

A relevância das convenções para evitar a dupla tributação internacional e dos acordos de troca de informações em matéria fiscal

Relevance of international double taxation conventions and tax information exchange agreements

Marco Rodrigues¹

Patrícia Anjos Azevedo²

Escola Superior de Tecnologia e Gestão/Politécnico do Porto

Sumário: 1. Introdução: generalidades e relevância do tema no contexto das relações entre os Estados. 2. As convenções sobre troca de informações em matéria fiscal. 2.1. Breve enquadramento. 2.2. O papel da OCDE e de outras organizações internacionais nesta matéria. 2.3. A Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa na sua relação com entidades semelhantes de outros Estados a assistência mútua administrativa na recolha de impostos. 3. As convenções para evitar a dupla tributação. 3.1. Breve resenha. 3.2. O papel da OCDE no âmbito das convenções para evitar a dupla tributação. 3.3. A Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa, na sua relação com entidades semelhantes de outros Estados. 3.4. As convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal até à data. 4. Conclusões. Referências.

Resumo: O Direito Fiscal internacional visa lutar contra a fraude e evasão fiscais, procurando-se prevenir, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, já que determinada situação jurídico-fiscal internacional, em face dos elementos de conexão adotados pelos vários Estados, poderá desencadear pretensões fiscais em mais do que um Estado, pela aplicação de normas fiscais internas que, ora tributam os respetivos residentes pelos rendimentos obtidos em qualquer parte do mundo (critério da residência), ora tributam os rendimentos obtidos na respetiva jurisdição, independentemente da residência fiscal do contribuinte (critério da fonte). Diversos Estados tributam desta forma, cumulando o critério da residência do contribuinte com o critério da fonte. Nestas circunstâncias, encontrar-nos-emos perante um conflito positivo de dupla (ou múltipla) tributação internacional, que terá de ser solucionado com aplicação de normas jurídico-fiscais específicas, como por exemplo as convenções para evitar a dupla tributação. Todavia, este problema não se reconduz apenas à necessidade da celebração de acordos/convenções entre os Estados, que pretendam evitar a dupla tributação, levando à necessidade de colocar as diferentes jurisdições em “diálogo” sobre os rendimentos obtidos ou outros factos sujeitos a tributação ocorridos nuns e noutros Estados. Destarte, surge a problemática das convenções sobre troca de informações em matéria fiscal.

¹ Licenciado em Solicitadoria pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do P. Porto, Portugal; Mestrando em Solicitadoria pela mesma instituição de ensino, mrodrigues998@hotmail.com.

² Professora Adjunta do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do P. Porto. Licenciada, Mestre (com a menção: Ciências Jurídico-Económicas) e Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Portugal, pamv@estg.ipp.pt.

Palavras-chave: convenções; dupla tributação; troca de informações; Direito fiscal internacional.

Abstract: International Tax Law aims to fight against tax fraud and evasion, seeking to prevent, mitigate or eliminate international double taxation, since a certain international legal-tax situation, by connecting elements adopted by the various States, may trigger tax claims at more than one State, through the application of internal tax rules that either tax their residents for income obtained anywhere in the world (residence criterion), or tax the income obtained in their jurisdiction, regardless of the taxpayer's tax residence (source criterion). Several States tax this way, cumulating the criterion of the taxpayer's residence with the criterion of the source. In these circumstances, we will be faced with a positive conflict of international double (or multiple) taxation, which will have to be resolved by applying specific legal and tax rules, such as conventions to avoid double taxation. However, this problem is not only related to the need to conclude agreements/conventions between States, which aim to avoid double taxation, leading to the need to place the different jurisdictions in "dialogue" about the income obtained or other facts subject to taxation that have occurred at some states. Thus, the issue of conventions on the exchange of information in tax matters arises.

Keywords: conventions; double taxation; information exchange; International tax law.

1. Introdução: generalidades e relevância do tema no contexto das relações entre os Estados

Os factos jurídico-fiscais podem encontrar-se em conexão com mais do que um ordenamento jurídico. É o que sucede, por exemplo, no caso de uma sociedade comercial com sede em Portugal, mas que obtém rendimentos em Portugal e em França.

Tal sociedade comercial, por força do art.º 4.º, n.º 1 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), 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 com sede ou direção efetiva em Portugal, 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 se encontram 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.

Ora, a tributação de um determinado rendimento poderá ser efetuada, cumulativamente, com base nos critérios da residência do contribuinte e da fonte de obtenção dos rendimentos, muito embora as convenções para evitar a dupla

tributação (CDT)³, necessárias neste contexto, normalmente atribuem a exclusiva competência a um único Estado-contratante.

Essas convenções (que proliferam em virtude do crescimento do comércio internacional, da mobilidade de pessoas e de fluxos financeiros e da sobreposição/disparidade dos sistemas fiscais) são atos normativos de valor superior às normas internas dos Estados (cfr. art.º 8.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa – CRP), celebrados entre dois ou mais Estados, com vista a definir a competência tributária e a metodologia a adotar pelos Estados na eliminação da dupla tributação internacional.

A dupla tributação internacional materializa-se na duplicação de pretensões fiscais entre dois Estados soberanos, na medida em que ambos consideram possuir jurisdição sobre o mesmo facto tributário. Assim se 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 medidas vertidas nas legislações internas, ao passo que as medidas bilaterais (ou até mesmo multilaterais), que se tratam da celebração de acordos/tratados/convenções internacionais pressupõem a negociação diplomática entre duas ou mais jurisdições.

Em face da vigência de uma verdadeira panóplia de normas jurídicas aplicáveis em ordenamentos jurídicos diferenciados, o Direito Fiscal internacional procura regular as relações entre os Estados e também entre os Estados e as pessoas jurídicas (singulares ou coletivas), quando se encontrem em causa situações jurídico-fiscais plurilocalizadas, isto é, situações em conexão com mais do que um ordenamento jurídico-fiscal⁴. Naturalmente, este tipo de ocorrência é cada vez mais comum num mundo cada vez mais globalizado.

O objetivo do Direito Fiscal internacional é essencialmente o de lutar contra a fraude e a evasão fiscais, procurando-se ainda prevenir, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, uma vez que uma determinada situação jurídico-fiscal internacional, em face dos elementos de conexão adotados pelos vários Estados nas relações entre si, poderá desencadear pretensões fiscais em mais do que um dos Estados, por força da aplicação de normas fiscais internas que, ora tributam os respetivos residentes pelos rendimentos obtidos em qualquer parte do mundo (critério da residência fiscal do contribuinte), ora tributam também os rendimentos obtidos na respetiva jurisdição, independentemente da residência fiscal do contribuinte (critério da fonte de obtenção dos rendimentos). Ora, diversos Estados do sistema jurídico de raiz continental tributam desta forma, cumulando a aplicação do critério da residência do contribuinte com o critério da fonte de obtenção dos rendimentos. Nestas circunstâncias, encontrar-nos-emos perante um conflito positivo de dupla (ou múltipla) tributação internacional, que terá necessariamente de ser solucionado mediante a aplicação de normas jurídico-fiscais específicas, como é o caso das convenções para evitar a dupla tributação.

Todavia, o problema aqui em análise não se reconduz apenas à necessidade da celebração de acordos (convenções) entre os Estados, que pretendam evitar a dupla tributação (ao mesmo tempo que se tenta combater a fraude e a evasão fiscais), reconduzindo-se ainda à necessidade de colocar as diferentes jurisdições

³ Sobre a aplicação de tratados em matéria fiscal, veja-se RAAD, Kees Van, “Five fundamental rules in applying tax treaties”, in AA.VV., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Fisco*, Lex, 2003, pp. 337-347.

⁴ Para maiores desenvolvimentos sobre este conceito, veja-se PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 21 e ss.

em “diálogo” sobre os rendimentos obtidos ou outros factos sujeitos a tributação ocorridos nuns e noutros Estados.

Deste modo, surge aqui a problemática das convenções sobre troca de informações em matéria fiscal, que são um instrumento privilegiado no sentido de que as diversas jurisdições possam trocar informações relevantes, seguindo o rasto dos rendimentos obtidos por contribuintes singulares ou coletivos ou outros factos sujeitos a tributação.

O processo de negociação deste tipo de convenções implica relações diplomáticas entre os Estados, bem como alguma mediação por parte de diversas instâncias internacionais, onde se destaca, por exemplo, o relevantíssimo papel da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico).

A OCDE possui, atualmente, cerca de 280 entidades, entre Comitês, Grupos de Trabalho e Grupos de Peritos. A participação portuguesa é assegurada por Delegados nacionais e pelos Conselheiros da Missão de Portugal junto da OCDE⁵.

Um dos temas na agenda da OCDE é, precisamente, a troca de informações em matéria fiscal⁶, existindo mesmo um Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais⁷ (tradução nossa).

2. As convenções sobre troca de informações em matéria fiscal

2.1. Breve enquadramento

A Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital⁸ inclui uma disposição dedicada à “Troca de Informações” (art.º 26.º), que prevê que as autoridades competentes dos Estados contratantes têm de trocar informações na medida da sua relevância previsível, dando assim cumprimento às disposições da Convenção e reforçando as disposições internas nestas matérias.

O aludido art.º 26.º da Convenção Modelo da OCDE reveste-se de uma grande abrangência, ultrapassando o próprio âmbito da sujeição do modelo de convenção onde se insere, designadamente quanto aos sujeitos e aos impostos abrangidos. Esta disposição é a base legal comumente aceite quanto à troca de informações entre administrações fiscais, encontrando-se presente no articulado dos acordos bilaterais sobre troca de informações que têm vindo a ser celebrados.

Existe ainda um manual da OCDE, que versa sobre a implementação da cláusula relativa à troca de informações⁹.

Este manual divide-se em oito módulos, a saber:

Módulo 1 – Troca de informações a pedido;

Módulo 2 – Troca espontânea de informações;

Módulo 3 – Troca de informações automática (ou rotineira);

Módulo 4 – Troca de informações industrial/alargada;

⁵ Fonte:

<https://www.dgae.gov.pt/servicos/comercio-internacional-e-relacoes-internacionais/multilaterais/organizacao-para-a-cooperacao-e-desenvolvimento-economico-ocde-.aspx>.

⁶ Para maiores desenvolvimentos, cfr. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/>.

⁷ *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* – <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

⁸ Disponível *online* em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf.

⁹ Referência: OECD, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes* (approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006) – module on general and legal aspects of exchange of information (disponível em www.oecd.org).

- Módulo 5 – Inspeções Fiscais simultâneas;
- Módulo 6 – Inspeções Fiscais no estrangeiro;
- Módulo 7 – Perfis dos países no que respeita a troca de informações;
- Módulo 8 – Instrumentos sobre troca de informações e modelos.

No fundo, temos aqui uma espécie de guia prático com a finalidade de dotar as Administrações Fiscais dos conhecimentos necessários à troca de informações, permitindo melhorar a respetiva eficiência, servindo também para a elaboração ou para a atualização de manuais que existam eventualmente ao nível dos Estados.

Quanto aos intuítos da troca de informações (*"Purposes of Exchange of Information"*), aponta este manual, em primeiro lugar, a averiguação de factos relacionados a tributação; e, em segundo lugar, a assistência mútua entre os Estados e o reforço das legislações fiscais.

Pretende-se que a troca de informações contemple uma extensão o mais vasta possível, mas não são permitidas *"fishing expeditions"*, ou seja, pedidos especulativos.

Além disso, a troca de informações não se encontra limitada aos países contratantes, podendo ser necessárias informações sobre contribuintes não residentes ou residentes em países terceiros, não obstante as limitações territoriais previstas implicitamente no art.º 26.º da Convenção Modelo.

No tocante aos diferentes tipos de trocas de informações possíveis, existem as denominadas "formas clássicas", como sejam: (i) troca de informações a pedido; (ii) troca de informações automática; (iii) troca de informações espontânea.

Existem ainda outras modalidades, a saber: (i) inspeções fiscais simultâneas; (ii) visita de representantes das autoridades competentes; (iii) troca de informações industrial/alargada.

Toda a informação recebida deve ser tratada de acordo com padrões de estrita confidencialidade (para isso apontam o art.º 26.º, n.º 2 da Convenção Modelo e o art.º 22.º da convenção conjunta da Conselho da Europa/OCDE, por exemplo).

Todavia, quanto ao uso da informação para outras questões, o princípio geral é o de que a informação trocada não poderá ser utilizada para fins diferentes dos fins para os quais a informação foi trocada.

No caso de se pretender utilizar a informação para outros fins, deve utilizar-se um outro mecanismo diferente da troca de informações para fins fiscais, como por exemplo um tratado de assistência judicial.

Numa situação que envolva a investigação de um crime de branqueamento de capitais, no combate à corrupção ou no combate ao financiamento do terrorismo devem ser incluídas disposições específicas no articulado das convenções bilaterais, permitindo-se a troca de informações fiscais com outras entidades.

2.2. O papel da OCDE e de outras organizações internacionais nesta matéria

Além da convenção modelo, a OCDE elaborou ainda um manual de referência sobre fontes de informação¹⁰.

A ideia da troca de informações, assim como todos os esforços do Fórum Global da OCDE sobre estas matérias têm sido aceites em quase todo o mundo, com o apoio de atores internacionais, tais como o G8, o G20 e a União Europeia.

Historicamente, este Fórum Global foi criado no ano 2000, a fim de responder à necessidade de se implementarem altos padrões de transparência e de troca de informações de forma equitativa e de acordo com uma competição saudável entre todas as jurisdições, sem olhar ao seu tamanho ou grau de desenvolvimento (inicialmente, faziam parte do Fórum aqui em causa apenas 32

¹⁰ Referência: *OECD reference guide on sources of information from abroad*, update of 26th January 2006 (disponível em www.oecd.org).

jurisdições, número que tem crescido gradualmente – atualmente, ultrapassa as 160 jurisdições¹¹).

A União Europeia tem sido outra das entidades preocupadas com estes tópicos. Como iniciativas da UE no tocante ao fortalecimento da cooperação, surgem a Diretiva n.º 76/308/CE, a Diretiva n.º 2008/55/CE e o Regulamento n.º 1179/2008, por exemplo.

A primeira, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros.

A segunda, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas.

Por sua vez, o Regulamento acima referenciado fixa as normas de execução de certas disposições da Diretiva 2008/55/CE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas.

Além disso, existe desde o dia 25 de janeiro de 1988 a possibilidade de adesão (assinatura e posterior ratificação) a uma convenção conjunta do Conselho da Europa e da OCDE sobre assistência administrativa mútua em matérias fiscais. Esta convenção multilateral abrange todos os impostos, tendo por missão facilitar a troca de informações e também a cobrança dos impostos a nível internacional. Nos dias 27 e 28 de maio de 2010 foi assinado um protocolo adicional, subscrito por 21 países, entre os quais Portugal¹².

Uma outra iniciativa de relevo é a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, referente à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (e que revoga a Diretiva 77/799/CEE)¹³. Esta diretiva abrange praticamente todos os impostos, exceto o imposto sobre o valor acrescentado e os direitos aduaneiros, bem como os impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da União em matéria de cooperação administrativa entre Estados-Membros. Excluem-se também as contribuições obrigatórias para a segurança social. O procedimento referente à troca de informações a pedido encontra-se regulado no seu art.º 5.º e seguintes, a troca automática de informações surge no seu art.º 8.º e a troca espontânea figura no seu art.º 9.º. A troca de informações com países terceiros é regulada pelo art.º 24.º e o tratamento do sigilo bancário encontra-se plasmado no seu art.º 18.º.

Destaque-se ainda a Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas¹⁴. O seu âmbito objetivo de aplicação vem previsto no art.º 2.º. Os pedidos de informação para efeitos de recuperação de impostos encontram-se regulados no art.º 5.º, ao passo que a troca de informações sem pedido prévio surge no art.º 6.º. Os art.ºs 10.º e seguintes ocupam-se dos pedidos de recuperação das receitas, propriamente ditos, destacando-se a possibilidade de intentar ações cautelares, prevista no art.º 16.º. Por sua vez, no seu art.º 18.º estabelecem-se limites às obrigações da autoridade requerida.

¹¹ Consultem-se, aqui, os atuais membros: <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>.

¹² Para maiores desenvolvimentos sobre estas matérias, cfr. AMORIM, J. C., “A convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE”, in *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

¹³ Disponível online em:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:PT:PDF>.

¹⁴ Disponível online em:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:084:0001:0012:PT:PDF>.

2.3. A Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa na sua relação com entidades semelhantes de outros Estados a assistência mútua administrativa na recolha de impostos

A assistência mútua administrativa na recolha de impostos é outra matéria digna de destaque, na sua relação com a matéria da troca de informações entre Administrações Fiscais.

Ora, e a este propósito, destaque-se a inclusão, na convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital, do art.º 27.º, referente à “assistência mútua administrativa em matéria de cobrança de impostos”¹⁵.

No ponto anterior deste nosso estudo referimos já alguns instrumentos de Direito internacional e da UE, que têm como objetivo esta assistência mútua administrativa.

Portugal celebrou já algumas convenções em que foi adotada uma cláusula de “assistência mútua na cobrança de impostos”¹⁶, o que significa que a Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa se encontra em estreita colaboração com outras entidades análogas de outros Estados, com o objetivo de, uma vez mais, fomentar que todos os contribuintes sejam tributados, com vista a alcançar uma maior justiça fiscal.

A forma como a Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa se relaciona com as suas congéneres trata-se de um minucioso trabalho diplomático entre os Estados, e que pressupõe diversos acordos entre Autoridades Competentes, incluindo-se os seguintes¹⁷:

(i) Acordo entre a Autoridade Competente dos Estados Unidos da América e a Autoridade Competente da República Portuguesa sobre a troca automática de informação no âmbito do “Country-by-Country Reports”;

(ii) Acordo entre as Autoridades Competentes da República Portuguesa e a Região Administrativa Especial de Hong Kong da República Popular da China para a Troca Automática de Informações Financeiras;

(iii) Memorando de Entendimento sobre a Troca de informação no âmbito do “Country-by-Country Reports” com o Governo da Região Administrativa Especial de Hong Kong da República Popular da China para os anos fiscais 2017 e 2018.

2.4. As convenções sobre troca de informações em matéria fiscal celebradas por Portugal até à data

Portugal, além de incluir disposições sobre troca de informações em matéria fiscal por ocasião de outro tipo de instrumentos convencionais, como é o caso das convenções para evitar a dupla tributação, tem também celebrado alguns acordos especificamente sobre troca de informações.

De acordo com o Portal das Finanças, e segundo a informação disponível (datada de 16 de maio de 2017)¹⁸, celebrou este tipo de acordos com as seguintes jurisdições: Andorra, Antigua e Barbuda, Belize, Bermudas, Dominica, Gibraltar, Guernsey, Ilha de Man, Ilhas Caimão, Ilhas Virgens Britânicas, Jersey, Libéria, São Cristóvão e Neves, Santa Lúcia, Turcos e Caicos.

De notar que, muitas das jurisdições aqui elencadas são consideradas “paraísos fiscais”, ou seja, e de uma maneira muito simplificada, jurisdições com regimes fiscais considerados mais favoráveis e que beneficiam de determinados

¹⁵ Cfr. BRÁS CARLOS, A. F., *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 234-235.

¹⁶ Por exemplo, nas convenções celebradas com a Holanda, a Índia, a Suécia e a Argélia.

¹⁷ Fonte: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/ATIF/Pages/atif.aspx.

¹⁸ Veja-se:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/Acordos_ATI/Documents/Tabela_ATI.pdf.

tipos de condições que costumam atrair investimentos e contribuintes detentores de maiores “fortunas”.

3. As convenções para evitar a dupla tributação

3.1. Breve resenha

Visto que os diferentes fatores de conexão criam situações de dupla tributação, as CDT têm por função específica eliminar (ou, pelo menos, atenuar) esse conflito e evitar a fraude e a evasão fiscais internacionais. Estes instrumentos geralmente contêm diferentes métodos de eliminação da dupla tributação, algumas regras para a troca de informações entre as diversas administrações fiscais, bem como cláusulas destinadas a evitar o recurso, por parte dos contribuintes residentes nos Estados contratantes, dos chamados paraísos fiscais ou zonas de mais baixa tributação¹⁹.

A dupla tributação será jurídica quando uma mesma pessoa é duplamente tributada por um mesmo rendimento ou património. Ou seja, a dupla tributação jurídica internacional prevê a aplicação em mais do que um Estado, de (i) impostos equiparáveis²⁰, relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação do rendimento.

Por seu turno, a dupla tributação será económica quando duas pessoas diferentes são tributadas pelo mesmo rendimento ou património. 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.

Note-se que, como 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 e qual o tipo de rendimento em causa.

No caso de um determinado contribuinte 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

¹⁹ 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, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 84.

²⁰ Serão impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante. Neste sentido, PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 24 e ss.

seguintes modelos: Convenção Modelo da OCDE, Convenção Modelo das Nações Unidas, Convenção Modelo dos Estados Unidos.

Como exemplo de convenção multilateral com a mesma 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) e 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 ²¹.

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.

Por sua vez, 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 tributação²².

3.2. O papel da OCDE no âmbito das convenções para evitar a dupla tributação

Ao nível das medidas bilaterais para evitar/eliminar a dupla tributação, verifica-se que Portugal celebrou já inúmeras CDT, seguindo o modelo da OCDE.

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).

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 doutrinária 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

²¹ Sobre estas matérias, veja-se BRÁS CARLOS, A. F., *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 239-240.

²² Para maiores desenvolvimentos, cfr. MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss, sobre os métodos para eliminar a dupla tributação.

contratam, aceitam que o seu poder tributário em relação aos residentes do outro Estado contratante seja limitado²³.

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 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 administrativa²⁴.

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”²⁵.

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 contribuintes²⁶. 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 Internacional²⁷.

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.

²³ Para maiores desenvolvimentos, cfr. SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007, p.80 e ss.

²⁴ Para maiores desenvolvimentos, cfr. *Idem*.

²⁵ Cfr. SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 83.

²⁶ Cfr. SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 82.

²⁷ Cfr. PIRES, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 495-501; e BRÁS CARLOS, A. F., *Impostos (Teoria Geral)*, 3.^a Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 240.

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.

3.3. A Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa, na sua relação com entidades semelhantes de outros Estados

A Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa, através da Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), trata as questões relacionadas com as matérias aqui em estudo, operacionalizando todas as relações diárias e questões práticas a desenvolver com entidades congéneres de outras jurisdições, mediante os acordos diplomaticamente celebrados previamente e que se encontrem em vigor a cada momento.

Em consulta ao Portal das Finanças²⁸, podemos encontrar a seguinte informação e formulários úteis:

- (i) Convenções e Quadro Resumo das Convenções;
- (ii) Formulários para acionar as Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal;
- (iii) Formulários em português/castelhano (aplicáveis designadamente a Espanha);
- (iv) Guia Prático do Procedimento Amigável;
- (v) Certificação de residência fiscal para ativação de Convenção para evitar a Dupla Tributação.

3.4. As convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal até à data

De acordo com a informação disponível no Portal das Finanças, e segundo a informação atualizada no dia 1 de fevereiro de 2022, Portugal celebrou CDT com as seguintes jurisdições²⁹: África do Sul, Alemanha, Andorra, Angola, Arábia Saudita, Argélia, Áustria, Barbados, Barém, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Chipre, Colômbia, Coreia, Costa do Marfim, Croácia, Cuba, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Etiópia, Finlândia, França, Geórgia, Grécia, Guiné-Bissau, Holanda, Hong Kong, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Koweit, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Moldova, Montenegro, Noruega, Panamá, Paquistão, Peru, Polónia, Qatar, Quênia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, San Marino, São Tomé e Príncipe, Senegal, Singapura, Suécia, Suíça, Sultanato de Omã, Timor-Leste, Tunísia, Turquia, Ucrânia, Uruguai, Venezuela, Vietname.

De notar a vastidão de Estados com os quais Portugal teve o cuidado de negociar nestas matérias, sendo alguns deles considerados paraísos fiscais e/ou zonas de mais baixa pressão fiscal.

²⁸ Especificamente em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/Pages/default.aspx.

²⁹

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/Tabela_CDT_2022.pdf;

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Pages/convencoes.aspx.

4. Conclusões

A dupla tributação de factos tributários em conexão com mais do que um ordenamento jurídico surge da tentativa de cada Estado aumentar as suas receitas fiscais.

Deste modo, surgem critérios comuns a vários ordenamentos jurídicos, tais como o critério da conexão pessoal, de acordo com o qual os residentes de cada jurisdição serão tributados por qualquer rendimento que auferirem, independentemente do território em causa (tributação de base mundial ou tributação de sujeição ilimitada; *worldwide income taxation of residents* – critério da residência fiscal do contribuinte).

No entanto, cumulativamente 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) – critério da fonte de obtenção dos rendimentos.

O problema que se encontra 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 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.

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 (ou, pelo menos, atenuar) a dupla tributação.

Tal como pudemos constatar ao longo deste nosso estudo, o trabalho da OCDE nestas matérias – nomeadamente na luta para se conseguir uma maior transparência e troca de informações – tem sido notável.

Relativamente ao que denomina por “tax treaties” (como, por exemplo, e para o que aqui mais nos interessa, as convenções sobre troca de informações entre Administrações Fiscais), a OCDE terá como objetivo o desenvolvimento das capacidades dos seus membros (e de países terceiros), designadamente no tocante à negociação e aplicação dos tratados bilaterais (ou até multilaterais) em matérias fiscais.

O enfoque do trabalho da OCDE coloca-se na negociação de tratados/convenções, bem como na análise detalhada das suas disposições e questões de implementação.

A troca de informações afigura-se como uma garantia da soberania dos Estados no contexto da obtenção de receitas fiscais, evitando a erosão da base tributável (causada por comportamentos fraudulentos e evasivos), o que se conseguirá assegurar mediante uma aplicação e implementação efetivas da troca de informações para fins fiscais.

Referências

- AMORIM, J. C., "A convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE", in *II Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica*, 2012.
- BRÁS CARLOS, A. F., *Impostos (Teoria Geral)*, 3.^a Edição (atualizada), Almedina, 2010.
- MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 2012.
- OECD, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes* (approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006) – module on general and legal aspects of exchange of information (disponível em www.oecd.org).
- OECD *reference guide on sources of information from abroad*, update of 26th January 2006 (disponível em www.oecd.org).
- PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010.
- PIRES, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984.
- RAAD, K. V., "Five fundamental rules in applying tax treaties", in AA.VV., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Fisco, Lex, 2003.
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007.