Questões próprias da determinação da residência das pessoas coletivas na legislação portuguesa e o critério da residência nas convenções internacionais

Questions relating to the determination of legal persons' residence in Portuguese law and the residence criterion in international conventions

Patrícia Anjos Azevedo¹

Instituto Politécnico da Maia/N2i (Núcleo de Investigação do IPMAIA)
Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto/CEOS.PP

Sumário: 1. Introdução. 1.1. Enquadramento do critério da residência. 1.2. A determinação das competências tributárias entre os Estados. 2. A determinação da qualidade de residente relativamente às pessoas coletivas. 2.1. Considerações gerais. 2.2. O estabelecimento estável. 2.3. Regime de tributação em sede de IRC. 3. A tributação com base no critério da residência nos termos das CDT. 3.1. Introdução. 3.2. A não existência de um conceito autónomo de residência a nível convencional. 4. Conclusões. 5. Bibliografia Citada.

Resumo: Segundo o critério da residência, a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local de obtenção dos rendimentos, pelo que um dado sujeito passivo considerado fiscalmente residente numa determinada jurisdição será aí tributado por todos os rendimentos que aufera, independentemente de obter a totalidade ou parte de tais rendimentos nesse território. Relativamente às pessoas coletivas, as diferentes jurisdições determinam a respetiva residência de acordo com a sua sede social, a sua direção efetiva e, em alguns ordenamentos jurídicos, o local onde a sociedade foi constituída, não existindo critérios internacional e uniformemente aceites no que toca à definição da residência para efeitos fiscais. Ademais, nas próprias Convenções de Dupla Tributação, o conceito de "residência" não se claramente encontra definido, sendo normalmente objeto de remissão para as legislações internas, o que muitas vezes provoca conflitos positivos de residência, relativamente aos quais terão de ser apresentadas soluções concretas.

Palavras-Chave: Critério da residência; Tributação do rendimento; Pessoas coletivas; Convenções de Dupla Tributação.

Abstract: According to the residence criterion, taxation of income must be carried out irrespective of the place where the income is obtained, so that a taxable person considered to be a tax resident in a given jurisdiction will be taxed there for all the income. As far as legal persons are concerned, the different jurisdictions determine their residence according to their registered office, their effective management and, in some jurisdictions, the place where the company was incorporated, there being no international and uniformly accepted criteria for the definition of residence for tax purposes. Moreover, in the Double Taxation Conventions themselves, the

¹ Doutora em Direito (PhD) pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Adjunta Convidada no Instituto Politécnico da Maia (IPMAIA). Membro da Comissão Científica do N2i (Núcleo de Investigação do IPMAIA). Assistente Convidada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Membro Efetivo do Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Politécnico do Porto (CEOS.PP).

concept of "residence" is not clearly defined and is usually referred to in domestic legislation, which often leads to positive residence conflicts, for which concrete solutions have to be presented.

Keywords: Residence criterion; Income taxation; Legal persons; Double Taxation Conventions.

1. Introdução

1.1. Enquadramento do critério da residência

De acordo com o critério da residência, a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local da fonte de tal rendimento. Assim, um dado sujeito passivo será tributado no Estado no qual seja considerado como fiscalmente residente, por todos os rendimentos que aufera, independentemente de obter a totalidade ou parte de tais rendimentos nesse território. A residência apresenta-se como uma ligação de natureza "socioeconómica" a um Estado, "(...) que implica a presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação ou a existência de certo tipo de conexão económica, como o exercício de determinadas funções"².

Em sede de IRC, por exemplo, tributa-se o lucro³ das entidades com sede ou direção efetiva em Portugal (veja-se o art.º 2.º do CIRC, acerca dos sujeitos passivos) que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola⁴ e o lucro imputável a estabelecimento estável⁵ (de entidades que não possuam sede nem direção efetiva em território português) situado em território nacional, bem como o rendimento global e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito das entidades sede ou direção efetiva em Portugal que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e o rendimento global e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades (que não possuam sede ou direção efetiva em Portugal) sem estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis – cfr. art.º 3.º, n.º 1, alíneas a) a d) do CIRC. O CIRC consagra ainda uma "extensão da obrigação de imposto" (art.º 4.º do CIRC) que prescreve que, relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os

² Cfr., sobre estas matérias, PIRES, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 220, que se refere a uma "pertença" socioeconómica, que implica a presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação ou a existência de certo tipo de conexão económica, como o exercício de determinadas funções. O mesmo autor refere-se ao domicílio (residência habitual) como uma outra realidade compreendida no conceito de residência. Ainda de acordo com PIRES, M., na sua obra, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 222), "As modernas convenções fiscais utilizam o termo «residência» e não «domicílio». A consequência desta substituição é confundir-se num só vocábulo duas realidades que anteriormente se designavam separadamente através daqueles dois termos."

³ O lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (teoria do balanço), com as correções estabelecidas no CIRC – art.º 3.º, n.º 2 do CIRC.

⁴ São consideradas atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços – cfr. art.º 3.º, n.º 4 do CIRC.

⁵ São componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, bem como os demais rendimentos obtidos em território português que sejam provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável de que sejam titulares as entidades não residentes (princípio da atração do estabelecimento estável) – cfr. art.º 3.º, n.º 3 do CIRC. A noção de estabelecimento estável é tratada pelo art.º 5.º do CIRC, que o define como qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

obtidos no estrangeiro (n.º 1 do art.º 4.º do CIRC) – tributação universal e ilimitada. Em relação às pessoas coletivas e outras entidades que não possuam sede nem direção efetiva em território português, o IRC incide apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional (n.º 2 do art.º 4.º do CIRC) – tributação pelo Estado da fonte dos rendimentos.

O critério da residência materializa-se assim numa tributação universal ou ilimitada, já que o Estado tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, quer no seu território, quer no estrangeiro, independentemente do local de onde é originário, tratando-se de uma autêntica tributação mundial dos residentes (a denominada *worldwide income taxation of residents*). No entanto, não podemos esquecer as dificuldades que a aceitação deste critério acarreta, ao tributar a totalidade dos rendimentos, considerando por isso não só os obtidos num determinado território, mas também os obtidos noutros Estados⁶, em termos que devem ser melhor explicitados, dada a sua complexidade e as implicações jurídico-económicas que apresenta, senão vejamos:

Uma das principais dificuldades tem a ver com a possível ocorrência de uma situação de dupla tributação, em que o contribuinte pode ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar se for por intermédio de uma CDT (bilateral) ou de mecanismos internos (unilaterais) com vista a evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional. As dificuldades na aplicação deste critério não terminam por aqui. Perguntamo-nos se existirá um conceito autónomo e operativo de residência ao nível do Direito Internacional e da União Europeia ou, se pelo contrário, essa noção é essencialmente delimitada no âmbito dos direitos fiscais internos, havendo ainda que questionar-se a articulação entre o conceito de residência que decorre das normas de Direito interno e dos instrumentos internacionais⁷.

No direito fiscal da União Europeia, o conceito de residente visa determinar os sujeitos passivos que podem beneficiar da aplicação de uma determinada diretiva⁸. No direito fiscal internacional, o conceito de residente encontra-se retratado no art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, que apenas se refere ao conceito de “residente de um Estado contratante” para efeitos de aplicação da convenção, remetendo, quanto à atribuição desta categoria, para as disposições de Direito interno dos Estados, mas apresenta – todavia – alguns “critérios de desempate” para o caso de uma mesma pessoa ser considerada residente em ambos os Estados contratantes, à luz das respetivas disposições legais de Direito interno. No Direito interno a função do conceito de residente está limitada à dimensão espacial do seu facto tributário⁹.

Contudo, quer o direito fiscal da UE (através de diretivas)¹⁰, quer as CDT (tal como acabamos de referir, a propósito da convenção modelo da OCDE),

⁶ Sobre a residência e sobre a fonte, cfr., entre outros, TEIXEIRA, G., *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição (reimpressão), Almedina, 2012; TEIXEIRA, G., *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, 2015; XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 280 e ss (e reimpressão de 2014); e, ainda, PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 85 e ss.

⁷ Estas questões são tratadas por RIBEIRO, J.S., no seguinte contributo: RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

⁸ As diretivas têm como pressuposto de aplicação a verificação de factos tributários no domínio interno. Tal como no âmbito das CDT, também no contexto do direito fiscal da UE, a determinação da condição de residente é deixada a cargo do Direito interno dos Estados-membros, sendo para aí feita uma remissão.

⁹ Neste sentido, RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

¹⁰ Cfr., entre outras, Diretiva do Conselho dos Rendimentos da Poupança – 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003, artigo 1.º; Diretiva do Conselho sociedades mães/afiliadas 90/435/CEE,

definem a condição de residente à luz dos Direitos internos, não existindo por isso um conceito independente de residente, autonomamente considerado em relação aos Direitos internos. O problema é que, não sendo uniformes os critérios utilizados para determinar a residência, é possível que um indivíduo ou uma sociedade sejam considerados residentes em mais do que um Estado. Para além de que a lei permite que um contribuinte singular ou uma sociedade desloquem muito facilmente a sua residência de um Estado para o outro.

A possibilidade da obtenção de rendimentos fora do país da residência afasta a teoria absoluta de que deverá ser exclusivamente o país da residência a tributar, uma vez que nem sempre é este o critério adequado para aferir a efetiva situação do contribuinte em face da UE ou do Direito Internacional. A necessidade de garantir um tratamento não discriminatório entre cidadãos, sobretudo na UE, sobrepõe-se ao critério tradicional que distingue entre residentes e não residentes, já que o tratamento diferenciado dos contribuintes com base na residência resultará num tratamento fiscal diferenciado se compararmos tal contribuinte com outro contribuinte na mesma situação, mas residente num outro Estado.

A questão que se coloca aqui é de saber se a tributação baseada no critério da residência é compatível como a legislação europeia e internacional e com os próprios princípios europeus e internacionais ou, se pelo contrário, a evolução da legislação europeia no que respeita à tributação direta levou a que a tributação com base na residência não se compagine com tais exigências. Veja-se que quer o conceito de residência, quer os seus contornos permaneceram na soberania dos Estados-membros, ao passo que a legislação europeia e internacional assegura os direitos que imediatamente derivam do estatuto de nacional. Por isso, a problemática do critério da residência deve-se a alguma incompatibilidade entre os conceitos internos de residência e os direitos supranacionais conferidos pela legislação europeia e internacional.

Esta conclusão não afetaria os problemas relacionados com a repartição dos poderes tributários entre os Estados, caso houvesse uma política de tributação comum ao nível comunitário e regras internacionais de tributação ao nível da OCDE, FMI, Banco Mundial, etc. Todavia, não é provável que tal aconteça num futuro próximo devido à soberania fiscal dos Estados. Esta questão torna-se relevante neste contexto internacional em que assistimos a fatores de globalização económica e a factos tributários plurilocalizados, que acarretam problemas diversos em termos de repartição das competências de tributar entre os Estados.

1.2. A determinação das competências tributárias entre os Estados

Tal como já fomos aludindo, a tributação com base no critério da residência é, via de regra, a base jurídica à tributação do rendimento e do capital a nível interno, bem como às convenções de dupla tributação (CDT). As próprias CDT assentam fundamentalmente numa distinção entre “o Estado da residência” e “o Estado da fonte”.

A justificação da pretensão de tributar com base no critério da residência prende-se, essencialmente, com o valor que esta apresenta para o indivíduo ou para a pessoa coletiva, pois a residência confere determinado estatuto de proteção e um ambiente de regulação que poderá trazer benefícios importantes em matéria de reputação do contribuinte, de salvaguarda dos direitos subjetivos do contribuinte e de pertença a um dado Estado, mesmo nos casos em que se desenvolvam atividades no estrangeiro.

de 23 de julho de 1990, alterada pela Diretiva do Conselho 2003/123/CE, de 22 de dezembro de 2003, artigo 2.º; Diretiva do Conselho sobre fusões, cisões, troca de ativos e permuta de ações 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990, alterada pela Diretiva 2005/19/CE, de 17 de fevereiro de 2005, cuja versão consolidada consta da Diretiva 2009/133/CE, de 19 de outubro de 2009, artigo 3.º; Diretiva de juros e *royalties* entre empresas associadas 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003, artigo 3.º.

A qualidade de contribuinte residente confere o dever de lealdade fiscal ao Estado da residência, uma vez que é desse Estado que o residente receberá a necessária proteção jurídica dos seus direitos e interesses¹¹. Assim, a justificação para a adoção deste princípio poderá passar pela teoria do benefício. Em muitos países, a tributação do rendimento com base no critério da residência decorre do imperativo constitucional de tributar todos os contribuintes de forma igual, independentemente da fonte onde é obtido o rendimento.

Ao nível das CDT, está prescrito o âmbito pessoal de aplicação (cfr. art.º 1.º da convenção modelo da OCDE), bem como o enquadramento do conceito de residência, as normas reguladoras do poder de tributar e de eliminação da dupla tributação.

Todavia, nas CDT, o conceito de "residência" não se encontra definido, sendo normalmente objeto de remissão para as legislações internas. O art.º 4.º da convenção modelo da OCDE remete para o direito interno dos Estados contratantes a determinação concreta da residência das pessoas singulares e coletivas. Esta remissão coloca algumas dúvidas e dificuldades em termos de aplicação prática. Na hipótese de se verificar um qualquer conflito de competências, algumas das convenções sobre dupla tributação permitem, como critério interpretativo, a possibilidade de recurso à convenção modelo da OCDE (mais especificamente o seu art.º 4.º, parágrafos 2 e 3).

É assim que, por exemplo, o princípio da *lex fori*, previsto no art.º 3.º, parágrafo 2 da convenção modelo da OCDE, estabelece que tudo aquilo que não estiver especificamente regulado no tratado deverá ser interpretado e aplicado de acordo com as legislações internas, a menos que não seja possível a sua aplicação a um caso concreto.

O conceito fiscal de residência difere significativamente quando comparamos as legislações internas de cada um dos Estados-membros. Alguns países baseiam o conceito de residência no mesmo conceito que aquele que é definido ao nível do direito privado, embora com algumas correções (casos da Itália¹² e da França); outros países apresentam uma definição autónoma de residência (como é o caso da Alemanha e da Espanha); e outros ainda, como o Reino Unido, apresentam o conceito de forma mais complexa, estabelecendo diferentes graus na relação factual com o contribuinte¹³.

No caso português, e na ausência de convenções celebradas entre Portugal e um outro Estado, bem como na ausência de uma situação jurídico-fiscal plurilocalizada, importará ter em atenção os critérios indicados no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), nos termos que analisaremos em seguida.

De facto, quer no domínio do CIRS, quer no domínio do CIRC, o conceito de residência desempenha uma função similar, servindo de elemento de conexão entre determinada situação fáctica e a legislação portuguesa. A classificação do sujeito passivo como contribuinte residente resulta da concretização da dimensão especial do facto tributário, permitindo assim que se estabeleça uma relação jurídico-fiscal. Para existir, o facto tributário, além de depender da verificação de uma determinada situação de facto (dimensão material do facto tributário), bem como da ligação dessa situação a um determinado sujeito passivo (dimensão subjetiva), pressupõe ainda a concretização das dimensões temporal, quantitativa e espacial.

¹¹ Neste sentido, MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009. Para uma bibliografia mais recente, veja-se MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 13 e ss, onde se refere a residência e, seguidamente, a fonte.

¹² Para maiores desenvolvimentos, cfr. PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

¹³ Cfr. PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

Ou seja, para que a percepção de rendimentos por parte de um determinado sujeito dar origem ao nascimento de um facto tributário, é necessária a quantificação desse facto, que esse facto diga respeito a um período temporal concreto e que, além disso, que tenha alguma conexão legalmente estabelecida com o ordenamento jurídico-fiscal português. Só assim surge o facto tributário. Na fixação desta dimensão espacial, o conceito de residência assume a natureza de elemento de conexão, por excelência.

Sem prescindir, existem ainda outros elementos de conexão que concretizam esta dimensão, como por exemplo o local de obtenção dos rendimentos, mas é de facto a residência que se traduz na ligação mais forte do elemento material que se encontra na base da ligação do facto tributário a determinado ordenamento jurídico. Por isso, o sujeito passivo que se considere como residente será tributado de acordo com uma base mundial, ou seja, por todos os rendimentos que auferir, independentemente do local onde são obtidos¹⁴.

A fixação da residência para efeitos fiscais adquire acentuada importância, quer num contexto nacional, quer num contexto internacional, desde logo porque o âmbito pessoal das convenções é definido pela qualidade de residente em um ou ambos os Estados contratantes, sendo indiferente (regra geral) a nacionalidade ou a qualidade de contribuinte.

2. A determinação da qualidade de residente relativamente às pessoas coletivas

2.1. Considerações gerais

Via de regra, as diferentes jurisdições determinam a residência das pessoas coletivas de acordo com a sua sede social, a sua direção efetiva e, em alguns ordenamentos jurídicos, o local onde a sociedade foi constituída^{15 16}.

A direção efetiva é determinada em função do local onde decorre a gestão da empresa, onde se reúnem os seus órgãos sociais, onde convergem as instruções de gestão corrente e onde se concretizam, no plano administrativo, as decisões de gestão. Este critério da direção efetiva levanta uma série de incertezas, desde logo atendendo ao número de fatores administrativos e não económicos que contribuem para a sua qualificação, com sejam o local das reuniões do conselho de administração e de outros órgãos sociais, por exemplo. Pode até dar-se o caso de o Estado onde se produzem "*os elementos determinantes da capacidade contributiva técnico-económica*" não corresponder com o Estado onde "*os elementos administrativos se verificam*"¹⁷ e de não existir uma única direção efetiva.

Destarte, o conceito de direção efetiva significa o local onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, ou seja, o local onde são tomadas substancialmente as decisões principais, quer em termos de gestão, quer a um nível comercial, decisões

¹⁴ Neste sentido, cfr. RIBEIRO, J. S., "O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno", *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012 e, ainda, RIBEIRO, J. S., *A tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010, pp.96-114.

¹⁵ No caso italiano, a definição de residência das pessoas coletivas surge explicitamente na legislação, onde se refere que, para efeitos de tributação, se consideram como residentes todas as empresas ou entidades que mantenham a sua sede legal ou administrativa ou a sua atividade principal em território italiano. Cfr. PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *EucoTax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

¹⁶ Sobre a incidência pessoal do IRC, veja-se: SOUSA, D. P., *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 465-466.

¹⁷ Neste sentido, PIREZ, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 225.

essas que se afiguram necessárias à condução das atividades da sociedade e à gestão global da empresa.

No caso português, a determinação da condição de residente¹⁸ em sede de IRC é mais simples comparativamente com a qualidade de residente em IRS. O CIRC, no seu art.º 2.º, n.º 3, apresenta dois critérios (ou elementos de conexão) alternativos, a saber: a *sede* e o local de *direção efetiva*. Basta que determinada pessoa coletiva possua sede ou direção efetiva (alternativamente) em determinado território, não havendo necessidade de cumulação dos dois fatores para que a pessoa coletiva seja considerada como residente.

No que diz respeito ao critério da sede, este não apresenta grandes dificuldades de concretização, desde logo pelas exigências em termos de Direito Comercial. Mais concretamente, o critério da sede remete o da sede, ou seja, o local indicado como tal no contrato de sociedade. Trata-se de um critério meramente formal, que pode ser facilmente manipulável, o que leva a que seja necessário considerar, alternativamente, um outro critério¹⁹.

Relativamente ao segundo critério (direção efetiva), não obstante o facto de poder eventualmente corrigir o primeiro, este oferece contornos incertos, uma vez que a lei não o define e a própria doutrina não apresenta soluções claras e precisas. Por isso, é necessária uma maior análise sobre as atividades do sujeito passivo, a definição dos órgãos estatutários, os limites dos poderes dos sócios/administradores das sociedades, etc.

Ao contrário da sede, que pode ser facilmente definida por lei, o conceito de direção efetiva é mais fluído, no sentido de que corresponde ao local de direção efetiva, onde são tomadas as decisões estratégicas. É o local onde está situada a administração da empresa e onde são tomadas as decisões correntes da sua gestão²⁰.

Assim, na prática, cada Estado pode estabelecer os critérios de residência que bem entenda, podendo até ocorrer situações de dupla residência (por exemplo, quando a sede se encontra localizada num determinado Estado e os poderes decisórios num outro Estado)²¹. Nestes casos, podem as CDT alocar a jurisdição fiscal a apenas um dos Estados e/ou prever soluções para fazer face a situações de eventual duplicação de coleta.

De referir que o local da direção efetiva foi sobretudo pensado para dar resposta às questões suscitadas pelas sociedades de “mera fachada”, sedeadas em paraísos fiscais e controladas por residentes. Hoje, com a evolução informática no domínio das telecomunicações, muitas sociedades são governadas a partir do estrangeiro (ou seja, a sede efetiva não coincidirá com a sede estatutária), sem que no entanto exista qualquer propósito evasivo ou fraudulento. Acrescente-se ainda que a estrutura dos grupos multinacionais (cuja direção é verdadeiramente internacional) torna muito difícil ou até mesmo impossível determinar um local de direção efetiva de cada uma das sociedades que integram tais grupos.

Por isso, nem sempre é possível definir, em abstrato, critérios para a localização da direção efetiva de uma sociedade, devendo tal definição ser efetuada através de uma ponderação casuística e individualizada²², o que leva a que se tenha de ter em atenção situações de evasão ou elisão fiscais internacionais.

¹⁸ Além disso, o art.º 19.º n.º 1, alínea b) da LGT estabelece o “domicílio fiscal” das pessoas coletivas, importante para finalidades processuais, mas não para aplicação de normas fiscais substantivas, já que para estas últimas relevam apenas os fatores de conexão relevantes para efeitos de tributação, *v.g.*, critério da residência e critério da fonte.

¹⁹ Neste sentido, cfr. MORAIS, R. D., *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 15.

²⁰ Cfr. MORAIS, R. D., *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 15.

²¹ Para maiores desenvolvimentos sobre a dupla residência das sociedades à luz das CDT, veja-se CÂMARA, F. S., “A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação”, in AA.VV., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Fisco*, Lex, 2003, pp. 213-283.

²² Para maiores desenvolvimentos, cfr. MORAIS, R. D., *Imputação de lucros de sociedades*

2.2. O estabelecimento estável

O CIRC distingue, no seu art.º 3.º, entre: (i) entidades residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola; (ii) entidades residentes que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola; (iii) entidades não residentes com estabelecimento estável (EE) em Portugal; e (iv) entidades não residentes sem estabelecimento estável (EE) em Portugal.

Os sujeitos passivos não residentes são entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tendo sede ou direção efetiva em território português aqui obtenham rendimentos não sujeitos a IRS [art.º 2.º, n.º 1, alínea c) do CIRC].

As entidades não residentes com estabelecimento estável (EE) em Portugal são tributadas pelo lucro imputável ao EE [art.º 3.º, n.º 1, alínea c) do CIRC], sendo obrigadas a possuir contabilidade organizada, nos termos do art.º 123.º, n.º 1 do CIRC.

De facto, quando uma entidade com sede ou direção efetiva numa determinada jurisdição pretende desenvolver a sua atividade noutras jurisdições, pode fazê-lo das seguintes formas²³:

(i) criando uma subsidiária na jurisdição para onde pretende expandir-se, sendo tal subsidiária uma sociedade de Direito local, que se sujeitará às normas fiscais e comerciais da jurisdição em questão;

(ii) criando uma sucursal (ou outro tipo de forma de presença física), sem personalidade jurídica (cfr. art.º 3.º do Código das Sociedades Comerciais), sujeitando-se apenas às regras locais quanto ao impacto fiscal das operações que realizada, originando-se, pela permanência, um estabelecimento estável; ou

(iii) não estabelecendo qualquer tipo de presença física na jurisdição para onde pretende expandir-se limitando-se a, sempre que necessário, deslocar os meios materiais ou humanos necessários, o que poderá ou não originar um estabelecimento estável.

Considera-se, para efeitos da aplicação do regime fiscal previsto no CIRC, como estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art.º 5.º, n.º 1 do CIRC)²⁴. É o caso de um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina e uma mina (art.º 5.º, n.º 2 do CIRC). O caso de um estaleiro, plataforma ou instalação, através do qual se exerçam atividades de uma forma temporária apenas é considerado estabelecimento estável se a duração da obra ou da atividade exceder seis meses (n.º 3 do art.º 5.º do CIRC). Em caso de subempreitada, e de acordo com o n.º 5 da mesma disposição, considera-se que o subempreiteiro possui estabelecimento estável no estaleiro, caso aí exerça a sua atividade por um período superior a seis meses.

Assim, o conceito de estabelecimento estável caracteriza-se por conter dois elementos: um elemento estático (organização pela qual é exercida uma atividade) e um elemento dinâmico (a atividade exercida em si mesma), aos quais acresce o requisito temporal, de duração mínima. Não se considera estabelecimento estável o exercício de atividade no território nacional através de um agente independente (n.º 7 do art.º 5.º) e as instalações de carácter preparatório ou auxiliar (n.º 8 do art.º 5.º)²⁵.

não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, Publicações Universidade Católica – Porto, 2005, pp. 301 e ss.

²³ Cfr. TEIXEIRA, M. D., *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, pp. 13-14.

²⁴ Sobre o estabelecimento estável, veja-se ainda: SOUSA, D. P., *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 469 e ss.

²⁵ Sobre o conceito de estabelecimento estável, cfr. TEIXEIRA, M. D., *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, pp. 21 e ss.

O conceito de estabelecimento estável também se encontra previsto no art.º 5.º da Convenção Modelo da OCDE, que se mantém inalterado desde 1963, e apresenta alguns requisitos essenciais do estabelecimento estável, mais concretamente: (a) a existência de uma instalação (no sentido de local de negócios); (b) este local ser fixo e estar integrado fisicamente num dado território, com carácter de permanência; e (c) a empresa exercer uma certa atividade negocial através daquela instalação, o que significa que as pessoas dependem da empresa e exercem as suas atividades nessa empresa, no Estado onde se encontra situada a instalação fixa em causa. A mesma disposição apresenta ainda uma enumeração exemplificativa, quer de carácter positivo, quer de carácter negativo²⁶, tal como acontece no caso da legislação portuguesa – *v.g.*, art.º 5.º do CIRC, *supra* analisado.

O estabelecimento estável não tem personalidade jurídica distinta da da sede, pelo que não pode figurar como parte num contrato²⁷, verificando-se que a figura do estabelecimento estável se encontra na fronteira entre os critérios da residência e da fonte, já que permite a tributação dos não residentes de acordo com regras semelhantes às aplicáveis aos residentes.

Por seu turno, as entidades não residentes sem estabelecimento estável (EE) em Portugal são tributadas pelos rendimentos das diferentes categorias previstas para efeitos de IRS e pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito [art.º 3.º, n.º 1, alínea d) do CIRC].

Os sujeitos passivos não residentes encontram-se sujeitos a IRC relativamente aos rendimentos obtidos em território português (art.º 4.º, n.º 2 do CIRC – critério da fonte), sendo tributados os rendimentos imputáveis a EE e os rendimentos obtidos em Portugal não imputáveis a EE (art.º 4.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC).

Ora, a distinção entre residentes e não residentes atenua-se com a figura do estabelecimento estável, pois esta permite que um não residente seja tributado de acordo com características específicas que o aproximam do residente.

2.3. Regime de tributação em sede de IRC

Em sede de IRC, a tributação segue regras distintas consoante se trate de: (i) entidades residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola [art.º 15.º, n.º 1, alínea a) do CIRC]; (ii) entidades residentes que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola [art.º 15.º, n.º 1, alínea b) do CIRC]; (iii) entidades não residentes com estabelecimento estável (EE) em Portugal [art.º 15.º, n.º 1, alínea c) do CIRC]; (iv) entidades não residentes sem estabelecimento estável (EE) em Portugal [art.º 15.º, n.º 1, alínea d) do CIRC].

A matéria coletável das entidades residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, apura-se de acordo com a seguinte fórmula: MC (matéria coletável) = LT (lucro tributável – art.ºs 17.º e ss do CIRC) - Prejuízos fiscais (art.º 52.º do CIRC) - Benefícios fiscais. O lucro tributável é determinado de acordo com as regras aplicáveis às entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, encontrando-se o respetivo regime previsto nos art.ºs 15.º e ss do CIRC.

Quanto à matéria coletável das entidades não residentes com EE, esta determina-se de acordo com a seguinte fórmula: MC = LT imputável ao EE (art.º 55.º do CIRC) - Prejuízos fiscais imputáveis ao EE (art.º 52.º do CIRC) - Benefícios fiscais.

²⁶ Para maiores desenvolvimentos, cfr. SOUSA, D. P., *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 469 e ss, acerca do estabelecimento estável.

²⁷ No mesmo sentido, cfr. TEIXEIRA, M. D., *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, p. 29.

O lucro tributável do estabelecimento estável do não residente determina-se de acordo com a previsão constante no art.º 50.º do CIRC, aplicando-se, *mutatis mutandis*, as regras referentes aos sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Assim, para efeitos de determinação do lucro tributável do estabelecimento estável, parte-se do lucro contabilístico, apurado com base na contabilidade, acrescido e deduzido das variações patrimoniais positivas e negativas para efeitos do CIRC, aplicando-se ainda as restantes correções fiscais previstas por lei.

Neste contexto, existe ainda o chamado princípio da atração do estabelecimento estável, que se materializa no seguinte: *“ao estender a tributação do estabelecimento estável não só aos rendimentos obtidos por seu intermédio pela entidade não residente, mas também aos restantes rendimentos que essa entidade obtenha em território português provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através do estabelecimento, Portugal adoptou o princípio da atracção (...) do estabelecimento estável (...)”*²⁸

Uma nota para referir que o n.º 3 do art.º 24.º da convenção modelo OCDE vem prever a não discriminação do estabelecimento estável, na medida em que um determinado estabelecimento estável não poderá ser objeto de tributação menos favorável do que as empresas que exerçam as mesmas funções no Estado onde esse mesmo estabelecimento estável se encontra situado²⁹.

Por sua vez, quanto às entidades não residentes sem EE em Portugal [art.º 15.º, n.º 1, alínea d) do CIRC], a matéria coletável é determinada da seguinte forma: MC = Rendimento das várias categorias do IRS (fundamentalmente categorias E e F) + incrementos patrimoniais a título gratuito (art.º 56.º do CIRC).

As entidades não residentes sem EE que auferirem rendimentos em Portugal devem, de acordo com o art.º 126.º do CIRC, nomear um representante fiscal. Esta nomeação é facultativa em relação às entidades que sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes noutros Estados-membros da UE ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, esse Estado-membro esteja vinculado à cooperação administrativa e fiscal equivalente à estabelecida no âmbito da Diretiva 2011/16/CE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011 (cfr. art.º 126.º, n.º 2 do CIRC).

Destaque-se ainda que os rendimentos previstos no art.º 94.º, n.º 1 do CIRC, quando obtidos por residentes e não residentes com estabelecimento estável são objeto de retenção na fonte, geralmente com a natureza de imposto por conta.

Mas, quando tais rendimentos são auferidos por não residentes que não possuam estabelecimento estável ou, possuindo-o, quando os rendimentos em causa não lhe sejam imputáveis, encontram-se sujeitos a retenção na fonte a título definitivo – art.º 94.º, n.º 3, alínea b) do CIRC. São assim aplicáveis, por força do disposto no n.º 5 do art.º 94.º do CIRC, as taxas previstas no art.º 87.º, n.º 4 do CIRC. Todavia, excetuam-se desta regra os rendimentos prediais – parte inicial do art.º 94.º, n.º 3, alínea b) do CIRC.

Deste modo, consideram-se obtidos em território português os rendimentos previstos no n.º 3 do art.º 4.º do CIRC (cfr. n.º 2 do art.º 94.º), à exceção dos rendimentos previstos no n.º 4 do art.º 4.º do CIRC³⁰.

Todavia, de acordo com o n.º 4 do art.º 4.º do CIRC, não se consideram obtidos em Portugal os rendimentos elencados na alínea c) do n.º 3 da mesma disposição, quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º

²⁸ Cfr. TEIXEIRA, M. D., *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, p. 50.

²⁹ Para maiores desenvolvimentos, cfr. TEIXEIRA, M. D., *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, pp.120-124.

³⁰ Para maiores desenvolvimentos, cfr. PINTO, N. C., *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, pp. 114 e ss.

7 da mesma alínea c) do n.º 3, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio – cfr. letra do n.º 4 do art.º 4.º do CIRC.

Além disso, através da Diretiva sociedade-mãe e sociedades afiliadas (Diretiva n.º 90/435/CEE) criou-se um regime de isenção da retenção na fonte sobre a distribuição de dividendos entre uma sociedade residente em Portugal e a respetiva sociedade-mãe residente num outro Estado-membro – cfr. art.º 14.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC. Para tal, o beneficiário deve fazer prova de residência na UE, mediante declaração autenticada pela autoridade fiscal do Estado de residência do beneficiário.

Por sua vez, por intermédio da Diretiva da Poupança (Diretiva n.º 2003/49/CEE, transposta para o ordenamento jurídico Português por intermédio do Decreto-Lei n.º 34/2015, de 17 de fevereiro) criou-se um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados-membros da União Europeia, com vista a eliminar a tributação de tais rendimentos no Estado da fonte (caso contrário, teríamos aqui uma situação de dupla tributação jurídica internacional), sendo os pagamentos dos juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados-membros da União Europeia unicamente tributados no Estado-membro do beneficiário efetivo³¹ (cfr. art.º 14.º, n.ºs 12 a 16 do CIRC).

3. A tributação com base no critério da residência nos termos das CDT

3.1. Introdução

É importante referirmo-nos a este ponto na nossa análise tendo por base a convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital, já que esta convenção modelo exerce uma influência que exerce na maioria das CDT celebradas pelos Estados. Aliás, as soluções concretas normalmente existentes centram-se nesta convenção modelo.

A convenção aborda o conceito de residência no seu art.º 4.º, tendo como objetivo principal verificar se determinado sujeito passivo pode ou não beneficiar da aplicação da convenção (cfr. art.º 1.º da convenção modelo da OCDE). No entanto, e contrariamente ao que se podia pensar, a convenção não determina quem é ou não considerado como residente num determinado Estado, remetendo para os Estados, internamente, em concreto, a verificação de tal condição. Ou seja, a convenção modelo da OCDE, bem como as convenções celebradas pelos Estados que nela se baseiam, geralmente não se reportam às normas de direito interno que atribuem a qualidade de residentes (cfr. parágrafo 4.º do comentário ao art.º 4.º da convenção modelo da OCDE); nem sequer abordam os requisitos que tais normas devem contemplar; antes remetem para a determinação da condição de residente expressamente definida no direito interno dos Estados (cfr. art.º 4.º, n.º 1 da convenção modelo da OCDE).

À luz da convenção modelo da OCDE, podemos ainda referir que a condição de residente é essencialmente definida pelas normas de Direito interno, limitando-se este instrumento a exigir que a condição de residente implique uma tributação de base mundial (alargada), não bastando a tributação dos rendimentos aí auferidos³².

³¹ Para maiores desenvolvimentos, cfr. PINTO, N. C., *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, pp. 139 e ss.

³² Cfr. PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, p. 100; e RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

A mera remissão para o direito interno de cada Estado justifica-se pelas regras de funcionamento das convenções, que geralmente limitam o poder de tributar dos Estados, mas não definem concretamente as regras para a determinação do que deve ou não ser tributado por eles³³. Ou seja, as convenções funcionam como repositório de normas instrumentais, mas não oferecem soluções concretas para o direito interno de cada um dos Estados.

Ora, o art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, bem como o respetivo comentário, indicam que poderá ser considerado residente em determinado Estado todo o indivíduo que, à luz do direito interno desse Estado, seja aí tributado de acordo com a tributação de base mundial. Além disso, e tendo em conta que a maioria dos Estados utiliza o critério da residência como fundamento para a tributação de base mundial, existe uma correspondência quase total entre quem é considerado residente para efeitos de convenção e residente para efeitos de Direito interno.

Note-se que a convenção modelo da OCDE apresenta, no seu art.º 4.º, uma noção de residente mais abrangente. De acordo com esta norma, é residente de um Estado contratante *“qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar (...)”*. Desta noção resulta a possibilidade de tributação com base no princípio da tributação universal.

A convenção prevê ainda, no n.º 2 do seu art.º 4.º, a resolução das situações de dupla residência, remetendo para a competência interna dos Estados. Por isso, não existe aqui um conceito de residência de base convencional que seja autónomo do conceito de residência definido pelo direito interno.

A convenção modelo da OCDE limita, nos seus efeitos, a aplicação do conceito de residência quando, por qualquer motivo, o sujeito passivo (apesar de ser considerado como contribuinte residente, pelas normas de Direito interno) não é tributado por todos os rendimentos, mas apenas pelos rendimentos que obtenha nesse Estado (cfr. art.º 4.º, n.º 1, *in fine* da convenção modelo da OCDE). O comentário a esta convenção vem destacar estas matérias, referindo nomeadamente as situações nas quais um determinado sujeito, de acordo com um Tratado entre um Estado onde é residente e um outro Estado, perdeu no primeiro a condição de residente³⁴.

Em caso de empate, vem o art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, referente ao conceito de residência, estabelecer regras de desempate na hipótese de ambos os Estados envolvidos na situação de dupla tributação se acharem competentes para a tributação com base no critério da residência, sem nunca colocar em causa a definição do conceito de residência proveniente do direito interno. Aliás, decorre do funcionamento das CDT que só pode haver um Estado da residência e um “outro Estado”, atentas as funções que cada um dos Estados deve assumir no exercício da eliminação da dupla tributação. Este mecanismo pretende definir, numa dada situação concreta, qual dos Estados envolvidos possui mais condições para, de acordo com o tipo de conexão em que se encontra, assumir-se como Estado da residência para efeitos de aplicação da CDT em questão.

Conclui-se que a convenção modelo da OCDE atribui ao Estado da residência o poder de tributar, embora por vezes de modo exclusivo e outras vezes de forma concorrente com o Estado da fonte. Tal regra decorre das normas definidoras da competência para a tributação do rendimento e do património (art.ºs 6.º e ss da convenção modelo da OCDE).

³³ Cfr. RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica*, 2012.

³⁴ Cfr. RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica*, 2012.

Apesar de a convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital ter consagrado dois critérios – o critério da fonte e o critério da residência –, considerou como mais relevante o critério da residência, dando-lhe prevalência em relação ao da fonte. Esta “prevalência” surgiu desde logo no âmbito do Relatório dos Economistas, datado de 1923, e apresentado à Sociedade das Nações (SDN).

3.2. A não existência de um conceito autónomo de residência a nível convencional

Nesta sequência, verifica-se que, de facto, hoje em dia, o critério da residência é apresentado como fator de conexão geralmente aceite e que melhor expressa a ligação económica entre uma pessoa e um Estado³⁵, legitimando assim a tributação dos residentes numa base mundial, isto é, de acordo com o princípio da *worldwide income taxation of residents*³⁶.

De uma maneira geral, todas as jurisdições possuem testes de residência para pessoas singulares e pessoas coletivas. Estes testes poderão basear-se na forma legal mas também na forma económica ou substância económica.

O conceito de residente é definido unilateralmente, pela lei de cada Estado, como já analisamos relativamente ao caso português. A definição da residência é muito importante como fator de conexão e de eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional.

Mais concretamente, no caso das pessoas singulares, a residência fiscal baseia-se normalmente nos seguintes factos: (i) presença física no país (forma legal); (ii) factos e circunstâncias que provam a residência nesse país (substância ou forma económica); (iii) ou a combinação de ambos os factos. Em muitos casos, as condições encontram-se satisfeitas caso se encontre preenchido o requisito da permanência de pelo menos 183 dias.

Já quanto às pessoas coletivas, importa ter em atenção o lugar onde as empresas ou entidades se encontram ou o lugar onde levam a cabo a sua atividade, sendo que o critério para aferir a sua residência fiscal se baseia normalmente: (i) no local da sua constituição legal (critério legal); ou (ii) no local onde se localiza a sua gestão (critério efetivo), ou a combinação de ambos.

Do exposto, não se vislumbra um conceito autónomo de residência nos impostos sobre o rendimento, nas CDT, e no Direito da União Europeia, ao contrário do que se verifica na doutrina³⁷ e na jurisprudência portuguesas (STA, inclusivamente)³⁸.

³⁵ A aceitação deste princípio como elemento de conexão determinante na fixação dos poderes tributários dos Estados espelha a crise do fator de conexão “nacionalidade”, tal como veremos adiante. Efetivamente, a nacionalidade dos sujeitos passivos (enquanto elemento de conexão pessoal) apenas assume relevo significativo no sistema jurídico norte-americano, onde se sujeitam à tributação todos os nacionais, mesmo que não residentes. No entanto, relativamente aos nacionais não residentes não existe, normalmente, uma tributação efetiva, mas apenas a obrigação acessória de entrega de declarações de rendimentos. Por isso, a nacionalidade tem apenas uma importância meramente secundária no que concerne às relações fiscais internacionais. Neste sentido, cfr. MORAIS, R. D., *Sobre o IRS* (2.^a Edição), Almedina, 2008, p. 17. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, R. D., *Sobre o IRS* (3.^a Edição), Almedina, 2016, p. 11, nota de rodapé n.º 19.

³⁶ Ser residente de um determinado Estado implica, normalmente, a sujeição a um imposto sobre a globalidade do rendimento, independentemente do local da sua obtenção, imposto esse que por regra será pessoal, com taxas progressivas, bem como deduções que procuram atender às despesas socialmente relevantes efetuadas pelo contribuinte, bem como pelo seu agregado familiar. Neste sentido, cfr. MORAIS, R. D., *Sobre o IRS* (2.^a Edição), Almedina, 2008, p. 17. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, R. D., *Sobre o IRS* (3.^a Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

³⁷ Cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, “As convenções sobre dupla tributação”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 179, 1998; bem como XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição Atualizada, Almedina, 2009 (e reimpressão de 2014). Em sentido contrário, veja-se NOGUEIRA, J. F. P., “A dupla residência fiscal de pessoas singulares – enquadramento da

Destarte, defendemos a existência de um “conceito convencional de residência”, no âmbito da aplicação de convenções sobre dupla tributação e não no âmbito do direito fiscal da UE, contrariamente àquilo que se vem afirmando pela doutrina. O conceito convencional de residência tem o seu sentido – de uma certa forma – esvaziado, na medida em que as convenções normalmente remetem para os conceitos de direito interno³⁹, efetuando meramente um afastamento da tributação relativamente a todos aqueles que, à luz das normas de direito interno, não possam ser considerados como residentes para efeitos fiscais. As convenções visariam um afastamento da presunção da qualidade de residente em determinados casos, o que leva, na prática, a uma exclusão da tributação relativamente a alguns contribuintes (em claro prejuízo das receitas fiscais de um dado Estado), sem que se percebam claramente os benefícios individuais de tais decisões. De facto, não existe um conceito convencional de residência que se sobreponha ao conceito de residente aplicável internamente, limitando-se as convenções a estabelecer “regras de desempate”⁴⁰.

Foi com base nesta interpretação doutrinária que se aplicou o “critério da residência por dependência”, ou da “teoria do centro de interesses vitais” aos cônjuges dos contribuintes fiscalmente residentes em Portugal e que se consideravam residentes em território português. Por exemplo, na prática, considerava-se que os portugueses a trabalhar na Alemanha, apesar de aí permanecerem por um período suscetível de permitir à luz do Direito alemão que fossem considerados aí fiscalmente residentes, seriam simultaneamente considerados como fiscalmente residentes em Portugal, sendo tributados à luz deste fator de conexão⁴¹.

Perante situações deste género, o Supremo Tribunal Administrativo limita-se a afastar a condição de residente em Portugal, baseando-se num pretensão critério de residência convencional, que estava implícito no art.º 4.º, n.º 1 da convenção modelo da OCDE, e que afastava a residência por dependência. No caso da Administração Fiscal alemã, a sua decisão é independente da verificação dos critérios estabelecidos no art.º 4.º, n.º 2 da convenção modelo da OCDE, segundo os quais deveria fixar-se o grau de conexão mais estreito com um ou outro ordenamento jurídico-fiscal, em concreto.

O próprio comentário ao art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, no seu parágrafo 6.º, refere uma situação semelhante à normalmente apreciada na jurisprudência a que aludimos. É uma situação típica que poderá obrigar a aplicar as regras de desempate previstas no n.º 2 desse art.º 4.º.

Por isso, e pelo menos no que diz respeito às pessoas singulares, diferentemente daquilo que é defendido pela doutrina (minoritária) exposta, não existe um conceito autónomo de residência a nível convencional, devendo este conceito aferir-se tendo por base as normas de Direito interno.

questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano IV, n.º 1, março de 2011, pp. 209-247 e também RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

³⁸ Vejam-se os seguintes Acórdãos: Acórdão de 24 de fevereiro de 2011, Processo 0876/10; Acórdão de 25 de março de 2009, Processo 68/98; Acórdão de 8 de julho de 2009, Processo 382/89; Acórdão de 8 de setembro de 2010, Processo 461/210.

³⁹ Relacionado com esta temática, bem como com a necessidade de os Estados emitirem certificados de residência fiscal para diversos efeitos tais como a aplicação das convenções fiscais e o acionamento das mesmas, veja-se PAIVA, P. e NIZA, P., “Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal”, in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 41 e ss.

⁴⁰ Neste sentido, veja-se MORAIS, R. D., *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 12-13.

⁴¹ Cfr. RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

Neste sentido, o art.º 16.º do CIRS português foi alterado por intermédio da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, na parte referente à residência das pessoas do mesmo agregado familiar, independentemente da residência da pessoa que se considere ser responsável pela “direção” do agregado em causa. Esta modificação legislativa espelha a realidade da sociedade, em constante mutação, não se justificando presumir a residência fiscal de um dado membro do agregado familiar, relativamente à residência fiscal de um outro membro do agregado familiar; isto porque não será a situação mais normal a hipótese em que apenas um dos membros do agregado aufera rendimentos.

Portanto, será uma presunção demasiado “forçada” considerar que os membros do mesmo agregado familiar não possam ter residências fiscais diferentes, o que, a acontecer, poderia mesmo trazer conflitos positivos de dupla tributação, com problemas de dupla ou múltipla residência fiscais, muito dificilmente resolúveis na ausência de CDT entre as jurisdições que possam estar em causa (pense-se na hipótese de um dos membros do agregado familiar trabalhar no estrangeiro, mas ter sido, por presunção, considerado também como fiscalmente residente em Portugal).

Quanto às pessoas coletivas, não obstante a remissão para o Direito interno, as disparidades e dificuldades verificadas na densificação do conceito de direção efetiva, poderão levar a que os comentários e os trabalhos do Grupo de Aconselhamento Técnico adquiram um papel importante na delimitação do conceito, condicionando assim a determinação do critério da residência no caso das pessoas coletivas (em especial, sociedades), em face do Direito interno⁴².

4. Conclusões

De acordo com o critério da residência, a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local de obtenção dos rendimentos, pelo que um dado sujeito passivo considerado fiscalmente residente numa determinada jurisdição será aí tributado por todos os rendimentos que aufera, independentemente de obter a totalidade ou parte de tais rendimentos nesse território.

Assim, os Estados, com vista à legitimação da tributação com base no critério da residência, costumam basear-se no facto de que os contribuintes deverão contribuir para a obtenção de receitas por parte do Estado no qual são considerados residentes, o que se verifica em virtude de uma conexão de natureza pessoal.

Ora, a tributação de acordo com o critério da residência é uma construção que permite tributar o rendimento dos contribuintes considerados residentes em determinada jurisdição, independentemente do local da sua obtenção, de acordo com um princípio de tributação universal ou ilimitada.

Contrariamente, e quanto aos contribuintes (fiscalmente) não residentes, mas que obtenham rendimentos em território português, a respetiva tributação dá-se com base no critério da fonte, que determina uma tributação limitada, estabelecendo-se aqui uma conexão de natureza real.

Relativamente às pessoas coletivas, as diferentes jurisdições determinam a respetiva residência de acordo com a sua sede social, a sua direção efetiva e, em alguns ordenamentos jurídicos, o local onde a sociedade foi constituída, não existindo critérios internacional e uniformemente aceites no que toca à definição da residência para efeitos fiscais.

Contudo, nas próprias Convenções de Dupla Tributação, o conceito de “residência” não se claramente encontra definido, sendo normalmente objeto de remissão para as legislações internas, o que muitas vezes provoca conflitos

⁴² Neste sentido, RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

positivos de residência, relativamente aos quais terão de ser apresentadas soluções concretas.

As convenções normalmente remetem para os conceitos de direito interno, efetuando meramente um afastamento da tributação relativamente a todos aqueles que, à luz das normas de direito interno, não possam ser considerados como residentes para efeitos fiscais. As convenções visariam assim um afastamento da presunção da qualidade de residente em determinados casos, o que leva, na prática, a uma exclusão da tributação relativamente a alguns contribuintes (em claro prejuízo das receitas fiscais de um dado Estado), sem que se percebam claramente os benefícios individuais de tais decisões.

5. Bibliografia Citada

- CÂMARA, F. S., "A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação", in AA.VV., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Fisco*, Lex, 2003.
- MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012.
- MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009.
- MORAIS, R. D., *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007.
- MORAIS, R. D., *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, Publicações Universidade Católica – Porto, 2005.
- MORAIS, R. D., *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016.
- MORAIS, R. D., *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008.
- NOGUEIRA, J. F. P., "A dupla residência fiscal de pessoas singulares – enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano IV, n.º 1, março de 2011.
- PAIVA, P. e NIZA, P., "Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal", in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014.
- PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010.
- PINTO, N. C., *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011.
- PIRES, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984.
- PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002.
- RIBEIRO, J. S., "O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno", *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.
- RIBEIRO, J. S., *A tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010.
- SOUSA, D. P., *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013.
- TEIXEIRA, G., *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, 2015.
- TEIXEIRA, G., *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição (reimpressão), Almedina, 2012.
- TEIXEIRA, M. D., *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007.
- XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009 (e também a reimpressão de 2014).