

João Filipe Serra da Gama Pereira Lopes

**A dupla tributação Internacional dos
rendimentos e a utilização das
Convenções Dupla Tributação – análise
comparativa e jurisprudencial**



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

João Filipe Serra da Gama Pereira Lopes

**A dupla tributação internacional dos rendimentos
e a utilização das Convenções Dupla Tributação –
análise comparativa e jurisprudencial**

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Cidália Mota Lopes.

Coimbra, março de 2022

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

Concluída que está esta dissertação e meditando no caminho percorrido, não posso deixar de expressar profundamente a minha gratidão a um conjunto de pessoas que, pela sua importância nas dimensões familiar, profissional e académica, me apoiaram, incentivaram e orientaram.

Em primeiro lugar, e como não podia deixar de ser, agradeço à minha orientadora, Doutora Cidália Lopes, pelos ensinamentos, sugestões, e comentários transmitidos ao longo desta dissertação. Adicionalmente, a todos os docentes do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do ISCAC-Coimbra Business School, pelos conhecimentos transmitidos ao longo do curso.

Em segundo lugar, agradeço também à Elsa por acreditar que podia sempre chegar mais longe, bem como à Anabela pela sua proximidade e carinho e aos meus colegas contabilistas pelos debates constantes.

Por último, mas não menos importante, aos meus filhos Pedro e à Ana dedico este trabalho.

RESUMO

O presente trabalho incide sobre uma análise da dupla tributação internacional, um fenómeno que cada vez mais ganha dimensão na atual economia mundial. Para o efeito foi realizado um estudo jurisprudencial com apreciação e análise de acordos do Tribunal Arbitral, entidade interveniente entre as empresas requerentes, e a Autoridade Tributária.

O fenómeno da dupla tributação internacional tem sido tema de debate constante entre os países, uma vez que dificulta os fluxos de capitais, as transferências de tecnologia e, consequentemente, o desenvolvimento económico.

As CDT são importantes medidas que possibilitam, através da sua ação, evitar injustiças tributárias e promover mudanças que vão certamente alterar o perfil de comportamento, nomeadamente na sua atuação, das autoridades tributárias e exigir que as organizações repensem onde investir e como estruturar as suas operações a nível global. Existe previsão que tais medidas acarretem litígios de carácter tributário, quer por questões de assimetria e fragmentação de informação, quer pela complexidade de adoção na prática, de medidas bilaterais pelos países visados.

Como conclusão geral, observamos que a utilização dos CDT por parte das empresas portuguesas não é pacífica, sendo frequentes as diferenças de opinião entre o contribuinte e a AT. Na origem dos conflitos surgem questões relacionadas com a necessidade de prova através da submissão de formulários específicos, que acabam por ser desvalorizados pelo tribunal.

Palavras chave: Dupla tributação internacional, CDT, Erosão da Base Tributária, análise jurisprudencial.

ABSTRACT

This research it's about a critical analysis and normative of the Double Taxation Agreement. In order to achieve this, we have prepared a comparative study focused on the various jurisprudence emanating from the Portugal Arbitration Court.

The issue of international double taxation has been the subject of constant debate among countries, as it hinders capital flows, technology transfers and, consequently, economic development.

The Double Taxation Agreements are important measures that prevents tax injustices and stimulate changes that will certainly influence the behavior profile, of the tax authorities and require organizations to rethink where to invest and how to structure their operations at the global level. Such measures are expected to lead to tax litigation: either due to issues of asymmetry and fragmentation of information, or due to the complexity of adopting bilateral measures by the target countries.

As general conclusion, we observe that the use of Double Taxation Agreements by Portuguese companies isn't peaceful, the difference sides of opinion is very common between the tax payer and the Tax Authority.

Keywords: Double taxation agreement, preferential tax regimes, harmful tax competition, jurisprudencial analysis.

INDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I – A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	2
1.1 Conceito de Dupla Tributação Internacional	2
1.2 Modelo de Convenção OCDE	5
1.2.1 Âmbito de aplicação: Entidades e Impostos visados.....	9
1.2.2 Definições: Definições gerais, residência e EE	10
1.2.3 Tributação do rendimento.....	10
1.2.4 Tributação do património.....	13
1.2.5 Métodos de eliminação da dupla tributação	14
1.2.6 Disposições especiais.....	17
1.3 A dupla tributação internacional e o Relatório BEPS.....	18
CAPÍTULO II – A APLICAÇÃO DAS CDT – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	21
2.1 Introdução	21
2.2 Metodologia de investigação	21
2.3. Jurisprudência Portuguesa CAAD	23
2.3.1 PROCESSO: 155/2020-T de 31/03/2021	23
2.3.2 PROCESSO: 938/2019-T de 10/09/2020	27
2.3.3 PROCESSO: 935/2019-T de 20/10/2020	30
2.3.4 PROCESSO: 605/2019-T de 11/03/2020	33
2.3.5. PROCESSO: 532/2019-T de 13/07/2020	37
2.3.6 PROCESSO: 415/2019-T de 07/04/2020	40
2.3.7 PROCESSO: 204/2019-T de 31/01/2020	44
2.3.8 PROCESSO: 70/2019-T de 19/12/2019	47
CAPÍTULO III – CONCLUSÕES FINAIS.....	51
IV - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53
V - ANEXOS	55
5.1 Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal.....	55

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AT – Autoridade Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CDT- Convenção Dupla Tributação

CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

CRS – Common Reporting Standard

DTJI - Dupla Tributação Jurídica Internacional

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ECOFIN – Economic and Financial Affairs Council

EUA – Estados Unidos da América

FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act

FATF – Financial Action Task Force

FMI – Fundo Monetário Internacional

G20 – Grupo dos 20

G7 – Grupo dos 7

G8 – Grupo dos 8

IRC - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

MLI – Instrumento Multilateral

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PA – Procedimento Amigável

UE – União Europeia

TAS – Tribunal Arbitral Singular

TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

VPT - valor patrimonial tributário

INTRODUÇÃO

As intensas relações comerciais internacionais, numa economia aberta onde impera a livre circulação de pessoas e bens entre os Estados, conduzem de forma inevitável a situações em que a mesma identidade, em virtude de um mesmo facto, está sujeita a impostos idênticos ou semelhantes relativos ao mesmo período, verificando-se o fenómeno da dupla tributação. Por conseguinte, desta noção de dupla tributação exige-se quer a identidade do facto gerador da dívida tributária (mesmos pressupostos do tributo) quer a pluralidade de impostos (pluralidade de normas jurídicas entre si). A existência de um caso de Dupla Tributação Internacional fica comprovado se incidirem impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente ao mesmo contribuinte, iguais factos geradores e períodos de tempo, coexistindo em simultâneos diversos aspetos: o material (identidade do objeto – facto tributário), o subjetivo (quem o pratica – o mesmo sujeito passivo), e o espaço-temporal (territorialidade do imposto e período tributário).

Este tema é assim pertinente de abordar, uma vez que se pretende perceber até que ponto este efeito abrange as entidades coletivas em Portugal, principalmente em que áreas de negócio, e de que ferramentas/mecanismos têm ao seu dispor para atenuar ou neutralizar a dupla tributação internacional. Também se torna relevante saber como a Autoridade tributária, como entidade competente e reguladora sobre a matéria, atua e quais os tipos de exigências que faz quando os mecanismos são acionados por parte dos sujeitos passivos.

A mais importante forma de atenuar esta realidade passa pelas convenções para evitar a dupla tributação que Portugal tem vindo a subscrever com um vasto conjunto de países e territórios. Veremos ao longo do trabalho em que consistem estes tratados e como os mesmos são aplicados na prática. As convenções começam primeiro por ser negociadas a nível técnico pelos dois Estados Contratantes e, concluídas que fiquem as negociações, são depois assinadas pelas partes e aprovadas de seguida pelos respetivos Estados. Para a redação destas convenções existe uma matriz comum que é a Convenção Modelo OCDE¹

¹ OCDE - Organisation for Economic Cooperation and Development

e que depois é adaptada em função da especificidade de cada acordo assinado com Portugal.

O presente trabalho encontra-se assim estruturado em três partes, na primeira uma exposição do enquadramento do normativo vigente, bem como dos principais métodos para eliminar a dupla tributação internacional. Na segunda parte apresentam-se o modelo de convenção OCDE, bem como os métodos a ele associado, existentes atualmente para evitar a dupla tributação. Por último uma compilação da jurisprudência referida em sede de processos apresentados aos tribunais nacionais, na sequência da aplicação das CDT. A análise da jurisprudência através da sua comparação, permite conhecer a sensibilidade do tribunal para a aplicação dos acordos existentes. A metodologia utilizada para a análise da jurisprudência foi o estudo de caso, que por constituir uma ferramenta de coleta de dados, permite um estudo aprofundado de acontecimentos em contexto real contribuindo para uma detalhada compreensão do processo.

CAPÍTULO I – A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

1.1 Conceito de Dupla Tributação Internacional

A globalização dos mercados e a constante mobilidade populacional e de capitais resulta em fenómenos em que um residente (pessoal individual ou coletiva) de um Estado deixa de ser sujeito apenas a uma jurisdição fiscal, passando a ser sujeito a duas ou mais jurisdições. Um determinado ato internacional poderá originar pretensões tributárias em mais do que um Estado, através da aplicação de normas tributárias internas, ocorrendo uma dupla ou múltipla tributação dos rendimentos.

O fenómeno da dupla tributação internacional, tem sido objeto de constantes debates entre as nações, uma vez que dificulta as transferências de tecnologias, os fluxos de capitais e, por consequência, a própria expansão das economias. Herbert Dorn, em 1927, definiu que *“A dupla – múltipla – tributação se verifica, quando vários titulares de soberania tributária independentes – no caso vários Estados independentes – submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie”*.

De forma a perceber quando estamos perante a dupla tributação é necessário analisar dois aspetos importantes: (i) origem do facto gerador do imposto e (ii) multiplicidade de impostos ou normas. Dito de outra forma quando os rendimentos obtidos por uma entidade são considerados num Estado (Estado – fonte), este Estado em virtude da sua soberania, reclama para si o direito de tributar valendo-se das suas prerrogativas. Contudo, tratando-se de rendimentos obtidos por não residentes, esses mesmos rendimentos irão ser igualmente tributados no Estado de residência.

São vários os factores de conexão para efeitos de tributação, nomeadamente e desde logo a identificação do facto gerador do imposto e onde tem que se verificar a regra das quatro identidades: (i) a identidade do objeto, (ii) a identidade do sujeito; (iii) a identidade do período tributário e (iv) a identidade do imposto². Todavia, esta regra tem levantado algumas questões em autores, sobre ser ou não importante para que este fenómeno se verifique. Desde logo e título de exemplo, a doutrina de Manuel Pires³ que refere a dupla tributação como sendo a sujeição de um facto tributário a uma pluralidade de normas, originando mais do que um imposto, abdicando o autor das identidades do imposto e do período tributário. Assim, é do nosso entendimento que a regra das quatro identidades parece trazer á dupla tributação uma amplitude maior e rigorosa.

Outro pressuposto importante é de que sobre este facto gerador recaiam normas que concorrem entre si e que pertencem a ordenamentos tributários de diferentes Estados soberanos.

Desta forma é possível identificar diferentes tipos de dupla tributação:

- (i) A dupla tributação interterritorial: dentro do mesmo Estado Soberano quando as normas pertencem a ordenamentos jurídicos de espaços fiscais autónomos;
- (ii) A dupla tributação jurídica interna: que acontece quando esteja em causa o concurso de normas pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico;

² Vide a citação de Alberto Xavier (2007:33) dada por Natália Cardoso Pinto em “*A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*”, da Vida Económica (2011).

³ Cfr. PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, INCM, 1984.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

- (iii) A dupla tributação internacional: que se verifica quando se dá a colisão entre sistemas fiscais de ordenamentos jurídicos diferentes pertencentes a Estados soberanos.

Relativamente aos pontos (i) e (ii), e como refere (Pinto, 2011) a dupla tributação interna resolve-se através de medidas unilaterais e não por via de celebração de convenções. As medidas unilaterais são dirigidas para o Estado de residência, e são concretamente elaboradas para as situações geradoras de dupla tributação que não se encontrem previstas nas convenções. Na prática o País de residência está a abdicar do seu direito em tributar determinados rendimentos, e conseqüentemente perda da sua receita fiscal, ao limitar a sua competência de tributação. Já no que concerne ao ponto (iii), a dupla tributação está relacionada no seu âmago, com o facto de existirem diferentes sistemas fiscais, cujas normas concorrem entre si, provocando algumas conseqüências tais como:

- o confronto de normas entre sistemas fiscais (Estados soberanos);
- concurso de competências (ambas as normas encerram o direito de tributar o facto);
- o confronto de pretensões tributárias. (Dinis, Convenções para evitar a dupla tributação, 2020).

Daqui resulta que numa determinada situação, o rendimento de um dado contribuinte seja tributado simultaneamente no Estado da sua residência e no Estado da fonte de obtenção dos rendimentos. São vários os motivos para que a DTI aconteça, contudo é possível identificar um elemento comum: o facto da obrigação do tributo definida pelos diferentes ordenamentos jurídicos colidirem entre si, desde logo originando uma interpretação de que o facto tributário é fiscalmente conexionado com diversos ordenamentos jurídicos. Por questões óbvias este fenómeno acarreta muitas desvantagens no que respeita á livre circulação de pessoas, mercadorias e serviços, com forte impacto no desenvolvimento económico.

Quanto á identidade do facto gerador, importa distinguir dois tipos de dupla tributação, e que diferem entre si no que respeita á incidência subjetiva: a dupla tributação jurídica e dupla tributação económica. A dupla tributação económica ocorre quando a incidência do imposto é referente ao mesmo período de tempo, mas sujeitos passivos diferentes. A este

respeito refere Manuel Pires, que “*se o sujeito passivo for diverso, mais precisamente se não for a mesma a pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto objetivo, continua a verificar-se a dupla tributação, mas dupla tributação económica*” (Pires, 1984)

No que concerne á dupla tributação jurídica esta refere-se ao mesmo período de tempo e ao mesmo sujeito passivo e apenas se verifica num contexto internacional. É necessário que para tal acontecer se verifique a regra das quatro identidades, que já abordamos no parágrafo anterior, assim como a conexão com um ou mais ordenamentos jurídicos diferentes. De seguida abordaremos a principal convenção entre EM’s e as principais metodologias para afastamento da DTI.

1.2 Modelo de Convenção OCDE

Existem atualmente diversos modelos internacionais para evitar e eliminar a dupla tributação, que podem ser celebrados entre os diversos Estados contraentes. De entre as medidas bilaterais, destaca-se desde logo o modelo de convenção OCDE⁴, por reunir um consenso a nível mundial, sendo adotado mesmo por Estados não membros da OCDE. Tem como principais metas, clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado, privilegiando acima de tudo evitar a fraude e evasão fiscais (dupla não tributação internacional), estabelecendo simultaneamente uma troca de informações, o reforço da segurança jurídica dos contribuintes e a promoção das relações económicas e comerciais entre os países (estabilidade nos investimentos), tendo presente que os Estados poderão ainda desenhar os seus tratados, tendo como base outros modelos de convenção e/ou estabelecer as suas próprias cláusulas.

“Os tratados e acordos em matéria fiscal, sobretudo bilaterais, são hoje em dia frequentíssimos este propósito, podemos até afirmar sem reboço que, de um dos assuntos mais caracteristicamente nacionais, a tributação, em virtude da abertura económica dos países, primeiro, e da internacionalização e tendencial globalização dos mercados, depois, se transformou numa matéria internacional das mais relevantes” (Nabais, 2003)

⁴ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

Na prática as convenções traduzem-se em acordos escritos de vontades entre dois Estados, cujo propósito é a regulamentação jurídica das situações tributárias internacionais. Saldanha Sanches refere a este propósito que as CDT constituem “*o limite principal à soberania fiscal de cada Estado e o corpus estruturante do Direito Fiscal Internacional*”. (Sanches, 2007).

Portugal tem vindo a subscrever diversas convenções (CDT) destinadas a reduzir e eliminar este fenómeno da dupla tributação internacional, e que contêm normas jurídicas que abrangem os residentes de ambos os Estados, sendo aplicadas diretamente ao contribuinte que seja considerado sujeito passivo de imposto, independentemente de onde este seja residente efetivo. Frequentemente surgem situações em que as normas das CDT colidem com o normativo interno dos Estados congéneres. O que prevalecerá? O Art. 8º da CRP, que aborda questões do foro de Direito Internacional, começa logo no seu nº 1 por referir que os princípios de direito internacional são parte integrante do direito português. E lendo o número seguinte parece não haver margem para dúvidas quanto ao que deverá vigorar: “*As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português*”. Sendo lei superior, as CDT sobrepõem-se às normas de direito (Ordinário) interno (inferioridade em relação à CRP). Note-se que embora as CDT prevaleçam sobre o direito interno, se ocorrerem situações aí não previstas aplica-se a norma interna e, no caso de não existir norma interna de incidência ou caso seja aplicável uma isenção, não haverá tributação mesmo que a CDT o preveja. As CDT não contêm regras de incidência, mas antes normas cujo objetivo é repartir o poder tributário entre os Estados contratantes, sendo que, quando as normas convencionais conferirem poder tributário a um dos Estados (ou a ambos), tal competência só é exercida, de facto, se o rendimento estiver sujeito a imposto e não isento segundo o normativo interno vigente nesse Estado.

As convenções podem ainda conter, após o texto do acordo, um protocolo anexo, que faz parte integrante da convenção e possui o mesmo valor jurídico, cujo objetivo é precisar e clarificar certas disposições da convenção. Tal implica que as taxas a aplicar, nos casos de rendimentos obtidos em países com os quais Portugal tenha celebrado convenção, são as taxas aí previstas; com exceção se a taxa estipulada na lei interna desse país for mais

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

baixa ou não estiverem cumpridos todos os requisitos para acionar corretamente a convenção.

Importa igualmente esclarecer que deverá existir uma ordem sistemática que precede a entrada das CDT no ordenamento jurídico interno de cada Estado. O processo de negociação das convenções compete ao Governo nos termos do artigo 197º, nº 1, al. b), da CRP, sendo que em Portugal o procedimento para a incorporação do conteúdo da CDT é o sistema de receção automática, no qual a convenção se aplica internamente com a ratificação e publicação no jornal oficial do Estado. Este sistema é utilizado, igualmente em Estados como a França, o Japão, os EUA e os Países Baixos. Desta forma as CDT caracterizam-se por serem, *per si*, normas jurídicas que entram em vigor após a sua publicação, sendo os seus destinatários os dois Estados que a subscrevem, e que têm implicação de forma direta e imediata nas entidades abrangidos por eles, com residência nos dois países.

De seguida analisaremos a estrutura mais em pormenor do modelo OCDE, mas antes um sucinto enquadramento sobre as origens e missão desta organização, onde Portugal foi um dos países fundadores.

Foi a 16 de abril de 1948 que é fundada a OECE⁵ tendo em vista a cooperação económica entre os países europeus na sequência do “Plano Marshall”⁶ e da “Conferência dos Dezasseis”, após a Segunda Guerra Mundial, sob a Presidência de Robert Marjolin⁷. A OECE contava com a participação de 18 Estados-Membros (Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça, Turquia e Alemanha Ocidental), sendo que Portugal possuía estatuto de membro fundador e fazia parte do Comité Executivo. A 14 de dezembro de 1960, os membros da OECE assinaram com os EUA e o Canadá uma nova Convenção que criou a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos (OCDE),

⁵ Organização Europeia de Cooperação Económica

⁶ Oficialmente conhecido como Programa de Recuperação Europeia: foi o principal plano dos Estados Unidos para a reconstrução dos países Europeus aliados nos anos seguintes à Segunda Guerra Mundial.

⁷ Economista, nasceu em Paris a 27/07/1911 sendo o seu contributo de maior importância para a recuperação económica do período pós Guerra. Pai do Mercado Comum.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

substituindo esta a anterior OECE. A Convenção entrou em vigor a 3 de setembro de 1961, data em que a OCDE foi oficialmente fundada.

Nos anos 60/70 juntaram-se a Finlândia, Japão, Austrália e Nova-Zelândia, na década de 90 aderiram a República Checa, Hungria, Polónia, Eslováquia, o México e a Coreia do Sul. Mais recentemente, aderiram a Lituânia, Colômbia e a Costa Rica, num total de 38 Estados Membros. A UE possui o estatuto de observador, sendo que os seus representantes podem participar nas discussões da Organização, muito embora não possuam direito de voto ou possam tomar parte na adoção dos instrumentos legais. De referir que a OCDE mantém estrita colaboração com diversas potências económicas, tais como o Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul, a que chama de “*Key Partners*”, e que participam no trabalho corrente da OCDE acrescentando mais perspetivas estratégicas e aumentando a importância dos debates políticos.

Portugal faz parte de três Agências da OCDE: Agência Internacional de Energia (AIE), Agência de Energia Nuclear (AEN) e Fórum Internacional de Transportes (ITF). A OCDE possui cerca de 280 Entidades, entre Comitês, Grupos de Trabalho e Grupos de Peritos; a presença portuguesa é assegurada por Delegados vindos da capital e pelos membros desta Delegação. O órgão decisório máximo da OCDE é o Conselho, reunido a nível de Ministros (MCM), que tem lugar uma vez por ano em junho. No quadro da “gestão corrente”, tem para isso competências o Conselho, onde participam os Representantes Permanentes dos Estados Membros e que reúne uma vez por mês. A agenda regular do Conselho é preparada pelos três Comitês Permanentes (Comité Executivo, Comité de Orçamento e Comité das Relações Externas). O Representante Permanente Adjunto tem assento nestes três Comitês. Em termos decisórios, e por regra, as deliberações exigem consenso dos Estados Membros.

Foi em 1961 que Portugal inicia uma jornada de negociações com uma delegação dos EUA com vista à celebração de uma primeira convenção, que só viria a ser assinada em 1994. Também na década de 60, Portugal encetou as negociações com a Suécia e a Holanda, respetivamente 1964 e 1968, tendo a CDT com a Suécia entrado em vigor em dezembro de 2003 e a CDT com a Holanda no ano de 2000. As primeiras CDT a vigorar

entre Portugal e outros EM foram as celebradas com o Reino Unido em 1969, Bélgica e Finlândia em 1971 e França em 1972.

Desde 1992 foram publicadas, até 2014, nove edições da versão condensada do Modelo e respetivos comentários, sendo a mais recente, traduzida para português (pelo Centro de Estudos Fiscais da AT), a versão do ano de 2014 (nona atualização a qual incorpora as alterações introduzidas pelo Conselho da OCDE em julho de 2014. Em 2017 foi aprovada mais uma atualização (a décima) do modelo de convenção fiscal da OCDE, procurando incorporar algumas das medidas do Projeto BEPS⁸.

Atualmente, a Organização integra um total de 38 países membros (OECD, 2021). As principais metas da Organização são a de estimular o desenvolvimento sócio económico e promover a expansão do emprego e da qualidade de vida em países em desenvolvimento, mantendo a estabilidade financeira, contribuindo para o crescimento da economia mundial.

O Decreto Presidencial 58/2022 de 26 de janeiro nomeia o embaixador Manuel Lobo Antunes para o cargo de Representante Permanente de Portugal junto da OCDE, em Paris, substituindo o Embaixador Bernardo Lucena que ocupa o cargo desde 25 de setembro de 2017.

1.2.1 Âmbito de aplicação: Entidades e Impostos visados

Em regra geral, as CDT aplicam-se a todas as entidades residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes (artigo 1º do MCOCDE). Cabe ao artigo 2º de cada Convenção definir o âmbito da sua aplicação e quais os impostos visados⁹. São considerados impostos sobre o rendimento e sobre o património todos os impostos incidentes sobre o total do rendimento, sobre a totalidade do património ou sobre parcelas do rendimento ou do património, incluindo os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

⁸ BEPS: Base erosion and profit shifting

⁹ A luz da nova redação do artigo 1º do MCOCDE, Portugal reserva-se o direito de não aplicar o 2º parágrafo.

Para efeitos da Convenção, a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade. Não se considera que uma empresa¹⁰ tem um “estabelecimento estável” num Estado contratante¹¹ pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa atue no âmbito normal da sua atividade.

1.2.2 Definições: Definições gerais, residência e EE

Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa 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, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

1.2.3 Tributação do rendimento

Este capítulo faz parte da essência do modelo de convenção. Segue a regra de que, seguindo os princípios no modelo OCDE, determinados rendimentos só são tributáveis no Estado de residência do sujeito passivo. Desde logo se destacam:

- lucros das empresas e os rendimentos do trabalho independente (suprimido)¹² quando não sejam imputáveis a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa situada no Estado da fonte (artigos 7º e 14º do MCOCDE). Dito de outra forma os lucros obtidos por uma entidade de um Estado contratante apenas são suscetíveis de ser tributado no outro Estado contratante se a entidade exercer a sua atividade através de um EE aí situado;
- os lucros das empresas de navegação (artigo 8º do MCOCDE);

¹⁰ O termo "empresa" aplica-se ao exercício de qualquer atividade económica.

¹¹ empresa explorada por um residente de um Estado contratante.

¹² O artigo 14º do MCOCDE foi eliminado na sua versão de 2000, contudo serviu de base de muitas das convenções celebradas até essa data, ainda seguido hoje pelas convenções bilaterais celebradas por Portugal.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

- outros rendimentos provenientes de profissões dependentes ou pensões, ou obtidos por professores e investigadores ou estudantes (artigos 15º, 18º, 20º e 21º do MCOCDE).

Relativamente aos lucros de uma empresa atente-se no disposto do número 3º do artigo 7º, que regula a dedutibilidade das despesas permitidas para efeitos de realização dos fins prosseguidos pelo estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção bem como as despesas gerais de administração que tiveram ocorrido em ambos os Estados. Também de salientar que nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples facto de este se limitar a comprar bens ou mercadorias para a empresa.

No que respeita aos lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional¹³, referir que só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa. Se esta se situar a bordo de um navio ou de um barco, a direção efetiva considera-se situada no Estado contratante em que se encontra o porto de registo do navio ou barco ou, na falta de porto de registo, no Estado contratante de que é residente a pessoa que explore o navio ou o barco.

Os rendimentos originários do exercício de profissões dependentes tais como salários, vencimentos e remunerações similares, são tributadas, regra geral, no Estado de residência do trabalhador, salvo se o trabalho for efetuado num outro Estado (Estado fonte), em que este último tem a competência primária para tributar esse rendimento, ficando sujeito às limitações dispostas no nº 2 do artigo 15º. As pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas no Estado de residência, de acordo com o disposto no artigo 18º do MCOCDE, exceto se se tratarem de pensões pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões ou autarquias locais a que se aplique o disposto no artigo 19º, nº 2 do MCOCDE.

Para os rendimentos dos bens imobiliários estabelece o artigo 6º do MCOCDE, a regra segundo a qual os rendimentos imobiliários podem ser tributados no Estado onde os

¹³ qualquer transporte por navio ou aeronave explorados por uma empresa cuja direção efetiva esteja situada num Estado contratante, exceto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre locais situados no outro Estado contratante

imóveis estão situados. Desta forma, o Estado onde estão situados os imóveis tem competência ilimitada para tributar os rendimentos imobiliários obtidos. Contudo, a mesma interpretação não impede o Estado da residência de igualmente tributar esses rendimentos; se tal ocorrer, compete a este último Estado eliminar a dupla tributação.

Sobre os rendimentos obtidos com as mais-valias mencionar o disposto no nº 4 do artigo 13º, que prevê que estes rendimentos apenas são tributados no Estado de residência do alienante.¹⁴

No que concerne aos pagamentos efetuados aos membros dos corpos sociais (Conselho de Administração e Conselho Fiscal) e recebidos nessa qualidade, podem ser tributados no Estado de residência da entidade onde é exercida aquela função ou cargo, ainda que o seu beneficiário (pessoa singular ou coletiva) resida noutro Estado. Excluem-se se os pagamentos eventualmente efetuados a mesma pessoa a título da prestação laboral ou como independente, os quais são tratados nos termos dos artigos 7º e 15º do MCOCDE.

Exemplo 1

A empresa Mestrado, Lda, sediada em Coimbra, em 2021 distribuiu lucros a um sócio (pessoa singular) residente em França, no montante de 50.000€. Qual o enquadramento em sede de IRS e referência às obrigações fiscais que deverão ser cumpridas pela empresa ABC:

- Sócio residente em França apenas é sujeito passivo de IRS se obtiver rendimentos em T.N.;
- Vinculação ao denominado princípio da fonte rendimentos auferidos por não residentes estão sujeitos a tributação quando se considerem obtidos em T.N.;
- Rendimento de aplicação de capitais (lucros dividendos) sujeito a IRS no âmbito da Categoria E;

Desta forma e caso não tenha sido devidamente acionada a CDT, deverá ser efetuada uma retenção na fonte à taxa liberatória de 28% no valor de 14.000€, e a entidade Mestrado, Lda. deveria proceder à entrega do montante retido, não tendo o sócio estrangeiro quaisquer obrigações a cumprir em T.N.

No entanto, existe CDT celebrada com França, segundo a qual, neste tipo de rendimentos, a competência para tributar do Estado da fonte está limitada à taxa aí prevista de 15% (ver a Tabela

¹⁴ Não tendo formulado qualquer reserva nesta matéria, Portugal tem seguido de perto o MCOCDE. Em áreas bem delimitadas (i.e., mais valias resultantes da alienação de participações sociais de sociedade cujo património é constituído por bens imóveis e as obtidas com a alienação de navios ou aeronaves) foram introduzidas regras particulares que diferem de Convenção para Convenção.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

prática das CDT). A competência do Estado da fonte não é exclusiva, devendo o Estado da residência (França) conceder um crédito de imposto quanto ao IRS suportado em Portugal, concluindo se que nos dividendos (tal como nos juros e royalties) a receita fiscal é repartida entre os dois Estados. Caso tivesse sido apresentado à empresa Mestrado, Lda., atempadamente, o formulário modelo 21-RFI, seria aplicável o disposto na CDT celebrada com a França, ou seja, deveria nesse caso ser feita a devida retenção na fonte à taxa de 15% no montante de 7.500€.

Caso não tivesse sido acionada a CDT, o sócio francês poderia solicitar, no prazo de dois anos a contar do final de 2021 o reembolso do excesso de imposto retido, que se materializa em 13% (28% - 15%) através da apresentação (à DSRI) do formulário modelo 23-RFI.

Como disposição residual, o artigo 21º do MCOCDE atribui via de regra o direito exclusivo de tributar ao Estado de residência, sempre que estejamos na presença de categorias de rendimento que não tenham sido expressamente previstas ou que provenham de fonte não expressamente mencionada nos restantes artigos da Convenção. Poderá ser o caso, por exemplo, das pensões não integradas nos artigos 18º e 19º do MCOCDE, os prémios e subsídios e os rendimentos derivados da locação de bens que não constituam royalties nem rendimentos comerciais.

1.2.4 Tributação do património

Tal como o capítulo anterior, este capítulo sobre a tributação do património faz parte do núcleo da convenção MCOCDE. Inclui apenas um único artigo e incide exclusivamente sobre os impostos sobre o património, excluindo os impostos sobre as sucessões e doações, e sobre os direitos de transmissão. Também aqui a regra geral é que a tributação do património (com exceção dos bens imóveis) só pode ocorrer no Estado de residência. Uma nota também para o facto de que Portugal formulou uma reserva a este artigo, no sentido de esclarecer a sua posição, decorrente da criação de impostos sobre o património, sendo que certas convenções celebradas por Portugal incluem no seu âmbito a tributação de capital.

1.2.5 Métodos de eliminação da dupla tributação

O modelo de convenção OCDE comporta os dois principais métodos para eliminação ou amenização do efeito da dupla tributação: o método da isenção ou o método da imputação. Estas metodologias estão dispostas, respetivamente, nos Art. 23º-A¹⁵ e 23º-B¹⁶ do Modelo de Convenção da OCDE no seu Capítulo V, tendo como critérios de distinção, no primeiro caso o rendimento obtido, e na segunda situação o imposto liquidado¹⁷.

O método da isenção caracteriza-se pela “dispensa” ao contribuinte de pagar tributo no Estado de residência, dito de outra forma, fica o sujeito passivo obrigado ao imposto aplicado integralmente no país da fonte do rendimento. Também aqui podemos identificar dois tipos de isenção:

- i. isenção integral, se um determinado rendimento auferido no estrangeiro for isentado pelo Estado da residência, sem consequência posterior;
- ii. se esse rendimento após a isenção é adicionado aos não isentos para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos não isentos, falamos de isenção com progressividade. São exemplos desta modalidade as isenções em sede de IRS concedidas aos rendimentos auferidos ao serviço de organizações estrangeiras [art.º 37.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do EBF]; em missões de salvaguarda da paz (art.º 38.º, n.ºs 1 e 2 do EBF); no âmbito de acordos de cooperação (art.º 39.º, n.ºs 1, 2 e 4 do EBF); em empreitadas e arrematações de obras das infraestruturas comuns NATO (cfr. art.º 40.º do EBF).

Importa mencionar que, de forma a evitar que os rendimentos sejam duplamente isentados pela aplicação do nº 1 do Art. 23º-A, foi aditado ao Modelo de Convenção da OCDE o nº 4, delegando para o País de residência o atestado de que os rendimentos a isentar já não foram outrora isentados pelo outro estado.

¹⁵ OCDE: nº 1 do Art. 23º-A: “quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto esses rendimentos ou esse património.”

¹⁶ OCDE: al. A) do nº 1 do Art. 23º-B: “[...] o primeiro Estado mencionado deduzirá: do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;”

¹⁷ PINTO, Natália Cardoso, A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, Vida Económica, 2011, p. 31.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

O método de imputação (crédito do imposto) traduz-se em conceder ao contribuinte uma dedução à coleta do imposto de montante igual ao suportado no estrangeiro. Esta norma encontra-se, no ordenamento jurídico-fiscal nacional, prevista no n.º 1 do Artº 91º do CIRC, na qual emana que, no essencial, podem os contribuintes deduzir à coleta a menor das seguintes importâncias: o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; ou a fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção. Na prática o tributo liquidado no Estado da fonte converte-se em crédito a ser usado no Estado de residência, com o limite de não exceder o montante de imposto que seria devido no País de residência caso o rendimento tivesse tido aí a sua origem.

Também este método pode apresentar diversas formas:

- i. a imputação integral, quando o contribuinte tem a possibilidade de deduzir a totalidade do imposto pago no Estado da fonte, independentemente do montante do tributo a deduzir ser superior ao imposto a pagar no Estado de residência;
- ii. imputação normal ou ordinária, se o montante deduzido pelo contribuinte não exceder o valor que este teria que pagar no Estado de residência, mesmo que tenha sido superior no Estado fonte;
- iii. Crédito de imposto poupado (*tax sparing credit*), onde numa ótica funcional é estabelecido um determinado montante de imposto fictício que não foi efetivamente pago no Estado da fonte, e que será utilizado no Estado de residência sob a forma de crédito, como um incentivo fiscal. (Nilsen, 2013)

Pode haver situações em que não seja possível atenuar o efeito da dupla tributação se, por exemplo, a entidade que teve rendimentos no estrangeiro, e que tem direito á dedução de crédito de imposto, terá que suportar o imposto pago no Estado fonte, sem, no entanto, o poder deduzir no Estado de residência por insuficiência de matéria coletável.

Exemplo 2

Vamos considerar que um determinado sujeito passivo em 2021 obteve no decurso da sua atividade um total de rendimentos de 120.000,00€ cuja fonte se discrimina:

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

- Estado de residência (ER) = 90.000,00€
- Estado Fonte (EF) = 30.000
- Taxa de imposto em ER: (i) até 90.000€ 30% (ii) Mais de 90.000€ 35%
- Taxa de imposto em EF: 20%

Não existindo uma convenção subscrita entre ER e EF o total de imposto a liquidar seria:

Imposto em ER = 120.000€ x 35% = 42.000€

Imposto em EF = 30.000 € x 20% = 6.000€

Total do imposto a liquidar = 48.000€

Com convenção entre ER e EF:	
Aplicando o método de isenção integral	Imposto em ER = 90.000€ x 30% = 27.000€ Imposto em EF = 30.000€ x 20% = 6.000€ Total do imposto a liquidar = 33.000€
Aplicando o método de isenção com progressividade	Imposto em ER = 90.000€ x 35% = 31.500€ Imposto em EF = 30.000€ x 20% = 6.000€ Total do imposto a liquidar = 37.500€
Aplicando o método de imputação integral	Imposto em EF = 30.000€ x 20% = 6.000€ Imposto em ER = 120.000€ x 35% - 6.000 € = 36.000€ Total do imposto a liquidar = 42.000€
Aplicando o método de imputação normal	Imposto em EF = 30.000€ x 20% = 6.000€ Limite do crédito de imposto em ER: 30.000€ x 35% = 10.500€ Imposto em ER = 120.000€ x 35% - 6.000€ = 36.000€ Total do imposto = 42.000€

Como podemos constatar, o montante do imposto a liquidar por parte do sujeito passivo, quando não existe convenção é sempre superior ao da aplicação de qualquer uma das metodologias constantes do modelo de convenção OCDE. Repare-se que no caso da aplicação do método de imputação normal, deduz-se a totalidade do imposto pago no EF uma vez que o imposto não é superior ao limite estipulado.

A existência das CDT revela-se, assim, de importância fundamental em decisões de investimento ou outra que envolva algum tipo de planeamento fiscal, uma vez que permite obter certeza e segurança jurídicas, permitindo uma previsão de acordo com elementos objetivos qual a carga fiscal que os investidores irão efetivamente suportar no Estado da fonte, com a premissa de que o Estado da residência irá eliminar uma eventual dupla tributação. As CDT assumem-se como um fator de confiança para os contribuintes, sendo extensamente utilizadas no exercício das suas atividades e na planificação das suas transações e investimentos.

1.2.6 Disposições especiais

Neste capítulo em particular, a convenção trata de temas como a não discriminação, o procedimento amigável, a troca de informações, assistência na cobrança de impostos, missões diplomáticas e extensão territorial. Sabemos que a DTI é uma das principais causas de tratamento discriminatório, uma vez que, e como já vimos ao longo do trabalho, a mesma se traduz na incidência em mais do que um estado de impostos equiparáveis, sobre o mesmo sujeito passivo, decorrentes do mesmo facto gerador de imposto e referentes ao mesmo período de tributação. Nesse sentido, o MCOCDE contém no seu artigo 24.º uma Cláusula de Não Discriminação, que constitui indubitavelmente uma importante regra no relacionamento entre sistemas fiscais e no enquadramento das relações económicas transfronteiriças. A este propósito atente-se ao disposto nos números 1, 2 e 5 que estabelecem proibições à discriminação fiscal de pessoas singulares e de empresas; o número 3 prevê os casos dos estabelecimentos estáveis de uma empresa de um Estado contratante no território do outro; e por fim o número 4 impõe regras quanto à determinação da matéria coletável, impedindo a discriminação das empresas quanto à tributação de juros e royalties.

Também neste capítulo encontramos informação sobre a resolução de diferendos designada de Procedimento Amigável (PA), cuja norma está disposta no artigo 25º da MCOCDE. Esta medida pode ser acionada sempre que uma entidade entender que foi sujeita a uma tributação contrária ao estipulada na convenção. Para isso a entidade deverá apresentar no prazo de 3 anos, os factos ocorridos à autoridade competente do Estado em que é residente, na esperança que ambas as autoridades dos Estados envolvidos efetuem as maiores diligências para chegarem a um acordo amigável. De referir sobre este assunto que a autoridade competente portuguesa encontra-se vinculada às decisões judiciais. Na prática quando uma decisão judicial que incida sobre questões que são objeto do pedido de PA se torne definitiva, antes da conclusão do PA, a autoridade competente portuguesa informa a entidade competente do outro Estado sobre essa decisão e que se encontra a ela vinculada, solicitando-lhe que considere tomar, na medida das suas possibilidades, as medidas necessárias para evitar a dupla tributação não conforme com os instrumentos jurídicos aplicáveis ao caso. O PA não abrange os juros e outras penalidades e, especial as que decorrem de ajustamentos que tenham gerado uma situação de dupla tributação.

Por último mencionar que o MCOCDE comporta no seu artigo 26º uma norma acerca de “Troca de informações”. No seu nº 1 dispõe desde logo que “as autoridades competentes dos Estados contratantes têm de trocar tais informações (fiscais) na medida em que sejam previsivelmente relevantes para dar cumprimento às disposições desta Convenção (sobre o rendimento e o capital), assim como para reforçar as leis domésticas relativamente a impostos de todo o tipo e descrições impostas em benefício dos Estados contratantes, ou das suas divisões políticas e autoridades locais, até ao ponto em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção”.

1.3 A dupla tributação internacional e o Relatório BEPS

Neste capítulo vamos abordar uma temática importante que consiste na utilização abusiva dos CDTs. Esta é uma prática que se concretiza na prática do *treaty shopping*¹⁸, a qual consiste na estruturação de operações internacionais com o objetivo principal de ter acesso aos benefícios decorrentes de uma CDT, por um contribuinte, residente em um

18 Tratado de comercialização

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

Estado terceiro que, à partida, não estaria incluído entre os seus beneficiários, sendo tal acesso normalmente alcançado através da interposição de uma entidade residente em um dos Estados contratantes. Atenta a esta situação a OCDE publicou em 2014 o primeiro relatório relativo à Ação 6 do BEPS¹⁹, com o título “*Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*”. O BEPS constitui uma forte ferramenta de ações da OCDE promovido pelo G20 para lidar com a erosão da base tributária e da deslocalização do lucro. Trata-se de um projeto ambicioso e inovador que envolve 135 países, com o objetivo de travar a fuga aos impostos, uniformizar o sistema fiscal e torná-lo mais transparente, evitando a prática de utilização abusiva das CDTs pelos agentes económicos. (Deloitte, 2021). No seu relatório a OCDE reconhece a impossibilidade de ser adotada uma abordagem única para todos os Estados, sugerindo a adoção de um padrão mínimo de proteção para prevenir abusos, o qual poderá concretizar-se na introdução de uma cláusula de limitação de benefícios que restrinja o acesso ao disposto nas CDTs em determinadas circunstâncias consideradas abusivas, e/ou, de um principal *purpose test*, que elimine os benefícios deles decorrentes quando o objetivo principal da operação consista em ter acesso aos mesmos.

A Ação 6 recomenda, ainda, a adoção de uma cláusula de salvaguarda a nível da legislação doméstica, de modo a assegurar que o direito do Estado a sujeitar a tributação dos seus residentes prevaleça sobre as disposições dos CDTs (ou acordo equivalente) que não sejam claramente destinadas a ser aplicadas a residentes. Neste contexto, deve ser prestada uma particular atenção às alterações no âmbito da CMOCDE, e, consequentemente, no âmbito dos CDTs concluídos pelos Estados, na medida em que já existem alguns exemplos de mecanismos anti abuso (e.g., cláusula de limitação de benefícios inserida na generalidade dos CDTs celebrados pelos Estados Unidos de América, bem como no tratado entre Portugal e a Estónia, entre o Brasil e Israel ou, ainda, entre o Japão e a Holanda). É neste ambiente que, os agentes económicos deverão, desde já, monitorizar, de forma efetiva, o impacto da Ação 6 ao nível dos “benefícios” decorrentes dos CDTs e dos quais as suas operações possam atualmente beneficiar,

19 BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

podendo, eventualmente, resultar na necessidade de reequacionarem a sua estrutura corporativa e o próprio modelo de negócio. (Deloitte, 2020)

Portugal assinou em junho de 2017 o Instrumento Multilateral (MLI) para alteração da CDT, sendo aprovado em março de 2019 em Conselho de Ministros²⁰, e que vem concretizar o plano de ação desenvolvido pela OCDE sobre o projeto BEPS. De facto, o MLI é o resultado conjunto de várias Ações constantes no BEPS: Ação 2 que incide sobre a neutralização dos efeitos dos instrumentos híbridos; a Ação 6 que está relacionada com a prevenção abusiva dos CDT; a Ação 7 destinada a prevenir a elisão artificial da qualificação como EE, e ainda a Ação 14 direcionada à resolução de diferendos e ao Procedimento Amigável. Ainda no seguimento da Ação 6, atente-se na norma ligada ao uso abusivo das CDTs dispostas no MLI que estabelece uma regra PPT (*principle purpose test*) e uma cláusula LOB (Limitação dos benefícios), esta última de carácter supletivo, aplicando-se a regra PPT em caso de ausência de negociação entre os EMs. Sucintamente, os EMs podem optar por completar a regra PPT com a inclusão da cláusula LOB, que só fará parte integrante das CDTs se ambos os Estados contraentes estiverem de acordo com a sua aplicação. De referir que caso os EM decidam afastar esta norma terão que negociar entre si uma cláusula LOB, em simultâneo com uma norma anti conduta, ou com uma regra PPT, de forma a garantir o requisito mínimo.

Portugal, sobre esta matéria, optou por adotar apenas a regra PPT abdicando da cláusula LOB, muito à semelhança do que se passou com a maioria dos restantes EMs. Esta escolha talvez esteja relacionada com o facto de que, por um lado a cláusula LOB obrigue uma concertação entre os dois EMs, comportando um esforço maior; por outro lado segue a recomendação da Comissão Europeia que apoia a inclusão da regra PPT nas CDT entre os Estados Membros (Santos, 2019).

Por último referir que esta regra se aplica sempre que as entidades competentes, neste caso a Autoridade Tributária e Aduaneira, conclua que o principal motivo pela aplicação de uma determinada CDT por parte de uma entidade se deva a “obtenção de benefícios”,

²⁰ Proposta de Resolução N.º 90/XIII/4.^a que aprova a Convenção multilateral para a aplicação de medidas, relativas às convenções fiscais, destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros, adotada em Paris, em 24 de novembro de 2016.

traduzindo-se num efetivo abuso da CDT. De salientar que, nestas situações o ónus da prova recai sobre a AT, matéria que iremos abordar no próximo capítulo.

CAPÍTULO II – A APLICAÇÃO DAS CDT – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

2.1 Introdução

De seguida apresentamos o estudo da aplicação do CDT, numa vertente prática, tendo-se, para o efeito, recorrido à análise jurisprudencial proferida nos Centros de Arbitragem Administrativa Português.

O estudo e análise da jurisprudência possibilita conhecer as questões mais prementes que se centram em torno da norma e do seu procedimento de aplicação, apontando alterações e melhorias, que podem ser introduzidas, no plano legislativo, com a possível alteração da redação da norma, servindo em termos operacionais de orientação à administração fiscal relativamente ao que deve ser melhorado ou acautelado quando aplica as CDT.

2.2 Metodologia de investigação

A investigação científico/académica é um processo de inquérito sistemático cujo principal objetivo é a busca de informação válida que permita a resolução de um problema ou resposta a questões complexas. Existem duas principais linhas de investigação: a quantitativa ou qualitativa. A vertente selecionada pelo investigador é muitas vezes influenciada pelo output que ele pretende, e também pelo objetivo central do seu trabalho. Como um dos objetivos desta dissertação é de escrutinar os processos que estão a ser submetidos à aplicação das CDT, bem como a recetividade dos tribunais à aplicação dessa norma, a utilização de métodos qualitativos de investigação surge como uma ferramenta mais apropriada, em detrimento dos métodos de investigação quantitativa.

A opção pelo estudo de caso, dentro das metodologias qualitativas, foi a que nos pareceu mais eficaz. De acordo com Yin (2009), a essência de um estudo de caso, é iluminar uma decisão ou conjunto de decisões, perceber como as decisões foram tomadas e implementadas, e com que resultado. É, portanto, uma metodologia que vai de encontro ao objetivo da investigação e que permite perceber, em que situações foi aplicada o CDT, com que fundamentos, e os resultados da sua aplicação.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

A escolha pela análise da jurisprudência, prende-se com a situação de esta informação ser de acesso público, não carecendo de autorização para consulta, e pelo facto de ser possível através dos acórdãos delinear os negócios-tipo objeto de aplicação do CDT, fundamentos do CAAD, para a sua aplicação, argumentação dos contribuintes e posição do Tribunal.

Perante a notificação de uma liquidação de imposto por parte da ATA, os contribuintes dispõem como meios de defesa a via administrativa (reclamação graciosa), a via judicial (impugnação judicial) e o recurso ao Tribunal Arbitral. A via administrativa materializa-se com uma exposição escrita dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, nos termos e prazos dos art.s 68.º a 70.º do CPPT e a via judicial pela interposição junto do Tribunal Tributário competente ou junto do órgão fiscal periférico, onde tenha sido praticado o ato, de uma petição (impugnação) nos termos e prazos dos art.s 99.º a 103.º do CPPT. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral é feito nos termos do art. 10.º do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro.

Os Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF), onde são decididas as impugnações judiciais, são tribunais de 1ª instância. As suas decisões não são publicitadas, pelo que o acesso às mesmas depende de autorização do TAF ou da ATA. Os processos de reclamação graciosa são processos administrativos, apreciados e decididos na ATA, não sendo as decisões dos mesmos públicos, pelo que carecem, tal como a decisão das impugnações de autorização para consulta.

O regime jurídico da arbitragem tributária foi criado pelo Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, do qual decorre a possibilidade de os conflitos entre os contribuintes e a ATA serem resolvidos através de arbitragem. A arbitragem é uma forma de resolver um conflito sem recorrer aos tribunais. Um ou mais árbitros imparciais ouvem ambas as partes e decidem quem tem razão. A decisão tem o mesmo valor que a decisão de um Tribunal e é objeto de publicação.

Assim, a amostra abrange os acórdãos emanados do Tribunal Arbitral e dos Tribunais Administrativos. Procedeu-se na base de dados deste organismo, que está disponível online, na página do Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD, à busca pelo tipo de imposto: “IRC” e no campo *Tema*: “dupla tributação” e “CDT”, à pesquisa dos acórdãos

dos quais constassem essas expressões e palavras, que depois foram recolhidos e analisados.

2.3. Jurisprudência Portuguesa CAAD

De seguida procede-se a análise de jurisprudência pelas decisões proferidas em sede de Tribunal Arbitral. A ordem de apresentação dos processos aqui referenciados é feita por ordem cronológica. Inicia-se com a descrição sucinta do caso submetido à apreciação do Centro de Arbitragem Administrativa, seguindo-se a exposição e a argumentação do contribuinte e a contra-argumentação da AT e a decisão do Tribunal Arbitral Singular, terminando com um comentário sobre o caso concreto.

2.3.1 PROCESSO: 155/2020-T de 31/03/2021

Valor do pedido: 35.171,67 €

a) Resumo

A Sociedade Anónima A, (adiante designada apenas por Requerente) encontra-se registada para o exercício da atividade principal de “Arrendamento de bens imobiliários” e para as atividades secundárias de “Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão” e de “Compra e venda de bens imobiliários”, enquadrando-se em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral e em sede de IRC no regime geral de tributação. Em 2014 foi destinatária de uma liquidação adicional de IRC (retenções na fonte), relativa ao exercício de 2014 emitida na sequência das correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT), que originou um valor a pagar, incluindo juros compensatórios, de 35.171,67 € nos termos da alínea g) do n.º 1 e n.º 4 do artigo 94.º e do artigo 98.º do CIRC, referente a pagamentos de comissões a entidades não residentes em território nacional.

b) Matéria de Facto

A 19 de Novembro de 2013 a requerente celebra com a entidade F, - que no ano de 2014, era uma sociedade residente, para efeitos fiscais, em Hong Kong - um contrato de angariação de potenciais clientes no mercado Asiático (China), para a aquisição de propriedades localizadas em Cascais – Portugal. Para o efeito a requerente pagaria a F uma comissão de 25% no ato de assinatura da escritura.

Em 11 de Abril de 2014, a Requerente, por Contrato de Compra e Venda, vendeu, pelo preço de 515.000,00 €, a um cidadão de nacionalidade chinesa, representado por uma Sociedade de Advogados H, com domicílio em Portugal, um prédio urbano em Cascais. Concretizada a venda do imóvel F emitiu, em nome da Requerente, a fatura n.º 0010/2014, datada de 14 de abril de 2014, pelos serviços prestados à Requerente no valor total de € 128.750,00, correspondente a 25% do preço da venda. A Requerente, por indicação de F, emitiu um cheque para pagamento da comissão a favor da sociedade de Advogados H.

c) Argumentação da Requerente

A Requerente alega, em síntese:

1. fez um pagamento à F (entidade residente para efeitos fiscais em Hong Kong) pela prestação de serviços de consultoria e marketing de promoção imobiliária;
2. o pagamento efetuado à F encontra-se dispensado de retenção na fonte em virtude de a reclamante dispor de um formulário 21-RFI assinado pela F e de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong;
3. apesar de o pagamento ter sido efetuado por cheque emitido à H – Sociedade de Advogados, a F é a beneficiária efetiva do rendimento;
4. ainda que se entenda que o beneficiário do rendimento fosse a H, não haveria lugar a retenção na fonte.

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente requer, a final, deve ser declarada a ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) e correspondentes juros compensatórios, respeitante ao exercício de 2014, no montante de 35.171,67 € (juros incluídos), com a sua conseqüente anulação, designadamente o reembolso do montante de imposto pago correspondente a € 32.187,50, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados, até integral reembolso, desde 12 de dezembro de 2016.

d) Argumentação da Autoridade Tributária

Nos termos do n.º 6 da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC consideram-se obtidos em território português os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de qualquer contrato, mesmo que não sejam imputáveis a estabelecimento estável em

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

território português. Ora, a comissão de 128.750 € enquadra-se neste tipo de rendimentos, assim está sujeita a retenção na fonte a título definitivo, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, onde está previsto que o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras. De acordo com o artigo 98.º do CIRC, não existirá obrigação de efetuar a retenção na fonte, relativamente às comissões pagas sempre que exista convenção para eliminar a dupla tributação. No caso de Hong Kong estamos perante a existência de um acordo entre Portugal e a Região Administrativa Especial de Hong Kong²¹, onde se prevê no seu artigo 7.º, a tributação dos lucros obtidos pelas sociedades no país onde as mesmas se encontram sediadas. Mas para que tal dispensa de retenção na fonte se verifique é necessário que à data do pagamento dos rendimentos, o beneficiário das comissões tenha:

1. apresentado formulário modelo 21-RFI e, no caso concreto de Hong Kong;
2. presente igualmente o certificado de residência fiscal emitido em seu nome, pelas Autoridades Fiscais daquele país.

Sucedem que quando o beneficiário do pagamento não coincide com o emitente da fatura, a dispensa de retenção na fonte está condicionada ao facto do certificado de residência estar emitido em nome do beneficiário do pagamento e não em nome do emitente da fatura. Neste caso, o certificado de residência apresentado pela requerente está emitido em nome de F, enquanto que o beneficiário do pagamento é H - Sociedade de Advogados, ou seja, o beneficiário do pagamento e o certificado de residência não são a mesma entidade.

Assim, tendo em conta que não estão reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte previstas no artigo 98.º do CIRC:

1. deveria ter sido efetuada retenção na fonte à taxa de 25% ao montante de 128.750,00 Euros que corresponde ao valor da comissão paga, nos termos do n.º 4 do artigo 94.º do mesmo Código;

²¹ Resolução da Assembleia da República n.º 49/2012 de 16/04

2. há retenção na fonte de IRC em falta no montante de 32.187,50 Euros (128.750,00*25%=32.187,50);
3. Este montante, nos termos do n.º 6 do artigo 94.º do CIRC, deveria ser retido à data da colocação à disposição dos rendimentos (no caso 16/04/2014);
4. entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte aquele em que forem deduzidas, ou seja até dia 20 de maio.

A falta de retenção deste imposto infringe o disposto no g) do n.º 1 do artigo 94.º, n.º 4 e artigo 98.º todos do CIRC.

e) Decisão Tribunal Arbitral

O Tribunal Arbitral Singular considerou que o *thema decidendum* se reporta a saber se a Requerente estava (ou não) dispensada de efetuar a retenção na fonte, em sede de IRC, no pagamento da fatura, emitida pela F, sociedade com residência fiscal em Hong Kong. Ficou provado que a Requerente:

1. tem e apresentou o certificado de residência fiscal em Hong Kong, referente ao ano de 2014, da F, datado 8 de abril de 2014;
2. tem e apresentou o Modelo 21-RFI da F, datado de 3 de maio de 2016.

Pelo que, entendeu o TAS que, se verificaram os pressupostos legais de dispensa de retenção na fonte de IRC, referidos no artigo 98.º do CIRC, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente à F, entidade residente para efeitos fiscais em Hong Kong no ano de 2014. Em consequência, anular a liquidação adicional de retenção na fonte de IRC, relativa ao exercício de 2014, no valor de € 32.187,50, que originou, incluindo juros compensatórios de € 2.984,17, um valor a pagar de € 35.171,67 e anular a Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e a Decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico, apresentados pela Requerente.

f) Comentário

A questão central a decidir neste presentes caso gira em torno de saber se se verificam, ou não, os pressupostos legais de dispensa de retenção na fonte de IRC, referidos no artigo 98.º do CIRC, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente a F. A Administração Tributária desconsiderou como meio de prova o certificado de residência fiscal apresentado pela Requerente, tendo concluído pela não verificação dos

pressupostos da consequente dispensa de retenção na fonte de IRC sobre os referidos rendimentos. Estes formulários não constituem requisitos “ad substantiam”, sendo a prova de residência um mero requisito “ad probationem”, já que a certificação de residência é um ato de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções. Assim há que admitir a prova de residência no estrangeiro baseada em certificados emitidos pelas autoridades respetivas face ao disposto no artigo 364.º/2 do Código Civil.

2.3.2 PROCESSO: 938/2019-T de 10/09/2020

Valor do pedido: 2.188.443,44 €

a) Resumo

A Requerente A é uma sociedade anónima de direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, que tem como objeto social o fabrico e venda de cimento e seus derivados. Era em 2010 a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) previsto e regulado no artigo 69º e seguintes do CIRC. Durante o exercício de 2010, detinha uma participação de 98,72% no capital social da sociedade B, com sede na Tunísia, e 51,05% no capital social da sociedade C, com sede no Líbano, gerando rendimentos para a Requerente, sob a forma de dividendos, no valor de 3.765.650,90 € e 4.492.626,23 € respetivamente.

b) Matéria de Facto

A sociedade B estava sujeita a tributação sobre o rendimento, a uma taxa de 30%, na Tunísia, sendo que os dividendos distribuídos em 2010 não estavam sujeitos a imposto na Tunísia. A sociedade C a uma taxa de 15% que foram liquidados. Ambos os dividendos distribuídos em 2010 concorreram para a formação da matéria coletável da requerente. A Requerente não fez aplicação das regras de eliminação da dupla tributação económica previstas na legislação portuguesa.

Os referidos dividendos foram declarados na Declaração Mod. 22 de IRC da reclamante, no exercício de 2010 e sujeitos a tributação a taxa normal.

c) Argumentação da Requerente

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

Alega a reclamante que os dividendos recebidos no exercício de 2010 das participações detidas na "B..., S.A. " - sociedade com residência fiscal na Tunísia - e na "C..., S.A.L." - sociedade com residência fiscal no Líbano - foram tributados, não podendo beneficiar das regras de eliminação da dupla tributação económica previstas na lei doméstica, dado que de acordo com o alegado pela Requerente, Tunísia e Líbano estariam, neste caso, fora do universo de jurisdições relativamente as quais Portugal reconhece, na lei nacional, o direito a eliminação da dupla tributação económica de lucros. Desta forma a reclamante vem requerer:

1. serem integralmente deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributária, correspondentes aos lucros distribuídos pela B e pela C, nas mesmas condições em que tal está previsto para lucros distribuídos por sociedades residentes em Portugal, com fundamento nos Acordos Euro-Mediterrânicos que estabelecem, cada um deles, uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-membros, por um lado, e a República da Tunísia e o Líbano, por outro;
2. deduzir parcialmente - em 50% - os rendimentos incluídos na base tributária, correspondentes aos lucros distribuídos pela B e pela C, nas mesmas condições em que tal está previsto para lucros distribuídos por sociedades residentes em Portugal independentemente da percentagem da participação detida pelo sócio na afiliada, com fundamento no artigo 56º nº 1 do Tratado da Comunidade Europeia, atual artigo 63º, nº 1 do TFUR;

d) Argumentação da Autoridade Tributária

Os dividendos foram recebidos pela sociedade A em virtude da distribuição de lucros das sociedades participadas com sede na República da Tunísia e na República do Líbano. Estes dividendos encontram-se sujeitos, de acordo com a lei nacional portuguesa, a tributação em Portugal a taxa normal de IRC. A eliminação da dupla tributação económica processa-se na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais através da dedução dos rendimentos incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

1. A sociedade que distribui os lucros tenha sede ou direção efetiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no art. 7º (imposto especial sobre o jogo) (cfr. al. a) do n.º 1 do art. 51.º CIRC;
2. a entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime de transparência fiscal" (cfr. al. b) do n.º 1 do art. 51.º CIRC);
3. a entidade beneficiária detenha diretamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% ou com valor de aquisição não inferior a 20.000.000 € e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior a data da colocação á disposição dos lucros. (cfr. al. c) do n.º 1 do art. 51.º do CIRC;

e) Decisão Tribunal Arbitral

No essencial, o Tribunal Arbitral decidiu que os Acordos Euro-Mediterrâneos tem efeito direto, que a liberdade de circulação de capitais prevista no art. 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) se aplica aos Estados terceiros por eles abrangidos e que as cláusulas limitativas previstas naqueles acordos não limitam a liberdade de circulação de capitais. Neste contexto, a simples circunstância de a sociedade que distribui os dividendos estar situada num país terceiro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado. Nestas condições, a restrição à livre circulação de capitais não pode ser justificada por motivos relativos a necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscal.

Conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, é claramente abrangido pela circulação de capitais, pelo que a recusa de conceder eliminação da dupla tributação de dividendos com origem na Tunísia, quando essa eliminação é permitida a favor de dividendos de origem doméstica constituiu uma discriminação e uma restrição aos movimentos de capitais entre os estados membros e países terceiros que, em princípio, é proibida pelo art. 63º do TFUE.

f) Comentário

Da análise da presente reclamação constata-se que a matéria em crise e de natureza exclusivamente jurídica e prende-se com o enquadramento jurídico-tributário a aplicar

aos dividendos recebidos pela A no exercício de 2010, relativos as suas subsidiárias com residência fiscal na Tunísia e no Líbano.

Resulta de jurisprudência constante que, relativamente a uma norma fiscal destinada a evitar ou a atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, como a que está em causa no processo principal, a situação de uma sociedade acionista que receba dividendos com origem num país terceiro é comparável a de uma sociedade acionista que receba dividendos de origem nacional, na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objeto de uma tributação em cadeia (v., neste sentido, acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Osterreichische Salinen, C 436/08 e C 437/08, EU:C:2011:61, n.º 84 e jurisprudência referida).

2.3.3 PROCESSO: 935/2019-T de 20/10/2020

Valor do pedido: 403.359,40 €

a) Resumo

A Requerente A..., S.A. exerce a sua atividade na área do comércio por grosso de combustíveis líquidos e lubrificantes, tendo contratado, no exercício de 2003, diversos serviços a entidades não residentes em território português, nomeadamente às sociedades B... SA e à C..., SL ambas com residência fiscal em Espanha. A Requerente foi alvo de uma ação de inspeção tributária de âmbito geral ao exercício de 2003, em resultado da referida ação, os serviços de inspeção vieram alegar a falta de retenção na fonte de IRC sobre pagamentos de serviços efetuados a entidades não residentes, invocando que o SP não detinha, até ao termo do prazo respetivo, os meios de prova que o dispensavam de efetuar a retenção na fonte de IRC, pelo que ficou o contribuinte, enquanto substituto tributário, obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei, face ao disposto no n.º 4 do artigo 90.º do Código do IRC.

b) Matéria de Facto

Nos presentes autos discute-se se a Requerente relativamente a rendimentos pagos em 2003 à B... SA e à C..., SL fez a prova legalmente exigida para efeitos do disposto no art. 9.º do CIRCI e da CDT entre Portugal e Espanha, demonstrando os requisitos de que depende a pretendida isenção de retenção na fonte. Em dezembro de 2010, a Requerente apresentou cópia dos certificados de residência fiscal dos prestadores de serviços,

relativos ao exercício de 2003. Os documentos mencionados foram emitidos pelas autoridades fiscais dos Estados da residência dos beneficiários dos rendimentos pagos pela Requerente.

c) Argumentação da Requerente

A Requerente apresentou junto da Direção de Finanças de Lisboa (“DFL”) reclamação graciosa da liquidação de IRC, invocando a inexigibilidade do imposto liquidado, por força da aplicação de Acordos de Dupla Tributação (“ADT”) celebrados por Portugal. Acrescenta ainda que não sendo controvertida a natureza dos rendimentos – porque a Administração Tributária qualificou tais rendimentos como sendo de serviços – e tendo sido feita prova da residência dos beneficiários dos rendimentos, Portugal não dispõe de competência ou soberania territorial para sujeitar tais rendimentos a tributação.

d) Argumentação da Autoridade Tributária

Em janeiro de 2011 a Requerente foi notificada que relativamente aos certificados de residência fiscal verificou-se que os mesmos não são suficientes para à data dos factos fazer a prova ao abrigo de Convenção para evitar a dupla tributação, face ao disposto no Despacho n.º 11701/03, publicado no Diário da República n.º 178 (2.ª série) de 17.06.03, que instituiu a apresentação do formulário Modelo 12-RFI. Assim, caso os pagamentos dos rendimentos em questão, efetuados às entidades não residentes em Portugal, tenham ocorrido após agosto de 2003 deve a prova da residência dessas entidades ser efetuada através do formulário referenciado ou em alternativa através do modelo 24-RFI atualmente em vigor. Se os pagamentos dos mesmos rendimentos tiverem ocorrido antes da data de agosto de 2003, o que terá se ser provado, não é necessário a entrega de novos formulários.

e) Decisão Tribunal Arbitral

Com a apresentação dos referidos certificados de residência, e apesar de os mesmos não obedecerem ao formalismo legalmente previsto, a Requerente comprovou que a B... SA e a C..., SL eram residentes em Espanha no ano de 2003 e que por isso estavam sujeitas, aí, a imposto pelos rendimentos que lhes foram pagos pela Requerente. Por outro lado, se a AT entendeu, e entende, que os documentos apresentados pela Requerente, apesar de atestarem a residência fiscal das mencionadas entidades, não confirmam a materialidade

de que depende a aplicação, ao caso, da CDT, deveria então ter diligenciado, junto das autoridades fiscais espanholas, pela obtenção da informação alegadamente em falta, não só atendendo ao princípio da colaboração com o contribuinte, mas também em cumprimento do princípio do inquisitório, especificamente no que se refere à verificação dos pressupostos da tributação (artigos 58.º e 59.º, 1, da LGT). Termos em que se decide no Tribunal Arbitral:

1. Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado pela Requerente;
2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente indemnização por garantia indevida, tendo por referência os custos suportados para a prestação da garantia e a liquidar em execução de julgado e
3. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

f) Comentário

Para o CAAD trata-se aqui, na essência, de uma questão de hierarquia de normas, a ser resolvida, sem hesitações ou equívocos, a favor da CDT. Como se estabelecia, por exemplo, no acórdão do STA de 8 de Julho de 2009 (processo nº 0382/09): “A supremacia das normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas sobre o direito interno nacional, que resulta do art. 8.º, n.º 2, da CRP, impõe que se dê prioridade ao artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital (Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) na determinação dos residentes em território nacional e em território alemão.”.

A questão controvertida resume-se a saber se a Requerente cumpriu, ou não, com os requisitos de que depende a isenção de retenção na fonte relativamente a rendimentos pagos em 2003 à B... SA e à C... SL, e, em particular, se fez a prova suficiente para efeitos do disposto no CIRC e na CDT entre Portugal e Espanha. O que está em causa é apenas a prova, ou a tempestividade da prova, da verificação de um desses pressupostos legais de dispensa de retenção na fonte.

A liquidação adicional, referente ao ano de 2003, padece de vício de violação de lei, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 90º do Código do IRC, e do disposto na CDT Portugal-Espanha. Conclui-se que a aplicação do regime

que resulta da CDT Portugal – Espanha quando estavam provados os pressupostos materiais da sua aplicação, não pode ser afastada com fundamento na falta de apresentação do MOD. 21-RFI, exigida por um despacho do Ministro das Finanças.

2.3.4 PROCESSO: 605/2019-T de 11/03/2020

Valor do pedido: 41.559,36 €

a) Resumo

A requerente A..., é uma Associação sem fins lucrativos de direito privado, à data, com o objetivo de promover e garantir a competitividade da indústria portuguesa no ramo automóvel, dela podendo fazer parte pessoas singulares ou coletivas que desenvolvam atividades para as indústrias da mobilidade, nomeadamente automóvel, aeronáutica e ferroviária, sendo que, para efeitos de IRC, está enquadrada no regime geral e, enquanto pessoa coletiva que não exerce a título principal atividade natureza comercial, industrial ou agrícola, deve reger-se, para efeitos de determinação da matéria coletável, pela alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, pela alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º e pelos artigos 53.º e 54.º, todos do Código do IRC.

Uma parte muito significativa dos negócios da Requerente é efetuada para o mercado externo, sendo que, no decurso do ano de 2015, esteve envolvida em inúmeros projetos privados e cofinanciados, pagando rendimentos derivados da prestação de serviços às entidades de direito espanhol, com sede e direção efetiva em Espanha, sem estabelecimento estável localizado em Portugal, denominadas B, C e D, sem efetuar retenções na fonte de IRC em relação a tais rendimentos pagos a essas entidades.

Na sequência de uma ação inspetiva realizada pela AT, referente ao ano de 2015, foi destinatária de um ato de liquidação adicional de IRC (retenções na fonte), considerando a AT que aquela não procedeu à retenção na fonte de IRC em rendimentos pagos a entidades coletivas não residentes e não provou estarem reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte: em causa a falta do documento formulário 21-RFI emitido pelas autoridades fiscais espanholas, única prova admitida pela AT para acionamento da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha.

b) Matéria de Facto

A Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo externo, com âmbito parcial – IRC –, por «ter declarado prejuízo fiscal na declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de 2015, o que (...) não é possível verificar-se para entidades que não exercem a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola»; posteriormente, o seu âmbito foi alargado ao IVA e, em virtude de uma segunda alteração, passou a ser geral, com incidência sobre o ano de 2015.

No decurso da análise efetuada no âmbito da presente ação inspetiva a AT constatou que Requerente pagou, em 2015, rendimentos a entidades, singulares e coletivas, não residentes em território nacional, sem que tenha efetuado quaisquer retenções na fonte de IRC ou IRS nem procedido à entrega da declaração Modelo 30 referente aos “Rendimentos pagos ou colocados à disposição de entidades não residentes”, conforme determinado no n.º 7 do artigo 119.º do CIRS e artigo 128.º do CIRC.

c) Argumentação da Requerente

A requerente alega que está em causa neste processo arbitral a determinação dos documentos exigíveis e necessários para prova dos elementos de facto materiais que configuram o enquadramento na Convenção para evitar a Dupla Tributação dos rendimentos por si pagos a entidades residentes em Espanha, com a inerente dispensa de efetuar retenção na fonte de IRC.

Acrescenta ainda que a atuação da AT é ilegal, violando o disposto no artigo 98.º, n.º 1, do CIRC, pois deveria ter aceite os documentos apresentados pela Requerente como idóneos para a prova dos elementos materiais que excluem a obrigação de retenção na fonte e não deveria ter exigido como único meio de prova possível o formulário Mod. 21-RFI. Alega, ainda, a Requerente que em momento algum a AT contesta ou põe minimamente em causa a veracidade ou autenticidade dos documentos apresentados, nem contesta que as entidades beneficiárias dos rendimentos sejam efetivamente residentes e tributadas em Espanha: simplesmente exige um documento aprovado por despacho de um membro do Governo, como forma de limitar e condicionar o âmbito de aplicação de um tratado internacional.

d) Argumentação da Autoridade Tributária

A AT vem responder que a Requerente, no ano de 2015, pagou rendimentos a entidades coletivas não residentes em território nacional, sem que tenha efetuado quaisquer retenções na fonte de IRC; tais rendimentos, em princípio, estavam sujeitos a tributação, em IRC, por via de retenção na fonte a título definitivo, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 94.º do Código do IRC.

Contudo, uma vez que, nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC, aqueles rendimentos podem ser dispensados de retenção na fonte em determinadas condições, a Requerente foi notificada para justificar o facto de não ter sido efetuada a respetiva retenção na fonte e para, caso o referido procedimento resultasse de Convenção para evitar a Dupla Tributação, exibir o respetivo certificado de residência emitido nos termos e condições da respetiva CDT, devidamente autenticado pelas autoridades fiscais dos países de residência de cada um dos beneficiários.

e) Decisão Tribunal Arbitral

Para o CAAD é sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos factos que invoca no sentido de dar cobertura legal à dispensa de retenção na fonte de IRC (artigo 74.º, n.º 1, da LGT); e, por outro lado, a AT não colocou em causa a autenticidade/veracidade daqueles certificados de residência emitidos pelas autoridades fiscais espanholas. Acrescenta ainda que as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras têm, em princípio, valor probatório idêntico às prestadas pelas autoridades portuguesas, como se infere do n.º 4 do artigo 76.º da LGT; pelo que, não havendo qualquer razão para duvidar da informação prestada, ela deve ser considerada como meio de prova. Ora afigura-se para o Tribunal Arbitral que as declarações das autoridades fiscais espanholas no sentido de que as entidades B, C e D são residentes em Espanha com o sentido da CDT Portugal-Espanha, nos exercícios de 2014 a 2017, está implicitamente a dizer que são aí residentes e que estão aí sujeitas a imposto, pois é com este sentido que o n.º 1 do artigo 4.º da CDT considera alguma entidade como «residente de um Estado Contratante», para efeito da CDT. Assim foi decidido por esta instância:

1. Declarar ilegal e anular a liquidação adicional de retenção na fonte de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2015, na parte resultante de retenções na fonte

relativas aos rendimentos pagos pela Requerente à “B..., S. A.”, ao “C...” e à “D..., S. L.”, no montante total de € 41.559,36, com as legais consequências;

2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante, 41.559,36 € acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, a título de imposto indevidamente pago;

f) Comentário

A questão jurídico-tributária que consubstancia o epicentro do dissídio entre as partes consiste em determinar se se verificam, ou não, os pressupostos legais de dispensa de retenção na fonte de IRC, estatuídos no artigo 98.º do Código do IRC, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente às entidades de direito espanhol, com sede e direção efetiva em Espanha, sem estabelecimento estável localizado em Portugal, referenciadas no probatório.

De mencionar a alegação interessante feita pela AT neste processo: que na parte final do n.º 1 do artigo da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, prevê-se que a expressão “residente”, para efeitos convencionais, “não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado”. Significa isto que a CDT não se basta com uma simples declaração de residência fiscal, conforme as apresentadas pela Requerente; a CDT é mais exigente, no sentido de às autoridades fiscais dos respetivos Estados de residência fiscal caber emitir uma declaração/certificação quanto à sujeição a imposto nesse mesmo Estado

Por último e havendo dúvidas sobre os elementos declarados para efeitos da aplicação da CDT, a AT sempre as poderia ter dissipado através de mecanismo próprio, o de troca de informações previsto no art. 25.º [26.º] da CDT, não sendo razoável exigências de prova excessivas e desproporcionais quando não existem razões concretas justificativas dessa mesma exigência.

2.3.5. PROCESSO: 532/2019-T de 13/07/2020

Valor do pedido: 552.967,14 €

a) Resumo

A Requerente é, e era nos anos de 2014 e 2015, uma sociedade comercial por quotas, com sede e direção efetiva em território português, que exerce a título principal a atividade de “Produção de filmes, de vídeos e de programas de televisão” e, a título secundário, a atividade de “Engenharia e técnicas afins”.

Nos anos de 2014 e 2015, a Requerente encontrava-se, em sede de IRC, sujeita ao regime geral de tributação, adotando um período de tributação coincidente com o ano civil. Nos anos de 2014 e 2015, a Requerente prestou diversos serviços audiovisuais a clientes estabelecidos no Gabão, Qatar, Canadá, Roménia e Moçambique.

Em 2018, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, no qual se efetuaram correções à matéria tributável de IRC no montante de 172.247,60 € e 443.439,82 €, relativos aos exercícios de 2014 e 2015, respetivamente, em resultado da desconsideração pela AT das deduções à coleta de IRC correspondentes ao crédito de imposto por dupla tributação internacional relativo ao imposto retido no Qatar, no Gabão, no Canadá, na Roménia e em Moçambique em 2014, e no Qatar em 2015.

Conforme resulta do Relatório de Inspeção em que assentam as liquidações objeto da presente ação arbitral, estão presentemente em causa dois grupos de situações distintas, a que a AT reconduziu as correções operadas, designadamente:

- um grupo respeitante a países sem convenção destinada a evitar a dupla tributação (Gabão e Qatar, este relativamente ao período de 2014), e um outro grupo respeitante a países com convenção destinada a evitar a dupla tributação (Moçambique e Qatar, este relativamente ao período de 2015).
- Um segundo grupo de situações, reporta-se aos países com convenção destinada a evitar a dupla tributação vigente (Moçambique e Qatar, este relativamente ao período de 2015).

b) Matéria de Facto

Os serviços prestados pela Requerente consistiram em serviços técnicos de produção televisiva realizados através da disponibilização dos meios e equipamentos técnicos e humanos, sendo a colaboração levada a cabo naqueles territórios, a favor dos seguintes clientes: B (Gabão), C e D (Qatar), E (Canadá), F (Roménia) e G (Moçambique).

Na declaração Modelo 22, relativos aos períodos de tributação de 2014 e 2015, a Requerente declarou no campo 353 do quadro 10, os montantes de 205.486,13 € e 304.148,07 € respetivamente, respeitantes aos créditos de imposto por dupla tributação internacional, associados aos serviços prestados nos Estados do Gabão, Qatar, Canadá, Roménia e Moçambique.

Foram apresentadas declarações de rendimentos e/ou formulários por todas as entidades relativamente aos rendimentos obtidos e respetivas retenções na fonte, com exceção do imposto suportado pela Requerente na Roménia da qual não obteve qualquer declaração que atestasse a referida retenção por parte da AT daquele país.

c) Argumentação da Requerente

No que respeita ao primeiro grupo de situações a requerente, no cumprimento do seu dever de colaboração, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º da LGT), apresentou diversas declarações das entidades pagadoras dos rendimentos, confirmando a retenção dos valores declarados pela Requerente como crédito de imposto. Mais alega que a AT não colocou em causa nem a autenticidade nem a veracidade daqueles documentos, aceitando-os, de resto, como bons no que concerne ao montante de rendimentos pagos à Requerente, e não duvidando, fundadamente, de que a retenção declarada haja sido, efetivamente, feita.

No segundo grupo a Requerente sustenta que os rendimentos em questão foram qualificados como royalties pelos estados da fonte dos rendimentos, e, como tal, não lhe cabe disputar tal qualificação, nem a mesma pode ser contestada pelo estado português, pelo que deverá este reconhecer, para efeitos de crédito por dupla tributação internacional, a qualificação feita pelos estados da fonte, admitindo a dedução do imposto pago no estrangeiro, devendo a AT nacional, caso discorde, lançar mão dos mecanismos de cooperação fiscal previsto nas convenções em questão.

d) Argumentação da Autoridade Tributária

No primeiro grupo de situações, os documentos apresentados revelam que foi efetuada uma retenção na fonte do imposto sobre o rendimento (...) para ser entregue ao Estado”, mas que tal “não permite concluir de forma inequívoca que o imposto retido esteja calculado em plena conformidade com o disposto nos normativos legais aplicáveis, (n)em que tenha sido efetivamente pago, justamente, por inexistir uma confirmação ou autenticação por parte das autoridades fiscais competentes. Conforme refere a AT no RIT e na sua resposta, nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), o ónus da prova recai sobre a Requerente, ou seja, é a Requerente que tem o ónus de demonstrar o direito a deduzir à coleta o montante do imposto pago no estrangeiro. A prova a realizar pela Requerente, inexistindo – e nem sendo, sequer, invocada – qualquer norma que imponha uma prova legal, poderá ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito, conforme decorre dos artigos 72.º da LGT e 115.º, n.º 1 do CPPT.

No que concerne ao segundo grupo de situações entendeu a AT que, não sendo demonstrado que os rendimentos sujeitos a imposto naqueles referidos países, fossem imputáveis a estabelecimento estável, nem que tenham sido provenientes de projetos que tenham totalizado mais de 6 meses num período de 12 meses, não caberia, nos termos das convenções outorgadas pelo estado português com as nações em questão, a estas nações qualquer direito a tributar os rendimentos em causa.

e) Decisão Tribunal Arbitral

Com efeito, a Requerente, contribuinte residente em território português, declarou oportunamente os valores constantes das declarações emitidas por pessoas coletivas credíveis, quer no que diz respeito ao rendimento bruto, quer ao imposto retido e entregue aos estados estrangeiros. Não há qualquer indício de fraude ou de evasão. A AT aceita os valores declarados como rendimento bruto e não questiona a veracidade das retenções, ou seja, não contesta que o valor líquido recebido pela Requerente tenha sido o valor bruto declarado, deduzido do crédito de imposto também declarado. Apreciada globalmente a situação em causa, tal como relevada pela documentação disponível, à luz das regras da experiência, não restarão dúvidas razoáveis que o imposto suportado pela Requerente nos Estados estrangeiros, relativos aos rendimentos ali auferidos e por si

declarados, foram, efetivamente, os constantes da sua declaração de rendimentos, oportunamente apresentada.

No que respeita ao segundo grupo de acontecimentos, nada haverá a censurar às correções operadas pela AT, e contestadas pela Requerente, relativamente ao imposto por si declarado como pago nos estados de Moçambique e Qatar (no exercício de 2015), devendo por isso o pedido arbitral improceder nessa parte, por tal corresponder à correta interpretação dos instrumentos convencionais internacionais que vinculam o Estado português.

f) Comentário

O entendimento da AT tem subjacente uma mundividência que pressupõe que todos os estados estrangeiros são organizados em quadros burocráticos e legais análogos ao nacional/europeu ocidental, o que, notoriamente, e sobretudo, em países menos desenvolvidos não é o caso. Por outro lado, assume também que as administrações tributárias estrangeiras, a nível global, estão ao dispor de todos quantos aí auferem rendimentos, para emitir as declarações e certidões que a AT portuguesa entenda necessárias, assumindo um quadro legal – não demonstrado, todavia – análogo ao nacional.

2.3.6 PROCESSO: 415/2019-T de 07/04/2020

Valor do pedido: 341.887,79 €

a) Resumo

A, com sede em Malta, requereu a constituição de tribunal arbitral, para apreciar a legalidade da liquidação em IRC, referente ao ano de 2016, que fixou o valor de imposto e juros compensatórios em 341.887,79 €. A Requerente tem a sua sede em Malta e aí exerce a sua atividade, nunca exerceu atividade em Portugal, nem tem neste país estabelecimento estável, e por isso não entregou a declaração de inscrição no registo para efeitos fiscais a que se refere o artigo 117.º, n.º 1, alínea a), do CIRC. No relatório de inspeção tributária, a AT admite que foi transmitido a A pela sociedade mãe B, a título de prestações acessórias gratuitas, um imóvel situado em Portugal, para reforço do seu capital. Mas veio a concluir que deverá ser tributada por tal operação em Portugal, em sede de IRC, nos termos dos artigos 21.º, n.º 2 e 56.º, n.º 4, do Código do IRC, por ter

obtido, alegadamente, um incremento patrimonial consubstanciado pelas prestações acessórias gratuitas efetuadas pela sociedade mãe.

b) Matéria de Facto

Em janeiro de 2017, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças um pedido de averbamento matricial de um imóvel adquirido a título de prestações acessórias gratuitas e em espécie mediante contrato outorgado por escritura pública, em que a sociedade B transmitiu para o sujeito passivo A, a título de prestações acessórias gratuitas, uma moradia com valor patrimonial tributário de 1.283.970,00 €.

O pedido de averbamento matricial originou uma ação inspetiva de âmbito parcial, por referência ao exercício de 2016, para controlo/verificação, tendo a AT procedido à correção à matéria coletável, em sede de IRC, aplicando o disposto no n.º 4 do artigo 87º do CIRC - “os rendimentos de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável, são tributáveis à taxa de 25%”, - de que resultou a liquidação de IRC no montante de € 341.887,79, incluindo juros compensatórios.

c) Argumentação da Requerente

A Requerente alega em sua defesa que de acordo com as regras contabilísticas, as prestações acessórias são registadas como passivo, uma vez que a sua natureza pressupõe que a sociedade fica em situação de crédito e tenha de efetuar o reembolso, sendo que o reforço de capital que desse modo se pretendeu obter também poderia ter sido realizado através de financiamento bancário ou por via de um contrato de suprimentos, caso em que não poderia haver lugar a tributação.

Deste modo, o que se pretende tributar é o incremento do valor do capital disponibilizado à sociedade pelos sócios, afigurando-se assim que a tributação é discriminatória, tratando de forma diferente, e sem qualquer justificação, uma sociedade residente e uma sociedade não residente quanto a uma mesma operação.

Por fim, um tal tratamento, além de discriminatório, viola o princípio de liberdade de estabelecimento consagrado no artigo 49.º do TFUE, entendido, segundo a jurisprudência do TJUE, como significando que a liberdade de estabelecimento não pode ser restringida sem uma justificação objetiva contra práticas fiscais abusivas.

Conclui, nestes termos, que a liquidação adicional de IRC viola o disposto no artigo 7.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e Malta e, se assim se não entender, é uma medida discriminatória, violando o disposto no artigo 63.º do TFUE, porquanto uma sociedade residente não seria tributada em Portugal pela mesma operação, tendo em atenção o estabelecido no artigo 21.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, além de que igualmente viola o princípio da liberdade de estabelecimento.

d) Argumentação da Autoridade Tributária

A AT, na sua resposta, sustenta que, estando em causa um sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável, não é aplicável na determinação da matéria coletável o conceito de lucro tributável, incidindo o imposto sobre os rendimentos das várias categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, sobre os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC. Por outro lado, por remissão do artigo 56.º, n.º 4, o valor dos incrementos patrimoniais obtidos gratuitamente é calculado de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 21.º, estabelecendo esta disposição que, para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, que não pode ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo²².

Consistindo a operação em análise numa prestação acessória gratuita consubstanciada na entrega de um imóvel, não ocorre um lucro da empresa que possa ser enquadrado no artigo 7.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e Malta, mas antes um incremento patrimonial obtido a título gratuito.

Por outro lado, não tem aplicação ao caso o artigo 6.º da CDT. Este preceito refere-se aos rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários situados no outro Estado Contratante, conferindo-se à expressão “bens imobiliários” o

²² Nos termos do n.º 1 do artigo 13º do Código do Imposto de Selo (IS), “... o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão”

significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados.

e) Decisão Tribunal Arbitral

A tributação de não residentes (sem estabelecimento estável) está sujeita ao regime específico aplicável à categoria de rendimentos em causa, como sucede por efeito do disposto nos artigos 3.º, n.º 1, alínea d), e 56.º, n.º 4 ambos do CIRC, sem consideração dos custos incorridos para obtenção do rendimento, caracterizando-se como uma forma de tributação isolada, delimitada por um concreto facto tributário, a que se torna aplicável a taxa única de 25% (artigo 87.º, n.º 4).

A Requerente, enquanto entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal, poderá ser sujeito passivo de IRC (artigo 2.º, n.º 1, alínea c)), havendo lugar a incidência de imposto em relação a incrementos patrimoniais obtidos em território português a título gratuito (artigo 3.º, n.º 1, alínea d)), como também em relação a incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a direitos reais sobre bens imóveis situados em território português (artigo 4.º, n.º 3, alínea e), subalínea 1)).

Relativamente a alegação por parte da Requerente que o ato de liquidação impugnado viola o disposto no artigo 7.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e Malta, Haverá assim de concluir-se, por efeito do disposto no artigo 21.º da Convenção sobre dupla tributação celebrada entre Portugal e Malta, que, ainda que a aquisição do imóvel por entidade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal se encontre abrangida pelo âmbito de incidência de IRC, não é ao Estado Português que pertence a competência tributária para proceder à liquidação do imposto.

O que necessariamente conduz à ilegalidade do ato tributário impugnado.

f) Comentário

A questão que vem colocada, em primeira linha, é a de saber se a tributação em IRC, pelo seu VPT, da aquisição de um imóvel em Portugal por uma sociedade de direito maltês, não residente e sem estabelecimento estável no país, e que lhe foi transmitido pela sociedade mãe, a título de prestações acessórias gratuitas, viola o disposto no artigo 7.º, n.º 1, da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Malta (CDT).

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

A convenção não define diretamente o que se entende por “lucro das empresas”, havendo de entender-se que corresponde ao lucro tributável com o sentido que lhe é atribuído nas diversas legislações internas. Deve assim entender-se que os “lucros das empresas” a que se refere o artigo 7.º da Convenção congrega a noção geral de lucro tributável, abrangendo uma pluralidade de rendimentos imputáveis a uma unidade de exploração, podendo compreender rendimentos que se encontram sujeitos a regime tributários específicos que se encontram regulados noutros preceitos da Convenção. Esclarecendo o n.º 7 do artigo 7.º que esses regimes especiais não são afetados pelo regime genérico aplicável aos lucros das empresas, o que permite concluir que o regime definido no artigo 7.º da Convenção reveste um carácter residual (ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, 2007, pág. 608). Por outro lado, a aquisição de um imóvel em território português não se enquadra no conceito de “lucro de empresa” a que se refere o artigo 7.º da Convenção sobre a dupla tributação celebrada entre Portugal e Malta, estando em causa o resultado das atividades que uma entidade não residente realiza no outro Estado Contratante e que haverá de ser apurado através dos critérios destinados a aferir o lucro tributável. Na situação do caso, estamos perante uma atividade meramente ocasional – a aquisição de um imóvel situado em território português – e que não gera em si mesmo qualquer rendimento ou lucro comercial e apenas pode produzir rendimentos derivados, caso a entidade adquirente proceda à sua alienação ou arrendamento ou o utilize para a sua exploração.

2.3.7 PROCESSO: 204/2019-T de 31/01/2020

Valor do pedido: 109.384,29 €

a) Resumo

A Requerente é uma sociedade anónima que tem por objeto a consultoria na área da organização informática e administrativa de empresas, e encontra-se coletada junto da Autoridade Tributária e Aduaneira no Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável, em sede IRC. Aquando da submissão da referida Modelo 22, a Requerente inscreveu no campo 357, referente ao total de deduções à coleta, o montante de 147.391,00 €, o qual incluía 90.474,76 € referente a Dupla Tributação Jurídica Internacional (“DTJI”) - sendo que 76.690,28 € diziam respeito a rendimentos

provenientes de Angola - e 56.917,20 € referentes a pagamentos especiais por conta. À data da submissão da Modelo 22 relativa ao período de tributação de 2015, a Requerente não tinha em seu poder uma parte significativa dos documentos comprovativos das retenções na fonte suportadas no estrangeiro, as quais, à luz do artigo 91.º do Código do IRC, podem ser deduzidas ao valor do imposto a pagar em Portugal.

Em causa, está a aplicação dos art.ºs 90.º e 91.º do CIRCI aplicável.

b) Matéria de Facto

Posteriormente à submissão da declaração Modelo 22 referente ao período de tributação de 2015, a Requerente obteve documentação de suporte adicional relativamente a montantes retidos na fonte em Angola com referência a faturas emitidas no decurso de 2015.

No ano de 2015 a Requerente emitiu faturas às entidades B, C e D, todas residentes na República de Angola, relativas a prestações de serviços cujo pagamento se venceu naquele ano. Os rendimentos provenientes dos serviços prestados pela Requerente às entidades angolanas em causa foram incluídos na matéria coletável do ano de 2015.

As referidas entidades retiveram na fonte um montante total de 109.384,29 €, correspondente à aplicação da taxa de 6,5% relativa ao imposto industrial angolano, sobre o montante faturado e pago, atrás referido. Este valor referido, não foi incluído no valor que a Requerente inscreveu no campo 353, da Modelo 22 referente à DTJI, a título de imposto pago/suportado no estrangeiro.

c) Argumentação da Requerente

Em suma, que, tendo sido os pagamentos efetuados por certas entidades angolanas à Requerente tributados em Portugal e Angola, a retenção na fonte efetuada em Angola deve ser passível de ser recuperada, no montante de 109.384,29 €.

d) Argumentação da Autoridade Tributária

Relativamente à documentação apresentada pela Requerente, argumenta a AT que a certeza de que o “rendimento foi previamente sujeito a imposto no Estado da Fonte”, apenas a pode ter “na hipótese de serem apresentados os documentos originais ou

fotocópias certificadas dos DAR (Documento de Arrecadação de Receita) e dos DLI (Documento de Liquidação de Imposto) referentes aos impostos pagos em Angola.

e) Decisão Tribunal Arbitral

Para o CAAD o que resulta provado da matéria de facto, é que em sede arbitral a Requerente apresentou toda a documentação exigida pela AT em sede de Reclamação Graciosa. E que a AT, em sede de Resposta nos presentes autos, se absteve de apresentar qualquer argumento colocando em causa essa circunstância.

Desta forma, deve concluir-se que a liquidação de Imposto que teve aquele ato de liquidação como objeto, enfermam de erro nos pressupostos de facto, por desconsideração, para efeitos do disposto no art.º 91.º/1/a) do CIRC aplicável.

Anular o ato de liquidação de IRC, por referência ao exercício de 2015, do qual resultou um valor total a pagar de € 19.777,14, na medida em que desconsiderou o montante de 109.384,29€ na dedução por DTJI. Quanto ao pedido de reconhecimento do crédito de imposto, é do entendimento do tribunal Arbitral que o mesmo deve ser indeferido, na medida em que não se contém dentro do que é o objeto do processo de impugnação judicial, que é a matriz do procedimento tributário, mas no processo de ação para reconhecimento de um direito em matéria tributária, não cabendo decisão do mesmo no presente processo arbitral, mas, meramente, em sede da sua execução, ou das consequências do caso ora julgado.

f) Comentário

O exercício do direito ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 91.º do Código do IRC, depende de: (i) os rendimentos (ilíquidos, ou seja, acrescidos do montante correspondente ao imposto pago no estrangeiro) se encontrarem incluídos na matéria coletável; e (ii) da existência de imposto pago no estrangeiro sobre os rendimentos em causa. Quanto ao pedido de reconhecimento do crédito de imposto, o mesmo foi indeferido, por o Tribunal Arbitral ter considerado na medida em que não se contém dentro do que é o objeto do processo de impugnação judicial, mas no processo de ação para reconhecimento de um direito em matéria tributária, não cabendo decisão do mesmo no presente processo arbitral, mas, em sede da sua execução, ou das consequências do caso ora julgado.

Acrescentar ainda que o argumento apresentado pela AT, pode ser ele próprio suscetível de crítica, porquanto os referidos documentos não asseguram na sua totalidade a entrega do imposto ao Estado Angolano, por um lado, mas a mera declaração (v. o caso do DLI), e, por outro, o art.º 91.º/1/a), quando se reporta ao “Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro”, não exige, nem daí decorre, a necessidade de que o imposto tenha sido efetivamente entregue ao Estado estrangeiro, mas, unicamente, que nos termos da legislação do Estado estrangeiro, o imposto haja sido entregue à pessoa legalmente encarregue de o receber.

2.3.8 PROCESSO: 70/2019-T de 19/12/2019

Valor do pedido: 93.291,64 €

a) Resumo

A Requerente é uma sociedade anónima, que exerce a atividade de pesca marítima, estando enquadrada no regime normal mensal de IVA, e no regime geral de IRC desde 1989. Dispõe de contabilidade organizada, de acordo com o regime legal aplicável, e apura anualmente o seu lucro tributável nos termos normais. Em 2013, a sociedade B entregou à Requerente, por serviços que por esta lhe foram prestados, montantes sobre os quais incidiu Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas moçambicano (IRPC), o qual foi liquidado e cobrado, através de retenção na fonte a título definitivo. A sociedade B, na qualidade de substituto tributário, procedeu à retenção na fonte de IRPC, à taxa liberatória de 10%, no valor global de 93.291,64 €.

b) Matéria de Facto

Em 2014, a Requerente submeteu a declaração de rendimento MOD. 22 referente ao exercício de 2013, não refletindo na referida declaração fiscal a dedução de crédito de imposto referente às retenções na fonte de IRPC moçambicano, no montante global de € 93.291,64.

c) Argumentação da Requerente

A Requerente argumenta que, à luz artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT entre Portugal e Moçambique, o direito a deduzir à sua coleta de IRC a totalidade do IRPC pago em Moçambique no valor de 93.291,64 €. Alega, em suma, que, não obstante o regime interno relativo à atenuação da dupla tributação internacional - dos artigos 68.º e 91.º do

Código do IRC - determinar que a importância a deduzir por crédito de imposto não pode exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado, líquidos dos gastos suportados para a sua obtenção, o artigo 23.º, n.º1, alínea a), da CDT entre Portugal e Moçambique, impõe uma dedução integral do imposto pago no estrangeiro determinado a partir dos rendimentos brutos ali, desde que a importância desse modo deduzida não ultrapasse os limites previstos naquela norma convencional.

Conclui que, considerando que as normas da CDT entre Portugal e Moçambique se sobrepõem às normas nacionais, terá direito a deduzir à coleta a totalidade do IRPC pago em Moçambique, sendo, por conseguinte, o ato de liquidação de IRC sob apreciação ilegal.

d) Argumentação da Autoridade Tributária

A AT neste processo em causa vem dizer que a Requerente não alegou nem provou a existência de gastos para a obtenção dos rendimentos. Acrescenta ainda que a dissonância que a Requerente pretende imputar às redações do art.º 91.º do CIRC e alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º da CDT é uma inexistência, porquanto a redação do artigo do CIRC é igual à do artigo da CDT apenas acrescentando a parte final «...líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção».

Refere, por fim, a AT que nos termos da CDT, se se tratar de prestação de serviços, Moçambique nem tinha sequer competência para cobrar imposto, porquanto conforme o art.º 7.º da CDT, o Estado competente seria sempre Portugal, a não ser que se tratasse dum estabelecimento estável.

e) Decisão Tribunal Arbitral

Deverá ser proferida nova decisão relativa ao pedido de revisão, que, para efeitos do art.º 78.º/1 da LGT, e no que diz respeito à inaplicabilidade da restrição prevista no art.º 91.º/1/b) do CIRC aplicável, relativa à exigência de que o imposto a deduzir seja inferior à “Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção”. Também se deverá apurar a verificação dos restantes requisitos para a dedutibilidade à coleta do imposto suportado pela Requerente em

Moçambique, designadamente a circunstância de, nos termos do art.º 23.º, n.º1, alínea a), da CDT entre Portugal e Moçambique, tal imposto ser devido àquele país, por os rendimentos sujeitos a tal imposto serem procedentes de estabelecimento estável ali radicado.

f) Comentário

A questão que concretamente se coloca tem a ver com a aplicação dos artigos 23.º, n.º1, alínea a), da CDT entre Portugal e Moçambique, e 91.º, n.º 1 alínea b), do CIRC aplicável (redação de 2013). Dispõe o primeiro que: “Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados na República de Moçambique, Portugal deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na República de Moçambique. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na República de Moçambique”.

Por seu lado, o art.º 91.º, n.º 1, do CIRC aplicável, dispõe que: “A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

1. Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
2. Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção”.

Também aqui se deverá dar prevalência, por força do princípio da hierarquia, à norma de natureza convencional sobre a norma de direito nacional, pelo que a tributação, no caso, há-de operar-se nos termos da norma do art.º 23.º, n.º1, alínea a), da CDT entre Portugal e Moçambique.

Uma palavra ainda para a alegação da Requerente que face ao Modelo 22 vigente em 2013 e às instruções constantes do respetivo Manual de preenchimento, se viu impedida de proceder à dedução à coleta por dupla tributação internacional nos termos definidos

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT entre Portugal e Moçambique. Situação que nos dias presentes está perfeitamente ultrapassada.

Quadro resumo 1: A aplicação da CDT e Jurisprudência Portuguesa

Data	Processo	Atividade da Requerente	Capital Social	Valor do pedido	Factos discutidos	Decisão Tribunal
31/03/2021	155/2020-T	Gestão Bens Imobiliários	80.000 €	35.171,67 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: Pagamento comissões a entidades não residentes em Território nacional.	Procedente
10/09/2020	938/2019-T	Fabrico e venda de cimento	N. D.	2.188.443,44 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: Dividendos pagos pelas subsidiárias sediadas em Países Terceiros.	Procedente
20/10/2020	935/2019-T	Comercio de combustíveis líquidos e lubrificantes	N.D.	403.359,40 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: rendimentos pagos a entidades residentes em Espanha. Aplicação do CDT Portugal-Espanha	Procedente
11/03/2020	605/2019-T	Assoc. sem fins lucrativos: ramo automóvel	N.D.	41.559,36 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: rendimentos pagos a entidades residentes em Espanha, sem retenção.	Procedente
13/07/2020	532/2019-T	Produção de filmes, de vídeos e de programas de televisão	N.D.	552.967,14 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: prestação de serviços a entidades não residentes – crédito de imposto	Procedente quanto ao crédito de imposto Improcedente relativamente aos royalties
07/04/2020	415/2019-T		N.D.	341.887,79 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: Cedência de imóvel pela sociedade mãe residente em Portugal e sua afiliada em Malta.	Procedente
31/01/2020	204/2019-T	Consultoria na área da organização informática e administrativa de empresas	N.D.	109.384,29 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: deduções à coleta – rendimentos provenientes de Angola.	Procedente na anulação do ato liquidação IRC. Improcedente no reconhecimento de retenção na fonte
19/12/2019	70/2019-T	Pesca marítima	N.D.	93.291,64 €	Impugnação da Liquidação adicional de IRC: Prestação serviços a entidade Moçambicana – retenção na fonte a título definitivo.	Procedente

Nos termos do artigo 98.º, n.º 1 do CIRC “não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte e IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do CIRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada”. Para ser acionada a Convenção, o não residente deve entregar o formulário Modelo 21 RFI (Pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português) devidamente certificado pelas entidades competentes do seu Estado de residência antes da data da entrega do imposto nos cofres do Estado. Este formulário deve ainda ser acompanhado por documento emitido por essa autoridade do Estado de residência do beneficiário que ateste residência fiscal e a sujeição a imposto sobre o rendimento desse residente no seu país, o qual terá a validade de um ano. Quando não seja efetuada a prova de residência, com o formulário Modelo 21 RFI, até à data em que ocorre a obrigação de entregar a retenção na fonte nos cofres do Estado, ou seja, não tendo sido acionada a Convenção, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto, por retenção na fonte a título definitivo.

CAPÍTULO III – CONCLUSÕES FINAIS

A análise da dupla tributação e da utilização de convenções para evitar a dupla tributação constituiu o tema da presente dissertação. Recorremos a um estudo jurisprudencial para identificar os principais problemas na utilização das CDTs. Em síntese, desta análise, podemos concluir o seguinte:

1. Os casos que foram objeto de correção da matéria tributável por parte da AT, e que foram submetidos ao Júri do Tribunal Arbitrário, a AT viu indeferida a sua pretensão. Repare-se que, existindo convenção destinada a evitar a dupla tributação há, para efeitos de conhecer da dispensa de efetuar a retenção na fonte de IRC, que atender apenas aos pressupostos materiais convencionados.

2. As normas convencionais vinculam os Estados contratantes não podendo ser alteradas pela lei interna de um deles, dada a primazia do direito convencional sobre a lei interna. Atente-se ainda ao facto que seja da competência de cada um dos estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da convenção, não podendo aproveitar-se tal facto para em norma procedimental alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção sob pena de violação das normas convencionadas e do disposto no n.º 1 do artigo 1.º da LGT.
3. Foi também presença constante nos casos estudados, a alegação por parte da AT da falta de apresentação dos modelos exigidos dentro do prazo estipulado. Contudo, resulta da interpretação dos artigos 103º da CRP e 90º do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos *ad probationem* pelo que podem ser apresentados “*a posteriori*” dentro dos prazos legalmente fixados, podendo ser substituídos nos termos do artigo 364º, n.º. 2 do Código Civil.
4. Por último sublinhamos que as CDT devem ser medidas fiscais que evitam a dupla tributação internacional e as injustiças tributárias, todavia, muitas vezes, o seu acionamento revela-se muitas vezes complexo e burocrático, com as autoridades competentes a mostrarem pouca flexibilidade, o que se revela contrária ao princípio do instrumento MLI. Na verdade, a flexibilidade assume uma posição de relevo no sentido em que se propõe a modificar de uma forma rápida as CDT’s sem necessidade de uma concertação bilateral das mesmas. O nosso estudo revela de certa forma uma inversão de papéis por parte da AT e do contribuinte, na medida em que, nos casos em análise, foi o contribuinte a apresentar o ónus da prova, razão talvez para que na maioria dos estudos apresentados, a AT tenha visto indeferida a sua pretensão. Adicionalmente, estes comportamentos por parte da AT terem de ser suportados pelos contribuintes, em geral, pode conduzir a um certo desconforto e desconfiança no sistema fiscal português, com consequências no comportamento fiscal voluntário e nas atitudes dos contribuintes em geral perante o sistema fiscal.

IV - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- (2015), O. (10 de 2015). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>
- (05 de 04 de 2021). Obtido de https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/taxes-parent-companies-subsidiaries/index_pt.htm
- Antunes, J. (03 de 2016). OPINIÃO ANÁLISE DA OCC. *Dupla tributação*.
- Associados, P. &. (3 de 6 de 2015). PWC. Obtido de <https://www.pwc.pt/pt/eventos/imagens/2015/pwc-beps-conferencia.pdf>
- Carvalho, J. (2005). *FISCALIDADE – O REGIME PROCEDIMENTAL DE APLICAÇÃO DAS NORMAS ANTI-ABUSO (ANÁLISE DO ARTIGO 63.º DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO)*. Instituto Superior de Gestão.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas. (s.d.).
- Código do Procedimento e Processo Tributário. (s.d.).
- Conselho da União Europeia*. (10 de 06 de 2021). Obtido de <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
- Deloitte. (30 de 08 de 2020). *Deloitte*. Obtido de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/beps/newsletter_BEPS_6.pdf
- Deloitte. (03 de 04 de 2021). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. Obtido de <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html>
- Diário da República Eletrónico*. (13 de 05 de 2021). Obtido de <https://data.dre.pt/eli/port/150/2004/02/13/p/dre/pt/html>
- Dinis, A. A. (Março de 2020). (O. C. Certificados, Ed.) *Convenções para evitar a dupla tributação*.
- Dinis, A. A. (3 de 2020). Instrumento Multilateral CDT. Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Dorn, H. (1938). *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*. Milano,.
- Estatuto dos Benefícios Fiscais. (s.d.).
- Esteves, L. F. (2020). IRS - Casos Práticos de Fiscalidade Internacional. Ordem dos Contabilistas Certificados.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

- Hardoon, D., Fuentes-Nieva, R., & Avelo, S. (2016). An Economy For the 1%: How privilege and power in the economy drive extreme inequality and how this can be stopped.
- Lei Geral Tributária. (s.d.).
- Leirião, P. M. (2012). *A cláusula geral anti-abuso e o seu procedimento de aplicação*. Vida Económica.
- Mota, J. (2009). Paraísos Fiscais: Mercadorização Onshore e Offshore. (TAGV/FEUC, Ed.) *Paraísos Fiscais: Mercadorização Onshore e Offshore*, pp. 7-42.
- Nabais, J. C. (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Nilsen, K. R. (november de 2013). The Concept of Tax Sparing - A General Analysis, and an Analysis and Assessment of the Various Features of.
- OCDE. (07 de 2014). Obtido de <https://www.oecd.org/about/publishing/Portugal-Consolidacao-da-reforma-estrutural-para-o-apoio-ao-crescimento-e-a-competitividade.pdf>
- OECD. (11 de 2021). Obtido de <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- Palan, R., & Chavagneux, C. (2007). *Les paradis fiscaux*. Paris: La Découverte.
- Pinto, N. S. (2011). *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*. Coimbra: Vida Económica.
- Pires, M. (1984). *A dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. INCM.
- Rodrigues, M. (2013). *A conformidade Book-Tax e o seu impacto nos lucros, nos fluxos financeiros e na fiscalidade*. Porto: FEP. Obtido de <https://hdl.handle.net/10216/66677>
- Rufino, B. R. (10 de 2020). A Dupla Tributação nos Impostos Sobre o Rendimento: Causas, consequências e métodos para a evitar ou atenuar.
- Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, I. F. (2019). *O Instrumento Multilateral e o seu Impacto na Rede Portuguesa de Convenções sobre Dupla Tributação*. Lisboa: Faculdade Direito - UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA.
- Simões, J. (2014). A cláusula geral anti abuso: a problemática, aplicação e procedimento. Lisboa: Encontro da Escrita.
- Xavier, A. (2007). *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina.
- <http://www.caad.org.pt>, J. i. (2019). PROCESSO: 204/2019-T de 31/01/2020.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

<http://www.caad.org.pt>, J. i. (2019). PROCESSO: 415/2019-T de 07/04/2020.

<http://www.caad.org.pt>, J. i. (2019). PROCESSO: 532/2019-T de 13/07/2020.

<http://www.caad.org.pt>, J. i. (2019). PROCESSO: 605/2019-T de 11/03/2020.

<http://www.caad.org.pt>, J. i. (2019). PROCESSO: 70/2019-T de 19/12/2019.

<http://www.caad.org.pt>, J. i. (2019). PROCESSO: 935/2019-T de 20/10/2020.

<http://www.caad.org.pt>, J. i. (2020). PROCESSO: 155/2020-T de 31/03/2021.

<http://www.caad.org.pt>, J. i. (2020). PROCESSO: 938/2019-T de 10/09/2020.

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/taxes-parent-companies-subsidiaries/index_pt.htm. (02 de 04 de 2021). Obtido de https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/taxes-parent-companies-subsidiaries/index_pt.htm

V - ANEXOS

5.1 Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
ÁFRICA DO SUL	Resolução Assembleia da República n.º 53/08 de 22 de Setembro	Aviso n.º 222/2008 publicado em 20-11-2008 EM VIGOR DESDE 22-10-2008	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
ALEMANHA	Lei 12/82 de 03 de Junho	Aviso publicado em 14-10-1982 EM VIGOR DESDE 08-10-1982	10º	15%	11º	10% a) 15% b)	12º	10%
ANDORRA	Resolução Assembleia da República n.º 20/2017 de 14 de Fevereiro	Aviso publicado em 22-05-2017 EM VIGOR DESDE 23-04-2017	10º	5% r) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ANGOLA	Resolução Assembleia da República n.º 23/2019 de 14 de Fevereiro	Aviso publicado em 01-10-2019 EM VIGOR DESDE 22-09-2019	10º	8% r) 15% b)	11º	10%	12º	8%
ARÁBIA SAUDITA	Resolução Assembleia da República n.º 127/2016 de 18 de Julho	Aviso n.º 103/2016 publicado em 04-10-2016 EM VIGOR DESDE 01-09-2016	10º	5% w) 10% b)	11º	10%	12º	8%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

ARGÉLIA	Resolução Assembleia da República n.º 22/06 de 23 de Março	Aviso n.º 579/2006 publicado em 05-05-2006 EM VIGOR DESDE 01-05-2006	10º	10% m) 15% b)	11º	15%	12º	10%
ÁUSTRIA	DL n.º 70/71 de 08 de Março	Aviso publicado em 08-02-1972 EM VIGOR DESDE 28-02-1972	10º	15%	11º	10%	12º	5% b) 10% c)
BARBADOS	Resolução Assembleia da República n.º 91/2014 de 12 de Novembro	Aviso n.º 107/2018 publicado em 24-08-2018 EM VIGOR DESDE 07-10-2017	10º	5% y) 15% b)	11º	10%	12º	5%
BARÉM	Resolução Assembleia da República n.º 196/2016 de 22 de Setembro	Aviso n.º 71/2017 publicado em 05-07-2017 EM VIGOR DESDE 01-11-2016	10º	10% y) 15% b)	11º	10%	12º	5%
BÉLGICA	DL n.º 619/70, 15 de Dezembro Convenção Adicional (Res. Ass. Rep. n.º 82/00 de 14 de Dezembro)	Aviso publicado em 17-02-1971 EM VIGOR DESDE 19-02-1971 Convenção Adicional em vigor desde 05-04-2001	10º	15%	11º	15%	12º	10%
BRASIL <i>d)</i>	Resolução Assembleia da República n.º 33/01 de 27 de Abril	Aviso publicado em 14-12-2001 EM VIGOR DESDE 05-10-2001 com efeitos a 01-01-2000	10º	10% m) 15% b)	11º	15%	12º	15%
BULGÁRIA	Resolução Assembleia da República n.º 14/96 de 11 de Abril	Aviso n.º 258/96 publicado em 26-08-1996 EM VIGOR DESDE 18-07-1996	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%
CABO VERDE	Resolução Assembleia da República n.º 63/00 de 12 de Julho	Aviso n.º 4/2001 publicado em 18-01-2001 EM VIGOR DESDE 15-12-2000	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%
CANADÁ	Resolução Assembleia da República n.º 81/00 de 6 de Dezembro	Aviso publicado em 17-10-2001 EM VIGOR DESDE 24-10-2001	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
CHILE	Resolução Assembleia da República n.º 28/06 de 6 de Abril	Aviso n.º 243/2008 publicado em 29-12-2008 EM VIGOR DESDE 25-08-2008	10º	10% f) 15% b)	11º	5% r) 10% r) 15% b)	12º	5% r) 10% r)
CHINA	Resolução Assembleia da República n.º 28/2000 de 30 de Março	Aviso n.º 109/2000 publicado em 02-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-06-2000	10º	10%	11º	10% r)	12º	10%
CHIPRE	Resolução Assembleia da República n.º 89/2013 de 1 de Julho	Aviso n.º 87/2013 publicado em 01-08-2013 EM VIGOR DESDE 16-08-2013	10º	10%	11º	10%	12º	10%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

COLÔMBIA	Resolução Assembleia da República n.º 46/2012 de 13 de Abril	Aviso n.º 2/2015 publicado em 23-01-2015 EM VIGOR DESDE 30-01-2015	10º	10%	11º	10%	12º	10%
COREIA	Resolução Assembleia da República n.º 25/97 de 08 de Maio	Aviso n.º 315/97 publicado em 27-12-1997 EM VIGOR DESDE 21-12-1997	10º	10% e) 15% b)	11º	15%	12º	10%
COSTA DO MARFIM	Resolução Assembleia da República n.º 192/2016 de 22 de Agosto	Aviso n.º 108/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 18-08-2017	10º	10%	11º	10%	12º	5%
CROÁCIA	Resolução Assembleia da República n.º 03/2015 de 12 de Janeiro	Aviso n.º 15/2016 publicado em 19-04-2016 EM VIGOR DESDE 28-02-15	10º	5% w) 10% b)	11º	10%	12º	10%
CUBA	Resolução Assembleia da República n.º 49/01 de 13 de Julho	Aviso n.º 187/06 publicado em 23-01-2006 (e Aviso n.º 279/05 de 29-07-2005) EM VIGOR DESDE 28-12-05	10º	5% f) 10% b)	11º	10%	12º	5%
DINAMARCA	Resolução Assembleia da República n.º 6/02 de 23 de Fevereiro	Aviso n.º 53/2002 publicado em 15-06-2002 EM VIGOR DESDE 24-05-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10%	11º	10%	12º	10%
EMIRADOS ÁRABES UNIDOS	Resolução Assembleia da República n.º 47/2012, de 13 de Abril	Aviso n.º 59/2012 publicado em 11-06-2012 EM VIGOR DESDE 22-05-2012	10º	5% w) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ESLOVÁQUIA	Resolução Assembleia da República n.º 49/04 de 13 de Julho	Aviso n.º 191/04 publicado em 04-12-2004 EM VIGOR DESDE 02-11-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	15% b) 10% m)	11º	10%	12º	10%
ESLOVÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 48/04 de 10 de Julho	Aviso n.º 155/04 publicado em 31-08-2004 EM VIGOR DESDE 13-08-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	5% f) 15% b)	11º	10%	12º	5%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

ESPAÑA <i>u)</i>	Resolução Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro	Aviso n.º 164/95 publicado em 18-07-1995 EM VIGOR DESDE 28-06-1995	10º	10% f) 15% b)	11º	15%	12º	5%
ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	Resolução Assembleia da República n.º 39/95 de 12 de Outubro	Aviso n.º 35/96 publicado em 09-01-1996 EM VIGOR DESDE 01-01-1996	10º	5% g) 10% g) 15% b)	11º	10%	13º	10%
ESTÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 47/04 de 08 de Julho	Aviso n.º 175/04 publicado em 27-11-2004 EM VIGOR DESDE 23-07-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	10%	11º	10%	12º	10%
ETIÓPIA	Resolução Assembleia da República n.º 96/2014 de 13 de Novembro	Aviso n.º 46/2017 publicado em 09-05-2017 EM VIGOR DESDE 09-04-2017	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	5%
FINLÂNDIA z)	DL n.º 494/70 de 23 de Outubro	Aviso publicado em 22-08-1980 EM VIGOR DESDE 14-07-1971 até 31.12.2018 (denunciada unilateralmente pela Finlândia - Aviso n.º 146/2018, de 20.12.2018)	10º	10% f) 15% b)	11º	15%	12º	10%
FRANÇA	DL n.º 105/71 de 26 de Março Protocolo que altera a CDT - Resolução da Assembleia da República n.º 58/2017, de 03.04	Aviso publicado em 13-11-1972 EM VIGOR DESDE 18-11-1972 Protocolo que altera a CDT - EM VIGOR DESDE 01/12/2017 (Aviso n.º 143/2017, de 14.12.2017)	11º	15%	12º	10% h) 12% b)	13º	5%
GEÓRGIA	Resolução Assembleia da República n.º 23/2015 de 05 de Março	Aviso n.º 16/2016 publicado em 03-05-2016 EM VIGOR DESDE 18-04-2016	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	5%
GRÉCIA	Resolução Assembleia da República n.º 25/02 de 4 de Abril	Aviso n.º 85/2002 publicado em 24-09-2002 EM VIGOR DESDE 13-08-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	15%	11º	15%	12º	10%
GUINÉ-BISSAU	Resolução Assembleia da República n.º 55/09, de 30 de	Aviso n.º 94/2013 publicado em 11-10-2013 EM VIGOR DESDE 05-07-2012	10º	10%	11º	10% r)	12º	10%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

	Julho							
HOLANDA	Resolução Assembleia da República n.º 62/00 de 12 de Julho	Aviso n.º 177/2000 publicado em 24-08-2000 EM VIGOR DESDE 11-08-2000	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%
HONG KONG	Resolução da Assembleia da República n.º 49/2012, de 16 de Abril	Aviso n.º 53/2012 publicado em 01-06-2012 EM VIGOR DESDE 03-06-2012	10.º	5% w) 10% b)	11.º	10% r)	12.º	5%
HUNGRIA	Resolução Assembleia da República n.º 4/99 de 28 de Janeiro	Aviso n.º 126/2000 publicado em 30-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-05-2000	10.º	10% e) 15% b)	11.º	10%	12.º	10%
ÍNDIA	Resolução Assembleia da República n.º 20/2000 de 6 de Março Protocolo que altera a CDT - Resolução da Assembleia da República n.º 133/2018, de 25.05	Aviso n.º 123/2000 publicado em 15-06-2000 EM VIGOR DESDE 05-04-2000 Protocolo que altera a CDT - em vigor desde 08.08.2018 (Aviso MNEn.º 32/2019, de 28.05.2019)	10.º	10% m) 15% b)	11.º	10%	12.º	10%
INDONÉSIA	Resolução Assembleia da República n.º 64/2006 de 6 de Dezembro	Aviso n.º 42/2008 publicado em 04/04/2008 EM VIGOR DESDE 11-05-2007	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%
IRLANDA	Resolução Assembleia da República n.º 29/94 de 24 de Junho Protocolo que Revê CDT Res. Ass. Rep. N.º 62/2006, de 06-12-2006	Aviso n.º 218/94 publicado em 24-08-1994 EM VIGOR DESDE 11-07-1994 Aviso n.º 45/2008 publicado em 17.04.2008 - Protocolo que Revê CDT EM VIGOR DESDE 18-12-2006	10.º	15%	11.º	15%	12.º	10%
ISLÂNDIA	Resolução Assembleia da República n.º 16/02 de 8 de Março	Aviso n.º 48/2002 publicado em 08-06-2002 EM VIGOR DESDE 11-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10.º	10% m) 15% b)	11.º	10%	12.º	10%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

ISRAEL	Resolução Assembleia da República n.º 02/08 de 15 de Janeiro	Aviso n.º 94/2008 publicado em 13-06-2008 e rectificado pelo Aviso n.º 129/2008 publicado em 22.07.2008 EM VIGOR DESDE 18-02-2008	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	10%
ITÁLIA	Lei n.º 10/82 de 01 de Junho	Aviso publicado em 07-01-1983 EM VIGOR DESDE 15-01-1983	10º	15%	11º	15%	12º	12%
JAPÃO	Resolução Assembleia da República n.º 50/2012 de 17 de Abril	Aviso n.º 88/2013 publicado em 16/08/2013 EM VIGOR DESDE 28-07-2013	10º	5% r) 10% b)	11º	5% r) 10% b)	12º	5%
KOWEIT	Resolução Assembleia da República n.º 44/2011, de 18 de Março	Aviso n.º 11/2014 publicado em 15/01/2014 EM VIGOR DESDE 05-12-2013	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
LETÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 12/03 de 28 de Fevereiro	Aviso n.º 138/2003 publicado em 26-04-2003 EM VIGOR DESDE 07-03-2003	10º	10%	11º	10%	12º	10%
LITUÂNIA	Resolução Assembleia da República n.º 10/03 de 25 de Fevereiro	Aviso n.º 123/2003 publicado em 22-03-2003 EM VIGOR DESDE 26-02-2003	10º	10%	11º	10%	12º	10%
LUXEMBURGO	Resolução Assembleia da República n.º 56/00 de 30 de Junho. Protocolo e Protocolo Adicional que alteram CDT (Res. As. Rep. 45/2012, de 12.04)	Aviso n.º 256/2000 publicado em 30-12-2000. EM VIGOR DESDE 30-12-2000. Protocolo e Protocolo Adicional EM VIGOR desde 18.05.2012 (Aviso n.º 65/2012, de 20.06.2012).	10.º	15%	11.º	10% n) 15% b)	12.º	10%
MACAU	Resolução Assembleia da República n.º 80-A/99 de 16 de Dezembro	Aviso n.º 72/2001 publicado em 16-07-2001 EM VIGOR DESDE 01-01-1999	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MALTA	Resolução Assembleia da República n.º 11/02 de 25 de Fevereiro	Aviso n.º 33/2002 publicado em 06-04-2002 e rectificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 05-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

MARROCOS	Resolução Assembleia da República n.º 69 -A/98 de 23 de Dezembro	Aviso n.º 201/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 27-06-2000	10º	10% e) 15% b)	11º	12%	12º	10%
MÉXICO	Resolução Assembleia da República n.º 84/00 de 15 de Dezembro	Aviso n.º 49/01 publicado em 21-05-2001 EM VIGOR DESDE 09-01-2001	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MOÇAMBIQUE	Resolução Assembleia da República n.º 36/92 de 30/12. - Protocolo que Revê CDT (Res. As. Rep. 36/2009, de 08.05)	Aviso n.º 55/95 publicado em 03-03-1995 EM VIGOR DESDE 01-01-1994. Protocolo em vigor desde 07.06.2009 (Aviso MNE n.º 45/2009, de 21.08.2009).	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MOLDOVA	Resolução Assembleia da República n.º 106/2010, de 02 de Setembro	Aviso n.º 300/2010 publicado em 08/11/2010 EM VIGOR DESDE 18-10-2010	10º	5% r) 10% r)	11º	10%	12º	8%
MONTENEGRO	Resolução Assembleia da República n.º 50/2017, de 21 de Março	Aviso n.º 144/2018 publicado em 10/12/2018 EM VIGOR DESDE 07-12-2017	10º	5% r) 10% r)	11º	10%	12º	5% r) 10% r)
NORUEGA v)	Resolução Assembleia da República n.º 44/2012, de 12 de Abril	Aviso n.º 33/2013 publicado em 15-03-2013 EM VIGOR DESDE 15-06-2012 v)	10º	5% r) 15% b)	11º	10%	12º	10%
PANAMÁ	Resolução Assembleia da República n.º 48/12 de 16 de Abril	Aviso n.º 69/2012 publicado em 09-08-2012 EM VIGOR DESDE 10-06-2012	10º	10% w) 15% b)	11º	10%	12º	10%
PAQUISTÃO	Resolução Assembleia da República n.º 66/03 de 2 de Agosto	Aviso n.º 6/08 publicado em 21/01/2008 EM VIGOR DESDE 04-06-2007	10º	10% m) 15% b)	11º	10% o)	12º	10% p)
PERU	Resolução Assembleia da República n.º 88/2013 de 27 de Junho	Aviso n.º 48/2014 publicado em 03/04/2014 EM VIGOR DESDE 12-04-2014	10º	10% r) 15% b)	11º	10% r) 15% b)	12º	10% r) 15% b)
POLÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 57/97 de 09 de Setembro	Aviso n.º 52/98 publicado em 25-03-1998 EM VIGOR DESDE 04-02-1998	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

QATAR	Resolução Assembleia da República n.º 51/2012 de 17 de Abril	Aviso n.º 51/2014 publicado em 02-05-2014 EM VIGOR DESDE 04-04-2014	10º	5% w) r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
QUÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 88/2020 de 23 de Novembro	Falta Aviso s)	10º	7,5% w) 10% b)	11º	10%	12º	10%
REINO UNIDO	DL n.º 48497 de 24 de Julho de 1968	Aviso publicado em 03-03-1969 EM VIGOR DESDE 20-01-1969	10º	10% f) 15% b)	11º	10%	12º	5%
REP. CHECA	Resolução Assembleia da República n.º 26/97 de 09 de Maio	Aviso n.º 288/97 publicado em 08-11-1997 EM VIGOR DESDE 01-10-1997	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%
ROMÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 56/99 de 10 de Julho	Aviso nº 96/99 publicado em 18-08-1999 EM VIGOR DESDE 14-07-1999	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
RÚSSIA	Resolução Assembleia da República n.º 10/02 de 25 de Fevereiro	Aviso n.º 32/2003 publicado em 30-01-2003 EM VIGOR DESDE 11-12-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
SAN MARINO	Resolução Assembleia da República n.º 95/2014 de 13 de Novembro	Aviso n.º 61/2017 publicado em 27-06-2017 EM VIGOR DESDE 03-12-2015	10º	10% y) 15% b)	11º	10%	12º	10%
SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE	Resolução Assembleia da República n.º 182/2016 de 05 de Agosto	Aviso n.º 109/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 12-07-2017	10º	10% y) 15% b)	11º	10% r)	12º	10%
SENEGAL	Resolução Assembleia da República n.º 92/2014 de 12 de Novembro	Aviso n.º 5/2016 publicado em 14-03-2016 EM VIGOR DESDE 20-03-2016	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	10%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

SINGAPURA	Resolução Assembleia da República n.º 85/00 de 15 de Dezembro Protocolo Altera CDT (Res. Ass. República n.º 96/2013, de 11 de Julho).	Aviso n.º 45/01 publicado em 11-05-2001 EM VIGOR DESDE 16-03-01 Protocolo Altera CDT EM VIGOR DESDE 26.12.2013 (Aviso n.º 9/2014, de 15.01)	10º	10%	11º	10%	12º	10%
SUÉCIA aa)	Resolução Assembleia da República n.º 20/03 de 11 de Março	Aviso n.º 3/2004 publicado em 02-01-2004 e Aviso n.º 32/04, de 10-04-2004 EM VIGOR DESDE 19-12-2003 com efeitos após 01-01-2000. Convenção denunciada pela Suécia, conforme Aviso n.º 2/2022, de 01.02.2022, pelo que não está em vigor desde 01.01.2022.	10º	10%	11º	10% q)	12º	10%
SUIÇA	DL n.º 716/74 de 12 de Dezembro / Protocolo Modificativo da CDT (Res. Ass. Rep. N.º 87/2013, de 27.06)	Aviso publicado em 26-02-1976 EM VIGOR DESDE 18-12-1975 / Aviso n.º 102/2013, de 01.11.2013 -Protocolo Modificativo EM VIGOR DESDE 21.10.2013	10º	5% x) 15% b)	11º	10% r)	12º	5% r)
SULTANATO DE OMÃ	Resolução Assembleia da República n.º 128/2016 de 18 de Julho	Aviso n.º 80/2017 publicado em 06-07-2017 EM VIGOR DESDE 26-07-2016	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	8%
TIMOR-LESTE	Resolução Assembleia da República n.º 112/2012 de 09 de Agosto	<i>Falta Aviso s)</i>	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
TUNÍSIA	Resolução Assembleia da República n.º 33/2000 de 31 de Março	Aviso n.º 203/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 21-08-2000	10º	15%	11º	15%	12º	10%
TURQUIA	Resolução Assembleia da República n.º 13/06 de 21 de Fevereiro	Aviso n.º 2/2007 publicado em 10-01-2007 EM VIGOR DESDE 18-12-2006	10º	5% m) 15% b)	11º	10% t) 15% b)	12º	10%
UCRÂNIA	Resolução Assembleia da República n.º 15/02 de 8 de Março	Aviso n.º 34/2002 publicado em 11-04-2002 e rectificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 11-03-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

URUGUAI	Resolução Assembleia da República n.º 77/2011, de 05 de Abril	Aviso n.º 30/2013 publicado em 18-02-2013 EM VIGOR DESDE 13-09-2012	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
VENEZUELA	Resolução Assembleia da República n.º 68/97 de 05 de Dezembro	Aviso n.º 15/98 publicado em 16-01-1998 EM VIGOR DESDE 08-01-1998	10º	10% i) 15% j)	11º	10%	12º	10% k) 12% l)
VIETNAME	Resolução Assembleia da República n.º 143/2016 de 27 de Julho	Aviso n.º 68/2017 publicado em 04-07-2017 EM VIGOR DESDE 09-11-2016	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	10% r) 7,5% r)

NOTAS:

- a) Quando pagos por entidades bancárias.
- b) Em todos os outros casos.
- c) Quando a sociedade controla mais de 50% do capital social.
- d) Entre 01-01-1972 e 31-12-1999 vigorou uma CDT entre Portugal e o Brasil aprovada pelo DL n.º244/71 de 2 Junho e que veio a ser denunciada unilateralmente pelo Brasil. A taxa reduzida para dividendos, juros e royalties era de 15%, podendo ainda ter sido aplicada, no caso de royalties, uma taxa de 10%, sempre que se tratasse de obras literárias, científicas ou artísticas, cuja aplicação era regulada pela Circular n.º 17/73, de 19/10.
- e) Quando o beneficiário efectivo for uma sociedade que durante um período consecutivo de 2 anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detiver 25% do capital social da sociedade pagadora, a taxa não poderá exceder 10% do montante bruto dos dividendos pagos depois de 31-12-1996. No entanto, nos termos do art.º 28º ou 29º das respectivas convenções, esta taxa reduzida de 10% só será aplicável, porque se trata de imposto devido na fonte, às situações cujo facto gerador do imposto surja em ou depois de 1 de Janeiro do ano imediato àquele em que a Convenção entrou em vigor.
- f) Quando o beneficiário efectivo for uma sociedade que controla 25% ou mais do capital social.
- g) Quando o sócio for uma sociedade que durante dois anos consecutivos antes do pagamento dos dividendos, detiver directamente 25% ou mais do capital social, a taxa é de 10% entre 01-01-1997 e 31-12-1999 e 5% para depois de 31-12-1999.
- h) Para as obrigações emitidas em França depois de 01-01-1965.
- i) A partir de 01-01-1997. No entanto, nos termos do art.º 29º, n.º 2, alínea a) da Convenção celebrada com a Venezuela, esta taxa reduzida de 10% apenas será aplicável, porque se trata de imposto devido na fonte, às situações cujo facto gerador do imposto surja em ou depois de 01-01-1999.
- j) Até 31-12-1996, conforme previsto no art.º 10.º, n.º 2 da Convenção com a Venezuela. No entanto, dado que esta Convenção apenas entrou em vigor em 08-01-1998, esta taxa reduzida de 15% nunca foi, nem será, aplicada.
- k) Taxa para assistência técnica.
- l) Taxa para royalties em geral.
- m) Quando o beneficiário efectivo dos dividendos for uma sociedade que, durante um período ininterrupto de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detenha directamente pelo menos 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos.
- n) Se os juros forem pagos por uma empresa de um Estado Contratante, em cuja titularidade os juros são considerados despesas dedutíveis, a um estabelecimento financeiro residente do outro Estado Contratante.
- o) Contudo, os juros provenientes de um Estado Contratante serão isentos nesse Estado, ao abrigo e se cumpridas as condições previstas nas alíneas a), b) ou c) do nº 3 do art. 11º da CDT com o Paquistão.
- p) Esta taxa reduzida de 10% é ainda aplicável a "remunerações por serviços técnicos", nos termos e com a abrangência prevista nos nºs 4 e 5 do art. 12º da CDT com o Paquistão.
- q) Contudo, os juros só poderão ser tributados no Estado Contratante de que o respectivo beneficiário efectivo é residente se cumprida uma das condições previstas nas alíneas a) a d) do nº 3 do art. 11º da CDT com a Suécia.
- r) Consultar o artigo respectivo.

A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das CDT – análise comparativa e jurisprudencial

- s) Por não estar ainda publicado o aviso do Ministério dos Negócios Estrangeiros que publicita a troca dos instrumentos de ratificação entre os dois Estados Contratantes, esta convenção ainda não entrou em vigor.
- t) Desde que se trate de juros pagos em conexão com um empréstimo realizado por um período superior a dois anos.
- u) Entre 26-03-1970 e 27-06-1995 vigorou uma CDT entre Portugal e Espanha aprovada pelo DL n.º 49.223, de 04 de Setembro de 1969 (Diário do Governo, I.ª Série, N.º 207, de 04/09/1969). As taxas reduzidas para dividendos eram de 10 e 15%; para juros de 15%; para royalties de 5%.
- v) Entre 01.10.1971 e 14.06.2012 vigorou uma CDT entre Portugal e a Noruega aprovada pelo DL n.º 504/70, de 27/02 e cuja entrada em vigor se operou por Aviso do MNE, de 15.10.1971. As taxas reduzidas para dividendos eram de 10 e 15%; para juros de 15%; para royalties de 10%.
- w) Se o beneficiário efectivo for uma sociedade (com excepção de uma sociedade de pessoas) que detenha, directamente, pelo menos 10% do capital da sociedade que paga os dividendos.
- x) Se o beneficiário efectivo for uma sociedade (com excepção de uma sociedade de pessoas) que detenha, directamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos. Anteriormente à entrada em vigor do Protocolo Modificativo (entrou em vigor em 21.10.2013), as taxas para dividendos eram de 10% (ver alínea f) e 15%.
- y) Se o beneficiário efectivo for uma sociedade (com excepção de uma sociedade de pessoas) que detenha, directamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos.
- z) A CDT entre Portugal e a Finlândia deixou de se aplicar a partir de 01.01.2019, por ter sido unilateralmente denunciada pela Finlândia.
- aa) A CDT entre Portugal e a Suécia deixou de se aplicar a partir de 01.01.2022, por ter sido unilateralmente denuncia