DAC7. Estas alterações terão, admite-se, prováveis implicações no plano operacional do procedimento de inspeção tributária.

A presença nos serviços administrativos e a presença ou participação em inquéritos administrativos quando realizados em Portugal, ou seja, quando são materializadas através de atos de inspeção executados em território nacional em que estão presentes e participam funcionários estrangeiros (de outros EM da UE, quando autorizados e devidamente mandatados para o efeito) estarão já suportadas pela já referida norma do n.º 2 do artigo 19.º do RCPITA:

2 - Podem participar no procedimento de inspeção tributária, no âmbito de mecanismos de assistência mútua e cooperação administrativa intracomunitária, funcionários pertencentes a administrações fiscais ou aduaneiras estrangeiras que tenham sido autorizados pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Poder-se-á ainda assim, para estas situações, colocar a questão da credenciação dos funcionários estrangeiros. Embora o RCPITA seja omissivo quanto a esta questão, entende-se que, se os funcionários estrangeiros estiverem na posse de um mandato escrito, emitido pela autoridade competente do respetivo EM de origem, que inclua a sua identidade e a sua qualidade oficial¹⁵⁶, e da autorização emitida pela AT a que alude o referido n.º 2, estarão os mesmos “credenciados” para realizar ou praticar o ato¹⁵⁷.

Em qualquer dos casos – presença ou participação em inquéritos administrativos – considera-se que deverão necessariamente ter subjacente um procedimento de inspeção, ainda que com a finalidade de “consulta, recolha e cruzamento de elementos”.

¹⁵⁶ Conforme determina o n.º 3 do artigo 28.º do Regulamento n.º 904/2010, o n.º 3 do artigo 11.º da DAC1 e o ainda n.º 3 (que passará para n.º 6) do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 61/2013.

¹⁵⁷ No que concerne à participação em diligências ou atos de inspeção realizados junto do contribuinte visado, pode considerar-se, em determinados casos, recomendável e assim uma boa prática dar conhecimento prévio ao contribuinte da participação dos funcionários estrangeiros.

Mas quanto aos inquéritos administrativos conjuntos e, particularmente, às auditorias conjuntas¹⁵⁸, que, igualmente, deverão ter subjacente um procedimento de inspeção, considera-se que o quadro legal e operacional estabelecido pelo RCPITA poderá carecer de ajustamentos, conforme a seguir é exposto.

Relativamente aos inquéritos administrativos conjuntos previstos no Regulamento n.º 904/2010, considera-se poderem reconduzir-se a auditorias conjuntas, sem prejuízo de determinados aspetos característicos distintos que o conceito legal previsto na DAC1 contém, adiante referidos.

Estas novas formas de cooperação administrativa¹⁵⁹ preveem ou apontam para a constituição de uma equipa única (ou equipas ligadas entre si), composta por funcionários das autoridades participantes (de dois ou mais EM), que irá desenvolver as diligências que se mostram necessárias para alcançar os objetivos estabelecidos. Tal implicará que os funcionários da equipa estejam e atuem em igualdade de circunstâncias. Em teoria, deverão ser-lhes garantidos os mesmos poderes e direitos por forma a que plenamente exerçam o papel de elementos integrantes de uma equipa.

Ainda que a coordenação da realização dos atos inspetivos em Portugal possa incumbir aos funcionários nacionais, i.e., aos inspetores tributários nacionais, a participação dos funcionários estrangeiros carecerá de ser legitimada através da necessária credenciação destes.

Outro aspeto a ponderar é o da elaboração de um relatório conjunto. No caso do Regulamento n.º 904/2010, o legislador considera-o facultativo dependendo de acordo entre as autoridades participantes¹⁶⁰ e, ainda que seja elaborado, não lhe é reconhecida “qualidade jurídica” bastante para, só por si, conferir relevância às conclusões nele apresentadas por forma a produzirem efeitos a nível interno em cada EM. Ou seja, não está previsto qualquer efeito vinculativo ao relatório (ou às conclusões nele expressas) para, isoladamente, suportar atos administrativos que as autoridades irão individualmente praticar na sequência da sua participação no inquérito administrativo conjunto, como p. ex. liquidações adicionais ou

¹⁵⁸ Que serão brevemente consagradas no ordenamento jurídico nacional através de alterações ao Decreto-Lei n.º 61/2013 (transpondo as alterações introduzidas na DAC1 pela DAC7).

¹⁵⁹ Previstas no Regulamento n.º 904/2010 (artigo 7.º, n.º 4-A, e artigo 28.º, n.º 2-A) e na DAC1 (artigo 12.º-A) assim como no Decreto-Lei n.º 61/2013 (artigo 9.º-A).

¹⁶⁰ Conforme quarto parágrafo do n.º 2-A do artigo 28.º do Regulamento n.º 904/2010: «Mediante acordo entre as autoridades requerentes e a autoridade requerida e nos termos das modalidades fixadas por esta última, as autoridades participantes **[podem elaborar]** [destacado do autor] um relatório de inquérito comum.».

oficiosas de IVA. A DAC1 e o Decreto-Lei n.º 61/2013, que a transpõe, determinam a elaboração de um relatório final da auditoria conjunta¹⁶¹.

Adicionalmente, este relatório tem de ser notificado ao contribuinte e o mesmo terá efeitos vinculativos a nível interno. Isto porque é determinado que a matéria factual, o seu enquadramento e tratamento fiscal, relativamente aos quais a AT e as outras autoridades participantes acordaram, que ali devem ser relevados e expressos, deverão ser considerados e refletidos nos atos que, subsequentemente, a AT irá praticar. Está aqui a considerar-se as conclusões do procedimento de inspeção tributária, através do respetivo projeto de conclusões do relatório (previsto no artigo 60.º do RCPITA) e do relatório final (previsto no artigo 62.º do RCPITA), assim como as liquidações que vierem a ser efetuadas. Incluem-se aqui eventuais processos de contencioso administrativo ou judicial que das liquidações possam resultar. Pelo que é de considerar que o relatório de auditoria conjunta tem, na parte ou matéria em que a AT e as outras autoridades participantes acordaram, um efeito vinculativo a nível interno, estabelecendo e circunscrevendo as ulteriores decisões que a AT vier a tomar no âmbito da sua atuação.

Outro aspeto a merecer relevância é a obrigação de notificação ao contribuinte do relatório final da auditoria conjunta¹⁶².

Quanto às características dos contribuintes que venham a ser visados pelas auditorias conjuntas uma nota se poderá apresentar, ainda que a jeito de hipótese, considerando que as auditorias conjuntas estão consagradas (pela DAC1) como forma de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, em especial, da fiscalidade direta, no qual relevam, em Portugal, os impostos sobre o rendimento de pessoas singulares e sobre o rendimento de pessoas coletivas. Com base nos conceitos¹⁶³ desenvolvidos pelo *Forum on Tax Administration* da OCDE, pode admitir-se que, nestes procedimentos, o grau de participação

¹⁶¹ Conforme n.º 9 do artigo 9.º-A (a aditar) no Decreto-Lei n.º 61/2013, em transposição do n.º 4 do artigo 12.º-A da DAC1, cuja redação será:

9 - As conclusões da auditoria conjunta relativamente aos factos e circunstâncias pertinentes [**devem ser integradas num relatório final**] [destacado do autor], devendo as matérias relativamente às quais as autoridades competentes cheguem a acordo, nos termos do número anterior, [**ser vertidas nesse relatório final**] [destacado do autor] e [**tidas em conta nos instrumentos relevantes emitidos pela autoridade competente nacional na sequência da auditoria conjunta em que tenha participado, designadamente no projeto de conclusões do relatório de inspeção, no relatório final de inspeção tributária e na fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária que deles resultem**] [destacado do autor].

¹⁶² Conforme n.º 11 do artigo 9.º-A (a aditar) no Decreto-Lei n.º 61/2013, em transposição do n.º 5 do artigo 12.º-A da DAC1, cuja redação será: «11 - A pessoa ou as pessoas auditadas devem ser [**notificadas do resultado da auditoria conjunta, incluindo uma cópia do relatório final**] [destacado do autor], no prazo de 60 dias a contar da data de emissão desse relatório.».

¹⁶³ OECD (2010d, pp. 7 e 8 e 2019a, p. 22).

e de envolvimento dos contribuintes inspecionados possa possivelmente ser maior, face a outros domínios (como o IVA p. ex.). Isto porque, conforme nota o *Fórum on Tax Administration*, as auditorias conjuntas poderão proporcionar aos contribuintes maior certeza e segurança jurídica decorrente da atuação concertada das autoridades dos países em que aqueles desenvolvem atividades: (OECD, 2019a, pp. 22 e 23)

40. Joint Audits can be used in all situations including those that can be characterised as co-operative or as non co-operative. Co-operative situations are those Joint Audits that may have been suggested by the taxpayer and where all parties, including the taxpayer, work together co-operatively with the common objective of reaching the correct tax outcome without subjecting the taxpayer to double taxation. In co-operative situations Joint Audits can be important in creating early tax certainty, [...].

É o caso por exemplo de contribuintes que integram grupos de sociedades multinacionais ou que praticam operações com preços de transferência.

Partindo desta ideia, poder-se-á admitir que a realização de auditorias conjuntas possa ser desencadeada também por iniciativa dos próprios contribuintes.

Da análise à Proposta de Lei n.º 64/XV/1¹⁶⁴, que irá proceder à transposição para o ordenamento jurídico nacional da DAC7, que, como já referido, irá consagrar no Decreto-Lei n.º 61/2013 o conceito de auditorias conjuntas, verificou-se que a alteração ao RCPITA ali prevista¹⁶⁵ não está relacionada com este novo conceito¹⁶⁶.

Das várias questões de carácter procedimental que, perante a utilização¹⁶⁷ das auditorias conjuntas, após a transposição para o ordenamento jurídico nacional do respetivo conceito e regime legal, poderão surgir, uma se poderá já antecipar: deverá a auditoria conjunta (e o

¹⁶⁴ Segundo informação disponível no *site* da Assembleia da República, a Proposta de Lei n.º 64/XV/1 deu entrada em 28 de fevereiro de 2023 e foi aprovada, na generalidade, na Reunião Plenária n.º 110, em 6 de abril de 2023 (Votos a favor: PS e L, Abstenção: PSD, CH, IL, BE e PAN, e Votos contra: PCP). O texto final foi aprovado, na especialidade, na reunião n.º 102 da Comissão de Orçamento e Finanças em 31 de maio de 2023. [<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=152548>] [consultado em 2 de junho de 2023]

¹⁶⁵ A única alteração ao RCPITA ali prevista é a de aditamento da alínea k) ao n.º 1 do artigo 29.º, nos seguintes termos: «k) Verificar o cumprimento das obrigações de comunicação de informações e de diligência devida por parte dos operadores de plataformas reportantes, no âmbito da troca obrigatória e automática de informações para fins fiscais prevista no Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio.».

¹⁶⁶ Atendendo ao elevado número de alterações ao Decreto-Lei n.º 61/2013, por força da transposição das numerosas normas da DAC7, a maior parte das quais relativa às obrigações de registo e obrigações de comunicação de informações para os operadores de plataformas digitais da UE e de países terceiros (relacionados com atividades de arrendamento de bens imóveis, serviços pessoais, vendas de bens e aluguer de qualquer modo de transporte), facilmente passa despercebido que a alteração ao RCPITA é insuficiente para conciliar o quadro legal que regula a atividade inspetiva (RCPITA) com a consagração legal do novo conceito de auditorias conjuntas.

¹⁶⁷ Assim como da utilização dos inquéritos administrativos conjuntos.

inquérito administrativo conjunto) ser tratada e ter subjacente um procedimento de inspeção tributária especial sendo assim devidamente autonomizado, ou, poderá subsumir-se e enquadrar-se aos tipos e finalidades já previstos no RCPITA?

A resposta à questão dependerá da prática que for ocorrendo, i.e., da participação da AT e utilização destas novas formas avançadas de cooperação administrativa. A experiência e o contexto legal dos demais EM poderão servir de importantes referências para ponderar e adotar soluções mormente de caráter legislativo e operacional que vierem a considerar-se necessárias.

Mas, para já, admite-se que o quadro legal estabelecido pelo RCPITA necessitará de alterações ou de atualizações para poder acomodar na plenitude a e assim compatibilizar-se com esta nova forma de cooperação administrativa, i.e., as auditorias conjuntas, a qual, como referido, será consagrada no Decreto-Lei n.º 61/2013, em transposição da alteração na DAC1, introduzida pela DAC7. Tais alterações ou atualizações acolheriam igualmente, considera-se, o conceito de inquéritos administrativos conjuntos já anteriormente previsto no Regulamento n.º 904/2010.

6. Experiência de outros EM da UE

Em 2021, o Tribunal de Contas Europeu concluiu, em resultado da avaliação que efetuara à aplicação e utilização pelos EM da UE das formas de cooperação administrativa consagradas na DAC1¹⁶⁸, entre outros aspetos, que os «controlos simultâneos são um instrumento eficaz e altamente valorizado, a que os [EM] recorrem com frequência para avaliar a tributação das operações transfronteiriças» notando ainda serem os controlos simultâneos cada vez mais frequentes (2021, 57)¹⁶⁹.

Anteriormente, em 2019, a Comissão Europeia havia notado que, no período entre 2013 e 2017¹⁷⁰, a Alemanha e a Holanda foram dois dos EM mais ativos na utilização dos controlos simultâneos (European Commission, 2019, p. 23).

Adicionalmente é de tomar ainda em consideração que, há cerca de dez anos, estes dois EM desenvolveram entre si um projeto piloto, impulsionado pela iniciativa do *Forum on Tax Administration* dedicada às auditorias conjuntas¹⁷¹ que culminou com a publicação, em 2010, do Relatório “*Joint Audit Report*”¹⁷² (Dijk, 2015, pp. 495-496). Esta iniciativa (projeto piloto) teve como propósito a realização de auditorias conjuntas visando cinco sociedades a operar no contexto internacional e com atividades naqueles dois países.

Atualmente, de acordo com dados relativos ao comércio entre EM, i.e., comércio intracomunitário, apresentados pelo Serviço de Estatística da UE (EUROSTAT), a Alemanha e a Holanda são dois dos EM com maior expressão. Relativamente ao comércio

¹⁶⁸ Já refletindo as alterações introduzidas pela DAC2 e seguintes Diretivas: Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015, que altera a DAC1 no que respeita à troca automática de informações obrigatória sobre decisões e acordos prévios sobre preços de transferência no domínio da fiscalidade (DAC3), Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho de 25 de maio de 2016, que altera a DAC1 no que respeita à troca automática de informações obrigatória sobre declarações por país no domínio da fiscalidade (DAC4), e a Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho de 6 de dezembro de 2016, que altera a DAC1 no que respeita ao acesso às informações antibrilqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais (DAC5).

¹⁶⁹ Atendendo a que a auditoria do Tribunal de Contas Europeu aqui em causa visou avaliar a aplicação e a utilização pelos EM dos instrumentos de cooperação administrativa consagrados na DAC1, é de considerar que o respetivo Relatório Especial (Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação) (2021) deveria, de igual modo, abordar a presença de funcionários e/ou a participação em inquéritos administrativos. Isto porque – importa recordar – esta forma de cooperação administrativa está consagrada na DAC1 desde a sua redação inicial (2011). Não se pode deixar de notar tal ausência.

¹⁷⁰ Para este período (2013 a 2017), a Comissão Europeia reportou que foram realizados 202 controlos simultâneos.

¹⁷¹ Anteriormente referida no Capítulo 3.

¹⁷² O relatório foi apresentado durante a 6.ª Reunião do *Forum on Tax Administration* da OCDE, realizada em 15 e 16 de setembro de 2010, em Istambul, na Turquia. Este Relatório foi acompanhado pelo “*Joint Audit Participants Guide*” cujo principal propósito é constituir um guia de boas práticas para os processos e procedimentos de e com auditorias conjuntas e os papéis e funções de cada participante, que os países poderão utilizar de forma flexível em função do caso concreto (OECD, 2010c, p. 3).

de bens, para 2022, Alemanha e Holanda constam como os dois principais EM, em termos de montante de exportações¹⁷³, com cerca de 863 biliões de euros¹⁷⁴ e 660 biliões de euros, respetivamente, representando os dois mais de 35%¹⁷⁵ do total. Relativamente ao comércio de serviços, para 2021, Alemanha e Holanda constam igualmente entre os três principais EM, em termos de peso quer no total de exportações quer no total de importações¹⁷⁶: no que concerne às exportações, representam 13% e 11%¹⁷⁷ do total, respetivamente, e no que concerne às importações, representam 18% e 11% do total, respetivamente.

Considerando a expressão que estes dois EM têm, por um lado, no contexto do comércio intracomunitário e, por outro, no recurso aos controlos simultâneos enquanto forma de cooperação administrativa, e a experiência resultante do projeto piloto conjunto, considera-se relevante proceder a uma análise dos respetivos ordenamentos jurídicos no sentido de aferir se consagram já e, sendo o caso, em que medida, conceitos de auditorias conjuntas convergentes ou idênticos ao introduzido pela DAC7.

6.1 Alemanha

A Alemanha já procedeu à transposição da quase totalidade das normas da DAC7, através da Lei *Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts*¹⁷⁸, de 20 de dezembro de 2022, a qual introduz alterações a outra legislação já existente, como é o caso, conforme artigo 2.º, da Lei *EU-Amtshilfegesetzes*¹⁷⁹.

¹⁷³ Conforme conteúdo apresentado em linha na página do EUROSTAT, sob o Título *Intra-EU trade in goods - main features*, Sub-Título *Intra-EU trade in goods by Member State*, no Quadro *Table 1: Exports of goods to other Member States, 2002 and 2022 (€ billion and %)* Source: Eurostat - Comext DS-018995, disponível em https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Intra-EU_trade_in_goods_-_main_features#Intra-EU_trade_in_goods_by_Member_State [consultado em 23.06.2023].

¹⁷⁴ Biliões de euros correspondem a milhares de milhões (10⁹ €).

¹⁷⁵ Com base em cálculos auxiliares. Nestes cálculos observa-se ainda que, individualmente, representam 20% e 15%, respetivamente.

¹⁷⁶ Conforme conteúdo apresentado em linha na página do EUROSTAT, sob o Título *International trade in services*, Sub-Título *General overview*, do Gráfico *Figure 4: Share of EU Member States in international trade in services within the EU (intra-EU), 2021 (% of EU total)* Source: Eurostat (*bop_its6_tot*), disponível em https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=International_trade_in_services#General_overview [consultado em 23.06.2023].

¹⁷⁷ A Holanda apresenta o mesmo peso (11%) que França.

¹⁷⁸ «Tradução livre do autor: Ato de execução da Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e à modernização do direito processual fiscal».

¹⁷⁹ Também designada por *Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union* (EU-Amtshilfegesetz - EUAHiG)* «Tradução livre do

A *EU-Amtshilfegesetzes* é a lei que acolhe as disposições da DAC1, regulando assim a utilização e o recurso à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (direta). As normas relativas às auditorias conjuntas constantes da DAC7 não foram, contudo, ainda¹⁸⁰ objeto de transposição¹⁸¹.

Apesar disto, a Alemanha apresenta ou utiliza já um conceito de “auditorias conjuntas” no quadro das disposições nacionais e das disposições da DAC1 presentes na já referida *EU-Amtshilfegesetzes*.

Esta perspetiva da Alemanha encontra-se expressa na *Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete*¹⁸² do Ministério Federal das Finanças da Alemanha, de 6 de janeiro de 2017¹⁸³.

À luz desta perspetiva, no contexto da cooperação administrativa, tem-se que, adicionalmente à troca de informações a pedido e à troca de informações espontânea ou automática, podem ser realizadas «*[c]oordinated bilateral and multilateral external tax audits*», i.e., auditorias externas coordenadas, sejam bilaterais, entre a Alemanha e outro EM ou multilaterais, com mais EM. Estas auditorias externas coordenadas poderão consistir em «*simultaneous audits (simultaneous tax examinations) and joint external tax audits (referred to internationally as “joint audits”)*», which represent a special form of coordinated external audit.» (Bundesministerium der Finanzen, 2017, p. 4).

autor: Lei Alemã relativa à assistência mútua da UE», disponível em <https://www.gesetze-im-internet.de/euahig/BJNR180910013.html> [Consultado em 27.06.2023].

¹⁸⁰ À data de 30 de maio de 2023.

¹⁸¹ Admite-se que a transposição deste conjunto de normas venha ainda a ocorrer durante 2023, considerando que a DAC7 – artigo 2.º, n.º 2 – estabelece que estas disposições têm de ser transpostas até 31 de dezembro de 2023.

¹⁸² «Tradução livre do autor: Ficha informativa sobre a coordenação das auditorias fiscais externas com as administrações fiscais de outros Estados e Territórios».

¹⁸³ Esta Ficha Informativa, com a referência GZ IV B 6 - S 1315/16/10016 :002 e DOK 2016/0996151, encontra-se também disponível em língua inglesa com a designação *Guidance note on coordinated external tax audits with tax administrations of other states and jurisdictions* em https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/Guidance-note-on-coordinated-external-tax.pdf?__blob=publicationFile&v=4.

Ou seja, podem abranger, conforme ilustrado pela Figura 6.1 seguinte, controlos simultâneos e auditorias conjuntas:

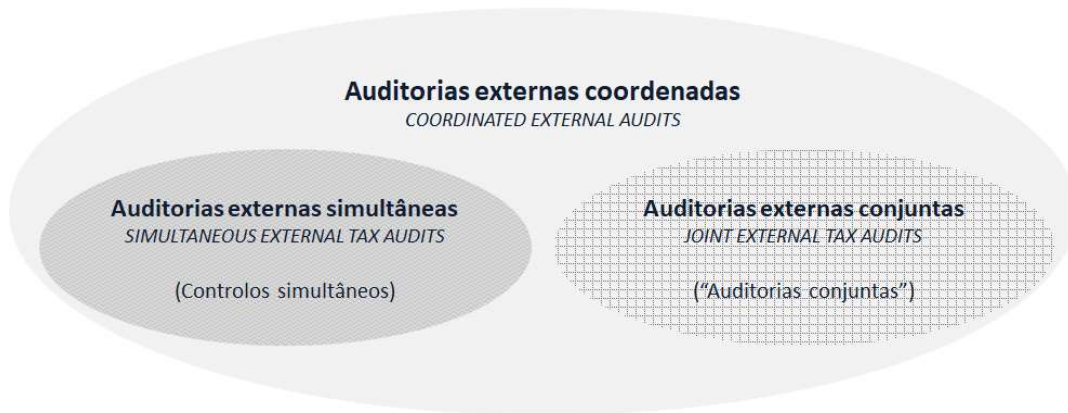


Figura 6.1 Representação dos tipos de auditorias externas coordenadas

Fonte Do próprio autor

Estas auditorias externas coordenadas, i.e., realizadas de forma coordenada entre funcionários das autoridades fiscais alemãs e funcionários de autoridade de outros EM, têm como objetivo principal «*to achieve consensus when determining the relevant facts with the participation of foreign officials during the audit*». Ou seja, pretende-se com este tipo de ações estabelecer e alcançar um contexto que, no mínimo, proporcione, por um lado, a análise em conjunto dos factos relevantes, i.e., das operações realizadas pelos contribuintes visados, e por outro, se possível, a obtenção de consenso relativamente à identificação de tais factos, i.e., reconhecimento e fixação da matéria factual relevante (Bundesministerium der Finanzen, 2017, p. 5).

Sendo alcançado tal consenso, a autoridade de cada EM participante produzirá então, internamente, de forma independente e no quadro da respetiva legislação nacional, as suas próprias conclusões sobre os factos em causa, as quais subsequentemente se concretizarão na esfera do respetivo contribuinte nacional.

Tal posição consensual entre as autoridades dos EM participantes é considerada relevante na medida em que poderá permitir prevenir a existência ou antecipar a resolução de conflitos em matéria de tributação internacional, como por exemplo situações de dupla não tributação,

antecipando inclusivamente a possibilidade de resolução dos mesmos através de procedimentos amigáveis¹⁸⁴. Adicionalmente, poderá proporcionar ao contribuinte uma base para solicitar a aplicação de acordos prévios sobre preços de transferência¹⁸⁵ (Bundesministerium der Finanzen, 2017, p. 5). Ou seja, reconhece o efeito positivo que poderá ter não só ao nível da resolução de conflitos, mas também ao nível da segurança jurídica decorrente da celebração de acordos prévios sobre preços de transferência que possa vir a ocorrer com base e na sequência do consenso alcançado no contexto das auditorias externas coordenadas.

Poder-se-á considerar que o objetivo das auditorias externas coordenadas é, pelo menos, alcançar consenso sobre os factos que ocorreram e que se consideram relevantes no plano tributário.

Sem prejuízo, é ainda admitida a possibilidade de, através das auditorias externas coordenadas na forma de auditorias conjuntas (*joint external tax audits*), as autoridades participantes acordarem sobre o enquadramento e o tratamento fiscal de determinados factos, em especial em matéria de alocação de lucros entre estabelecimentos estáveis e de preços de transferência. O acordo assim alcançado terá efeitos vinculativos na atuação, a nível interno, de cada autoridade participante. Mas tal possibilidade só é admissível no âmbito de um procedimento amigável.

Aproveitando as potencialidades das auditorias externas coordenadas, partindo da recolha e troca de informação, avança-se para um consenso sobre a matéria factual e, mais além, ainda que apenas no âmbito de um procedimento amigável, para um acordo com efeitos vinculativos sobre o enquadramento e tratamento fiscal de determinadas operações.

¹⁸⁴ Procedimento através do qual as autoridades competentes procuram alcançar a resolução de litígios decorrentes de questões resultantes da interpretação e da aplicação das disposições estabelecidas por acordos e convenções internacionais de eliminação da dupla tributação dos rendimentos e do património e que impactam a situação de um contribuinte, em dois Estados diferentes.

¹⁸⁵ Um acordo prévio sobre preços de transferência consiste num acordo celebrado entre um contribuinte e a administração fiscal do seu País através do qual esta consente a aplicação por aquele de determinado método para a fixação do valor a praticar em operações a realizar com terceiros com quem tem relações especiais. Em Portugal, a celebração de Acordos Prévios sobre Preços de Transferência (APPT) está prevista no artigo 138.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, estabelecendo a Portaria n.º 267/2021, de 26 de novembro, (artigo 1.º) que visa «garantir a um sujeito passivo do IRS ou do IRC a aceitação pela administração fiscal do método ou métodos para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas, [...] em conformidade com o princípio de plena concorrência, [...], para um período determinado». A sua finalidade é a de (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2022, p. 2)

proporcionar às empresas, e às administrações fiscais, uma base de segurança jurídica, mediante a fixação prévia, em conformidade com o princípio de plena concorrência, das metodologias a utilizar na determinação dos preços de transferência praticados nas operações entre entidades relacionadas, garantindo, em simultâneo, a eliminação da dupla tributação quando revestem carácter bilateral ou multilateral.

Conforme se observa na Figura 6.1 supra, as auditorias externas coordenadas podem assumir a forma de controlos simultâneos e “auditorias conjuntas”.

No primeiro caso, visa-se a recolha e troca de informação considerada relevante, através da realização, em simultâneo, de auditorias por parte das autoridades da Alemanha e do(s) outros(s) EM participante(s), cada uma de forma independente de acordo com a respetiva legislação nacional, tendo por base o artigo 12.^{o186} da *EU-Amtshilfegesetzes*. Considera-se igualmente a possibilidade de realização de ações deste tipo ao abrigo de disposições, constantes de acordos ou convenções, equivalentes às do artigo 26.º (Troca de informações) da Convenção Modelo da OCDE assim como ao abrigo do artigo 8.º (Controlos fiscais simultâneos) da Convenção Multilateral. Aqui para um contexto internacional mais alargado – não exclusivamente da UE.

No segundo caso, a base das auditorias conjuntas é também composta pelos controlos simultâneos, em que cada autoridade participante realiza a auditoria, de forma independente e de acordo com a respetiva legislação nacional. Mas, aqui, a utilização dos controlos simultâneos é conjugada com a utilização da presença nos serviços administrativos e da participação em inquéritos administrativos, com vista a que *«the German officials are present in the other EU member state, and the foreign officials are present in Germany, [during the relevant stages of the audit] [destacado do autor].»* (Bundesministerium der Finanzen, 2017, p. 7). Ou seja, pretende-se, em complemento, proporcionar e garantir a presença dos funcionários nacionais (da Alemanha) no(s) outro(s) EM e dos funcionários estrangeiros na Alemanha, durante os atos de inspeção que sejam, neste contexto, considerados relevantes.

Porém, para esta situação é determinado que as autoridades participantes estabeleçam, previamente, em conjunto e de comum acordo, quais as áreas ou matérias prioritárias para abordar através do controlo simultâneo e definam qual a estratégia que deverão desenvolver. Ainda que, internamente, a atuação de cada autoridade seja independente, ela é prosseguida em linha com o anteriormente acordado e seguindo a estratégia definida.

A possibilidade de presença em território da Alemanha de funcionários estrangeiros é regulada pelo artigo 10.^{o187} da *EU-Amtshilfegesetzes*.

¹⁸⁶ Referido por § 12 *Gleichzeitige Prüfung* - «Tradução livre do autor: controlo simultâneo» - o qual terá por base o artigo 12.º da DAC1.

¹⁸⁷ Referido por § 10 *Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten im Inland* - «Tradução livre do autor: Presença de funcionários de outros Estados-Membros no país». A situação inversa está prevista no § 11

Neste caso e mediante consentimento do contribuinte visado, i.e., inspecionado, é permitido aos funcionários estrangeiros que realizem determinados atos de inspeção, como sejam a análise de registos e a recolha de declarações (entrevista), garantindo-lhes assim certos direitos e proporcionando-lhes uma atuação ativa no contexto da inspeção¹⁸⁸. Tal terá, no entanto, como não poderia deixar de ser, de ocorrer sempre na presença de funcionários nacionais. Neste cenário, reconhecem-se aos funcionários estrangeiros «*active audit rights*». De notar que é assegurado que, nestas situações, sendo obtidas informações relevantes, estas sejam diretamente trocadas, i.e., entre os funcionários nacionais e os funcionários estrangeiros ali presentes, não carecendo de adicionais e ulteriores procedimentos de envio das mesmas em resposta a pedidos de informações ou de envio a título espontâneo.

A possibilidade de presença na Alemanha e participação em atos de inspeção considerados relevantes está também prevista, para um contexto internacional mais alargado – não exclusivamente da UE, ao abrigo de disposições constantes de acordos ou convenções equivalentes às do artigo 26.º (Troca de informações) da Convenção Modelo da OCDE assim como ao abrigo do artigo 9.º (Controlos fiscais no estrangeiro) da Convenção Multilateral. Mas nestes casos, diversamente do previsto para as presenças e participações ao abrigo da *EU-Amtshilfegesetzes* e ainda que haja consentimento por parte do contribuinte inspecionado, não é admitida aos funcionários estrangeiros a intervenção nos atos de inspeção junto do contribuinte visado, para além da mera presença. Está-se perante a ausência de quaisquer direitos, para além da presença¹⁸⁹, ou seja, trata-se de «*no active audit rights*». Está-se uma vez mais a considerar a intervenção através de consulta de documentos e de formulação de questões ou recolha de declarações, atos que neste caso são vedados aos funcionários estrangeiros.

A possibilidade de presença e participação de funcionários da Alemanha no outro EM é também admitida sendo esta atuação regulada pelas disposições da legislação nacional daquele outro EM que transpõem a DAC1 e, *ex ante*, pelas disposições nacionais da Alemanha. É assim determinado que «*[i]f the external auditor performs audit procedures in*

Anwesenheit von inländischen Bediensteten in anderen Mitgliedstaaten - «Tradução livre do autor: Presença de funcionários nacionais noutros Estados-Membros». Ambos os artigos terão por base o artigo 12.º da DAC1.

¹⁸⁸ Apesar deste direito ser garantido aos funcionários estrangeiros, admite-se que tal possa ainda assim resultar na atribuição de poderes que aqueles não tenham no EM de origem. Neste sentido, se, ainda que hipoteticamente, os funcionários estrangeiros não tiverem tais poderes no seu EM de origem, não poderão/deverão exercê-los no território da Alemanha. No limite, a prova assim obtida poderia ser posta em causa, em sede de contencioso administrativo ou judicial, pela forma ilegal como foi obtida.

¹⁸⁹ Em termos operacionais, esta limitação implicará e exigirá uma preparação e articulação reforçadas entre os funcionários estrangeiros e os funcionários nacionais por forma a que os atos de inspeção em causa sejam realizados de forma eficaz e não pondo em causa a legalidade da obtenção das informações.

a foreign country, he or she acts within the framework of the external audit ordered in accordance with German law (sections 193 et seq. of the Fiscal Code).» e que «[o]fficials posted abroad have only those powers arising from German law and the national law of the requested state.». E concretiza-se que «*If broader investigative powers or rights exist under the law of the requested EU member state or third country than in German law, [the posted official is not permitted to make use of these means of obtaining information]* [destacado do autor]» (Bundesministerium der Finanzen, 2017, pp. 8 e 9).

Assim, os poderes ou direitos dos funcionários da Alemanha, durante a sua presença e participação noutro EM, são os que decorrem da interseção da legislação nacional da Alemanha com a legislação nacional do outro EM. Não obstante reconhecer-se a limitação decorrente da legislação nacional da Alemanha, que impõe que os funcionários da Alemanha se coíbam de extravasar os seus poderes ou direitos, considera-se que, caso a autoridade do outro EM, estando ciente de tais limitações, entenda ainda assim levar a cabo as diligências os atos investigatórios, i.e., de recolha de informações, então estes (atos investigatórios) deverão ser realizados pelos seus funcionários, e que isto não implicará uma extensão da atuação admissível dos primeiros. Ou seja, a limitação dos poderes ou direitos dos funcionários da Alemanha para a realização de determinado ato não preclude a presença destes durante a realização do ato que terá de ser executado pela autoridade do outro EM, assegurando assim a possibilidade de recolha da informação relevante pelos funcionários deste EM, e sua ulterior análise, pelos funcionários da Alemanha (Bundesministerium der Finanzen, 2017, p. 9).

A presença e participação dos funcionários da Alemanha no outro EM estará, em princípio, assegurada considerando que o outro EM procedeu, igualmente, à transposição da DAC1 para o respetivo ordenamento. No mínimo, são-lhes assim garantidos «*passive audit rights*». Quando a legislação nacional do outro EM admite que os funcionários da Alemanha, além de poderem estar presentes e de participar nas diligências, possam também analisar registos e recolher declarações estes têm «*active audit rights*».

Adicionalmente à realização dos atos de inspeção com a presença e participação de funcionários da Alemanha e do outro EM, à troca de informação considerada relevante e sua análise, numa auditoria conjunta é elaborado um relatório conjunto (Bundesministerium der Finanzen, 2017, p. 21). Este deverá conter a descrição das características da ação realizada, a descrição dos factos verificados, sua apreciação e respetivo enquadramento legal nacional, discriminando os factos visados por, sendo o caso, acordos de dupla tributação aplicáveis,

além dos resultados alcançados com a auditoria conjunta e conclusões. As conclusões obtidas sobre eventuais matérias não abrangidas pela auditoria conjunta, deverão constar dos respetivos relatórios nacionais.

Sintetizando, verifica-se que a Alemanha, não obstante não ter ainda transposto as disposições da DAC1 (introduzidas pela DAC7) relativas a auditorias conjuntas, utiliza já um conceito de auditorias conjuntas conjugando as disposições da DAC1 que preveem os controlos simultâneos e as presenças nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos, e as disposições nacionais que transpõem as primeiras.

Tendo por referência a Figura 2.1, supra apresentada, poder-se-á situar a perspetiva da Alemanha, no que às auditorias conjuntas concerne, na parte da área apresentada que é representada pelos 5.º, 6.º e 7.º níveis¹⁹⁰.

Este tipo de auditorias conjuntas é dirigido para determinadas situações específicas para as quais se considera ser necessário e mais eficiente o recurso a estas formas “especiais” de cooperação administrativa. É o caso de situações com operações realizadas entre contribuintes com relações especiais – preços de transferência, e ainda em procedimentos amigáveis.

A utilização desta forma implica que as autoridades participantes – da Alemanha e do outro EM – firmem um acordo prévio *ab initio*. Este pode visar apenas a obtenção de consenso sobre os factos relevantes, entre aquelas e, também, indo mais além, a obtenção de um acordo vinculativo sobre o enquadramento e tratamento fiscal dos factos, concretizando-se no relatório conjunto que terão de elaborar.

Quanto ao grau ou tipo de intervenção dos funcionários da Alemanha e/ dos funcionários estrangeiros, no contexto da DAC1, garante-se o direito à presença, mas com distinção ao nível da participação: pelo menos, com participação passiva para os primeiros quando noutra EM e participação ativa para os segundos na Alemanha (em que podem analisar registos e documentos e recolher declarações). À luz de outros instrumentos legais, nomeadamente CDT ou a Convenção Multilateral, a presença é admitida mas sem quaisquer direitos de participação (i.e. sem direitos de praticar quaisquer atos de inspeção). Observa-se aqui o efeito mais extensivo das disposições do direito da UE que se impõem na legislação nacional não só da Alemanha, mas de todos os EM da UE, assim estabelecendo, ainda que em ligeiro

¹⁹⁰ Respetivamente - Controlos Simultâneos com Presença nos Serviços Administrativos e Participação em Inquéritos Administrativos passiva, - Controlos Simultâneos com Presença nos Serviços Administrativos e Participação em Inquéritos Administrativos ativa e - Auditorias Conjuntas.

sacrifício da soberania individual, um quadro mínimo comum de atuação no plano operacional.

A perspetiva seguida pela Alemanha remete para a constatação apresentada em 2019 que «16. *Tax administrations have further combined elements of information exchange, simultaneous tax examinations and tax examinations abroad to form a more advanced and integrated approach, in practice often referred to as “Joint Audits”*» (OECD, 2019a, p. 16).

Conjugando as diferentes possibilidades existentes, i.e., combinação de várias formas de cooperação administrativa – controlos simultâneos com presenças nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos, eventualmente complementados com pedidos de informações e envio de informações a título espontâneo – a Alemanha prossegue um conceito de auditorias conjuntas proporcionando o aprofundamento e reforço da cooperação e coordenação entre as autoridades daquele EM e suas congéneres.

Por último, importará referir que este conceito de auditorias conjuntas prosseguido pela Alemanha contém já certos elementos que “são novidade” no novo conceito introduzido na DAC1, pela DAC7, nomeadamente a abordagem em conjunto, a obtenção de consenso face a determinados factos e consenso sobre o enquadramento fiscal, a elaboração de um relatório conjunto e os efeitos vinculativos que este terá ao nível nacional de cada EM participante. Isto para notar que aquele conceito está já muito próximo do conceito introduzido pela DAC7 (na DAC1)¹⁹¹, afigurando-se que o processo de transposição assim como a subsequente implementação apresentem um menor nível de complexidade face a outros EM cujo contexto legal (e operacional) não tem ainda contacto com este tipo de conceito. Ainda assim, reconhece-se a relevância e interesse em acompanhar tal processo de transposição.

6.2 Holanda

A Holanda é um dos EM que já procedeu à transposição das disposições da DAC7 relativas às auditorias conjuntas. Esta transposição ocorreu¹⁹² no final de 2022, através de alterações

¹⁹¹ Sendo de admitir que este conceito introduzido pela DAC7 possa ter tido inspiração na perspetiva e no conceito já seguido pela Alemanha.

¹⁹² Através da Lei *Wet van 21 december 2022 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (PbEU 2021, L 104) (Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie)* «Tradução livre do autor: Lei de 21 de dezembro de 2022 que altera a Lei relativa à assistência internacional em matéria fiscal no âmbito da aplicação da Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de

à Lei *Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen*^{193 194}. As alterações consistiram nos seguintes aditamentos:

- Ao artigo 2, no Capítulo *Hoofdstuk I. Inleidende bepalingen*¹⁹⁵, uma nova alínea r. com a definição de auditoria conjunta:

*r. gezamenlijke audit: een administratief onderzoek dat gezamenlijk door de bevoegde autoriteiten van twee of meer lidstaten wordt uitgevoerd, en verband houdt met een of meer personen van gezamenlijk of complementair belang voor de bevoegde autoriteiten van die lidstaten;*¹⁹⁶

- No Capítulo *Hoofdstuk II. Vormen van door Nederland te verlenen bijstand*¹⁹⁷, uma nova Secção *AFDELING 4BIS. GEZAMENLIJKE AUDITS*¹⁹⁸, com dois novos artigos *Artikel 10bis e Artikel 10ter*¹⁹⁹.
- No Capítulo *Hoofdstuk III. Vormen van door Nederland te ontvangen bijstand*²⁰⁰, uma nova Secção *AFDELING 3a. GEZAMENLIJKE AUDITS*²⁰¹, com um novo artigo *Artikel 27a*²⁰² cuja redação é «*Onze Minister kan de bevoegde autoriteit van een lidstaat verzoeken een gezamenlijke audit uit te voeren.*»²⁰³

Os três novos artigos referidos entrarão em vigor apenas a 1 de janeiro de 2024²⁰⁴.

Com a transposição das disposições da DAC7 em matéria de auditorias conjuntas não houve alterações ao quadro legal da atividade da inspeção tributária da Holanda que é regulada pela Lei *Algemene wet inzake rijksbelastingen*²⁰⁵.

22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (JOUE 2021, L 104) (Lei de aplicação da Diretiva relativa ao intercâmbio de dados sobre a economia das plataformas digitais da UE)».

¹⁹³ «Tradução livre do autor: Lei relativa à assistência internacional em matéria fiscal».

¹⁹⁴ Esta Lei não é aplicável à cooperação administração no domínio do IVA regulada pelo Regulamento n.º 904/2010, conforme artigo 1.º, n.º 3, alínea c) da mesma.

¹⁹⁵ «Tradução livre do autor: Capítulo I. Disposições introdutórias».

¹⁹⁶ «Tradução livre do autor: r. Auditoria conjunta: um inquérito administrativo efetuado conjuntamente pelas autoridades competentes de dois ou mais Estados-Membros, envolvendo uma ou mais pessoas de interesse comum ou complementar para as autoridades competentes desses Estados-Membros;».

¹⁹⁷ «Tradução livre do autor: Capítulo II. Formas de assistência a prestar pela Holanda».

¹⁹⁸ «Tradução livre do autor: SECÇÃO 4BIS. AUDITORIAS CONJUNTAS ».

¹⁹⁹ «Tradução livre do autor: Artigo 10 bis e Artigo 10ter».

²⁰⁰ «Tradução livre do autor: Capítulo III. Formas de assistência a receber pela Holanda».

²⁰¹ «Tradução livre do autor: SECÇÃO 3a. AUDITORIAS CONJUNTAS».

²⁰² «Tradução livre do autor: Artigo 27a».

²⁰³ «Tradução livre do autor: O nosso ministro pode solicitar à autoridade competente de um Estado-Membro para efetuar uma auditoria conjunta.».

²⁰⁴ Conforme artigo II da referida Lei *Wet van 21 december 2022 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen* que introduziu estas alterações.

²⁰⁵ «Tradução livre do autor: Lei Geral sobre os Impostos».

Da análise do texto em língua portuguesa, obtido a partir de tradução livre da redação destas novas disposições, importa notar os seguintes aspetos:

- A opção legislativa seguida consistiu em introduzir as disposições nos diferentes capítulos que correspondem à perspetiva da Holanda enquanto EM que presta assistência ou EM que recebe assistência, no contexto da cooperação administrativa, respetivamente Capítulos II e III;
- As disposições introduzidas no Capítulo II, relativo à prestação de assistência pela Holanda, encontram-se divididas por dois artigos:
 - O artigo 10bis contém as disposições em matéria de formalização do pedido e do acordo para realização de auditoria conjunta, e da sua execução;
 - O artigo 10ter contém as disposições relativas às conclusões da execução da auditoria conjunta (acordo relativamente à matéria factual relevante e à situação fiscal dos contribuintes visados, conformação dos atos praticados com a legislação nacional, elaboração, efeito vinculativo e notificação do relatório final);
- Estas disposições apenas entrarão em vigor a partir de 1 de janeiro de 2024, data esta que corresponde ao prazo determinado pela DAC7²⁰⁶. Isto significa que estas disposições ainda não se encontram a ser utilizadas, como base legal para a realização de auditorias conjuntas por parte da Holanda;
- Em termos gerais, as disposições introduzidas correspondem às da DAC7.

Importa ainda referir que as formas de cooperação administrativa controlos simultâneos, presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos encontravam-se já consagradas na referida Lei *Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen*.

Perante o referido anteriormente, considera-se que, no contexto da cooperação administrativa intracomunitária, no domínio da fiscalidade e no domínio do IVA, a Administração Tributária e Aduaneira da Holanda tem vindo a recorrer de forma conjugada, quando se justifica, às formas de cooperação administrativa já anteriormente previstas e não

²⁰⁶ Conforme artigo 2.º, n.º 2 da DAC7.

a um conceito legal específico de auditorias conjuntas que o seu ordenamento jurídico já previsse.

7. Conclusão

A presente Dissertação teve como objetivos estudar o conceito de auditorias conjuntas no plano tributário, analisar a sua previsão em instrumentos jurídicos internacionais de cooperação administrativa e de assistência administrativa mútua e no ordenamento jurídico nacional estabelecido, em especial, pela legislação comunitária.

A relevância das auditorias conjuntas decorre da necessidade, dir-se-á crescente, que os países e as respetivas administrações fiscais têm de comunicar e de cooperar entre si para fazer face a fenómenos tendencialmente globais com impacto significativo na tributação dos contribuintes e na arrecadação das receitas fiscais pelos estados.

A cooperação administrativa é uma dimensão que tem vindo, inegavelmente, a ter uma significativa importância, com inigualável impulso desde o dealbar do século XXI. Os desenvolvimentos ocorridos, nalguns casos por força de escândalos financeiros ou fiscais com impacto à escala global, têm-se materializado na adoção de novos ou na difusão de, já existentes, instrumentos jurídicos de cooperação administrativa que preveem diversas formas de cooperação administrativa e cujos objetivos principais incluem proporcionar a troca de informações e evitar situações de dupla tributação (ou dupla não tributação) e permitindo assim que as administrações fiscais possam, mais eficazmente, controlar, proceder à verificação e ao correto apuramento da situação tributária dos contribuintes, sejam pessoas singulares ou coletivas.

Tais instrumentos, em especial, os de carácter multilateral, têm um alcance notável: No caso das diretivas e regulamentos da UE, estes instrumentos abrangem 27 EM e, no caso da Convenção Multilateral, esta abrange atualmente 147²⁰⁷ países ou jurisdições. Isto para além das CDT ou ATI que têm carácter bilateral.

Perante estes instrumentos, o reforço da utilização das formas de cooperação administrativa neles prevista tem sido também bastante impulsionado.

Estes instrumentos consagram geralmente as tradicionais formas de cooperação administrativa: troca de informações a pedido, automática e espontânea, e outras formas, mais elaboradas, como os controlos ou exames fiscais simultâneos, as presenças nos serviços administrativos, as presenças ou participações em inquéritos administrativos e as auditorias conjuntas, as quais com determinadas características específicas permitem às administrações

²⁰⁷ Segundo dados da OCDE reportados a maio de 2023.

fiscais maior flexibilidade na abordagem a fenómenos ou situações particulares. É o caso de, a nível da UE, fenómenos de fraude intracomunitária ao IVA que têm por base a atuação organizada de contribuintes registados em vários EM com intuídos de praticar entre si operações intracomunitárias furtando-se ao cumprimento das obrigações fiscais, mormente o pagamento do IVA devido. Como é ainda o caso de contribuintes relacionados, registados em diferentes EM da UE ou outros países, e que, nas operações que realizam entre si, praticam preços de transferência, ou ainda contribuintes que alocam lucros ou perdas a estabelecimentos seus registados noutra EM ou país, motivados por isenções fiscais ou menores níveis de tributação.

Os controlos simultâneos têm a particularidade de proporcionar que, pelo menos, duas administrações fiscais acompanhem, em simultâneo, contribuintes relacionados entre si cujas atividades ou operações têm relevância para aquelas. Esta forma permite-lhes ainda fazerem acompanhamento praticamente em tempo real das operações relevantes. A possibilidade de presença física, ainda que se admita que, atualmente, possa ocorrer também de forma virtual, nos serviços administrativos da administração fiscal do EM requerido ou nos locais onde esta exerce a sua atividade, de funcionários estrangeiros – da administração fiscal de outro EM ou país, devidamente autorizados e mandatados com competência para o efeito, permite contactos diretos, formais, entre estes e os funcionários seus congéneres do EM requerido, proporcionando certas melhorias à troca de informações. Desta forma, os primeiros, na sequência de pedidos de informações que hajam efetuado anteriormente, poderão orientar os segundos para a recolha das informações relevantes e a obtenção de dados complementares ou esclarecimentos adicionais, tornando a troca de informações mais eficiente e eficaz. Assim como a presença durante e a participação em inquéritos administrativos de funcionários estrangeiros – necessariamente também devidamente autorizados e mandatados para o efeito. Esta forma permite igualmente contactos diretos, formais, entre os funcionários das administrações fiscais em causa, e indo mais além, o envolvimento ou participação dos funcionários estrangeiros nos inquéritos administrativos, i.e., nos procedimentos de inspeção ou atos de inspeção específicos realizados pelos seus congéneres do outro EM ou país. O nível de participação ou de envolvimento dos funcionários estrangeiros dependerá necessariamente da legislação aplicável, podendo prever, pelo menos, o acompanhamento dos funcionários nacionais nas diligências e o contacto direto com o contribuinte – participação passiva – ou também, adicionalmente, a possibilidade de recolha de declarações e de análise de registos – participação ativa.

Nos últimos cinco anos, a legislação comunitária reforçou a cooperação administrativa no domínio do IVA e da fiscalidade, ao consagrar, respetivamente, os inquéritos administrativos conjuntos (em 2018) e as auditorias conjuntas (em 2021) combinando e aperfeiçoando as formas anteriormente já existentes.

Embora apresentem diferenças significativas, considera-se estar-se perante formas ainda mais avançadas de cooperação administrativa que evoluíram a partir das anteriores.

Nestas, o elemento central residirá na coordenação das administrações fiscais na abordagem comum a contribuintes e suas atividades ou operações transfronteiras, que têm relevância fiscal significativa e que, por conseguinte, requerem que aquelas atuem com um maior nível de aproximação e de integração. Esta abordagem materializa-se na constituição de uma equipa única (ou equipas ligadas entre si), composta(s) por funcionários das administrações fiscais envolvidas e que procede à realização das diligências consideradas necessárias, tendo por base um acordo firmado entre aquelas e um plano de ação previamente estabelecido, e em que aos funcionários estrangeiros são (ou deverão ser) reconhecidos poderes e direitos iguais (ou tendencialmente iguais) aos dos funcionários nacionais ou que, no mínimo, lhes permitam, a recolha de declarações e a análise de registos, garantindo-lhes assim uma participação (tendencialmente mais) ativa.

Estas novas formas avançadas de cooperação administrativa proporcionam aos EM da UE (e às respetivas administrações fiscais) a possibilidade de levarem a cabo uma abordagem conjunta e de modo integrado, a determinados fenómenos com impacto na tributação e na arrecadação das receitas fiscais. As suas características tornam a sua utilização mais exigente em termos de integração da participação das administrações fiscais, porquanto a perspetiva a seguir é comum e a necessidade de envolvimento (incluindo em termos de recursos) poderá ser maior. Avança-se de cooperação para coordenação.

A possibilidade de envolvimento direto e participação ativa dos contribuintes na utilização destas formas de cooperação administrativa pode, por outro lado, proporcionar ainda maior eficiência e eficácia à atuação das administrações fiscais assim como maior certeza e segurança jurídica quer para estas quer para aqueles, em especial na redução de potenciais conflitos, a jusante, sempre onerosos e bastante exigentes em termos de recursos.

O ordenamento jurídico nacional consagra já, por via da legislação comunitária, todas estas formas de cooperação administrativa: No domínio do IVA, o Regulamento n.º 904/2010, por aplicação direta, e no domínio da fiscalidade, a DAC1, por transposição pelo Decreto-Lei

n.º 61/2013, tendo presente que o ato legislativo que transpõe as alterações introduzidas pela DAC7, se encontra²⁰⁸ a aguardar promulgação pelo Presidente da República.

Considerando que, na prática, o recurso a estas formas de cooperação administrativa avançada terá, caso a caso, subjacente um procedimento de inspeção tributária, de comprovação e verificação, de informação ou de consulta, recolha e cruzamento de elementos ou outro fim, interno ou externo, há necessariamente que atender ao quadro legal que atualmente regula a atividade da inspeção tributária (RCPITA) e com o qual se deve conformar.

No caso das auditorias conjuntas há, contudo, características decorrentes do respetivo conceito e regime legal, agora introduzidos pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, que, perante as disposições do RCPITA poderão, para já, obstar à sua utilização e recurso por parte da AT. Tal verifica-se quanto à constituição formal de uma única equipa conjunta (ou de equipas ligadas entre si) composta(s) por funcionários da AT²⁰⁹ e por funcionários de administrações fiscais de outros EM, e também do reconhecimento, a estes últimos, de direitos e poderes para, em igualdade de circunstâncias com os primeiros, poderem realizar ou executar atos de inspeção quando realizados em território nacional. Outro aspeto a apontar é o reconhecimento de autoridade para a elaboração de um relatório conjunto que, conseqüentemente, quanto à matéria e conclusões acordadas entre a AT e as outras administrações fiscais participantes, terá efeitos vinculativos e impacto no plano interno, mormente na situação tributária dos contribuintes nacionais.

Admite-se que a experiência e a prática que se for adquirindo, incluindo dos demais EM, assim como as soluções legislativas que estes forem adotando para acomodar a operacionalização, em especial das auditorias conjuntas, servirão de importantes referências para futuramente se ponderarem e introduzirem soluções de caráter legislativo no ordenamento jurídico nacional, em especial no RCPITA, que se entendam como necessárias.

²⁰⁸ A data de referência da elaboração da presente Dissertação é 17 de julho de 2023.

Importa notar que em 26 de julho de 2023 foi publicada, no Diário da República n.º 144/2023, Série I de 2023-07-26, a Lei n.º 36/2023, que transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, alterando o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira e o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, e que tem particular relevância no contexto da investigação realizada e da presente Dissertação.

Apesar da publicação da Lei n.º 36/2023 ter ocorrido posteriormente à data tomada como referência para o quadro legal vigente, encontrava-se já refletida na presente Dissertação a redação final da proposta de lei que a antecedeu, cujo texto corresponde na íntegra ao texto que foi objeto de publicação.

²⁰⁹ Da inspeção tributária e de outras áreas com relevância em matéria de celebração de acordos prévios de preços de transferência e de procedimentos amigáveis.

Estas questões não devem, apesar disso, desvalorizar a importância da existência das outras formas avançadas de cooperação administrativa: os controlos simultâneos, as presenças nos serviços administrativos e participação em inquéritos administrativos (com participação ativa ou mesmo passiva).

Perante este cenário, relevam as perspetivas seguidas já noutros EM como a Alemanha ou a Holanda. Na prática, estes EM aplicam já conceitos próprios de auditorias conjuntas – ainda que tal não corresponda a concretos preceitos legais – combinando outras formas avançadas já consagradas legalmente e de utilização estabilizada, nomeadamente controlos simultâneos e participação em inquéritos administrativos. Isto, em especial, para fenómenos com relevante impacto em sede de tributação do rendimento, no território daqueles e doutros EM.

Ainda que se reconheça que a adoção das auditorias conjuntas constitui um importante avanço na legislação nacional porquanto robustece a cooperação administrativa, Portugal, através da AT, pode, à semelhança daqueles EM, continuar a recorrer àquelas formas de cooperação administrativa de utilização já estabilizada (controlos simultâneos e participação em inquéritos administrativos), de modo combinado e conjugando-as conforme se mostre mais adequado ao caso concreto. No que à utilização destas formas de cooperação administrativa concerne, o ordenamento jurídico nacional atualmente em vigor, instituído, por um lado, pelo Regulamento n.º 904/2010 e pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, que transpõe a DAC1, pela Convenção Multilateral e possivelmente ainda pelas CDT em que Portugal é um Estado Parte, e por outro, pelo RCPITA, apresenta consistência e proporciona segurança na utilização das mesmas por parte da AT.

Referências bibliográficas

- Autoridade Tributária e Aduaneira (2022). ACORDOS PRÉVIOS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - UM INSTRUMENTO PARA PREVENIR CONFLITOS E DUPLA TRIBUTAÇÃO. [Em linha]. (março de 2022). [Consult. 15 jun. 2023]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/APPT.pdf
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2023). Lei Geral Tributária. [Em linha]. (janeiro de 2023). [Consult. 15 jul. 2023]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/LGT.pdf
- Bundesministerium der Finanzen (2017). *Guidance note on coordinated external tax audits with tax administrations of other states and jurisdictions* do *Bundesministerium der Finanzen* - FILE NO. IV B 6 - S 1315/16/10016 :002 - DOCUMENT NO. 2016/0996151. Berlim. [Em linha]. (06.01.2017). [Consult. 18 jun. 2023]. Disponível em https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/Guidance-note-on-coordinated-external-tax.pdf?__blob=publicationFile&v=4 (Ministério Federal das Finanças da Alemanha)
- Dijk, E. C. J. M. H. (2015). Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands?. *Intertax*, 43(8/9), 495-500.
- Dijk, L. H. & Griffioen, M. (2016). Tackling VAT Fraud in Europe: The International Puzzle Continues.... *Intertax*, 44(6/7), 503-512.
- European Commission (2019). *SWD(2019) 327 final COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT EVALUATION of the COUNCIL DIRECTIVE 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC {SWD(2019) 328 final}*. Bruxelas. [Em linha]. (12.9.2019). [Consult. 11 jun. 2023]. Disponível em https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-09/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac.pdf
- Ferreira, H. B., (2013). Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal do Conselho da Europa/OCDE. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Janeiro - Junho de 2013(430)*, 149-161.
- Nabais, J. C. (2020). *Problemas Nucleares de Direito Fiscal* (1.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- OCDE - Comité dos Assuntos Fiscais (2011). *Comentários ao Artigo 26.º relativo à troca de informações*. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (pp. 657-679). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos.
- OECD (1992). *Recommendation of the Council concerning an OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*. [Em linha]. Disponível em <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0269>
- OECD (2006a). *MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES: MODULE ON GENERAL AND LEGAL ASPECTS OF EXCHANGE OF INFORMATION*. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>

- OECD (2006b). *MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES: MODULE 5 ON CONDUCTING SIMULTANEOUS TAX EXAMINATIONS*. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf>
- OECD (2008). *The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Twentieth Anniversary Edition*. [Em linha]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264041042-en#page1
- OECD (2010a). *MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES UNCLASSIFIED MODULE 9 ON JOINT AUDITS: THE FORUM ON TAX ADMINISTRATION JOINT AUDITS PARTICIPANTS GUIDE*. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/47468438.pdf>
- OECD (2010b). *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration 15-16 September 2010 Istanbul Communiqué*. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/46026232.pdf>
- OECD (2010c). *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration 15-16 September 2010 Joint Audit Participants Guide*. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/45988962.pdf>
- OECD (2010d). *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration 15-16 September 2010 Joint Audit Report*. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>
- OECD (2019a). *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration*. Paris. OECD Publishing. [Também em linha]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/joint-audit-2019-enhancing-tax-co-operation-and-improving-tax-certainty_17bfa30d-en#page1
- OECD (2019b). *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty - Implementation Package (Versão Draft)*. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf>
- OECD & Council of Europe (2011). *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paris. OECD Publishing. [Também em linha]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1
- Rocha, J. F. & Caldeira, J. D. (2021). *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira - Anotado e Comentado* (2.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Tribunal de Contas Europeu (2021). *Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação*. Luxemburgo: Tribunal de Contas Europeu. [Em linha]. (2021). [Consult. 19 mai. 2023]. Disponível em: <https://eca.europa.eu/pt/publications?did=57680>
- Rocha, J. F. & Caldeira, J. D. (2021). *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira - Anotado e Comentado* (2.^a ed.). Coimbra: Almedina.

Xavier, A. (2022). Competência Internacional e Relevância de Actos Públicos Estrangeiros. *Direito Tributário Internacional* (2.ª ed. - Reimpressão 2022) (pp. 760-785). Coimbra: Almedina.

Legislação:

ACÓRDÃO do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 23-10-2013 - Processo n.º 01361/13. [Em linha]. (out. 2013). [Consult. 19 mai. 2023]. Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c11ae3bcfa22ac380257c12005798f1?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,01361%2F13#_Section1

Aviso n.º 4/2015, do Ministério dos Negócios Estrangeiros. *D.R., 1.ª série*. 33 (17-02-2015) 913- 914.

Decreto do Presidente da República n.º 68/2014. *D.R., 1.ª série*. 178 (16-09-2014) 4966.

Decreto do Presidente da República n.º 70/2019. *D.R., 1.ª série*. 219 (14-11-2019) 2-11.

Decreto-Lei n.º 398/98. *D.R. 1.ª série-A*. 290 (17-12-1998) 6872-6892. [Lei Geral Tributária (versão actualizada)] [Em linha] [Consult. 19 mai. 2023]. Disponível em https://pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis

Decreto-Lei n.º 61/2013. *D.R. 1.ª série*. 90 (10-05-2013) 2806-2812.

Decreto-Lei n.º 61/2013 (Republicação). *D.R. 1.ª série*. 163 (24-08-2017) 4993-5024.

Directiva 2011/16/UE do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*. L 64 (2011-03-11) 1-12.

Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*. L 104 (2021-03-25) 1-26.

Portaria n.º 267/2021. *D.R., 1.ª série*. 230 (26-11-2021) 10-20.

Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*. L 268 (2010-10-12) 1-18.

Regulamento (UE) 2018/1541 do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*. L 259 (2018-10-16) 1-11.

Regulamento (UE) 2021/847 do Parlamento Europeu e do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*. L 188/1 (2021-05-28) 1-17.

Resolução do Conselho, de 10 de fevereiro de 1975, relativa às medidas a adoptar pela Comunidade no domínio da luta contra a fraude e a evasão fiscais internacionais. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. Edição Especial 1985. Capítulo 09 Fascículo 1 p. 0049.

Resolução da Assembleia da República n.º 80/2014. *D.R., 1.ª série*. 178 (16-09-2014) 2-17.

Resolução da Assembleia da República n.º 225/2019. *D.R., 1.ª série*. 219 (14-11-2019) 13-97.

Resolução da Assembleia da República n.º 80/2014. *D.R., 1.ª série*. 178 (16-09-2014) 4967-4981.