

A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar

International double taxation: raised issues and methods to avoid it

PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹

Instituto Politécnico da Maia (Portugal);

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (Portugal)

Sumário: 1. Introdução; descrição do problema. 2. A dupla tributação; a regra das quatro identidades. 2.1. A identidade do facto tributário. 2.2. A pluralidade de normas. 3. Métodos para eliminar a dupla tributação internacional. 3.1. Medidas unilaterais. 3.1.1. Método da isenção. 3.1.2. Método da imputação ou crédito de imposto. 3.1.3. Outras medidas unilaterais. 3.2. Medidas bilaterais. 3.3. A aplicação dos métodos de eliminação da dupla tributação. 3.4. A competência dos Estados para tributar. 3.4.1. Rendimentos de imóveis. 3.4.2. Lucros de empresas. 3.4.3. Lucros provenientes da exploração de navios, barcos ou aeronaves. 3.4.4. Empresas associadas. 3.4.5. Dividendos. 3.4.6. Juros. 3.4.7. Royalties. 3.4.8. Mais-valias. 3.4.9. Rendimentos de profissões independentes. 3.4.10. Rendimentos do trabalho dependente. 3.4.11. Remunerações atribuídas a membros de conselho de administração ou de conselho fiscal. 3.4.12. Artistas e desportistas. 3.4.13. Pensões. 3.4.14. Remunerações públicas. 3.4.15. Estudantes e estagiários. 3.4.16. Outros rendimentos. 3.4.17. Outro património. 4. Conclusões. 5. Bibliografia citada.

Resumo: As questões levantadas pela circulação de pessoas, bens, serviços e capitais à escala mundial, levantam o problema da prevenção, eliminação ou atenuação da dupla (ou múltipla) tributação internacional, potenciada pelas diferenças entre as legislações internas.

A existência de relações jurídico-fiscais plurilocalizadas, fruto da internacionalização das relações económicas, gerou a necessidade de criar vários tipos de conexões (de natureza real e pessoal) para efeitos de tributação.

Na verificação de diferentes elementos de conexão, poderemos estar perante situações de dupla (ou múltipla) tributação (v.g. conflitos positivos de tributação), ou de dupla não tributação, no caso de conflito negativo de tributação ou tributação zero. Esta última hipótese gera situações de fraude e de evasão fiscal, com riscos no que toca à erosão da base fiscal dos Estados.

Perante os conflitos positivos de tributação, foram criados métodos para eliminar, evitar ou atenuar a dupla tributação internacional, medidas essas que podem ser unilaterais ou bilaterais/multilaterais. Tais medidas visam ainda assegurar uma distribuição equitativa das receitas fiscais pelos diferentes Estados envolvidos, bem como combater a fraude e a evasão fiscal internacionais.

Palavras-chave: Relações jurídico-fiscais plurilocalizadas, internacionalização, conexões para efeitos de tributação, conflitos positivos e negativos de tributação, métodos para evitar a dupla tributação internacional.

¹ Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Adjunta Convidada no Instituto Politécnico da Maia e Assistente Convidada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Abstract: The issues raised by the worldwide movement of people, goods, services and capital, bring the problem of the prevention, elimination or mitigation of international double taxation, boosted by the existing differences in domestic legislation.

The existence of plurilocalized tax relations, as a result of the internationalization of economic relations, has created the need to create various types of connections (either of real and personal nature) for taxation purposes.

As far as the verification of different elements of connection is concerned, we may be faced with situations of double (or multiple) taxation (positive tax conflicts), or double non-taxation, in the event of a negative taxation conflict or even zero taxation. The latter situation increases fraud and tax evasion, with risks such as the erosion of the tax base of the States.

To face the positive tax conflicts, some methods have been developed in order to eliminate, avoid or mitigate international double taxation, which may be unilateral or bilateral/multilateral. These measures are also intended to ensure a fair distribution of tax revenues by the various States involved, as well as to combat international tax evasion and avoidance.

Keywords: Pluri-localized tax relations, internationalization, connection factors for tax purposes, positive and negative tax conflicts, methods to avoid international double taxation.

1. Introdução; descrição do problema

Os factos tributários podem encontrar-se em conexão com mais do que um ordenamento jurídico. É o que sucede no caso de uma sociedade comercial com sede em Portugal que obtém rendimentos em Portugal e em França. Tal sociedade, por força do art.º 4.º, n.º 1 do CIRC (Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), será tributada em sede de IRC pelos rendimentos obtidos em Portugal e pelos rendimentos obtidos em França, uma vez que, tratando-se de uma pessoa coletiva residente, são tributáveis em Portugal quer os rendimentos de fonte interna, quer os de fonte externa, ao abrigo do critério da residência, que se materializa numa obrigação pessoal ou ilimitada ou, seja, na *worldwide income taxation of residents*. Por seu turno, em França, à semelhança do que acontece em muitos outros Estados, existe uma norma idêntica à do n.º 2 do art.º 4.º do CIRC, de acordo com a qual as entidades não residentes encontram-se sujeitas ao imposto sobre o rendimento desse território, mas apenas relativamente aos rendimentos aí obtidos – trata-se aqui do critério da fonte, que se traduz numa obrigação fiscal limitada ou real. Deste modo, os rendimentos obtidos em França pela sociedade com sede em Portugal encontram-se sujeitos a uma dupla tributação internacional, da qual resulta de um conflito positivo de competências entre Portugal e França.

A dupla tributação ocorre quando se dá um concurso positivo de normas, originando-se a constituição de mais do que uma obrigação de imposto, com identidade do facto gerador do imposto e pluralidade de normas. A identidade do facto gerador ocorre perante a identidade do objeto, a identidade do sujeito, a identidade do período de tributação e a identidade do imposto. Quanto à pluralidade de normas, verifica-se que as normas deverão pertencer a ordenamentos jurídicos distintos, originando um conflito entre duas ou mais jurisdições fiscais.

A dupla tributação constitui, assim, "*a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos*"², surgindo como uma ameaça ao crescimento económico internacional e uma barreira à livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais à escala global.

A dupla (ou múltipla) tributação pode ser jurídica ou económica. A dupla (ou múltipla) tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um

² Cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 126 e ss, sobre a dupla tributação internacional.

contribuinte é objeto de tributação em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla (ou múltipla) tributação económica ocorre quando o mesmo rendimento é tributado em mais do que um Estado (por exemplo, no caso da tributação de lucros distribuídos).

Assim, quando um indivíduo ou uma empresa residente num determinado Estado auferem rendimentos com fonte num outro Estado, poderá surgir um conflito positivo entre duas pretensões de jurisdição fiscal: a do Estado da residência e a do Estado da fonte. A doutrina, de forma incontroversa, tem reconhecido que ambos os Estados dispõem de uma pretensão de jurisdição fiscal legítima, em face do direito fiscal internacional³. Quando nenhum dos Estados em presença prescinde do seu poder de tributar, dá-se o fenómeno da dupla tributação internacional. Este fenómeno é criador de barreiras à circulação de capitais, ao investimento e ao crescimento económico.

Neste sentido, o Estado da fonte tributa o rendimento nele gerado, já que potencia a obtenção do mesmo – princípio da territorialidade. O Estado da residência tributa os rendimentos auferidos internamente e no estrangeiro – princípio da tributação universal –, apoiando-se no argumento do princípio da igualdade entre estes residentes e os que auferem rendimentos internamente e no exterior. Assim, o Estado da fonte invoca a produção do rendimento no seu território, ao passo que o Estado da residência defende a igualdade entre os seus residentes.

Pode assim surgir o problema da dupla tributação jurídica internacional, designadamente na circunstância de os Estados adotarem critérios distintos para definir a residência e a fonte dos rendimentos. Ou seja, além de conflitos do tipo “residência/fonte”, poderão surgir conflitos do tipo “residência/residência” ou “fonte/fonte”. Nestas situações, dois ou mais Estados reclamam para si a jurisdição fiscal, com base no mesmo critério, que muitas vezes é definido de forma diferente, o que configura uma dupla tributação jurídica internacional⁴. No fundo, dá-se uma situação de dupla tributação jurídica quando o mesmo rendimento se encontra sujeito a tributação, por parte de dois sistemas fiscais distintos, na esfera do mesmo sujeito passivo.

Deste modo, verifica-se que a dupla tributação jurídica não ocorre a um nível meramente interno, uma vez que as retenções na fonte por parte dos sujeitos passivos residentes apresentam o carácter de imposto por conta do imposto devido a final, não ocorrendo aqui qualquer tipo de dupla tributação. No caso dos não residentes, o imposto retido na fonte apresenta carácter definitivo, pelo que ocorre o fenómeno da dupla tributação quando o Estado da residência exerce a sua soberania fiscal cumulativamente com o Estado da fonte.

Perante estes conflitos, foram criados os chamados métodos para eliminar, evitar ou atenuar a dupla tributação internacional, medidas essas que podem ser unilaterais ou bilaterais/multilaterais. Tais medidas visam ainda assegurar uma distribuição equitativa das receitas fiscais pelos diferentes Estados envolvidos, bem como combater a fraude e a evasão fiscal internacionais.

Os métodos para evitar a dupla tributação visam atenuar ou eliminar conflitos de competências em matéria de tributação. De facto, o ónus de eliminar a dupla tributação pertence ao Estado da residência, devendo o Estado da fonte “(...) *limitar-se à redução das taxas nos casos especiais dos rendimentos como juros, dividendos e royalties, respeitando assim o princípio da territorialidade (no sentido do princípio da fonte)* e

³ Considera-se ainda que os demais Estados, que não o da residência e o da fonte, não possuem uma pretensão de jurisdição fiscal válida, a menos que se trate do Estado da nacionalidade, embora este aspeto apenas tenha relevo no caso específico dos Estados Unidos da América. Cfr. SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 200 e ss, acerca da dupla tributação.

⁴ Neste sentido, cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 126 e ss, sobre a dupla tributação internacional. Veja-se ainda, SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 200 e ss, acerca da dupla tributação.

*adoptando definições claras dos elementos de conexão, sobretudo a de estabelecimento estável (...)*⁵.

As medidas para evitar a dupla tributação, quando unilaterais, são mecanismos internos adotados por cada Estado, que podem seguir dois grandes modelos a saber: (i) o método da isenção, que isenta a matéria coletável auferida no estrangeiro; (ii) o método da imputação ou do crédito de imposto, no qual é deduzido o imposto pago no estrangeiro ao imposto a pagar no país de residência. A nível interno, o legislador português utiliza o método do crédito de imposto, permitindo-se à pessoa singular ou coletiva residente deduzir à coleta de IRS ou IRC a menor das seguintes importâncias: (a) o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; (b) a fração do IRS ou IRC calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

Já quanto às medidas bilaterais, pode dizer-se que estas resultam de convenções celebradas entre os Estados, destacando-se o papel relevante da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) nesta matéria⁶.

Assim, o modelo de convenção fiscal da OCDE surgiu em 1963 com a adoção do relatório apresentado pelo Comité Fiscal do intitulado "Projecto de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Rendimento e de Património". Em 1977 foi publicado um novo *Modelo de Convenção* e respetivos *Comentários*. Em 1991, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE (que sucedeu, em 1971, ao Comité Fiscal) adotou a ideia de um *Modelo de Convenção* atualizado periodicamente, que permitisse a respetiva atualização, sem necessidade de revisão completa. Esta ideia levou à publicação, em 1992, do *Modelo de Convenção*, passando a sua revisão a ser um processo contínuo.

Esta convenção define as competências fiscais dos Estados da residência e da fonte, podendo (cfr. art.ºs 6.º a 21.º e art.º 22.º) daí resultar três situações: (1.ª) o rendimento e o património podem ser tributados sem qualquer limitação no Estado da fonte; (2.ª) o rendimento pode ficar sujeito a uma tributação limitada no Estado da fonte; (3.ª) o rendimento e o património não podem ser tributados no Estado da fonte. Nos casos em que tais disposições atribuem ao Estado da fonte o direito de tributar (com ou sem limitação), o Estado da residência deve conceder um desagravamento para evitar a dupla tributação. A convenção modelo da OCDE permite aos Estados contratantes (aquando da celebração ou revisão de convenções bilaterais para a dupla tributação) escolher entre o método da isenção e o método a imputação.

Este foi o primeiro método seguido pelos modelos de convenção da liga das Nações, que os países e jurisdições ocidentais têm vindo a adotar. Por exemplo, a Convenção Modelo da OCDE (à qual Portugal se encontra vinculado) adotou como método para eliminar a dupla tributação, o da isenção ou da imputação.

Neste seguimento, é atribuído ao Estado da residência do contribuinte o ónus da eliminação da dupla tributação. De acordo com o método da isenção, o Estado da residência não sujeita a impostos os rendimentos que podem ser tributados no Estado onde são obtidos ou onde se localizam os bens sujeitos a tributação. Segundo o método da imputação, o Estado da residência calcula o imposto com base no montante global dos rendimentos do contribuinte, incluindo os rendimentos obtidos nos outros Estados, à exceção dos rendimentos sujeitos a tributação exclusiva no Estado onde se localizam os

⁵ Cfr. PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 29.

⁶ Para maiores desenvolvimentos, cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 126 e ss, sobre a dupla tributação internacional. Cfr., ainda, SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 200 e ss. Além do articulado, a convenção modelo da OCDE inclui comentários, observações e reservas. Os comentários visam auxiliar os Estados na aplicação dos preceitos, ilustrando ou interpretando as disposições neles contidas; as observações expressam a posição dos Estados-membros sobre os comentários, indicando o modo como irão aplicar as disposições contidas nos artigos em causa; as reservas são declarações unilaterais dos Estados-membros que visam apresentar dissonâncias ao conteúdo base da convenção modelo, com o objetivo de excluir ou modificar os efeitos jurídicos de algumas das disposições da convenção, reproduzindo-se nos comentários aos artigos em questão.

bens, deduzindo-se em seguida do imposto que devido o imposto já liquidado e pago noutros Estados. Fora da dupla tributação encontram-se, naturalmente, as subsidiárias independentes que são tributadas nos Estados onde se encontram sediadas.

Em sede convencional, a regra é que os rendimentos são primariamente atribuídos à competência exclusiva do Estado de residência, constituindo exceção a atribuição de competência cumulativa ao Estado da fonte.

Relembre-se que a dupla tributação de factos tributários em conexão com mais do que um ordenamento jurídico surge na tentativa de cada Estado aumentar as suas receitas fiscais.

Deste modo, surgem critérios comuns a várias ordens jurídicas, como o critério da *conexão pessoal*, de acordo com o qual os residentes de cada jurisdição serão tributados por qualquer rendimento que recebam, independentemente do território em causa (tributação de base mundial ou tributação de sujeição ilimitada; *worldwide income taxation of residents*). No entanto, conjuntamente com este critério de conexão pessoal vigora um critério de *conexão material*, que faz com que os Estados tributem os rendimentos obtidos no seu território (no sentido de origem económica).

Dado que os diferentes fatores de conexão criam situações de dupla tributação, as CDT (Convenções de Dupla Tributação) têm por função específica eliminar esse conflito e evitar a fraude e a evasão fiscais internacionais. Estes instrumentos geralmente contêm diferentes métodos de eliminação da dupla tributação e regras para a troca de informação entre as várias administrações fiscais, bem como cláusulas destinadas a evitar o uso, pelos contribuintes residentes nos Estados contratantes, dos chamados paraísos fiscais ou zonas de mais baixa tributação⁷.

A dupla tributação será jurídica quando uma mesma pessoa é duplamente tributada por um mesmo rendimento ou património. Por seu turno, a dupla tributação será económica quando duas pessoas diferentes são tributadas pelo mesmo rendimento ou património⁸. A este propósito, temos o exemplo clássico da tributação do lucro, em que este é sujeito, primeiro, a uma tributação ao nível da sociedade e, depois, quando distribuído aos sócios, volta a ser tributado. Pode igualmente verificar-se uma situação de dupla tributação económica quando é efetuada uma correção de uma componente do lucro tributável numa empresa, não se procedendo ao ajustamento correlativo na outra empresa, que figura como cliente ou fornecedora do bem ou do serviço cujo valor foi corrigido⁹. No fundo, este último caso acontece no chamado regime dos "preços de transferência" praticados entre entidades com relações especiais entre si – cfr. a medida antiabuso especial prevista no art.º 63.º do CIRC.

De acordo com Brás Carlos parece, contudo, que também o período tributário na necessita de ser o mesmo para que estejamos perante uma dupla tributação económica. Para o efeito, este autor apresenta o seguinte exemplo paradigmático de dupla tributação económica: a tributação dos lucros de sociedades distribuídos aos seus sócios. Nesta situação, a sociedade é tributada em imposto sobre o rendimento (IRC) no exercício N, pelo lucro apurado nesse exercício. Quanto ao exercício N+1, a sociedade distribui aos sócios os correspondentes lucros, sendo estes tributados novamente em imposto sobre o rendimento dos sócios pessoas singulares (IRS) ou dos sócios pessoas coletivas (IRC). Assim, verifica-se que a mesma realidade (isto é, o lucro) é tributada em impostos iguais

⁷ Os paraísos fiscais ou zonas de mais baixa tributação são zonas em que a tributação não existe ou, existindo, é pouco elevada, oferecendo como linhas de força um regime fortemente potenciador do sigilo bancário, a par de normas jurídicas facilitadoras da constituição de sociedades. Por isso, tais jurisdições tendem a atrair capitais dotados de grande mobilidade e também atividades de natureza financeira, tais como bancária, seguradora ou outras atividades de fácil deslocalização, por razões puramente de natureza fiscal. Cfr. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 84.

⁸ No fundo, em ambos os casos existiria identidade de objeto, mas num deles (mais concretamente, no caso da dupla tributação jurídica) haveria também identidade de sujeito, ao contrário do que se verificaria no caso da dupla tributação económica, que incide sobre sujeitos passivos diferentes.

⁹ Neste sentido, cfr. PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, p. 255.

ou correspondentes, mas em períodos de tributação diferentes. São factos geradores que pertencem a períodos de tributação distintos¹⁰. O mesmo autor questiona ainda se estamos perante uma dupla tributação económica ou uma dupla tributação jurídica internacional no caso da distribuição de lucros por uma sociedade com sede e direcção efetiva no estrangeiro a sócios residentes. Ora, havendo aqui identidade do objeto e do imposto, não existe identidade do sujeito pagador do imposto, nem do período de tributação, o que configura um caso de dupla tributação económica. Com efeito, e de acordo com o autor citado, a norma do art.º 51.º, n.º 5 do CIRC é uma norma de eliminação de dupla tributação económica e não de dupla tributação (jurídica) internacional¹¹.

Ou seja, a dupla tributação jurídica internacional prevê a aplicação em mais do que um Estado, de (i) impostos equiparáveis¹², relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação do rendimento. Relembre-se que a distinção entre dupla tributação jurídica internacional e dupla tributação económica internacional reside no facto de a primeira dizer respeito ao mesmo sujeito passivo, enquanto a segunda se refere a sujeitos passivos distintos.

Por isso, e no entendimento de alguns autores, o que diferencia fundamentalmente a dupla tributação jurídica da dupla tributação económica é o facto de esta última não exigir a identidade do sujeito pagador do imposto¹³. A dupla tributação económica é assim distinta da dupla tributação jurídica em virtude de aquela recair sobre a mesma entidade jurídica.

Ou seja, ocorrerá uma situação de dupla tributação económica quando (i) o mesmo rendimento (ii) é tributado duas vezes, (iii) na esfera de dois sujeitos passivos diferentes, podendo esta dupla tributação económica ser internacional ou não, já que pode verificar-se também internamente quando as empresas que distribuem dividendos/lucros e os respetivos sócios/acionistas são sujeitos passivos de impostos diferentes no mesmo Estado. Diferentemente, a dupla tributação jurídica apenas poderá ocorrer a um nível internacional, já que se verifica a existência (i) do mesmo imposto, (ii) incidente sobre a mesma pessoa, (iii) relativamente ao mesmo rendimento, e (iv) ao mesmo período de tributação.

Em síntese, existe dupla tributação económica quando, em dois ou mais Estados, é pago mais do que um imposto da mesma natureza, por parte de sujeitos passivos diferentes¹⁴. Por seu turno, a dupla tributação jurídica verifica-se quando um mesmo facto tributário se subsume à previsão de duas ou mais normas de incidência distintas, situação que cumula as pretensões jurídicas de ordenamentos jurídico-fiscais de dois ou mais Estados.

A dupla tributação jurídica internacional pressupõe a conexão entre ordenamentos jurídico-fiscais de diferentes Estados, bem como a conexão dos factos ocorridos com a respetiva lei fiscal. Há uma total identidade do facto tributário e a aplicação de uma pluralidade de normas de incidência de ordenamentos jurídicos diferentes.

¹⁰ BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 262.

¹¹Cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 262. Em sentido contrário, veja-se PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 255-256.

¹² Serão impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante. Neste sentido, PEREIRA, Paula Rosado, in *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 24 e ss.

¹³ Neste sentido, cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, p. 36 (e reimpressão de 2014) e BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 262.

¹⁴ Neste sentido BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 236 e ss.

Para este fenómeno poderão contribuir diversos tipos de sobreposição, designadamente fonte/residência, residência/residência, fonte/fonte e nacionalidade/residência, por exemplo¹⁵.

2. A dupla tributação; a regra das quatro identidades

O fenómeno de dupla tributação (jurídica) internacional pressupõe, essencialmente, (i) a identidade do facto tributário (nas suas múltiplas dimensões) e (ii) uma pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos jurídico-tributários distintos¹⁶.

2.1. A identidade do facto tributário

A identidade do facto tributário pressupõe que entre as duas (ou mais) jurisdições se verifique, cumulativamente: (i) identidade do objeto; (ii) identidade do sujeito; (iii) identidade do período tributário; (iv) identidade do imposto. A propósito desta última identidade diz-se que existe identidade do imposto quando, em ambos os ordenamentos jurídicos, o imposto tem idêntica "natureza substancial"¹⁷.

Esta teoria é defendida por Alberto Xavier. Todavia, para Manuel Pires¹⁸, ao contrário de Alberto Xavier, a identidade do facto tributário e a pluralidade de normas bastam por si só, na medida em que a dupla tributação ocorre sempre que um mesmo facto tributário está sujeito a uma pluralidade de normas.

Ainda de acordo com o de Manuel Pires, a dupla tributação implica a subsunção de um mesmo facto tributário a leis diferentes, o que faz com que surja uma dupla imposição, ou seja, existem duas previsões de incidência do mesmo facto tributário e criam dois impostos. No seu entendimento, não importa a referência à identidade do imposto e à identidade do período tributário, considerando que a identidade do pressuposto conduz à identidade do imposto, sendo indiferente o momento da liquidação ou da cobrança ou o ano orçamental de referência.

Diferentemente, Alberto Xavier¹⁹ sustenta que, relativamente aos impostos periódicos por natureza, o requisito da identidade do período é exigível. Este requisito apenas não será exigível nos impostos sobre o consumo, sendo nestes preponderante a identidade do objeto (neste caso, a identidade da transmissão do bem).

2.2. A pluralidade de normas

Além da identidade do facto, o conceito de dupla tributação exige também uma pluralidade de normas.

De facto, as normas em concurso deverão pertencer a ordenamentos jurídico-fiscais distintos, originando uma possível "colisão de sistemas fiscais", quer tais ordenamentos correspondam a Estados soberanos, quer correspondam a regimes fiscais

¹⁵ Para maiores desenvolvimentos, veja-se PEREIRA, Paula Rosado, in *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 24 e 25.

¹⁶ Cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 236; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 31 e ss (e reimpressão de 2014); e PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 34 e ss.

¹⁷ Haverá, por exemplo, identidade de imposto entre impostos que, em Estados diferentes, tributem os lucros das sociedades, ainda que apresentem, como é natural, designações diferentes, diferentes regras de determinação da matéria coletável, diferentes taxas, etc.

¹⁸ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 33 e ss (e reimpressão de 2014); bem como PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 70-76.

¹⁹ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 33 e ss (e reimpressão de 2014).

autónomos dentro do mesmo Estado, como é o caso dos Estados federados, das regiões, dos cantões ou dos territórios.

No primeiro caso, estamos perante uma dupla tributação internacional, ao passo que, no segundo, cria-se uma dupla tributação interterritorial (interestadual, intercantonal, inter-regional, etc.)²⁰.

3. Métodos para eliminar a dupla tributação internacional

A internacionalização da economia e a verificação de situações jurídico-fiscais plurilocalizadas gerou a necessidade de criar diferentes tipos de conexões (reais e pessoais) para evitar/atenuar a tributação. Ora, atenta a diversidade e complexidade dos preceitos legais, incumbe ao Estado da residência, pois é ele que tributa a globalidade dos rendimentos dos seus residentes (numa lógica de tributação mundial), o ónus de eliminar ou atenuar a dupla tributação que eventualmente se verifique, efetuando tal eliminação ou atenuação mediante diferentes métodos, tal como analisaremos.

O problema que está na base da dupla tributação internacional prende-se fundamentalmente com o facto de que nem todos os sistemas fiscais coincidirem entre si quanto às normas de incidência real e pessoal, pelo que é perfeitamente possível que um mesmo rendimento venha a ser tributado simultaneamente nos Estados da residência e da fonte ou, menos comum, não seja tributado em nenhum dos Estados.

Por sua vez, a hipotética ausência de tributação provoca fraude e evasão fiscais internacionais, ao passo que a tributação do mesmo facto tributário simultaneamente em mais do que um Estado constitui uma ameaça ao crescimento económico internacional e poderá afigurar-se como uma verdadeira barreira à livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais.

Em todo o caso, seja qual for o critério adotado em cada um dos diferentes Estados, poderão gerar-se situações de dupla tributação face à cumulação de diferentes elementos de conexão relativamente ao mesmo imposto. Dá-se um concurso de normas quando o mesmo facto tributário preenche a previsão legal de incidência de duas ou mais normas fiscais diferentes – caso de conflito de dupla tributação positivo. Por outro lado, pode o facto tributário não preencher qualquer norma de incidência fiscal – caso de dupla tributação negativo.

A dupla tributação internacional cria um cúmulo de tributações com reflexos negativos nas relações económicas internacionais e no próprio desenvolvimento económico, e pode ter consequências no âmbito dos movimentos de capitais. Por isso, entendeu-se como prioritário eliminar este fenómeno, ou pelo menos atenuá-lo. São dois os tipos de medidas que podem levar-se ao cabo para o efeito, a saber: (i) medidas unilaterais; (ii) medidas bilaterais (ou até mesmo multilaterais).

As medidas unilaterais são as que cada uma das jurisdições adota no seu próprio ordenamento jurídico, de modo a fazer face ao problema da dupla tributação internacional, ao passo que as medidas bilaterais (ou multilaterais) resultam de tratados internacionais celebrados por dois (ou mais) Estados. Os tratados internacionais nestas matérias têm sido celebrados sobretudo entre países e jurisdições desenvolvidos. As medidas unilaterais apresentam um papel muito importante nas relações entre países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento e, em particular, entre estes últimos²¹.

Ao nível das medidas bilaterais, verifica-se que Portugal celebrou já inúmeras CDT²², seguindo o modelo da OCDE, conhecido como o modelo “dos países ricos”²³, uma

²⁰ Neste sentido, veja-se XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 37 e ss (e reimpressão de 2014).

²¹ Neste sentido, veja-se PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 256-258.

²² Poderão consultar-se as convenções celebradas por Portugal, bem como o seu quadro-resumo em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib.

²³ Veja-se PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 256-258.

vez que é sobre o país da fonte que deverá recair o maior esforço no sentido da eliminação da dupla tributação.

Como reação a este modelo, surgiu a convenção modelo da ONU (Organização das Nações Unidas) que, apesar de seguir a mesma estrutura da convenção modelo da OCDE²⁴, constitui uma alternativa destinada a acautelar ao máximo o poder de tributar do Estado da fonte. No entanto, é o modelo da OCDE que tem tido maior aceitação no âmbito mundial, competindo a tributação, em regra, ao Estado da residência²⁵.

Enquanto questão prévia à aplicação de qualquer convenção para eliminar a dupla tributação, há que definir em qual dos Estados o contribuinte é considerado como residente ou não e qual o tipo de rendimento em causa. No caso de ser considerado como residente em ambos os Estados, ou seja, perante um caso de dupla residência, há que recorrer sucessivamente aos critérios estipulados na convenção modelo da OCDE – cfr. art.º 4.º da convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital. Para estes efeitos, a função das convenções é precisamente a de definir qual das duas residências prevalece.

De facto, a aplicação unilateral das normas fiscais apresenta-se como uma potencial fonte de conflitos. Por isso, torna-se necessária a criação de instrumentos jurídicos destinados a evitar a dupla tributação, bem como a evasão fiscal internacional. As convenções bilaterais para eliminar a dupla tributação internacional são praticamente as únicas medidas conhecidas, não unilaterais, destinadas a tal objetivo. Destaque-se, neste âmbito, que as convenções internacionais seguem os seguintes modelos: Convenção Modelo da OCDE, Convenção Modelo das Nações Unidas, Convenção Modelo dos Estados Unidos.

Como exemplo de convenção multilateral com tal finalidade, apenas se conhece a Convenção Nórdica sobre a tributação do rendimento e do património, celebrada em 1983 entre a Dinamarca, a Finlândia, a Islândia, a Noruega e a Suécia, e modificada em 1987, 1989 (nesta versão passou a integrar as Ilhas Faroe) 1996. Neste contexto, note-se ainda que seria admissível que, no âmbito de espaços com elevado nível de integração económica (como a União Europeia), vigorasse uma convenção multilateral nesta matéria, que se impusesse a todos os Estados-membros. No entanto, tal não aconteceu, sem prejuízo da “vinculação” a, sempre que entendam necessário, os Estados estabelecerem negociações para eliminar a dupla tributação, em benefício dos seus cidadãos – cfr. art.º 120.º do Tratado da UE ²⁶.

O *Modelo de Convenção das Nações Unidas* (Modelo NU) em matéria de dupla tributação entre países e jurisdições desenvolvidos e em vias de desenvolvimento (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*) data de 1980, tendo entrado em vigor a sua versão revista, em janeiro de 2001. Este Modelo resultou da necessidade sentida pelos países e jurisdições em vias de desenvolvimento de encontrarem uma alternativa ao modelo da OCDE, que em seu entender, não se encontrava adequado à sua condição de *importadores líquidos de capital*. Por isso, apesar de baseado no Modelo da OCDE, o Modelo NU difere do primeiro em alguns aspetos. Destaque-se, por exemplo, que, enquanto o Modelo da OCDE privilegia o Estado da residência, reservando-lhe uma maior direito a uma legítima pretensão jurídico-fiscal do que ao Estado da fonte, no Modelo NU reserva-se um maior enfoque aos poderes tributários do Estado da fonte, sendo-lhe atribuídos direitos de

²⁴ Veja-se tal estrutura, esquematicamente em: PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, p. 259.

²⁵ Esta competência é-lhe, aliás, atribuída em exclusivo em certos casos – v.g., *royalties* e ganhos provenientes de valores mobiliários. Noutros casos, o Estado da fonte dos rendimentos pode ser igualmente competente para a tributação, ou sem qualquer restrição (v.g. rendimentos de bens imobiliários, lucros de estabelecimentos estáveis, rendimentos provenientes das atividades de profissionais de espetáculos e de desportistas, rendimentos de profissionais independentes imputáveis a uma instalação fixa), ou de uma forma limitada em termos de taxa aplicada – v.g., dividendos e juros. Quando a ambos os Estados se reconhece o poder de tributar, incumbe ao Estado da residência a eliminação da dupla tributação.

²⁶ Sobre estas matérias, veja-se BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 239-240.

tributar adicionais. Quanto aos métodos para evitar a dupla tributação, o Modelo NU admite também os métodos da isenção e o da imputação ou crédito de imposto.

A versão atual do Modelo dos Estados Unidos data de 1966 (*United States Model Income Taxation Convention of September 20, 1996*), em substituição do Modelo de 1981, que deixou de vigorar em 1992. O objetivo do Modelo UE é servir de base às negociações de tratados fiscais com os Estados Unidos, adequando-os às políticas e legislação interna dos EUA. Contrariamente ao que acontece nos modelos OCDE e NU, o Modelo da UE não prevê o método de isenção, admitindo apenas o método do crédito de imposto, como forma de evitar a dupla tributação²⁷.

De uma maneira geral, as CDT mais não são do que tratados internacionais celebrados entre o Estado da fonte e o Estado da residência, através dos quais se regula o modo de tributar factos que, por força dos elementos de conexão utilizados, se encontrem no âmbito da jurisdição fiscal de ambos os Estados, por forma a eliminar a dupla tributação.

Através destes instrumentos, dois (ou mais) Estados estabelecem formas de evitar que um mesmo facto tributário, pertencente ao mesmo sujeito passivo, e no mesmo período de tempo, seja tributado em duas jurisdições diferentes. Para tal, cada um dos Estados deve abdicar parcialmente dos seus poderes tributários, na condição de que o outro Estado contratante faça o mesmo (princípio da reciprocidade).

Nas CDT celebradas por Portugal segue-se a convenção modelo da OCDE, onde se introduzem alguns ajustamentos, em consonância com as reservas efetuadas a várias disposições desse modelo. Portugal, como país importador de capitais²⁸, além de assegurar o princípio da tributação no país da fonte dos rendimentos, tem adotado, via de regra, o método da imputação normal²⁹.

Neste contexto, passemos, em seguida, a uma análise das medidas unilaterais e bilaterais com vista à eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional.

3.1. Medidas unilaterais

3.1.1. Método da isenção

De acordo com este método, tributa-se o rendimento exclusivamente no Estado da fonte, isentando-se de imposto, no país da residência, os rendimentos de fonte estrangeira.

De facto, o Estado da residência pode conceder uma isenção a um determinado rendimento auferido no estrangeiro, sem que a tal esteja obrigado. Para o efeito, pode isentar o rendimento sem outras consequências (*isenção integral*³⁰); ou acompanhar a isenção da exigência de os rendimentos isentos se adicionarem aos rendimentos não isentos para efeitos de apuramento da taxa que há-de aplicar-se a estes últimos³¹ – *isenção com progressividade*³².

²⁷ Para maiores desenvolvimentos, cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss, sobre os métodos para eliminar a dupla tributação.

²⁸ Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 256 e ss.

²⁹ Com algumas exceções, como por exemplo no caso da Áustria, em que foi adotado o método da isenção em geral e o método da imputação normal, no caso dos dividendos, juros e *royalties*.

³⁰ São exemplos de medidas unilaterais de isenção integral as isenções concedidas aos não residentes, relativamente às mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários emitidos por residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa, bem como de instrumentos financeiros derivados, negociados em bolsa – cfr. art.º 27.º do EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais). Neste sentido, veja-se BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 237.

³¹ A exigência de englobamento para este efeito apenas é relevante em sede de impostos de taxa progressiva, tais como o IRS.

³² São exemplos de isenções com progressividade designadamente as isenções de IRS concedidas aos rendimentos auferidos: ao serviço de organizações estrangeiras (art.º 37.º, n.º 1, alínea b) e

Para que tal método de isenção integral ou progressiva seja aplicado, os rendimentos de fonte estrangeira encontram-se isentos de impostos no Estado da residência, normalmente sob condição da prova de pagamento efetivo de imposto no Estado da fonte.

O método da isenção *integral ou total* prevê que, quando o Estado da residência concede uma isenção a um rendimento auferido no estrangeiro (de fonte externa), esse rendimento nunca é considerado aquando da tributação dos rendimentos de fonte interna.

Quanto ao método da *isenção com progressividade*, o Estado da fonte isenta da tributação tais rendimentos, mas exige que sejam adicionados aos não isentos para efeitos de apuramento da taxa a aplicar aos rendimentos sujeitos a tributação no Estado da residência. Ou seja, no método da isenção com progressividade, a isenção de imposto ocorrida no estrangeiro não impede a sua consideração para efeitos de determinação da taxa a aplicar ao rendimento tributado no Estado da residência. Nesta modalidade, verifica-se assim que o rendimento tributado no outro Estado é apenas tido em conta na fixação da taxa a aplicar.

De facto, é frequente a concessão de uma isenção de imposto no Estado da residência, condicionada ao pagamento de um imposto comparável no Estado da fonte, o que atenua significativamente a distinção entre o método de isenção e o método de crédito de imposto, na medida em que quando as taxas são comparáveis, um sistema de crédito tende a impedir o Estado da residência a cobrar um imposto adicional sobre os rendimentos estrangeiros. Assim, na prática, a distinção entre os métodos da isenção e do crédito de imposto é bastante atenuada.

A principal distinção entre o método de isenção e os métodos de dedução e de crédito de imposto reside no facto de o primeiro ter em consideração o rendimento obtido, enquanto os segundos têm em atenção o imposto pago³³.

Ainda relativamente a estas isenções, verifica-se que, mais do que medidas para evitar a dupla tributação, são medidas de prevenção da dupla tributação, já que não chega efetivamente a existir duplicação de impostos para eliminar.

Neste contexto, habitualmente apontam-se as seguintes vantagens ao método de isenção: (i) neutralidade relativamente à importação de capital, pois todos os contribuintes no Estado da fonte são tratados de acordo com uma mesma base fiscal; (ii) reconhecimento dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado da fonte; (iii) menor complexidade administrativa; (iv) eliminação do relacionamento do contribuinte com duas autoridades fiscais; (v) eliminação da dupla tributação – atual e potencial.

Como desvantagens na aplicação do método da isenção, destacam-se as seguintes: (i) redução das receitas fiscais devidas no Estado da residência; (ii) eventual recusa, por parte do Estado da fonte, no que concerne à concessão de determinados benefícios ou deduções; (iii) as perdas de um estabelecimento estável podem ser rejeitadas pelo Estado da residência; (iv) no caso da isenção com progressividade, requer-se relatos financeiros detalhados; (v) recurso a países e jurisdições com taxas reduzidas.

3.1.2. Método da imputação ou crédito de imposto

Existe desde logo uma diferenciação entre o método da isenção e o método da imputação ou crédito de imposto, pois o primeiro tem em conta o rendimento e o segundo considera o imposto sobre o rendimento pago no Estado da fonte³⁴.

n.º 3 do EBF); em missões de salvaguarda da paz (art.º 38.º, n.ºs 1 e 2 do EBF); no âmbito de acordos de cooperação (art.º 39.º, n.ºs 1, 2 e 4 do EBF); em empreitadas e arrematações de obras das infra-estruturas comuns NATO (art.º 40.º do EBF). Neste sentido, veja-se BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 237.

³³ Neste sentido, cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss.

³⁴ Neste sentido, veja-se PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 31.

Ora vejamos:

No que concerne às medidas unilaterais traduzidas na concessão de uma dedução à coleta de imposto (também designada por crédito de imposto) para eliminação da dupla tributação internacional, são exemplos, entre nós, o art.º 81.º do CIRS (Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) e o art.º 91.º do CIRC. Em ambos os casos, permite-se à pessoa singular ou coletiva residente deduzir à coleta do seu IRS ou IRC, consoante o caso, a menor das seguintes importâncias: (i) o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; (ii) a fração do IRS ou do IRC calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Quanto ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º do CIRC³⁵), verifica-se sempre que na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, havendo lugar a um crédito de imposto, dedutível à coleta, consistindo no menor dos seguintes valores: imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção. Os rendimentos obtidos no estrangeiro devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro (art.º 68.º, n.º 1 do CIRC). Nos casos em que existir convenção para eliminar a dupla tributação, o crédito de imposto não poderá exceder o imposto pago nos termos da convenção.

Por sua vez, quanto ao crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A do CIRC), este mecanismo aplica-se por opção do sujeito passivo, quando na matéria coletável deste tenham sido incluídos lucros e reservas, distribuídos por entidade residente fora do território português, aos quais não seja aplicável o regime da eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.º 51.º do CIRC), sendo tal opção exercida na declaração periódica de rendimentos.

Relativamente ao regime da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos e das mais e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais (cfr. art.º 51.º do CIRC), destaque-se que, no dia 30 de março de 2016, foi publicada a Lei n.º 7-A/2016 que aprova o Orçamento do Estado para 2016, de acordo com a qual a participação mínima necessária para a aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (regime de *participation exemption*) aumenta de 5% para 10%. É ainda reduzido o período mínimo de detenção da participação exigível para a aplicação deste regime de 24 para 12 meses, contados desde a data de aquisição da participação de 10% do capital social ou dos direitos de voto. A alteração destes requisitos aplica-se também às mais e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais. A exclusão do regime de tributação das mais e menos-valias com a transmissão de partes sociais, quando o valor dos imóveis detidos pela empresa participada represente mais de 50% do respetivo ativo, estende-se a outros instrumentos de capital próprio associados às partes sociais, como por exemplo prestações suplementares. O Orçamento de Estado prevê a aplicação do regime de *participation exemption* no caso de transferência da residência de uma sociedade para outro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade); e no caso da cessação da atividade exercida por um estabelecimento estável situado em Portugal de uma entidade não residente (no âmbito das regras do *exit tax*).

Aplica-se ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro por entidades nas quais o sujeito passivo de IRC com sede ou direção efetiva em território português detenha direta ou indiretamente uma participação não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto; e desde que essa participação tenha permanecido na sua

³⁵ Apesar de a epígrafe do art.º 91.º do CIRC ter adotado a expressão “crédito de imposto”, a dedução determinada pode não ser verdadeiramente um “crédito”. Por exemplo, nos exercícios em que não existe coleta de IRC, essa dedução à coleta não pode ser utilizada nesse exercício, nem em exercícios futuros – cfr. Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho.

titularidade, de modo ininterrupto, durante os 12 meses anteriores à distribuição, ou seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período. Este método não se aplica ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro por entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou por entidades detidas indiretamente pelo sujeito passivo de IRC com sede ou direção efetiva em território português através daquelas. A dedução é efetuada à menor das seguintes importâncias: fração do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela entidade residente fora do território português e por entidades por esta detidas direta e indiretamente, correspondente aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo; fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos lucros e reservas distribuídos, acrescidos das correções tendentes à consideração das importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro ou dos impostos sobre os lucros pagos pelas entidades por este detidas direta ou indiretamente, nos Estados em que sejam residentes, correspondentes aos lucros e reservas que lhe tenham sido distribuídos (art.º 68º, n.ºs 1 e 3 do CIRC) e deduzida do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º do CIRC)³⁶.

É possível o recurso ao *método da imputação ou do crédito de imposto (tax credit)*, de acordo com o qual o Estado da residência concede um crédito ao contribuinte pelos impostos pagos no Estado da fonte, até um determinado montante – normalmente o imposto que o contribuinte pagaria no Estado da residência ou o imposto que o mesmo pagou na fonte – como forma de desincentivar a sua tributação excessiva no estrangeiro. O *método da imputação ou do crédito de imposto* apresenta as seguintes modalidades:

(a) *Crédito de imposto com imputação integral*, segundo o qual o Estado da residência concede uma dedução à coleta de imposto, permitindo que o montante total do imposto estrangeiro (imposto pago) seja deduzido ao imposto a pagar no Estado da residência; ou seja, o contribuinte é reembolsado pela totalidade do imposto pago no Estado da fonte. Nesta modalidade deduz-se assim, no Estado da residência, o imposto suportado no Estado da fonte, ainda que o imposto seja superior ao imposto a pagar no Estado da residência;

(b) *Crédito de imposto com imputação ordinária* (ou normal): o Estado da residência deduz o montante do imposto estrangeiro mas limita essa dedução a uma fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte; ou seja, o contribuinte não é reembolsado pelo que tenha pago a mais no Estado da fonte relativamente ao que pagaria pelos mesmos rendimentos no território da residência. Assim, nesta modalidade deduz-se o imposto suportado no Estado da fonte, tendo como limite o imposto pago no país da residência. Alguns sistemas permitem ao contribuinte reportar essas perdas fiscais em exercícios anteriores ou subsequentes;

(c) *Crédito de imposto fictício (tax sparing credit)*: o Estado da residência deduz o montante de imposto que seria devido se não houvesse aí benefício fiscal ou isenção (e não o montante efetivamente pago ou não pago); ou seja, é concedido um crédito equivalente ao imposto que teria, presumidamente, sido pago no país da fonte se não fossem os incentivos previstos no país da fonte para os rendimentos aí obtidos;

(d) *Crédito de imposto presumido (matching credit ou lump-sum tax credit)*: o Estado de residência deduz, por força de convenção internacional ou disposição interna, um montante superior ao do imposto correspondente à taxa normal de retenção na fonte em vigor no país da origem dos rendimentos. Nesta hipótese, verifica-se a atribuição de um benefício fiscal pelo país da residência, na medida em que é concedido um crédito mais elevado do que o que decorreria da aplicação da taxa correspondente no país da fonte.

Neste caso, pode não haver eliminação total da dupla tributação internacional, em virtude de o montante da coleta poder não comportar o valor da dedução à coleta. E, mesmo não comportando, a eliminação à coleta depende do valor da taxa de tributação

³⁶ Veja-se um exemplo prático sobre o crédito de imposto por dupla tributação internacional *in* PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 33.

efetiva que incidiu sobre os rendimentos no país da fonte. Caso esta seja inferior ou igual à taxa de imposto vigente em Portugal, haverá eliminação total da dupla tributação, caso contrário não haverá eliminação total mas parcial da dupla tributação. A limitação da dedução à coleta do valor do IRC correspondente aos rendimentos obtidos no estrangeiro impede que a administração fiscal portuguesa suporte uma despesa fiscal superior à receita gerada por aqueles rendimentos.

Como vantagens, em geral, do método de crédito de imposto, aponta-se o facto de: (i) ser neutro relativamente à exportação de capital, uma vez que trata todos os contribuintes no Estado de residência de acordo com a mesma base fiscal; (ii) permitir a dedução, no Estado da residência, do imposto suportado no Estado da fonte; (iii) desencorajar a transferência de ativos ou rendimento para países e jurisdições com taxas reduzidas ou paraísos fiscais; (iv) ser de simples aplicação, desde que a autoridade fiscal que concede o crédito calcule o montante respetivo de acordo com as leis nacionais e não tenha que tomar em consideração o sistema fiscal de outro país.

Por sua vez, as desvantagens do método de crédito de imposto são, no geral, as seguintes: (i) o imposto a pagar pelo contribuinte resulta sempre da aplicação da maior das taxas interna e estrangeira; (ii) pode conduzir a situações de excesso de crédito (e de crédito "não recuperável"); (iii) elimina as reduções de imposto e os incentivos concedidos pelo Estado da fonte, no caso de o Estado da residência não abdicar dessa diferença de imposto; e (iv) torna a exportação de capital menos atrativa.

Em suma, o objetivo do método da imputação é assegurar a neutralidade no Estado da residência, sendo que "(...) *todos os residentes de um Estado devem pagar o mesmo montante de imposto sobre o seu rendimento mundial, independentemente do local da fonte do rendimento, de modo a que as suas decisões quanto à localização do investimento e ao local de trabalho não sejam influenciadas por factores fiscais.*"³⁷

A este propósito, Wattel³⁸ apresenta diversas considerações, a saber: (a) quando um determinado Estado aplica o método da imputação para eliminar a dupla tributação, os residentes no Estado da fonte não suportam encargos fiscais de outros Estados, ao passo que os não residentes estão ainda sujeitos ao imposto no Estado da sua residência; (b) é incoerente exigir que o Estado da fonte dos rendimentos renuncie a parte da sua soberania fiscal, em benefício do Estado da residência, sem que tal renúncia venha a conduzir à igualdade de tratamento entre residentes e não residentes; (c) tal como o Estado da fonte se encontra obrigado a não discriminar os não residentes, o Estado da residência deve também respeitar o tratamento fiscal concedido no Estado da fonte; (d) a neutralidade no Estado da residência visada pelo método da imputação desencoraja os residentes a fazerem uso das liberdades europeias, na medida em que se retiram os benefícios que os residentes possam obter no Estado da fonte, o que constitui uma medida protecionista proibida pelo Direito da UE³⁹.

3.1.3. Outras medidas unilaterais

Adicionalmente, e como medidas unilaterais, existem ainda:

(a) o *método de redução de taxa*, em que os rendimentos estrangeiros são tributados a uma taxa reduzida no território da residência;

(b) o *método da dedução*, que reconhece o direito de dedução, por parte de empresas nacionais, dos impostos pagos no estrangeiro, como gastos da atividade, até um certo limite – normalmente o imposto a pagar no Estado da nacionalidade;

³⁷ Cfr. PINHEIRO, Gabriela, *A Fiscalidade Directa da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998, p. 176.

³⁸ WATTEL, Peter J., "Home neutrality in an Internal Market", *European Taxation*, vol. 36, n.º 5, 1996, pp. 159-160.

³⁹ Para maiores desenvolvimentos, cfr. PINHEIRO, Gabriela, *A Fiscalidade Directa da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998, pp. 176-178.

(c) o *método do crédito por investimento*, que consiste numa dedução imediata, ao imposto devido, de uma parte do investimento realizada no estrangeiro⁴⁰.

No caso de medidas unilaterais para eliminação da dupla tributação, é o Estado da residência que suporta, na totalidade, o custo do incentivo fiscal à internacionalização das atividades económicas dos seus residentes. A eliminação da dupla tributação internacional efetua-se à custa da sua receita fiscal.

Quanto ao Estado da fonte, a limitação do imposto cobrado pode ocorrer pelo método do reembolso ou pelo método da redução. "*No método do reembolso, o imposto português devido na fonte é pago de acordo com as taxas previstas na legislação interna, sendo depois restituído o excedente, face às taxas previstas na convenção. Por sua vez, no método da redução, o imposto é imediatamente calculado face às taxas reduzidas, através da retenção na fonte ou do acto de liquidação dos serviços*"⁴¹.

Estas medidas unilaterais, conjugadas com as medidas bilaterais, resultantes de CDT, limitam a tributação, pelo país da fonte dos rendimentos, a uma taxa superior à normal. A consequência é a de que a dedução à coleta do imposto português não pode ser superior ao imposto pago no estrangeiro, nos termos previstos na convenção – cfr. art.º 91.º, n.º 2 do CIRC.

3.2. Medidas bilaterais

As medidas bilaterais (ou multilaterais) de eliminação da dupla tributação internacional consistem essencialmente nas Convenções internacionais para eliminar a dupla tributação, isto é, nos tratados internacionais celebrados entre dois Estados (o Estado da fonte e o Estado da residência) através dos quais estes regulam entre si o modo de tributar factos que, por força de elementos de conexão utilizados, ficam abrangidos pelo âmbito da jurisdição fiscal de ambos os Estados⁴².

As CDT contêm normas jurídicas que visam os residentes de ambos os Estados contratantes, sendo de aplicação direta e imediata aos sujeitos passivos de imposto por eles abrangidos e que tenham residência em qualquer dos Estados. Geralmente esses acordos têm por base a Convenção Modelo da OCDE, negociado numa base multilateral e cujo comentário (ele próprio objeto de negociação) constitui a referência doutrinal básica para a interpretação de tais acordos.

As CDT configuram ainda uma limitação mínima do poder tributário de cada Estado, pois os Estados mantêm o essencial das suas competências em matéria fiscal. Destas CDT resulta um acordo entre os Estados em matérias que dizem respeito a elementos da soberania fiscal de cada um. Ou seja, os Estados, quando contratam, aceitam que o seu poder tributário em relação aos residentes do outro Estado contratante seja limitado⁴³.

Em termos de eficácia, as CDT prevalecem sobre a legislação interna, operando uma derrogação parcial desta, em certos pontos de conflito entre a CDT e a legislação interna. É certo que as CDT remetem para normas internas (pense-se, por exemplo, na fixação da qualidade de residente) para a resolução de conflitos entre ordenamentos jurídicos (como acontece quando cada um considera o mesmo sujeito passivo como residente). Nas CDT existem regras que podem ser aplicadas aos residentes dos dois

⁴⁰ Para maiores desenvolvimentos na descrição das vantagens/desvantagens e métodos aplicáveis, cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, p. 756 (e reimpressão de 2014); e MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss, onde estes autores apresentam os principais métodos para eliminar a dupla tributação internacional.

⁴¹ Cfr. PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 35.

⁴² Para maiores desenvolvimentos, cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss, onde estes autores discorrem sobre os principais métodos para eliminar a dupla tributação internacional.

⁴³ Para maiores desenvolvimentos, cfr. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p.80 e ss.

países, sobrepondo-se à lei interna (é o caso dos elementos de conexão que definem, por exemplo, o que é o estabelecimento estável); bem como podem existir normas que limitam as quantificações das taxas previstas nas legislações internas (por exemplo, estipulando uma taxa máxima de tributação para os dividendos). As CDT podem ainda criar deveres de cooperação e de troca de informações entre as respetivas administrações fiscais. Encontramo-nos, aqui, na limitação recíproca da soberania fiscal administrativa⁴⁴.

Nas palavras de Saldanha Sanches, as CDT constituem “o limite principal à soberania financeira de cada Estado e o corpus estruturante do Direito Fiscal Internacional”⁴⁵.

Internamente, os Estados, se forem Estados de Direito, encontram-se limitados quanto aos impostos que podem criar e ao modo como podem proceder à sua aplicação, de acordo com os princípios constitucionais que regulam e limitam o exercício do poder tributário, o que funciona como garantia dos contribuintes⁴⁶. Diferentemente, de um ponto de vista externo, e perante as múltiplas soberanias, surge uma situação de “limitação fáctica” dos poderes do Estado, que se manifesta na ausência de princípios vinculantes quanto ao tratamento de não residentes que obtenham rendimentos no seu território. Tal situação leva à criação de diversos critérios de conexão, o que se configura num grave problema, com consequências ao nível da aplicação prática dos critérios, levando a situações de dupla tributação (positiva ou negativa).

A (extinta) Sociedade das Nações, a ONU (que lhe sucedeu), e a OCDE apresentaram modelos indicativos de convenções sobre dupla tributação do rendimento e do capital, sem prejuízo dos trabalhos desenvolvidos nestas matérias por outras organizações, tais como o Conselho da Europa, a Comunidade Europeia, a Associação Europeia de Comércio Livre e a Câmara de Comércio Internacional⁴⁷.

De entre os modelos apresentados tem sido a Convenção Modelo da OCDE a mais seguida pelos Estados na celebração de CDT. O modelo de Convenção da OCDE divide-se em 7 capítulos, a saber: I – Âmbito de aplicação da convenção; II – Definições; III – Tributação do rendimento; IV – Tributação do património; V – Métodos de eliminação da dupla tributação internacional; VI – Disposições especiais; VII – Disposições finais.

No que concerne à distribuição das competências para tributar, este modelo de convenção efetua a sua divisão em quatro grupos: (i) atribuição de competência exclusiva primária ao Estado da residência; (ii) atribuição de competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte; (iii) atribuição de competência cumulativa limitada ao Estado da fonte; e (iv) atribuição de competência exclusiva primária ao Estado da fonte.

No que respeita a atribuição de competência exclusiva primária ao Estado da residência, esta encontra-se presente no art.º 7.º da convenção, referente aos lucros das empresas e dos trabalhadores independentes, bem como aos lucros imputáveis a estabelecimento estável, excluindo a simples compra de bens ou mercadorias por parte do estabelecimento estável.

A competência cumulativa ilimitada atribuída ao Estado da fonte encontra-se no art.º 6.º da convenção, que se refere aos rendimentos de bens imobiliários, incluindo rendimentos de explorações agrícolas ou florestais, bem como retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos minerais. O art.º 13.º, referente às mais-valias, indica que a sua tributação é efetuada pelo Estado da residência do alienante, à exceção das seguintes mais-valias: mais-valias na alienação de bens imobiliários, que podem ser tributadas no Estado em que os imóveis se localizem; mais-valias na alienação de ações que retirem, direta ou

⁴⁴ Para maiores desenvolvimentos, cfr. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p.80 e ss.

⁴⁵ Cfr. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 83.

⁴⁶ Cfr. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 82.

⁴⁷ Cfr. PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 495-501; e BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 240.

indiretamente, mais de 50% do valor dos bens, que podem ser tributadas pelo Estado em que os imóveis se localizem; mais-valias na alienação de imóveis integrantes do património do estabelecimento estável, incluindo a alienação do próprio estabelecimento estável; mais-valias resultantes da alienação de navios e aeronaves utilizados no tráfego internacional.

Por sua vez, a atribuição de competência cumulativa limitada ao Estado da fonte encontra-se prevista no art.º 10.º da convenção, respeitante aos dividendos, neles se incluindo os rendimentos provenientes de ações e os rendimentos derivados de partes sociais, com o limite de imposto de 5%. A mesma atribuição de competência consta também no art.º 11.º da convenção, referente aos juros, incluindo-se os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia bancária, os rendimentos de dívida pública, os rendimentos de obrigações e empréstimos, incluindo prémios e outros, com um limite de imposto de 10%. Além disso, veja-se também neste contexto o art.º 12.º da convenção, acerca dos *royalties*, definidos como direitos de autor, patentes, marcas e *software* quando sejam transferidos todos os direitos (n.º 2 do art.º 12.º), a tributação é exclusiva do Estado da residência do beneficiário (n.º 1 do art.º 12.º), embora esta norma não seja habitualmente utilizada nas convenções celebradas entre os Estados, que geralmente formulam reservas (dissonâncias relativamente ao conteúdo da convenção modelo).

Finalmente, quanto à atribuição de competência exclusiva primária ao Estado da fonte, tal acontece no âmbito do art.º 19.º, referente às remunerações da função pública (remunerações públicas).

No caso de atribuição de competência a ambos os Estados, é normalmente ao Estado da residência que incumbe eliminar a dupla tributação internacional. É também ao Estado da residência que a convenção modelo da OCDE atribui o poder residual de tributar, ou seja, os rendimentos auferidos por um residente, relativamente aos quais nada se disponha em contrário, só podem ser tributados no país da residência – cfr. art.º 21.º da convenção modelo da OCDE.

3.3. A aplicação dos métodos de eliminação da dupla tributação

As convenções celebradas por Portugal contemplam métodos para eliminação da dupla tributação em caso de atribuição da competência para tributar a ambos os Estados contratantes e que consistem, tal como já foi referido, no método da isenção e no método da imputação⁴⁸. O primeiro método incide sobre o rendimento ou património, ao passo que o segundo sobre o imposto.

O *método da isenção* consiste na renúncia, por parte do Estado da residência, à tributação de uma realidade que poderia ser tributada, e que consiste em isentar de imposto nesse país os rendimentos de fonte estrangeira ou o património situado no estrangeiro. No caso dos impostos sobre o rendimento, os métodos de eliminação podem assumir as modalidades de *isenção integral* e de *isenção com progressividade*.

O método da imputação desdobra-se nas modalidades de (i) *imputação por referência ao imposto pago* e (ii) *imputação independente do imposto pago*; apresentando lógicas distintas^{49 50}.

De acordo com o método da isenção (cfr. art.º 23.º-A da convenção modelo da OCDE), o Estado da residência elimina a dupla tributação isentando de tributação o

⁴⁸ Sobre as vantagens e inconvenientes de cada um dos métodos, veja-se, por exemplo, Manuel Pires, in PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 343, 354 e 370 e ss.

⁴⁹ Neste sentido, cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 255.

⁵⁰ Brás Carlos (in BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 256-251) apresenta a descrição do método da isenção, do método de imputação do imposto pago e do método de imputação do imposto não pago. O método da isenção encontra-se previsto no art.º 23.º-A da convenção modelo da OCDE, ao passo que o art.º 23.º-B do mesmo instrumento se refere ao método de imputação do imposto pago.

rendimento ou património que será tributado no Estado da fonte. Poderá fazê-lo através de uma isenção integral ou de uma isenção com progressividade. Na isenção integral, o rendimento ou património isento não relevam para a tributação do rendimento ou património não isento. Já na isenção com progressividade, o cálculo do montante do imposto sobre o rendimento ou património não isento desse residente, deverá ter em conta para efeitos de taxa, o rendimento ou o património isentos.

O n.º 4 do art.º 23.º-A da Convenção Modelo da OCDE estabelece a não aplicação da isenção prevista no seu n.º 1 quando os rendimentos tenham já sido isentos pelo outro Estado, ao abrigo da Convenção, o que serve para evitar que os rendimentos em causa sejam isentos duas vezes. De acordo com Natália Cardoso Pinto, "*está aqui subjacente o dever do Estado da residência em se certificar de que não vai isentar rendimentos que o outro Estado também pode isentar.*"⁵¹

Este método da isenção é idêntico às medidas unilaterais de isenção integral e de isenção com progressividade. A diferença é que esta medida resulta de uma obrigação de direito internacional assumida por um Estado perante outro Estado contratante.

Como exemplos práticos do método da isenção, podemos referir os art.ºs 22.º, n.º 4 do CIRS e 72.º, n.º 10 do CIRS. De facto, prescreve o art.º 22.º, n.º 4 do CIRS que, ainda que não englobados para efeitos de tributação, são sempre incluídos para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, os rendimentos isentos quando a lei imponha o respetivo englobamento. Por sua vez, o n.º 10 do art.º 72.º do CIRS, prescreve que, para efeitos de determinação da taxa que seria aplicável no caso de os rendimentos em causa serem auferidos por residentes em território português, são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora de Portugal, nas mesmas condições aplicáveis aos residentes.

A principal vantagem do método da isenção integral é a simplicidade, pois não existe qualquer obrigação de declarar o rendimento de fonte estrangeira. Tal simplicidade pode, no entanto, gerar alguns efeitos, que levem a preferir o método da isenção com progressividade⁵². Deste modo, se existe progressividade no Estado da residência, ela é posta em causa pelo não englobamento do rendimento de fonte externa. Além disso, aplicando o método da isenção integral o Estado da residência renuncia não só à tributação correspondente ao rendimento de fonte externa, como também à diferença entre o imposto calculado à taxa correspondente à totalidade do rendimento de que o contribuinte efetivamente dispõe e o imposto calculado à taxa aplicável ao rendimento de origem externa. Ou seja, o método da isenção integral apenas tende a ser aplicado quando o cálculo do imposto se baseia em taxas proporcionais, sendo difícil a eliminação da dupla tributação nos casos em que os Estados aplicam taxas diferentes das proporcionais.

Quanto ao método previsto no art.º 23.º-B da convenção modelo da OCDE (*método de imputação do imposto pago*), este pressupõe que o Estado da residência mantenha o direito de tributar o rendimento ou o património global do contribuinte, mas permite a dedução ao seu imposto de um valor referente ao imposto pago no Estado da fonte. Quando a dedução ao imposto do Estado da residência é de montante igual ao do imposto pago na fonte pelo rendimento ou património aí obtido, encontramos-nos perante a *imputação integral*. Diferentemente, quando a dedução do valor do imposto pago no Estado da fonte ao Estado da residência se encontrar limitada a fração do imposto do Estado da residência que for imputável ao rendimento ou património proveniente do Estado da fonte, encontramos-nos perante uma *imputação normal ou ordinária*⁵³. De uma forma muito resumida, na imputação integral permite-se deduzir no país de residência o total do imposto efetivamente pago no país de origem, ao passo que na imputação normal a dedução permitida no país de residência encontra-se limitada à fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos de fonte estrangeira.

⁵¹ Cfr. PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 31.

⁵² Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 269 e ss.

⁵³ O método de imputação normal é similar ao utilizado na medida unilateral de concessão dos "créditos de imposto", previstos nos art.ºs 81.º do CIRS e 91.º do CIRC. Cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 258.

Ainda relativamente ao *método da imputação*, também denominado por *método do crédito de imposto*, verifica-se que o rendimento de fonte estrangeira não é isento, tributando-se no país da residência o rendimento global do contribuinte, seja qual for a fonte dos seus rendimentos. Neste método, eliminam-se os efeitos dos benefícios fiscais concedidos no Estado da fonte, donde deriva uma vantagem para o Estado da residência que nenhum imposto tem a imputar, nesse caso. Assim, e quando tal ocorre, os benefícios fiscais não correspondem a uma vantagem efetiva para a entidade beneficiária, mas apenas uma transferência do poder de tributar, que decorre da renúncia de tributação no país da fonte dos rendimentos, como forma de potenciar o aumento da tributação no país da residência. Para evitar esta situação, alguns países e jurisdições permitem que a imputação se verifique como se o imposto tivesse sido efetivamente pago. Esta figura denomina-se por *imputação fictícia por desagravamento fiscal, tax sparing ou matching credit*. A imputação ou crédito, na modalidade de *crédito direto* ("*direct foreign tax credit*"), limita-se ao imposto que recaiu, no estrangeiro, sobre o contribuinte que o reclama, aquele em cuja coleta de imposto é usado (v.g., imposto que recaiu, no estrangeiro, sobre um estabelecimento estável da empresa ou o imposto eventualmente retido na fonte, no estrangeiro, sobre juros, dividendos ou *royalties*). Este método elimina exclusivamente a dupla tributação jurídica, sendo utilizado, normalmente, nas convenções para evitar a dupla tributação. Diferente do crédito direto é *crédito indireto* ("*indirect foreign tax credit; underlying tax credit*"), de acordo com o qual, o crédito, no caso dos dividendos, se reporta ao imposto que recaiu, no estrangeiro, sobre os lucros das sociedades de que os dividendos provêm. Neste tipo de crédito, quando os dividendos provêm de uma cadeia de sociedades, é habitual o crédito encontrar-se limitado a um certo número de níveis da cadeia. No crédito indireto, a preocupação é com a dupla tributação económica⁵⁴.

Todavia, para evitar a dupla tributação, deduz-se o imposto pago no país da fonte dos rendimentos. Diferentemente do que se passa no método da isenção, o método da imputação atua sobre a coleta do imposto e não sobre o rendimento, tal como se verifica no art.º 81.º, n.º 1 do CIRS e no art.º 91.º, n.º 1 do CIRC.

O método da imputação integral apresenta também a vantagem da simplicidade, permitindo, além disso, que o total da tributação corresponda à que seria suportada caso o contribuinte apenas fosse tributado no Estado da residência. Todavia, nas hipóteses em que a tributação no Estado da fonte dos rendimentos é superior à tributação no Estado da residência do contribuinte, não se justifica que seja este a suportar a diferença de tributação entre os dois Estados. Por essa razão, o método da imputação normal revela-se mais adequado do que o método da imputação integral. Ademais, de acordo com o método da imputação normal, apenas haverá uma dedução parcial do imposto estrangeiro, se este for superior ao que, no país de residência, incide sobre os mesmos rendimentos⁵⁵.

Comparando, agora, o *método da isenção* com o *método da imputação*, verifica-se que, embora o método da isenção (mais concretamente na sua modalidade *isenção com progressividade*) seja o método mais adequado para eliminar as duplas tributações, é o método da imputação (na sua modalidade *imputação normal*) o método geralmente escolhido para criar uma solução de compromisso entre o direito de tributar conferido ao país da fonte dos rendimentos e a atribuição desse mesmo direito, em segunda linha, ao país da residência⁵⁶.

Existe ainda um outro modo de determinação da fração do imposto do Estado da residência, que é imputável ao rendimento proveniente do Estado da fonte, sendo que no entanto não é utilizado nas convenções celebradas por Portugal. De acordo com este método, apurado o quociente entre o rendimento obtido no Estado da fonte e o rendimento total, aplica-se tal percentagem ao imposto total do Estado da residência.

⁵⁴ Neste sentido, cfr. PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, p. 271, notas de rodapé n.ºs 427 e 428.

⁵⁵ Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 271 e ss.

⁵⁶ Neste sentido, cfr. PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 271 e ss.

Para esta modalidade de imputação ordinária, Alberto Xavier propõe a designação de imputação ordinária proporcional⁵⁷, em contraposição com a imputação ordinária efetiva.

Nas convenções mais recentes, em matéria de tributação de dividendos e de juros, deduz-se ao imposto do sócio a pagar no Estado da residência a parte do imposto pago pela sociedade participada relativamente aos dividendos distribuídos. Trata-se da imputação do imposto subjacente ou *underlying tax credit*.

Quanto ao *método da imputação do imposto não pago*⁵⁸, a imputação do imposto não pago pode fazer-se através de duas modalidades: (i) *método do crédito presumido (matching credit)*; ou (ii) *método do crédito fictício (tax sparing credit)*.

No método do crédito presumido, o montante do crédito concedido pelo Estado da residência é uma certa percentagem do rendimento em causa, previamente fixada, independentemente da taxa de tributação que incidiu sobre o rendimento gerado no outro Estado⁵⁹.

No método do crédito fictício, pressupõe-se que o Estado da fonte concedeu um benefício fiscal àquele rendimento (geralmente como incentivo ao investimento externo), determinando sobre ele uma não tributação ou uma tributação reduzida. De acordo com este método, o Estado da residência concede um crédito igual ao montante do imposto que seria pago, no caso de não existirem benefícios fiscais.

Passemos, por último, a algumas notas finais sobre as modalidades da imputação de imposto não pago, como outro instrumento de eliminação da dupla tributação internacional⁶⁰.

O que designamos por imputação do imposto não pago será, propriamente dito, um método de eliminação da dupla tributação internacional? No seguimento do entendimento propugnado por Manuel Pires⁶¹, parece-nos que não. De facto, é claro que a parte do crédito concedido pelo Estado da residência que excede o imposto pago no Estado da fonte não elimina qualquer dupla tributação, pois ela não existe. Na concessão de um crédito de imposto fictício, e nos casos de crédito de imposto presumido, a dupla tributação existe e é eliminada, total ou parcialmente, pela concessão daquele crédito. No entanto, por uma questão esquemática, e apesar desta dificuldade, enquadrámos também a primeira hipótese nos métodos para eliminação da dupla tributação, embora existam casos em que o crédito possa ser superior ao imposto pago no Estado da fonte.

O método do crédito de imposto fictício apresenta a vantagem de evitar que a despesa fiscal suportada pelo Estado da fonte, quando este isenta o rendimento ou património, se traduza num benefício exclusivo a favor do Estado da residência. Sem este crédito de imposto, o Estado da fonte tributará o rendimento obtido no Estado da fonte e não suportará qualquer dedução ao seu imposto.

A consagração do crédito de imposto fictício tem sido criticada por parte da OCDE, designadamente no que respeita à sua utilização abusiva pelos investidores estrangeiros,

⁵⁷ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, p. 751 (e reimpressão de 2014).

⁵⁸ O método da imputação do imposto não pago encontra-se, normalmente, embora com algumas exceções, em convenções celebradas por Estados que apresentam entre si diferenças significativas nos respetivos níveis de desenvolvimento. Deste modo, Estados como a Alemanha, a Áustria, a Bélgica, a Coreia do Sul, a Finlândia, a França, a Itália, a Noruega, o Reino Unido e a Suíça, concederam este regime a Portugal, de um modo genérico ou relativamente a alguns tipos de rendimento. Portugal começou por conceder este regime a Moçambique, consagrando-o posteriormente (quase sempre em regime de reciprocidade) nas convenções com a Coreia do Sul, Macau, Índia, China, Tunísia, Cabo Verde, Malta, Argélia e Cuba. Neste sentido, BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 260.

⁵⁹ É o que se passa na CDT entre Portugal e Alemanha, na qual a Alemanha considera, para efeitos de imputação, que o valor do imposto português sobre dividendos, juros e *royalties* é, em qualquer caso, de 15%, ainda que, designadamente devido a isenções, esta não tenha sido a taxa de retenção na fonte que incidiu sobre estes rendimentos. Cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 259-260.

⁶⁰ Para o efeito, seguimos a doutrina de BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 260-261.

⁶¹ Cfr. PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 368.

levando alguns autores a prever que, nas convenções existentes, tais cláusulas possam ser renegociadas ou revogadas, sendo que, em convenções futuras, os Estados conjugá-las-ão com normas antiabuso, delimitando o seu âmbito e duração⁶².

3.4. A competência dos Estados para tributar

As normas constantes da convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital dividem-se em: (i) normas de distribuição de competência para tributar; (ii) normas de limitação de competência para tributar.

Através das primeiras (normas de reconhecimento de competência para tributar) responde-se ao problema de saber se, em face de certo tipo de realidade, ambos os Estados contratantes exercem a sua competência fiscal, ou se esta é conferida a apenas um deles. No caso da atribuição exclusiva a um dos Estados, o problema da dupla tributação fica, desde logo, resolvido. Todavia, no caso da atribuição dos poderes tributários a ambos os Estados, serão as normas de limitação de competência para tributar que servirão para resolver a questão.

Vejam agora, a propósito de cada tipo de rendimento e do património, o que se encontra consagrado na convenção modelo da OCDE. Destaque-se que, nas convenções celebradas por Portugal, foram muitas vezes consagradas soluções diferentes das previstas na referida convenção modelo, o que leva a que, em casos concretos, não se dispense a leitura do texto da respetiva convenção^{63 64}.

3.4.1. Rendimentos de imóveis

De acordo com o art.º 6.º da convenção modelo da OCDE, os rendimentos de imóveis (na terminologia anglo-saxónica, "*income from immovable property*") podem ser tributados no Estado da situação do imóvel (Estado da fonte), sem qualquer limitação. Caberá ao Estado da residência eliminar a dupla tributação que daí resulta⁶⁵.

Efetivamente, de acordo com a doutrina de Ekkehart Reimer⁶⁶, e para o tipo de rendimentos em causa, vale a regra da tributação baseada na localização do imóvel, uma vez que se considera que o Estado em causa terá maior legitimidade para a tributação, já que surgirá como o melhor posicionado para o controlo da obtenção do rendimento, podendo assim tributá-lo de forma direta.

Deste modo, e ainda de acordo com o autor em questão, poderão apontar-se três razões para esta regra da tributação pelo Estado da localização do imóvel, a saber:

- Razão histórica e pragmática: a tributação do rendimento pessoal, tal como o entendemos atualmente, surge na sequência da tributação da riqueza ou do rendimento de acordo com conceitos de tributação objetiva, baseada, por exemplo, na tributação da propriedade. A evolução apontou no sentido de estender o conceito de tributação objectiva, (isto é, baseada na *res*), à tributação pessoal. Neste caso, basear a tributação

⁶² Cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 261.

⁶³ Neste sentido, cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 241.

⁶⁴ Veja-se, ainda, PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade (5.ª Edição)*, Almedina, 2014, pp. 260 e ss.

⁶⁵ Para maiores desenvolvimentos, cfr. REIMER, Ekkehart, "Income from Immovable Property (Article 6 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 1-7.

⁶⁶ REIMER, Ekkehart, "Income from Immovable Property (Article 6 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 1-7.

da propriedade no fator de conexão "residência" implicaria que o Estado da fonte mantivesse os seus direitos no que toca a tributação da propriedade, propriamente dita, perdendo o direito a incluir a tributação da riqueza gerada pelo mesmo, riqueza essa de natureza pessoal, hipótese que seria irreal, na medida em que tal separação seria artificial, especialmente quando nos referimos a rendimentos provenientes de bens imóveis.

- Razão normativa: a soberania do Estado baseia-se na soberania territorial do mesmo. Assim, justifica-se a tributação por parte do Estado da fonte (o mesmo que dizer, por parte do Estado da localização dos imóveis), dos rendimentos provenientes de bens imóveis, uma vez que o Estado em causa propicia a manutenção dessa propriedade, que inclusivamente beneficia das condições oferecidas pelo Estado da fonte. Este último apresenta assim legitimidade para a tributação.

- Razão baseada em necessidades administrativas: a tributação dos rendimentos de imóveis por parte do Estado da localização dos imóveis justifica-se pelo facto de ser mais fácil a um inspetor tributário (por exemplo) deslocar-se ao local e desempenhar as suas funções de controlo da tributação e de verificação do cumprimento das obrigações fiscais. Pela mesma ordem de ideias, será também mais fácil tributar aquilo que ocorre e se desenrola num dado território do que no estrangeiro, por maior proximidade e por não ser necessário qualquer tipo de contato com outras administrações fiscais.

Hoje em dia, diversas disposições da convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital atestam a prevalência da legitimidade para a tributação por parte do Estado da localização (no fundo, por parte do Estado da fonte); tais como o art.º 6.º (aquele que nos encontramos a tratar), o art.º 13.º e o art.º 21.º, todos da aludida convenção modelo da OCDE.

3.4.2. Lucros de empresas

Quanto à tributação dos lucros de empresas (na terminologia anglo-saxónica, "*business profits*"), vale o disposto no art.º 7.º da convenção modelo da OCDE que, embora começando por consagrar a regra da tributação exclusiva dos lucros de empresas no Estado da residência, permite a tributação pelo Estado da fonte do lucro imputável a estabelecimento estável neste situado⁶⁷.

Ou seja, só existe lugar à tributação de uma empresa de um Estado em outro Estado, quando esta aí opera através de estabelecimento estável e quanto aos lucros imputáveis a esse estabelecimento estável. Adicionalmente, nas relações entre a empresa e o seu estabelecimento estável, deverão praticar-se preços de mercado, tal como se se tratassem de empresas distintas, em condições de total independência (vejam-se, designadamente, as normas aplicáveis sobre "preços de transferência" – cfr. art.º 63.º do CIRC).

Na prática, esta norma leva à tributação dos lucros do estabelecimento estável pelo Estado da fonte e à obrigação de eliminar a dupla tributação por parte do Estado da residência.

3.4.3. Lucros provenientes da exploração de navios, barcos ou aeronaves

De acordo com o art.º 8.º da convenção modelo da OCDE, os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional (na terminologia anglo-saxónica, "*shipping, inland waterways transport and air transport*") só podem ser tributados no Estado em que se situe a direção efetiva da empresa. Esta norma é um exemplo do reconhecimento de competência exclusiva para tributar.

⁶⁷ Cfr. AVI-YONAH, Reuven; CLAUSING, Kimberly A., "Business Profits (Article 7 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 9-20.

No entanto, são pouco frequentes as normas que, como esta, reconhecem competência exclusiva a um dos Estados^{68 69}.

3.4.4. Empresas associadas

Nesta matéria, vale o disposto no art.º 9.º da convenção modelo da OCDE.

Assim, permite-se que, no caso de uma empresa de um Estado contratante participar (direta ou indiretamente) na direção, controlo ou capital de uma empresa do outro Estado contratante (ou seja, empresas em situação de relações especiais, para efeitos da aplicação da medida antiabuso específica referente a “preços de transferência” – art.º 63.º, n.º 4 do CIRC português), sendo que tais empresas estabeleçam entre si relações comerciais e financeiras diferentes das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, podem os lucros que não tenham sido incluídos na base tributável serem tributados pelo Estado contratante. Nesta hipótese, o outro Estado fará um “ajustamento correlativo” relativamente ao imposto aí pago, como forma de evitar a dupla tributação⁷⁰.

Destarte, em relação ao lucro deste tipo de empresas, quer porque uma delas participa na direção, no controlo, ou no capital da outra; ou porque as mesmas pessoas participam na direção, no controlo, ou no capital de ambas; verifica-se que tais lucros se determinam em condições de mercado entre empresas independentes.

Todavia, quando haja lugar, num dos Estados, a uma correção dos lucros em virtude da aplicação de “preços de transferência”, o outro Estado realiza o ajustamento correlativo correspondente, como forma de evitar a dupla tributação.

3.4.5. Dividendos

Em termos de legitimidade para a tributação, quer o Estado da fonte, quer o Estado da residência, possuem o poder de tributar os dividendos e outros lucros (na terminologia anglo-saxónica, “*dividends*”)⁷¹.

A tributação dos dividendos no Estado da fonte é limitada, não excedendo uma determinada percentagem (que se fixa entre 5% ou 15%), conforme as condições de participação do beneficiário efetivo no capital da sociedade que os paga.

Esta limitação encontra-se consagrada no art.º 10.º, n.º 2 da convenção modelo da OCDE que refere que o Estado da fonte está limitado no poder de tributar, não podendo exceder uma percentagem máxima de 5% dos dividendos, se estes resultarem

⁶⁸ Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria, cfr. MAISTO, Guglielmo, “*Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport (Article 8 OECD Model Convention)*”, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 21-57.

⁶⁹ Cfr., ainda, HEMMELRATH, Alexander, “Notes on Guglielmo’s paper on Article 8 OECD Model Convention”, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 59-61.

⁷⁰ O ajustamento primário do lucro tributável devido por “preços de transferência” já se encontra previsto, em geral, no art.º 63.º do CIRC. Já o ajustamento correlativo relativamente a relações com empresas não residentes apenas é obrigatoriamente efetuado por Portugal quando houver convenção internacional que o imponha – cfr. art.º 63.º, n.º 11 do CIRC. Neste sentido, veja-se BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 243.

⁷¹ Para maiores desenvolvimentos, cfr., entre outros, WEEGHEL, Stef van, “*Dividends (Article 10 OECD Model Convention)*”, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 63-73.

de uma participação indireta de pelo menos 25% do capital da sociedade detida; e 15% dos rendimentos brutos, nos restantes casos^{72 73}.

No caso do IRC, encontra-se consagrado no art.º 14.º, n.ºs 3 a 8 do CIRC o regime de isenção de retenção na fonte dos dividendos pagos à entidade referida no n.º 3 da dita disposição, nas condições aí previstas. A não existir isenção de retenção na fonte, existe uma retenção na fonte nos termos do art.º 94.º do CIRC.

3.4.6. Juros

Quanto aos juros (na terminologia anglo-saxónica, "interest"), prescreve o art.º 11.º da convenção modelo da OCDE a possibilidade de tributação pelo Estado da fonte⁷⁴.

Todavia, tal como acontece no caso da tributação dos dividendos, a tributação compete a ambos os Estados com as devidas limitações; ou seja, a tributação é limitada a 10% do montante dos juros, havendo contudo algumas exceções nalgumas convenções celebradas por Portugal, nas quais o limite é de 15 e 12%⁷⁵.

Eric Kemmeren defende um terceiro critério, o princípio da origem. No essencial, este autor defende a substituição do critério da residência pelo "princípio" da origem, já que a residência existente numa determinada jurisdição não significa necessariamente que aí seja gerado rendimento⁷⁶.

Segundo este princípio, alguém que possua (ou tenha possuído) uma produção substancial do rendimento derivada de atividade económica num Estado que reclame conexão funcional com a produção substancial do rendimento derivado dessa atividade económica é tributado pelo Estado da residência, uma vez que o devedor está na origem

⁷² No âmbito da UE, por força dos art.ºs 14.º, n.º 3 e 95.º do CIRC, não haverá em Portugal (Estado da fonte) qualquer tributação sobre os lucros distribuídos por uma sociedade residente a uma sociedade de outro Estado-membro que detenha, há pelo menos um ano, uma participação no capital igual ou superior a dez por cento, ou cujo valor de aquisição não seja superior a vinte milhões de euros. Por outro lado, Portugal (Estado da residência) permite a dedução à base tributável do montante dos dividendos recebidos de sociedades de outro Estado-membro, nos termos do art.º 51.º, n.ºs 5 e 8 do CIRC. Neste sentido, veja-se BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 244.

⁷³ A discussão sobre estas matérias poderá ser encontrada nos seguintes contributos doutrinários: WEEGHEL, Stef van, "Dividends (Article 10 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 63-73; e HELMINEN, Marjaana, "Discussion of Stef van Weeghel's Paper on Article 10 OECD Model Convention", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 75-79.

⁷⁴ Sobre esta matéria, cfr. DANON, Robert, "Interest (Article 11 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 82-105.

⁷⁵ Neste caso, a medida unilateral de isenção dos rendimentos dos títulos de dívida – pública e não pública –, consagrada no Decreto-Lei n.º 193/2005, de 07 de novembro, sobrepõe-se ao disposto na convenção que possa ser celebrada, já que determina, com carácter geral, a isenção dos juros desta natureza pagos por entidades residentes em Portugal a não residentes. O mesmo se passa com a tributação dos juros e *royalties* pagos a uma sociedade de outro Estado-membro da UE, a qual, por força do art.º 87.º, n.º 2, alínea g) e art.º 96.º do CIRC, foi de 10% até 01/07/2009, 5% até 30/06/2013 e 0% a partir dessa data, sobrepondo-se assim a tributações mais elevadas previstas nas respetivas convenções. Neste sentido, cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 244-245.

⁷⁶ No mesmo sentido, cfr. RÄDLER, Albert, J., "Recent Trends in European and International Taxation", *Intertax*, Volume 32, Issue 8/9, 2004, p. 365, questiona os critérios tradicionais em que se baseia o direito fiscal internacional, designadamente o critério da residência. Este autor analisa a posição de Eric Kemmeren.

do rendimento em causa. Assim, o Estado da proveniência dos juros (não sendo necessariamente a residência do devedor) possui o poder fiscal ilimitado no que concerne à tributação dos juros e rendimentos de capital decorrentes da alienação de créditos⁷⁷.

Neste caso, está previsto um regime de isenção de retenção na fonte de juros e *royalties* no art.º 14.º, n.ºs 12 e ss do CIRC, não se aplicando esta isenção de retenção na fonte na hipótese prevista nos n.ºs 3 e 4 do art.º 96.º do CIRC.

3.4.7. Royalties

O art.º 12.º da convenção modelo da OCDE prevê a tributação exclusiva dos *royalties*⁷⁸ pelo Estado da residência⁷⁹.

No caso português, atendendo à qualidade predominante de país importador dos direitos e demais situações geradoras de *royalties*, nas convenções que celebra, é reconhecido ao Estado da fonte o poder de tributar os rendimentos ali obtidos. Tal poder é, no entanto, limitado. Nas convenções celebradas por Portugal verifica-se que o montante máximo para tributação no Estado da fonte é, consoante os casos, de 5, 10 e 12%⁸⁰.

A hipótese da tributação pelo Estado da fonte, sem qualquer tipo de correcção, acarretaria o problema da dupla tributação, pois o rendimento pode não ter uma única fonte. Veja-se que a tributação dos *royalties* dificilmente poderá relacionar-se com uma só fonte, já que a obtenção de tal rendimento normalmente implica fontes localizadas em diferentes Estados.

Nesta matéria, da mesma forma que já referimos anteriormente quanto aos juros, encontra-se previsto um regime de isenção de retenção na fonte (de juros e *royalties*) no art.º 14.º, n.ºs 12 e ss do CIRC, não se aplicando esta isenção de retenção na fonte no caso previsto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 96.º do CIRC.

3.4.8. Mais-valias

No que concerne às mais-valias provenientes de bens imóveis (na terminologia anglo-saxónica, "*capital gains*")⁸¹, o art.º 13.º, n.º 1 da convenção modelo da OCDE consagra uma solução idêntica à referida para os rendimentos de tais bens, ou seja, a

⁷⁷ Para maiores desenvolvimentos, cfr. KEMMEREN, Eric, *Principle of Origin in Tax Conventions – A rethinking of Models*, Pijenburg vormgevers, Dongen (The Netherlands), 2001, pp. 536 e ss.

⁷⁸ Que são as importâncias pagas ao detentor ou proprietário ou um território, recurso natural, produto, marca, patente, processo de produção, ou obra original, pelos correspondentes direitos de exploração, uso, distribuição ou comercialização.

⁷⁹ Neste âmbito, veja-se o contributo doutrinal de TADMORE, Niv, "*Royalties (Article 12 OECD Model Convention)*", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 107-128.

⁸⁰ A este propósito, Brás Carlos, [in BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 246 a 250] apresenta-nos um quadro, atualizado no dia 30/07/2009, pela Administração Fiscal Portuguesa, denominado por "*Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal*".

⁸¹ Sobre esta matéria, e para maiores desenvolvimentos, vejam-se os seguintes contributos; SIMONTACCHI, Stefano, "*Capital Gains (Article 13 OECD Model Convention)*", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 129-174; e KREVER, Richard, "*Discussion of Stefano Simontacchi's Paper on Article 13 OECD Model Convention*", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 175-184.

possibilidade de tributação, sem limitações, no Estado da situação do bem, ou seja, no Estado da fonte, independentemente da residência do detentor de tais bens.

Diferentemente, quanto às mais-valias de bens móveis, a regra é a de que podem ser tributados no Estado da residência do alienante, com as seguintes exceções:

(i) Os ganhos provenientes de bens que integram o ativo de um estabelecimento estável situado no território do outro Estado contraente podem ser aqui tributados, à semelhança do que acontece com os lucros obtidos por um estabelecimento estável;

(ii) Os ganhos que resultem da alienação de navios ou aeronaves explorados no tráfego internacional, de barcos utilizados na navegação interna e de bens móveis afetos à sua exploração, apenas podem ser tributados no Estado da direção efetiva da empresa, à semelhança dos lucros obtidos nestas atividades;

(iii) Os ganhos resultantes da alienação de ações que retirem, direta ou indiretamente, mais de 50% do respetivo valor de bens imóveis situados no outro Estado contratante (o Estado da fonte) podem ser tributados por este Estado⁸².

Além disso, os ganhos provenientes da alienação de outros bens só podem ser tributados no Estado em que o alienante é residente.

3.4.9. Rendimentos de profissões independentes

O enquadramento é similar ao que se verifica para os lucros das empresas, ou seja, verifica-se a regra da tributação exclusiva no Estado da residência, exceto quanto aos rendimentos obtidos através de instalação fixa sita no outro Estado. Neste último caso, o Estado da fonte poderá tributar os rendimentos imputáveis a tal instalação fixa⁸³.

No caso português, a tributação do lucro tributável imputável ao estabelecimento estável situado em território português é efetuada nos termos do art.º 55.º do CIRC, que determina, no seu n.º 1, que o lucro tributável imputável a estabelecimento estável de entidades não residentes é determinado mediante as mesmas regras aplicáveis às entidades residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (art.ºs 17.º e ss do CIRC), com as necessárias adaptações.

De acordo com o n.º 2 do mesmo art.º 55.º do CIRC, "*podem ser deduzidos como gastos para a determinação do lucro tributável os encargos gerais de administração que sejam imputáveis ao estabelecimento estável, nos termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações, devendo esses critérios ser uniformemente seguidos nos vários períodos de tributação.*" (cfr. medida antiabuso "preços de transferência", prevista no art.º 63.º do CIRC e conceito de relações especiais, previsto no art.º 63.º, n.º 4 do CIRC). De facto, repete-se aqui aquilo que se encontra previsto no art.º 63.º do CIRC, apelando-se a um critério de uniformidade nos vários períodos de tributação, para efeitos de possibilitar a respetiva comparabilidade.

Todavia, nos casos de impossibilidade de imputação com base na utilização, pelo estabelecimento estável, dos bens ou serviços a que respeitem os encargos gerais, admitem-se os critérios de repartição previstos e elencados no n.º 3 do art.º 55.º do CIRC, a saber: volume de negócios, gastos diretos e ativo fixo tangível.

⁸² Relativamente às mais-valias auferidas por não residentes em resultado da alienação onerosa de partes sociais e valores mobiliários emitidos por residentes, é ainda de notar que o art.º 27.º do EBF e o Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro, consagram a sua isenção em IRS e IRC, pelo que Portugal, enquanto Estado da fonte não efetuará qualquer tributação verificadas que se encontrem as condições dos preceitos referenciados, independentemente da existência de CDT. Neste sentido, veja-se BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2006, p. 251.

⁸³ Atualmente, a convenção modelo da OCDE não contempla qualquer preceito expressamente dirigido à tributação das profissões independentes. O seu art.º 14.º foi suprimido em abril de 2000, passando os rendimentos de tais profissões a ter um enquadramento idêntico ao dos lucros das empresas (cfr. art.º 7.º), como lucros de atividade económica. Cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 251.

Por sua vez, quanto aos rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, determina o art.º 56.º, n.º 1 do CIRC que tais rendimentos, obtidos por entidades não residentes em Portugal, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS (rendimento global).

3.4.10. Rendimentos do trabalho dependente

Quanto aos rendimentos do trabalho dependente exercido fora do Estado da residência (na terminologia anglo-saxónica, "*income from employment*"), via de regra estes são tributados no Estado do exercício da atividade, ou seja, a legitimidade para a tributação pertence ao Estado da fonte da obtenção dos rendimentos (cfr. art.º 15.º da convenção modelo da OCDE), exceto se, cumulativamente:

- (i) o trabalhador permanecer neste Estado menos de 183 dias no ano económico em causa;
- (ii) as remunerações não forem pagas por, ou por conta, de uma entidade empregadora residente no Estado do exercício;
- (iii) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade empregadora tenha no Estado do exercício.

Cumpridas estas três condições, o Estado da residência será o competente para tributar, em contradição com a regra geral que prescreve a tributação por parte do Estado da fonte⁸⁴.

3.4.11. Remunerações atribuídas a membros de conselho de administração ou de conselho fiscal

De acordo com o art.º 16.º da convenção modelo da OCDE, as percentagens, senhas de presença e outras remunerações similares obtidas por um contribuinte residente de um dado Estado contratante, na qualidade de membro do conselho de administração ou do conselho fiscal de uma sociedade residente num outro Estado contraente (na terminologia anglo-saxónica, este tipo de rendimentos denomina-se por "*Directors' fees*") podem ser alvo de tributação, sem limitação, neste último Estado – *v.g.*, no Estado do exercício da atividade (também designado por "Estado da fonte")⁸⁵.

Nestas matérias, determina o art.º 2.º, n.º 3, alínea a) do CIRS que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente (categoria A), as remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas, com exceção dos que neles participem como revisores oficiais de contas, o que significa que se aplicam a este tipo de rendimentos as regras de tributação em sede de IRS referentes à categoria A.

⁸⁴ Para maiores desenvolvimentos, cfr. WALDBURGER, Robert, "*Income from Employment (Article 15 OECD Model Convention)*", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 185-196.

⁸⁵ Cfr., sobre estas matérias, PROKISCH, Rainer, "*Directors' fees (Article 16 OECD Model Convention)*", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 197-213.

3.4.12. Artistas e desportistas⁸⁶

Prescreve o art.º 17.º da convenção modelo da OCDE que os rendimentos de profissionais de espetáculos, bem como de desportistas, provenientes das suas atividades pessoais exercidas num outro Estado, que não o Estado da respetiva residência, deverão ser tributados por aquele outro Estado – ou seja, pelo Estado da fonte.

Deste modo, os rendimentos resultantes da atuação de um artista ou de um desportista num Estado que não o da respetiva residência, podem ser tributados no Estado em que se realize tal atuação, quer sejam auferidos diretamente pelo artista ou desportista, quer sejam auferidos por qualquer outra pessoa⁸⁷.

A propósito do normativo insito no art.º 17.º da convenção modelo da OCDE, verifica-se que, a acrescer ao facto de os países e jurisdições levantarem questões e problemas acerca da tributação efetiva dos contribuintes considerados como fiscalmente não residentes, em geral; bem como levantam problemas mais sérios no que respeita aos artistas e desportistas que auferem diversos tipos de rendimentos em períodos de tempo relativamente curtos e decorrentes da sua constante mobilidade. Tal circunstância poderá levar a alguma “desconfiança” no tocante a este tipo de contribuintes.

Esta questão é referida por Daniel Sandler⁸⁸, que levanta as incertezas da aplicação do art.º 17.º da convenção modelo da OCDE, defendendo que a tributação dos artistas e desportistas deveria obedecer às regras gerais contidas nos art.ºs 7.º e 15.º da mesma convenção modelo.

Neste seguimento, citado por Daniel Sandler, Molenaar é provavelmente o mais ativo protagonista deste ponto de vista, considerando que o art.º 17.º é incerto, acarretando problemas administrativos, quer para os contribuintes, quer para a administração fiscal, além de que leva a possíveis situações de evasão fiscal.

Tais problemas (entre outros) poderão desaparecer, ou pelo menos ser reduzidos, através da tributação, pelo Estado da fonte, de todos os contribuintes considerados fiscalmente não residentes, designadamente os que desempenhem atividades artísticas ou desportivas, devendo tal pretensão fiscal ser abandonada pelo Estado da residência do sujeito passivo em causa, para evitar problemas de dupla (ou múltipla) tributação.

Esta matéria torna-se de importância vital, pelo facto de existirem convenções entre os países ou jurisdições em causa, que poderão acarretar conflitos positivos de competência tributária.

O problema da evasão fiscal pode ser minimizado pelos países e jurisdições, desde logo pela fixação de normas internas que poderão ser aproveitadas para potenciar situações de “fuga” e, por isso, de falta de equidade e de justiça fiscal. Por outro lado, o art.º 17.º da convenção modelo da OCDE pretende legitimar a tributação através do chamado “princípio do benefício”. Assim, o Estado onde os rendimentos são gerados será aquele com competência tributária, por ser o país ou jurisdição da obtenção do rendimento.

⁸⁶ Na mais recente terminologia da OCDE, “*Entertainers and Sportspersons*”; anteriormente designados por: “*Artistes and Sportsmen*”.

⁸⁷ Para maiores desenvolvimentos sobre estas matérias, cfr. SANDLER, Daniel, “*Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)*”, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 216-245; e MOLENAAR, Dick, “*Discussion of Daniel Sandler’s Paper on Article 17 OECD Model Convention*”, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 247-252.

⁸⁸ Cfr. SANDLER, Daniel, “*Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)*”, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, p. 244-245.

Continua a discutir-se a problemática da tributação diferenciada quando se trate de rendimentos de artistas e desportistas pelo que, de acordo com Dick Molenaar⁸⁹, "A principal preocupação com o artigo 17.º é: (...) Por que tributamos os artistas e os desportistas mais gravosamente do que os outros sujeitos passivos? O que fizeram de errado para merecer este tratamento fiscal mais gravoso? Esqueçamos o mito de que os artistas e os desportistas não são de confiança e só pretendem evitar a tributação. Vamos enfrentar o mundo real repleto de problemas fiscais para a maioria desses contribuintes."

Sem prescindir, o facto de, em 2014, a convenção Modelo da OCDE e respetivo comentário (e outros textos conexos) sofrerem algumas alterações, designadamente no que toca ao art.º 17.º, aqui tratado, conforme a própria OCDE indica: "A atualização inclui uma série de alterações ao artigo 17.º e ao respetivo comentário. O pano de fundo para estas mudanças consta do relatório, em anexo, sobre "Questões relacionadas com o Artigo 17.º da convenção modelo da OCDE". Esse relatório indica de que forma os comentários a estas matérias foram tratados no âmbito da discussão do projeto de Abril de 2010"⁹⁰.

Mais concretamente, a respetiva epígrafe passou de "Artistes and Sportsmen" para "Entertainers and Sportspersons", bem como foi alterada parte do texto do artigo. O comentário ao art.º 17.º sofreu também alterações, para tentar clarificar e explicitar o âmbito de aplicação desta disposição, atentas as críticas que fomos aqui descrevendo e que se vinham acentuando ao longo dos tempos.

3.4.13. Pensões

De acordo com o art.º 18.º da convenção modelo da OCDE, as pensões pagas a um residente num Estado, apenas podem ser tributadas no Estado da residência. Tratando-se de pensões pagas por um Estado em consequência de serviços anteriores prestados a esse Estado, só podem ser tributadas nesse Estado (Estado pagador)⁹¹.

Ou seja, as pensões de natureza privada só poderão ser tributadas pelo Estado de residência. Só assim não é quando forem pagas a um residente de outro Estado contratante, situação em que as pensões públicas só podem ser tributadas neste último Estado – v.g., Estado da residência do pensionista (cfr. art.º 19.º, n.º 2, da convenção modelo da OCDE).

3.4.14. Remunerações públicas⁹²

Prescreve o art.º 19.º, n.º 1, alínea a) da convenção modelo da OCDE que, as remunerações pagas por um Estado a uma pessoa em consequência de serviços prestados nesse Estado só podem ser tributadas por este Estado (o Estado pagador).

As remunerações resultantes do trabalho prestado num determinado Estado só poderão ser tributadas por esse Estado. Tal regra aplica-se também às pensões pagas

⁸⁹ Cfr. MOLENAAR, Dick, "Discussion of Daniel Sandler's Paper on Article 17 OECD Model Convention", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, p. 252.

⁹⁰ Cfr. <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf> (v.g., documento aqui citado, contendo as últimas alterações ocorridas na convenção modelo da OCDE e nos textos conexos, tais como os comentários aos respetivos artigos, entre outros).

⁹¹ Sobre esta matéria, veja-se: KEMMEREN, Eric, "Pensions (Article 18 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 253-281.

⁹² Na terminologia anglo-saxónica, "Government Service".

em resultado de trabalho prestado ao Estado, postulando-se assim a tributação exclusiva no Estado da fonte.

A exceção de sentido oposto, que configura a tributação exclusiva no Estado da residência, verifica-se quando os serviços sejam prestados neste Estado e quem recebe os rendimentos seja um residente deste Estado, que seja seu nacional ou que não se tenha tornado residente apenas para prestar os serviços em causa⁹³.

Relativamente a estas matérias, determina o art.º 2.º, n.º 1, alínea c) do CIRS que se consideram rendimentos do trabalho dependente (categoria A) todas as remunerações pagas ou colocadas à disposição do seu titular provenientes de exercício de função, serviço ou cargo público. Tal significa que se aplicam a este tipo de rendimentos as regras próprias da categoria A.

3.4.15. Estudantes e estagiários

Os rendimentos que um estudante (ou estagiário) recebe de um determinado Estado para fazer face às despesas com a sua formação num outro Estado, não poderão ser tributados neste último Estado, a menos que tenham aí a sua fonte de rendimentos⁹⁴.

As importâncias recebidas não são tributadas no Estado da residência temporária do estudante (ou estagiário), desde que tais importâncias provenham de fontes situadas fora deste Estado. A condição para a não tributação pelo Estado da residência temporária é a de que a permanência neste Estado tenha como única finalidade prosseguir os seus estudos ou a sua formação – cfr. art.º 20.º da convenção modelo da OCDE.

Neste contexto, e nas palavras de Luc De Broe⁹⁵, *"O Artigo 20.º da convenção modelo da OCDE difere das outras disposições referentes à repartição do poder de tributar, na medida em que não atribui competência para tributar a nenhum dos dois Estados, prevendo antes uma isenção fiscal. Tais importâncias são muitas vezes agravantes para o Estado da residência ou para o anterior Estado da residência do estudante ou do estagiário, pois seria injusta a sua tributação, já que muitas vezes provêm de fundos públicos. Assim, o artigo 20.º efetua uma dupla não tributação internacional, pois, dadas as circunstâncias, é legítima esta dupla não tributação"*.

O art.º 20.º da convenção modelo da OCDE suscita dúvidas interpretativas, desde logo porque não define o que é um "estagiário" para estes efeitos (na terminologia anglo-saxónica, *"business apprentice"*), devendo ser considerado como "estagiário", neste contexto, alguém que não tenha ainda obtido as qualificações necessárias para exercer determinada atividade ou profissão liberal, encontrando-se temporariamente num outro Estado, em virtude da necessidade de aquisição de experiência prática e das qualificações necessárias ao exercício da dita profissão liberal ou atividade.

Em segundo lugar, a aplicação combinada do art.º 20.º e do art.º 1.º da convenção modelo da OCDE deveria ser melhor clarificada, na medida em que o art.º 20.º aplica-se a contribuintes considerados como fiscalmente residentes e não residentes. No que toca ao art.º 1.º, deve entender-se como abrangendo contribuintes

⁹³ Para maiores desenvolvimentos, cfr. PISTONE, Pasquale, *"Government Service (Article 19 OECD Model Convention)"*, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 283-294.

⁹⁴ Para maiores desenvolvimentos, cfr. DE BROE, Luc, *"Students (Article 20 OECD Model Convention)"*, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 295-325.

⁹⁵ DE BROE, Luc, *"Students (Article 20 OECD Model Convention)"*, in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, p. 325.

não residentes, pois diversas disposições são aplicáveis a contribuintes não residentes, bem como a contribuintes temporariamente residentes, como é o caso dos estudantes e estagiários.

Em terceiro lugar, é necessária uma aplicação conjugada dos art.ºs 20.º e 15.º do instrumento aludido, em particular no que respeita aos "estagiários"; com vista a evitar situações de potencial "fuga", potenciada pelas dificuldades interpretativas das normas definidas.

Finalmente, critica-se a hipótese de o art.º 20.º da convenção modelo da OCDE, em determinadas circunstâncias (por exemplo, quando as condições para a isenção de tributação no país "de acolhimento" não se encontrem satisfeitas), não resolver o problema da dupla tributação⁹⁶.

No caso português, quando não exista um vínculo laboral, como é o caso das bolsas de investigação científica atribuídas sem qualquer vínculo laboral com as entidades de acolhimento (cfr. Lei n.º 40/2004, de 18 de agosto), relativamente aos investigadores que apenas auferem em território português rendimentos de bolsas e/ou subsídios de investigação, tal não gera qualquer obrigação fiscal em sede de IRS, uma vez que esses rendimentos não se encontram sujeitos a tributação.

Todavia, quando exista um vínculo laboral, haverá ainda que verificar se o investigador em causa pode ser considerado residente em território português ou não, uma vez que a tributação em sede de IRS será distinta consoante esse enquadramento⁹⁷. Neste sentido, os investigadores estrangeiros serão considerados residentes para efeitos de tributação em sede de IRS, e por isso tributados sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português (n.º 1 do art.º 15.º do CIRS), caso se verifique a aplicação do disposto no art.º 16.º do CIRS, referente à atribuição da qualidade de residente. Sendo considerados não residentes, apenas são tributados sobre os rendimentos obtidos em território português, aliás em observância das regras gerais, aplicáveis no âmbito de qualquer outra atividade (n.º 2 do art.º 15.º do CIRS).

3.4.16. Outros rendimentos

O art.º 21.º da convenção modelo da OCDE contém uma regra, de acordo com a qual, cabe exclusivamente ao Estado da residência o poder de tributar os rendimentos auferidos por um residente, quando a convenção nada dispuser. Trata-se de um poder residual de tributação exclusiva⁹⁸.

Assim, todos os rendimentos de um residente num Estado, seja qual for a sua origem/proveniência, que não tenham sido enumerados anteriormente, só poderão ser tributados nesse Estado⁹⁹.

⁹⁶ Estes problemas são apresentados por Luc De Broe, no seu contributo. Assim, veja-se DE BROE, Luc, "Students (Article 20 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, p. 325.

⁹⁷ Para maiores desenvolvimentos acerca do enquadramento, em sede de IRS, dos contratos de bolsa de investigação, veja-se a seguinte ficha doutrinária, contendo uma informação vinculativa: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1E7E644E-C11C-4D6E-BF3D-0EB934DB8608/0/Ficha_Doutrinaria_Proc%203059%2010.pdf.

⁹⁸ Note-se, porém, que caso o direito ou a propriedade geradora dos referidos rendimentos estiverem efetivamente ligados a estabelecimento estável situado no outro Estado contraente, aplicam-se as disposições do art.º 7.º da convenção modelo da OCDE. Cfr. BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 254.

⁹⁹ Sobre esta matéria, vejam-se os seguintes contributos doutrinários: RUST, Alexander, "Other Income (Article 21 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008, pp. 327-345; e POTGENS, Frank; BOSMAN, Alexander, "Discussion of Alexander Rust's Paper on Article 21 OECD Model Convention", in LANG, Michael;

Podemos assim concluir que o art.º 21.º, n.º 1 da convenção modelo da OCDE reveste-se de extrema importância, na medida em que pretende evitar a dupla tributação, assegurando também que todos os tipos de rendimento sejam abrangidos pelo âmbito dos tratados celebrados de acordo com a convenção modelo da OCDE.

3.4.17. Outro património

O património imobiliário cujo proprietário seja considerado como fiscalmente residente num dado Estado contratante e que se encontre situado num outro Estado contratante, deverá ser tributado no Estado da localização do bem imóvel.

Quanto ao património que faça parte de um estabelecimento estável, que uma entidade residente possua num outro Estado contratante, pode ser tributado neste último Estado.

Relativamente ao património constituído por navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, ou por barcos utilizados na navegação interna, bem como pelos bens imóveis afetos à sua exploração, só pode ser tributado no Estado da direção efetiva da empresa/organização. Este último caso configura uma atribuição exclusiva do poder de tributar ao Estado da residência (sede/direção efetiva).

O restante património apenas poderá ser tributado no Estado da residência do seu proprietário – cfr. art.º 22.º, n.º 4 da convenção modelo da OCDE.

4. Conclusões

O problema da dupla tributação internacional surge pelo facto de uma determinada situação jurídico-fiscal se encontrar em conexão com mais do que um ordenamento jurídico, o que leva à subsunção de um caso concreto na previsão de mais do que uma norma fiscal de incidência.

Além disso, a dupla tributação internacional ocorre também pelo facto de não serem adotados os mesmos elementos de conexão por parte das diversas jurisdições ou, mesmo que seja adotado o mesmo critério de conexão, por lhes ser conferido um conteúdo diferente em cada uma das jurisdições.

Assim, o problema que está na base da dupla tributação internacional prende-se fundamentalmente com o facto de nem todos os sistemas fiscais coincidirem entre si quanto às normas de incidência real e pessoal, pelo que é perfeitamente possível que um mesmo rendimento venha a ser tributado simultaneamente nos Estados da residência e da fonte ou, menos comum, não seja tributado em nenhum dos Estados.

A dupla (ou múltipla) tributação pode ser jurídica ou económica. A dupla (ou múltipla) tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é objeto de tributação em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla (ou múltipla) tributação económica ocorre quando o mesmo rendimento é tributado em mais do que um Estado (por exemplo, no caso da tributação de lucros distribuídos).

De uma maneira geral, os pressupostos da dupla tributação internacional baseiam-se na pluralidade de normas de tributação em ordenamentos jurídico-fiscais distintos e nas “quatro identidades”, a saber: (i) identidade do objeto; (ii) identidade do sujeito; (iii) identidade do período tributário; e (iv) identidade do imposto.

A própria internacionalização da economia e a verificação de situações jurídico-fiscais plurilocalizadas gerou a necessidade de criar diferentes tipos de conexões (reais e pessoais) para evitar/atenuar a tributação.

Neste contexto, a dupla tributação internacional cria um cúmulo de tributações com reflexos negativos nas relações económicas internacionais e no próprio

desenvolvimento económico, e pode ter consequências no âmbito dos movimentos de capitais. Por isso, entendeu-se como prioritário eliminar este fenómeno, ou pelo menos atenuá-lo. São dois os tipos de medidas que podem levar-se ao cabo para o efeito, a saber: (i) medidas unilaterais, tais como o método da isenção e o método do crédito de imposto; (ii) medidas bilaterais (ou até mesmo multilaterais), tais como a celebração de CDT e outros acordos (instrumentos convencionais) celebrados entre os Estados.

5. Bibliografia citada

- AVI-YONAH, Reuven; CLAUSING, Kimberly A., "Business Profits (Article 7 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.^a Edição (atualizada), Almedina, 2010.
- DANON, Robert, "Interest (Article 11 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- DE BROE, Luc, "Students (Article 20 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- HELMINEN, Marjaana, "Discussion of Stef van Weeghel's Paper on Article 10 OECD Model Convention", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- HEMMELRATH, Alexander, "Notes on Guglielmo's paper on Article 8 OECD Model Convention", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- KEMMEREN, Eric, "Pensions (Article 18 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- KEMMEREN, Eric, *Principle of Origin in Tax Conventions – A rethinking of Models*, Pijenburg vormgevers, Dongen (The Netherlands), 2001.
- KREVER, Richard, "Discussion of Stefano Simontacchi's Paper on Article 13 OECD Model Convention", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 2012.
- MAISTO, Guglielmo, "Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport (Article 8 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.

- MOLENAAR, Dick, "Discussion of Daniel Sandler's Paper on Article 17 OECD Model Convention", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014.
- PEREIRA, Paula Rosado, in *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010.
- PINHEIRO, Gabriela, *A Fiscalidade Directa da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998.
- PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011.
- PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984.
- PISTONE, Pasquale, "Government Service (Article 19 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- POTGENS, Frank; BOSMAN, Alexander, "Discussion of Alexander Rust's Paper on Article 21 OECD Model Convention", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- PROKISCH, Rainer, "Directors' fees (Article 16 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- RÄDLER, Albert, J., "Recent Trends in European and International Taxation", *Intertax*, Volume 32, Issue 8/9, 2004.
- REIMER, Ekkehart, "Income from Immovable Property (Article 6 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- RUST, Alexander, "Other Income (Article 21 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007.
- SANDLER, Daniel, "Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- SIMONTACCHI, Stefano, "Capital Gains (Article 13 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (Eucotax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013.
- TADMORE, Niv, "Royalties (Article 12 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law*

- and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- WALDBURGER, Robert, "Income from Employment (Article 15 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- WATTEL, Peter J., "Home neutrality in an Internal Market", *European Taxation*, vol. 36, n.º 5, 1996.
- WEEGHEL, Stef van, "Dividends (Article 10 OECD Model Convention)", in LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (ed.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (EucoTax Series on European Taxation)*, Wolters Kluwer – Law and Business, 2008.
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009 (reimpressão de 2014).

E, ainda:

- Convenções celebradas por Portugal e respetivo quadro-resumo: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib .
- Ficha doutrinária, contendo uma informação vinculativa, relativa a contratos de bolsa de investigação: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1E7E644E-C11C-4D6E-BF3D-0EB934DB8608/0/Ficha_Doutrinaria_Proc%203059%2010.pdf .