



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Patrícia Margarida Augusto da Silva

A Dupla Tributação dos lucros das empresas em Portugal e Evasão Fiscal

A Dupla Tributação dos lucros das empresas em Portugal e Evasão Fiscal

Patrícia Margarida Augusto da Silva

ISCAC | 2017

Coimbra, Outubro de 2017



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Patrícia Margarida Augusto da Silva

A Dupla Tributação dos lucros das empresas em Portugal e Evasão Fiscal

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 do Professor Doutor Bruno de Almeida.

Coimbra, Outubro de 2017

Termo de Responsabilidade

Declaro ser a autora 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.

“O Crescimento económico implica a existência de mercados saudáveis onde as empresas sejam competitivas entre si, e para isso, a nível do Mercado Único, há que remover obstáculos que impeçam o crescimento económico decorrente das transações transfronteiriças e da complexidade jurídica.”

By Júlio Tormenta

Agradecimentos

Em primeiro lugar, e como não poderia deixar de ser, quero agradecer aos meus pais por todo o apoio dado ao longo da minha formação académica. Sem eles certamente não teria chegado a esta fase da minha vida. Foram sem sombra de dúvida, o meu pilar nestes dois últimos anos. Tenho a perfeita noção que jamais conseguirei compensar todo o esforço feito por eles, no entanto espero que tenham orgulho em tudo aquilo que faço.

Tenho que agradecer também aos meus colegas de trabalho, por todo o apoio dado nestes dois últimos anos. A compreensão deles assim como o incentivo dado, foram uma mais-valia para alcançar este objetivo.

Uma palavra de agradecimento, também ao meu orientador, o Doutor Bruno de Almeida, por ter despendido o seu tempo no apoio à minha dissertação. Muito obrigada.

Também quero agradecer aos meus amigos, todo o apoio dado.

Resumo

Palavras-chave: Dupla Tributação Internacional, Dupla Tributação Económica, Convenções de dupla tributação, Lucros, Evasão Fiscal

Com a entrada em vigor do Mercado Único surgiu um dos maiores problemas com que os Estados haveriam de se debater, a Dupla Tributação. Esta problemática continua a ser um dos principais entraves ao crescimento económico das empresas assim como continua a ser um obstáculo às relações comerciais entre os Estados.

A presença de múltiplos regimes tributários na União Europeia e a verificação de desníveis na carga fiscal, originou em 1963 a criação do primeiro Modelo de Convenção da OCDE. O primeiro Modelo de Convenção da OCDE teve como principal objetivo a eliminação ou atenuação da dupla tributação e ainda a harmonização do sistema fiscal. No entanto, existem outros objetivos implícitos neste Modelo da OCDE, como por exemplo prevenir situações de evasão fiscal. Neste trabalho iremos debruçar-nos, mais pormenorizadamente, sobre a dupla tributação dos dividendos obtidos.

Como bem sabemos a internacionalização das empresas não serve apenas como forma de evolução do seu negócio. Muitas vezes estão associados outros fatores, nomeadamente a redução da carga fiscal. Investimentos em Estados, zonas ou territórios onde o sistema fiscal é mais competitivo, onde as taxas de impostos são mais baixas e onde há pouca concorrência, leva-nos a concluir que essa mesma internacionalização é uma das formas mais comuns de evasão fiscal.

Abstract

Keywords: International Double Taxation, Economic Double Taxation, Double Taxation Conventions, Net Earnings, Tax Evasion

With the implementation of the European Single Market, double taxation would become a major problem that member states would face. This problem continues to be one of the main obstacles to the enterprises economic growth, as it continues to be an obstacle to trade relations between States.

The multiple tax regimes presence in the European Union and the verification of differences in tax burden led in 1963 the creation of the first OECD Model Convention. The first OECD Model Convention had as main objective the elimination or mitigation of double taxation and the harmonization of the tax system, nevertheless it also addresses other issues such as the prevention of tax evasion situations.

In this paper we will mainly address the double taxation of dividends.

As we know the internationalization of companies is not only a way of expanding and growing businesses. Often other factors are associated, such as reducing the tax burden. Investments in states, zones or territories where the tax system is more competitive, where tax rates are lower and where there is little competition, leads us to conclude that such internationalization is one of the most common forms of tax evasion.

Índice Geral

Introdução	1
1 Capítulo I - Noções Fundamentais de Fiscalidade.....	4
1.1. Introdução	4
1.2. Conceitos fundamentais	4
2 Capítulo II - Dupla tributação Internacional e Dupla Tributação Económica. 8	8
2.1 Introdução	8
2.2 Direito Fiscal e Direito Tributário Internacional	8
2.2.1 Princípios do Direito Fiscal	8
2.2.2 Princípios do Direito Tributário Internacional.....	12
2.3 Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Económica	14
2.4 Dupla Tributação dos lucros das empresas – Métodos de eliminação da dupla tributação	16
2.5 Dupla Tributação – Enquadramento no sistema Português	22
3 Capítulo III - Convenções para evitar a Dupla Tributação.....	25
3.1 Objetivos das Convenções	27
3.2 Convenções assinadas por Portugal	29
4 Capítulo IV – Aplicabilidades das CDT	30
4.1 Residência fiscal das sociedades.....	31
4.1.1. Tributação na Fonte vs Tributação no Estado de residência	33
4.2. Estabelecimento Estável.....	36
4.3. Aplicação das CDT's em Portugal	37
5 Capítulo V – Evasão e Fraude Fiscal	39
5.1 5.1. Definições e conceitos.....	39
5.2 Causas	45

5.3	Formas de Evasão Fiscal	47
5.4	Convenções Dupla Tributação e “ <i>treaty shopping</i> ”	52
5.5	Medidas Anti-abuso	55
5.6	Meios de combate à evasão fiscal adotados por Portugal	58
	Conclusão.....	62
	Referências Bibliográficas.....	64
	Obras Citadas.....	64
	Anexos	70
	Anexo 1	71

Índice de Tabelas e Figuras

Figura 1 - Dupla Tributação Internacional (Natália Pinto - 2011)	15
Figura 2 - Métodos de eliminação de Dupla Tributação Internacional (Américo Carlos - 2016)	19
Figura 3 - Cronologia Modelo Convenção da OCDE (elaboração própria)	26
Figura 4 - Objetivos das Convenções (elaboração própria).....	28
Figura 5 - Formas de Planeamento Fiscal (Lauriana Vieira - 2014)	42

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CDT – Convenções para eliminar a Dupla Tributação

CGAA – Cláusula Geral Anti-Abuso

CPT – Código do Procedimento Tributário

CRP – Constituição da Republica Portuguesa

DTE – Dupla Tributação Económica

DTI – Dupla Tributação Internacional

EU – União Europeia

EM – Estados Membro

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

MC OCED – Modelo de Convenção da OCDE

OCDE - Organização Para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico

PT – Portugal

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

TN – Território Nacional

Introdução

As empresas são constituídas para criar valor, em primeiro lugar para os seus acionistas, mas também para a economia onde estão inseridas. Há muito que as fronteiras dos Estados deixaram de ser um obstáculo para a internacionalização das empresas e para o crescimento económico, no entanto, continuam a ser um entrave a nível fiscal. A dupla tributação continua a ser uma das grandes preocupações para os Estados, contudo, esta é uma dura realidade que as empresas e pessoas têm que enfrentar com a deslocalização das atividades.

1.1. Apresentação e Justificação teórica do tema

O aumento das oportunidades de investimento, de prestação de serviços, de vendas e de emprego tem levado à deslocalização das empresas do seu país de origem para outros países. A mobilização para países onde a carga fiscal é mais baixa e mais competitiva, continua a ser um dos grandes fatores da internacionalização das empresas. Para alguns autores, a estratégia de internacionalização é vista como uma forma de minimizar a carga fiscal.

Relativamente a essa deslocalização são levantadas questões quanto à tributação dos rendimentos. A constituição de um Estabelecimento Estável, de uma sucursal ou até mesmo o simples facto de haver uma associada estabelecida noutro país, origina a sobreposição do poder de tributar, conforme é referido por (Pires, 2008), “ *A partir do momento em que o contribuinte se desloca ou desloca a sua atividade ou o seu investimento para outro território que não o Estado da sua residência, observa-se a presença de mais do que uma pretensão a tributar o mesmo rendimento. É precisamente pela existência de mais do que uma jurisdição com poder de tributar que nasce a dupla tributação.*”

A Dupla Tributação é um fenómeno que surge da pretensão de duas jurisdições tributarem o mesmo rendimento, levando a uma sobreposição de sistemas fiscais.

Para salvaguardar situações que levassem à duplicação dos tributos, os diversos Estados começaram a celebrar entre si acordos, de forma a assegurar as transações internacionais. Esses acordos denominaram-se de Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional (CDT's).

A OCDE criou, em 1963, um modelo que visa a não duplicação de tributos. As convenções para eliminação da dupla tributação internacional, não incidem apenas sobre formas de eliminação ou atenuação da duplicação da tributação, mas também em meios para combater a evasão e fraude fiscal.

Uma questão que será abordada ao longo deste trabalho será a tributação dos rendimentos obtidos por sociedades não residentes. Quais as formas de evitar e atenuar a dupla tributação do rendimento das sociedades em Portugal? Que regras deverão ser seguidas? A aplicabilidade das Convenções prejudica de alguma forma as sociedades?

Um outro tema associado à internacionalização das empresas é a problemática da evasão fiscal. Pretende-se com este trabalho analisar quais as formas que os Estados Membros, mais em concreto Portugal, dispõem para evitar a evasão fiscal. Quais os meios para combater este problema? Será a aplicação das convenções para eliminação da dupla tributação internacional um dos meios para evitar a evasão fiscal?

1.2. Objetivos

O objetivo geral deste trabalho consiste em dar resposta às perguntas de investigação realizando um estudo sobre a dupla tributação do rendimento das sociedades em Portugal, tendo como base as Convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional inspiradas no Modelo original de Convenção Fiscal da OCDE.

Pretende-se também analisar quais as consequências que a não aplicação dos acordos, ou a aplicação incorreta, trazem para os diversos países, uma vez que existe uma forte probabilidade de evasão fiscal.

1.3. Metodologia de investigação utilizada

A metodologia utilizada basear-se-á na análise à legislação existente, direta ou indiretamente relacionada com o tema em causa.

O estudo irá centrar-se na análise pormenorizada de artigos, livros, revistas e informações disponíveis na internet.

Por ser uma análise profunda à legislação, não serão feitos quaisquer tipos de inquéritos.

De salientar que, sempre que possível será feito o enquadramento com o que acontece em Portugal.

1.4. Estrutura da Dissertação

De forma a responder eficazmente às questões de investigação, o presente trabalho será dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo iremos desenvolver algumas definições e conceitos associados aos temas principais. Nos três capítulos iremos desenvolver o tema principal, a dupla tributação dos lucros das empresas em Portugal, onde abordaremos alguns conceitos, nomeadamente sobre as convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação, o seu enquadramento em Portugal e a sua aplicabilidade. No último capítulo iremos abordar o tema da evasão fiscal e suas consequências. Por fim iremos ter a nossa conclusão e a bibliografia utilizada.

Na Introdução será abordado, genericamente, o tema principal da Dupla Tributação Internacional e quais os impactos da sua implementação em Portugal e na União Europeia.

Seguidamente serão mencionados alguns conceitos e definições específicos de temas relacionados com o tema principal e com o tema secundário. Será feito um enquadramento entre a aplicação em Portugal e a relação com os diversos Estados Membros.

Posteriormente será feita a ligação entre a tributação dos rendimentos das sociedades em sede de IRC no país de origem do rendimento e no país onde tem a sua sede fiscal. Aplicação das convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação.

Numa última fase será abordado o tema da Evasão Fiscal, e qual o seu impacto nas transações económicas internacionais. Qual a relação com a aplicação das convenções para eliminar a dupla tributação internacional. Quais as medidas utilizadas em Portugal para combater a evasão fiscal. Serão também analisadas as medidas anti abuso aplicadas no nosso país.

Por fim, as conclusões obtidas com a elaboração do presente trabalho e a bibliografia utilizada.

1 Capítulo I - Noções Fundamentais de Fiscalidade

1.1. Introdução

Este capítulo permitirá observar diversos conceitos, os quais consideramos fundamentais à compreensão do estudo em causa.

A análise que pretendemos efetuar neste capítulo foca-se essencialmente nos conceitos de IRC, lucro tributável, localização dos rendimentos, conceito de estabelecimento estável, dupla tributação internacional e económica, evasão fiscal e concorrência fiscal.

1.2. Conceitos fundamentais

O artº 103º da CRP (Constituição da República Portuguesa) indica-nos os motivos pelos quais, os rendimentos, tanto a nível particular como das empresas, são sujeitos a tributação.

Segundo o nº 1, deste artigo “ *O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*” Já o nº 2 esclarece que “*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*”.

1.2.1. IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

Face ao exposto na CRP, todos os rendimentos obtidos pelas empresas, independentemente de terem ou não personalidade jurídica, de terem ou não sede ou direção efetiva em território nacional, estão sujeitos ao imposto de IRC, desde que não sejam abrangidos pelo IRS (Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Singulares).

No entanto, é importante salientar que são adotadas medidas para o combate à evasão fiscal e para eliminar a dupla tributação económica dos lucros, mantendo-se assim o objetivo de neutralidade fiscal.

Segundo o artº 1º do Código do IRC, o imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação, pelos sujeitos passivos.

O IRC incide sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, segundo o disposto na alínea a) do nº1 do art. 3º do CIRC.

1.2.2. Lucro Tributável

A definição de Lucro Tributável encontra-se inscrito no nº 2 do artº 3 do CIRC¹.

Para (Nabais, 2013) o apuramento do Lucro Tributável “*segue o modelo da dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade ou, em termos porventura mais exatos, entre o direito contabilístico e o direito fiscal*”.

Como bem sabemos, o Lucro Tributável obtém-se a partir do Lucro Contabilístico, sendo que o primeiro parte da aplicação de regras fiscais ao lucro que é obtido da Contabilidade, e o segundo obedece a princípios, normas e regras contabilísticas, tendo como destinatários os stakeholders das demonstrações financeiras.

1.2.3. Localização dos Rendimentos

Perante a legislação portuguesa, qualquer rendimento obtido por pessoas coletivas, quer em território nacional ou fora dele, é tributado em Portugal, desde que esta entidade seja residente e tenha sede ou direção efetiva em Portugal, de acordo com o nº1 do artº 4º do CIRC. Esta tributação é uma obrigação pessoal, mundial e ilimitada, o que significa que todos os rendimentos, incluídos os obtidos fora do Território Nacional (TN), são tributados em Portugal (PT). (Princípio do Estado de Residência).

No que se refere a entidades não residentes, que não tenham sede ou direção efetiva em território nacional, apenas os rendimentos obtidos em Portugal ficam sujeitas a IRC, de acordo com o nº 2 do mesmo artigo. Esta tributação é uma obrigação real ou limitada, o que significa que apenas os rendimentos obtidos em TN poderão ser aí tributados (Princípio do Estado da Fonte).

1.2.4. Estabelecimento Estável

Segundo (Silva, 2013) “*Quando uma empresa decide exercer uma atividade noutra país, pode fazê-lo sem necessidade de constituir uma sociedade distinta nesse território. Embora muitas atividades possam já ser exercidas, quase na totalidade, à distância,*

¹ Art. 3º nº2 (CIRC) “Para efeitos do disposto no número anterior, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código.”

existem outras que requerem meios de produção e de comercialização sediados no próprio país.”

“(…) qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.”, (um escritório, uma fábrica ou um local de direção) é considerada um estabelecimento estável, de acordo com o artº 5º do CIRC.

No entanto nem sempre assim é. Há situações em que mesmo não existindo uma instalação fixa, há um estabelecimento estável. Esta situação verifica-se quando um trabalhador da empresa (vinculado à empresa), atue num dado território por conta da empresa e que exerça poderes de intermediação e conclusão de contratos com clientes. Nesta situação, se um trabalhador da empresa, que para além de angariar clientes celebrar com eles contratos definitivos de venda de bens ou prestação de serviços, então considera-se que há um estabelecimento estável nesse território.

1.2.5. Evasão Fiscal

Difícilmente encontraremos uma definição que contemple todas as características de evasão fiscal, sem que corramos o risco de interpretarmos erradamente essa mesma definição. Este tema continua a ser debatido por vários autores, para que a legislação portuguesa defina e distinga o que é evasão fiscal, elisão fiscal e fraude fiscal.

A evasão fiscal pode ser subdividida em lícita ou ilícita, de acordo com a gravidade dos atos praticados.

Estamos perante evasão fiscal lícita quando os contribuintes utilizam as lacunas na lei para praticarem atos menos legais, ou seja, que os atos praticados não se encontrem previstos na legislação, fugindo assim à aplicação de sanções, como por exemplo práticas de contabilidade que lhes são mais favoráveis.

Relativamente à evasão fiscal ilícita, existe quando os atos praticados violem a lei, trazendo consequências negativas para o desenvolvimento económico. Verifica-se quando à uma violação direta da lei.

A evasão fiscal é um fenómeno social complexo presente na maioria dos países.

1.2.6. Concorrência Fiscal

A Concorrência Fiscal está associada à diversidade de sistemas fiscais existentes nos diversos países. As estruturas fiscais implementadas pelos países, os níveis de fiscalidade

praticados assim como o esforço fiscal exigido às empresas, provocam uma concorrência fiscal, muitas das vezes considerada como desleal.

Numa economia integrada, as empresas podem deslocar a sua atividade económica sujeita a tributação de um território para outro, mudando de jurisdição fiscal. Esta deslocalização, geralmente para países em que a carga fiscal é mais baixa, faz com que ocorra uma concorrência desleal entre estados.

2 Capítulo II - Dupla tributação Internacional e Dupla Tributação Económica

2.1 Introdução

A competitividade entre empresas é cada vez mais notório nos dias que correm. Uma boa gestão, um bom planeamento, a escolha das estratégias certas para alcançarem os seus objetivos, são elementos chave para o crescimento das empresas.

Seguindo esta linha de pensamento, autores como (Monteiro, Costa, & Pereira, 2011), (Catarino, 2015) ou mesmo (Amorim, 2010) concordam que uma das grandes estratégias de planeamento fiscal das empresas passa pela internacionalização das mesmas para países onde a carga fiscal é mais baixa. No que se refere à tributação dos rendimentos obtidos fora do TN, devido à internacionalização das empresas, surgem diversas questões, nomeadamente onde deve ser tributado esse rendimento, se no país de residência ou no país da fonte do rendimento. Esta problemática leva-nos, por vezes a situações de dupla tributação dos rendimentos.

Estas situações de dupla tributação devem ser evitadas ou atenuadas, uma vez que estamos perante a violação de um dos mais importantes princípios do Direito Fiscal, o Princípio da Neutralidade.

No ponto seguinte iremos identificar quais os princípios base do Direito Fiscal Português assim como os Princípios do Direito Tributário Internacional que por vezes são violados, quando surge a Dupla Tributação Internacional (DTI).

2.2 Direito Fiscal e Direito Tributário Internacional

2.2.1 Princípios do Direito Fiscal

Os princípios de direito fornecem uma justificação para as normas concretas, constituindo a sua base e explicando as razões da sua existência.

Segundo (Teixeira, 2016), Adam Smith, (1976), quando apresentou a *Riqueza das Nações* enumerou quatro pilares que constituem o Direito Fiscal.

1. Os cidadãos devem contribuir em função dos seus rendimentos e riqueza (princípio da equidade);
2. Os impostos devem ser certos, não arbitrários (princípio da segurança jurídica);

3. Os impostos devem incidir sobre os contribuintes ou transações sob a forma mais conveniente (princípio da simplicidade);
4. Os custos da incidência e cobrança fiscal devem ser reduzidos ao mínimo (princípio da eficiência)

Em Portugal, a definição de Sistema Fiscal está prevista nos artigos 103.º e 104.º² da Constituição da República Portuguesa (CRP).

De acordo com a nossa legislação, os princípios fiscais fundamentais assentam na legalidade, igualdade e proibição da retroatividade. Esses princípios dizem respeito aos valores essenciais que conduzem à cooperação entre os Estados, no que se refere ao poder de tributar rendimentos obtidos em relações internacionais, por forma a prevenir ou eliminar a DTI.

Princípio da Legalidade

Em Portugal, o princípio da Legalidade encontra-se evidenciado nos artº 103º e artº 165º, nº1, i)³ da CRP. Este princípio pressupõe que a criação de impostos visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e que só os que estão enumerados na CRP são de índole obrigatória.

Podemos concluir então que, o Princípio da Legalidade delimita os poderes da administração fiscal, sendo que a sua atividade está estritamente vinculada à Lei.

Para (Sanches, 1987) *“O princípio da legalidade, que tem uma função essencial na estruturação das normas básicas do direito fiscal – constituindo um verdadeiro princípio comum a todos os ordenamentos jurídicos assentes na limitação jurídica dos poderes do*

² Art. 103.º (Sistema fiscal) 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Art. 104.º (Impostos) 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

³ Art. 165º, nº1, i) - (Reserva relativa de competência legislativa) É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

Estado - tem, necessariamente, os seus reflexos nos princípios ordenadores do contencioso tributário.”

Princípio da Neutralidade

O princípio da neutralidade fiscal encontra-se evidenciado no art. 81º, nº1, f)⁴ da CRP, e revela-se no facto de “*o Estado estar obrigado a não provocar e a obstar que outros provoquem distorções na concorrência, cuja defesa como vimos, constitui mesmo uma incumbência prioritária do Estado português.*” Este princípio visa a eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra, ou seja, que sejam tributadas de forma desigual.

Autores como (Pereira, 2015) identificam o princípio da neutralidade como um ponto fulcral no que se refere à eficiente alocação de recursos, enquanto forma de maximizar a eficiência económica.

Associado ao princípio de neutralidade, Richard Musgrave⁵, introduziu dois conceitos, bastante distintos, no que se refere à neutralidade dos movimentos de capitais. Podemos então distinguir neutralidade na importação de capitais (Capital Import Neutrality - CIN) e neutralidade na exportação de capitais (Capital Export Neutrality - CEN).

Capital Import Neutrality significa que os rendimentos do capital investido num Estado são tratados da mesma maneira independentemente da sua origem (ou seja da residência do investidor). Segundo (Pereira, 2015), seguindo a mesma linha de pensamento de Musgrave e Vogel, a neutralidade na importação de capitais significa que os capitais originários de diversos países deveriam competir em igualdade de termos no mercado de capitais de qualquer país.

Já no que se refere a Capital Export Neutrality, Musgrave define que o investidor paga o mesmo imposto independentemente de realizar o seu investimento no país da residência ou em qualquer país estrangeiro.⁶

⁴ Art. 81º, nº1, f) – (Incumbências prioritárias do Estado) Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: f) Assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral;

⁵ Autor que em 1960 introduziu os conceitos de Capital Import Neutrality e Capital Export Neutrality na sua obra *Taxation and Operations Abroad, Symposium - “Criteria for Foreign Tax Credit”*

⁶ Para VOGEL, a aplicação do CEN, discriminava o investimento em Estados de baixa tributação e promovia o imperialismo fiscal.

Para (Pereira, 2015), os sujeitos passivos que obtenham rendimentos noutras Estados devem ficar abrangidos por um tratamento fiscal similar ao aplicável àqueles cujos rendimentos sejam obtidos exclusivamente no Estado de residência. Nestes termos, a tributação não deve influenciar a decisão do sujeito passivo de investir no Estado da residência ou no estrangeiro, pagando este o mesmo montante total de imposto (incluindo imposto nacional e imposto estrangeiro), independentemente de receber o rendimento de fontes domésticas ou internacionais.

Princípio da Equidade (Igualdade)

O princípio da Equidade é um princípio jurídico-constitucional, transversal a todo o ordenamento jurídico.

A CRP no seu art. 13º, nº1, descreve que *“todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”* e que *“ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado (...)”*, como referido no nº2 do mesmo artigo.

A interpretação deste artigo leva-nos a concluir que todos os cidadãos estão obrigados ao pagamento de impostos, independentemente dos seus rendimentos.

Contudo, (Pereira, 2017) diz que *“esta generalidade está associada à capacidade contributiva de cada individuo (ability to pay), e que só deve pagar impostos quem tem capacidade para isso”*.

Princípio da Progressividade

O princípio da progressividade visa uma tributação de acordo com os níveis de rendimentos obtidos pelos contribuintes, sendo que esta deve ser uma tributação progressiva, ou seja, os contribuintes com rendimentos mais elevados ficam sujeitos a taxas mais elevadas de imposto, fixadas em função do montante do rendimento obtido.

Citando (Teixeira, 2016) *“O sistema progressivo de tributação contrapõe-se aos sistemas regressivo e proporcional de tributação. O primeiro estabelece uma redução gradual das taxas de imposto à medida que o rendimento aumenta e o segundo indica apenas uma taxa fixa a aplicar ao rendimento do contribuinte independentemente do seu montante”*

Princípio da Capacidade Contributiva

Significa a adequação dos impostos à realidade económica do contribuinte, ou seja, os impostos devem incidir sobre as realidades economicamente relevantes, tais como, o rendimento obtido, o património ou o consumo.

Este princípio pressupõe que, quem tem rendimentos mais baixos deve pagar menos impostos, e quem tem rendimentos mais elevados deve pagar mais impostos.

2.2.2 Princípios do Direito Tributário Internacional

Estes princípios assumem um papel fundamental na estruturação da ordem jurídico-tributária internacional, contemplam os valores essenciais assim como as orientações do Direito Tributário Internacional. Permitem-nos compreender melhor as normas implementadas por cada Estado relativamente às situações tributárias internacionais.

De acordo com (Xavier, Fidalgo, & Silva, 2010) *“O Direito Internacional reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até aos limites da sua soberania, mas recusa-lhes tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados, de tal modo que se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará a violar o Direito Internacional.”*

Princípio da Reciprocidade

O Princípio da Reciprocidade *“tem por objetivo a obtenção de um equilíbrio entre os benefícios e os custos fiscais alcançados pelos Estados contratantes”* (Teixeira, 2016).

É de aplicação internacional – geralmente aplica-se quando os Estados aplicam taxas iguais de retenção na fonte aos rendimentos estrangeiros de juros, dividendos e royalties. Numa aceção mais ampla, implica uma igualdade de cargas fiscais efetivas entre os Estados.

Citando (Teixeira, 2016) *“A reciprocidade pode ser geral, cobrindo o sistema fiscal na sua globalidade ou o tratado globalmente considerado, ou específica, visando um tipo ou categoria específica de rendimento. Pode ainda ser formal ou efetiva. Neste último caso, existe uma igualdade de cargas fiscais efetivas.”*

Princípio da Não Discriminação

Este princípio tem sido essencial na UE, para permitir a livre circulação de pessoas, serviços, bens e capitais. Implica um tratamento igual do que é igual e diferente do que é diferente.

No entanto, até à presente data, ainda não foi possível, definir logica e objetivamente este princípio, como refere (Teixeira, 2016).

Princípio da Territorialidade

Este princípio define que qualquer Estado pode tributar qualquer atividade exercida no seu território, independentemente de quem a exerce (sujeito residente ou não residente). Para aplicação deste princípio, o Princípio da Residência e da Nacionalidade não são tidos em conta.

Em Portugal, este princípio é definido com base na existência de estabelecimento estável em TN, e com a indicação de quais os rendimentos sujeitos a Retenção na Fonte a taxas reduzidas.

Princípio da Residência

O Princípio da Residência pressupõe que todos os rendimentos sejam tributados no país de residência, independentemente do local onde foram obtidos, ou seja, supremacia do país de residência sobre o país da fonte.

Para efeitos de cálculo de imposto, o Estado da residência do contribuinte tem em consideração a totalidade de rendimentos obtidos por esse sujeito passivo, ainda que obtidos noutros Estados.

A designação fiscal para tal ato é tributação mundial ou global, ilimitada dos sujeitos passivos considerados residentes.

Princípio da Nacionalidade

Segundo este princípio, qualquer rendimento obtido por um contribuinte nacional, independentemente do Estado onde o obteve, deverá ser também tributado no seu Estado de nacionalidade. Este princípio “choca” com os princípios de residência e territorialidade.

2.3 Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Económica

A legitimidade que um Estado tem sobre o poder de tributar um rendimento auferido no seu território, independentemente deste ser auferido por um residente ou por um não residente, leva a questões de Dupla Tributação. Este problema continua a ser um dos temas em destaque quando se trata de tributar rendimentos em Estados que não são o Estado de Residência.

De acordo com autores como Sanches, Pereira, Teixeira, Xavier entre outros, a Dupla Tributação pode dividir-se em Dupla Tributação Económica (DTE) e Dupla Tributação Jurídica, sendo que pode ocorrer a nível interno ou a nível internacional.

(Pereira, 2017), reforça a ideia que há uma distinção entre os conceitos de Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Económica, “*embora não exista unanimidade na doutrina a este respeito*”.

Segundo este autor, **Dupla Tributação Jurídica**, consiste no fato de uma pessoa ser tributada mais do que uma vez, relativamente a um mesmo rendimento. Já no que se refere a **Dupla Tributação Económica**, o mesmo rendimento é tributado por duas pessoas diferentes.

Antes de nos debruçarmos sobre o significado de Dupla Tributação Internacional (DTI) e DTE, necessitamos de esclarecer o significado de dupla tributação. Dupla Tributação é a sobreposição de dois sistemas fiscais, ou seja, a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a, um mesmo contribuinte, um mesmo facto gerador e em períodos de tempo idênticos. Assim, a Dupla Tributação ocorre quando o mesmo rendimento é tributado duplamente.

A Dupla Tributação Internacional continua a ser um dos principais entraves que as empresas encontram quando tentam dinamizar a sua atividade para outros Estados, afetando inevitavelmente as relações económicas entre os diversos países. O facto dos Estados presumirem que um Estabelecimento Estável (EE) é uma entidade independente, faz aumentar o risco dupla tributação.

Verificamos então, que o risco dos rendimentos obtidos pelas empresas serem tributados duplamente, é uma realidade.

Para (Xavier, 2007) tem que obrigatoriamente existir identidade do facto e de sujeito tributário e pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos jurídicos tributários diferentes, para haver DTI.

Estamos perante DTI quando existem ordenamentos tributários diferentes e ambos têm poder para tributar (Tributação no Estado da Fonte do rendimento e Tributação no Estado da Residência). Esta situação provoca uma colisão de sistemas fiscais, como indica Natália Pinto.

Citando (Pinto, 2011) “*a partir do momento em que o contribuinte se desloca ou desloca a sua atividade ou o seu investimento para outro território que não o Estado da sua residência, observa-se a presença de mais do que uma pretensão de tributar o mesmo rendimento, tornando-se, assim, a dupla tributação num fenómeno tributário indesejado.*”

É importante referir que os Estados aplicam regras de tributação distintas para os residentes e para os não residentes. Os Estados adotam o Princípio da Territorialidade ou da Fonte, para tributação dos rendimentos auferidos por Não Residentes (quer sejam pessoas singulares ou coletivas⁷), ou seja, apenas os rendimentos auferidos em TN, estão sujeitos a tributação, estabelecendo assim uma obrigação real e limitada.

No que se refere à tributação dos Residentes, todos os rendimentos, independentemente do local onde estes foram auferidos, estão sujeitos a tributação, alegando-se assim o Princípio da Universalidade ou da Residência. Esta obrigação torna-se pessoal e ilimitada.

Assim, Dupla Tributação Internacional, pode ser explicada da seguinte forma,

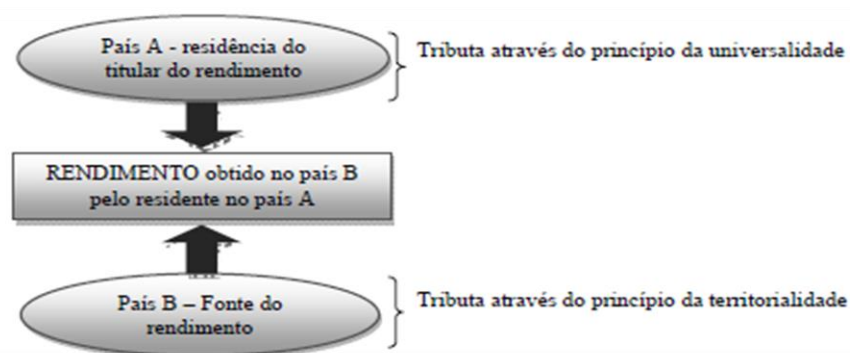


Figura 1 - Dupla Tributação Internacional (Natália Pinto - 2011)

⁷ Conforme o disposto no art.º 15º do CIRS e nos nº1 e nº2 do art.º 4º do CIRC, respetivamente

Mais à frente, no Capítulo IV iremos abordar, mais aprofundadamente esta questão da Tributação no país da Fonte ou no país da Residência, de acordo com diversos pressupostos.

Olhando agora para a definição de Dupla Tributação Económica, esta acontece quando o mesmo rendimento é tributado por sujeitos passivos diferentes, no mesmo período de tempo e por impostos semelhantes. O exemplo mais comum neste tipo de situações é o caso dos dividendos ou distribuição dos lucros aos sócios. O mesmo rendimento é tributado na esfera da entidade que gera o lucro e, após a distribuição, é tributado na esfera da entidade/sócio que recebe os dividendos, isto é, os lucros obtidos pelas empresas, são tributados aquando o cálculo do IRC e tributados posteriormente quando são distribuídos aos sócios.

Como iremos ver a seguir, este processo de atenuação ou eliminação da DTE pode ocorrer na esfera jurídica da entidade distribuidora ou na do respetivo sócio.

2.4 Dupla Tributação dos lucros das empresas – Métodos de eliminação da dupla tributação

Como já foi referido no ponto anterior, as relações económicas internacionais são postas à prova, quando confrontadas com casos de dupla tributação. Para evitar situações constrangedoras entre países parceiros de negócios, foram criadas medidas de combate ou atenuação de dupla tributação. (Pereira, 2017), define dois tipos de medidas: medidas unilaterais e medidas bilaterais (ou multilaterais).

Segundo este autor, as medidas unilaterais são definidas internamente, por cada Estado, por forma a travar situações de dupla tributação. Já as medidas bilaterais (ou multilaterais) resultam da celebração de tratados internacionais, assinados por dois ou mais Estados.

Como iremos ver mais à frente, Portugal implementou na sua legislação diversas medidas para eliminar ou atenuar a dupla tributação, assim como também tem vindo a celebrar diversos tratados internacionais.

Antes de avançarmos com a problemática da dupla tributação dos lucros das empresas, consideramos importante definir o conceito de dividendo. Dividendo corresponde à

parcela do lucro de uma empresa, que é distribuída aos sócios. De acordo com (Salazar & Benedicto, 2004), os Dividendos “*constituem um retorno do investimento aos detentores das ações*”.

Os Dividendos não são apenas distribuídos a pessoas singulares (sócios das empresas), são também distribuídos a pessoas coletivas (empresas), com as quais uma entidade tenha relacionamentos (participações).

Voltando ao nosso tema de análise, à semelhança do que acontece com os lucros distribuídos aos sócios/acionistas, a Dupla Tributação dos lucros distribuídos também ocorre quando há distribuição dos lucros/dividendos entre empresas.

Quando uma empresa-mãe tem afiliadas, independentemente de estarem localizadas em TN ou noutro Estado-Membro da UE, sempre que haja distribuição de lucros, poderá ocorrer dupla tributação dos rendimentos, caso não sejam acionados os meios para combater esta problemática.

Este tipo de situações acontece devido ao facto dos países tratarem as afiliadas como empresas independentes que devem ser tributadas separadamente das empresas-mãe. Os rendimentos auferidos pelas afiliadas, não são tributados no país onde a empresa-mãe tem a sua sede ou direção efetiva, a não ser quando ocorre a distribuição de lucros / dividendos.

Segundo (Xavier, 2007), não é colocada em causa a legitimidade do país da fonte tributar um rendimento auferido no seu território, contudo, o país de residência também tem direito a tributar os rendimentos auferidos pelos seus residentes, independentemente do local onde esses rendimentos foram auferidos.

Desta forma e para prevenir situações de DTI, a OCDE emitiu a Diretiva 90/435/CEE (Diretiva Sociedade-mãe⁸ / Sociedade afiliada), que foi substituída pela Diretiva 2011/96/UE e mais recentemente substituída pela Diretiva 2014/86/UE, onde colocou à disposição dos Estados-Membros a opção de adoção de um de dois métodos: o método da isenção ou o método da imputação (ou crédito de imposto).

O objetivo principal desta diretiva é isentar de impostos com retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às

⁸ De acordo com o artº 3º da Diretiva 2014/96/UE, é considerada uma sociedade-mãe, a sociedade que satisfaça as condições enunciadas no artº 2º desta mesma Diretiva (ver Diretiva 2011/96/UE)

respetivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação deste rendimento ao nível da sociedade-mãe.

Até 1997, a distribuição de Dividendos estava sujeita a uma taxa de retenção na fonte de 15%, e de 10% até 1999. No entanto, a partir de Janeiro de 2000, os Dividendos pagos e cobertos pela Diretiva 90/435/UE, passaram a ficar isentos de retenção na fonte.

O Método de Isenção consiste no fato do Estado de Residência não sujeitar a imposto os rendimentos que podem ser tributados no Estado da Fonte, isto é, os rendimentos que são tributados no Estado onde são auferidos ficam isentos de imposto no Estado de Residência do Sujeito Passivo, ou onde a entidade tem Estabelecimento Estável.

Existem duas vertentes associadas ao Método de Isenção, a Isenção Integral e a Isenção com Progressividade. Para (Xavier, 2017), no método de isenção integral, o rendimento não é tido em consideração para cálculo da tributação do rendimento não sujeito, já no método de isenção com progressividade, o rendimento, apesar de não ser tributado, é tomado em consideração conjuntamente com os de produção interna, para o efeito de determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento global.

O Método da Imputação (ou crédito de imposto) consiste no fato de todos os rendimentos, independentemente do local onde foram auferidos (rendimento global), servirem de base para o cálculo do imposto, sendo que o valor de imposto pago noutra Estado será deduzindo ao montante apurado.

Este método, à semelhança do método anterior, também pode ser subdividido em duas modalidades. A primeira é o Método de Imputação Integral, onde o país de residência mantém o direito de tributar os rendimentos auferidos noutra país, independentemente destes já terem sido tributados na fonte, contudo permite a dedução total do imposto já pago.

A outra modalidade é o Método de Imputação Normal ou Ordinária, onde o estado de residência impõem um limite ao valor a deduzir do imposto já pago no país de fonte. O valor a deduzir é limitado ao valor que deveria ser pago no Estado de residência.

Há autores como (Carlos, 2016), que subdividem o Método de Imputação em quatro modalidades distintas, sendo que duas delas são as mais comuns (Imputação Integral e Imputação Normal ou Ordinária). As outras duas modalidades consistem no Método de

Imputação do Crédito Presumido (*matching credit*)⁹ e o Método de Imputação do Crédito Fictício (*tax sparing credit*)¹⁰. Estas duas últimas modalidades estão agrupadas no Método de Imputação Independente do Imposto Pago¹¹.

(Teixeira, 2016), ainda refere um terceiro método de eliminação da dupla tributação, o Método de Dedução. Este método consiste no facto de todos os impostos pagos no Estado da fonte, poderem ser considerados como gastos aceites fiscalmente no Estado de residência. No entanto a autora indica-nos que este método raramente é utilizado, daí não ser mencionado por outros autores, pelo facto de “*ter um impacto reduzido na eliminação da dupla tributação internacional.*”

Resumidamente:

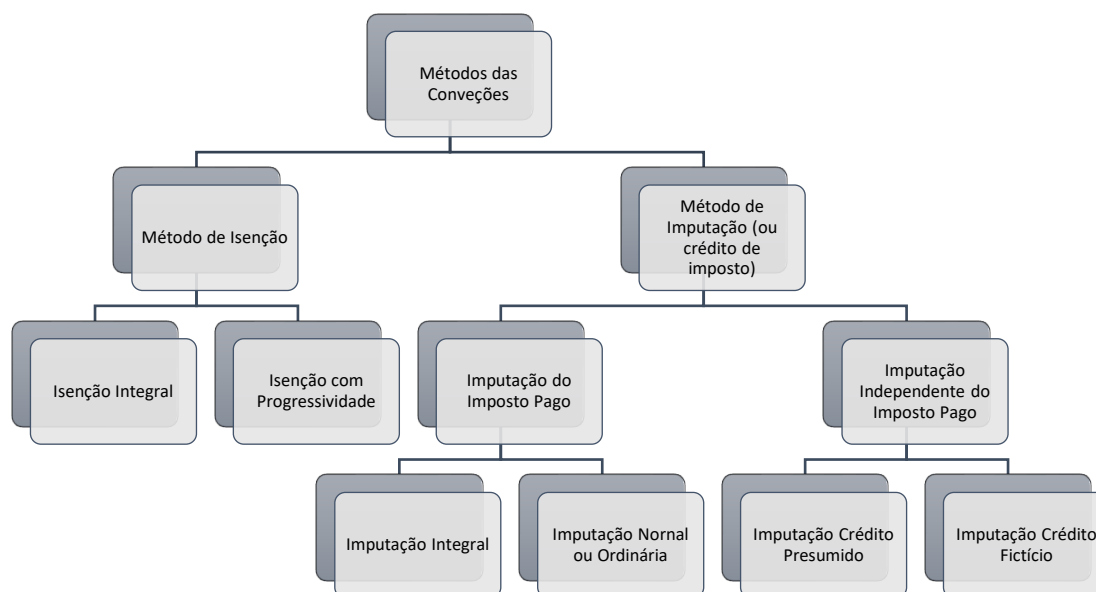


Figura 2 - Métodos de eliminação de Dupla Tributação Internacional (Américo Carlos - 2016)

⁹ Matching credit – “Consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que o que resultaria da aplicação da alíquota convencional ou de direito comum em vigor no país da fonte.” (Ferreira, 2016) citando Alberto Xavier

¹⁰ Tax sparing credit – “consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto que teria sido pago no país de origem se não fossem as medidas de exoneração com que neste se pretendeu incentivar o investimento exterior. (Ferreira, 2016) citando Alberto Xavier

¹¹ Segundo (Carlos, 2016), o Método de Imputação Independente do Imposto Pago aparece em algumas convenções, permitindo a dedução ao imposto do país de residência de um valor de imposto previamente fixado.

Apesar da existência de dois métodos, o método adotado nas convenções é, regra geral, o Método do Crédito de Imposto, e Portugal não foi exceção. Contudo, e à semelhança com outros países, as convenções assinadas por Portugal preveem a aplicação dos dois métodos, para as situações em que o poder de tributar é repartido pelos países envolvidos. Qualquer um dos métodos, Método de Isenção ou Método do Crédito, está associado ao Princípio de Neutralidade, mais especificamente associado aos conceitos de CIN e CEN.¹²

A adoção do Método do Crédito do Imposto pelo legislador português está consagrado no art.º 91º do CIRC. Esta opção faz com que seja possível a dedução à coleta na menor de duas importâncias:

- a) O imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Como indica o n.º 2 do art. 91º do CIRC, a dedução a ser feita em Portugal, não pode ser superior ao imposto pago no estrangeiro, quando existirem convenções assinadas entre os dois países. A Convenção prevalece sobre o Crédito de Imposto.

Em Portugal, de acordo com o artº 51º do CIRC, é permitido, seguindo determinados critérios, que os lucros distribuídos entre as sociedades possam ser deduzidos ao resultado líquido.

Os lucros distribuídos podem, ainda, ficar isentos de retenção na fonte, caso preencham os requisitos da alínea c) do n.º 1 do artº 97º¹³ do CIRC. Este artigo tem por base o artº 5º da Diretiva 2011/96/EU¹⁴.

¹² Vide Capítulo II – Princípios do Direito Fiscal

¹³ Artigo 97.º (Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes) - 1 — Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos: c) Lucros e reservas distribuídos a que seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 51.º, desde que a participação no capital tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição;

¹⁴ Esta Diretiva criou um regime fiscal aplicável aos lucros distribuídos entre sociedades-mãe/sociedades afiliadas de diferentes EM da UE, com objetivo de evitar a existência de restrições e desvantagens de natureza fiscal aos grupos de sociedades de âmbito europeu, em comparação com a situação dos grupos que integrem sociedades de apenas um EM, facilitando, portanto, a existência de grupos internacionais de sociedades no âmbito da UE. Estabeleceu-se através desta Diretiva, a eliminação da dupla tributação

No que se refere à tributação em sede de IRC, a distribuição de lucros a entidades não residentes em Portugal, mas com residência na União Europeia, o n.º 3 do art.º 14º do CIRC prevê uma isenção.¹⁵

Associados a esta Diretiva, estão outros dois diplomas, que conjuntamente, vieram dar resposta a alguns problemas de harmonização fiscal na EU, no que respeita a operações entre sociedades.

A Diretiva 90/434/CEE de 23 de Julho (Diretiva fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações) que foi alterada pela Diretiva 2005/19/CE e subsequentemente pela Diretiva 2009/133/CE, veio eliminar alguns obstáculos à realização destas operações (fusões, cisões, etc) entre sociedades de diferentes EM. O principal objetivo desta Diretiva é tornar neutro, do ponto de vista fiscal, a tributação das operações em causa, tanto na esfera da sociedade como dos sócios, ou seja, caso sejam cumpridos os requisitos descritos nesta Diretiva, estas operações não são sujeitas a tributação.

Em Portugal, encontramos esta Diretiva transposta entre os artigos 73º e 78º do CIRC.

Ainda relativamente à questão da Neutralidade Fiscal, o legislador português, no n.º 10 do artº 73º do CIRC, dá ênfase à não aplicação da “isenção” de tributação, quando se conclua que os objetivos destas operações têm em vista a evasão fiscal.

O outro diploma que está associado à Diretiva Mães e Filhas é a Convenção 90/436/CEE (Convenção de Arbitragem). Esta Convenção visava a eliminação da dupla tributação internacional, em caso de correção de lucros entre empresas. Relacionado com isso estão os “Preços de Transferência¹⁶” praticados entre as empresas.

jurídica e a dupla tributação económica a nível dos EM da UE na distribuição dos lucros obtidos por sociedades residentes num dos EM, provenientes das suas afiliadas de outros EM. Para tal, o Estado da sociedade-mãe deve abster-se de tributar estes lucros, ou tributá-los autorizando simultaneamente a sociedade a deduzir do montante do seu imposto a fração do imposto da sociedade afiliada correspondente a estes lucros. Por outro lado, para garantir a neutralidade fiscal, torna-se também necessário isentar de retenção da fonte os lucros que uma sociedade afiliada distribui à sociedade-mãe. A dedução/isenção consagrada por esta Diretiva aplica-se também aos pagamentos de lucros efetuados a (ou, por) um EE. (Madureira, 2015)

¹⁵ A isenção é atribuída de acordo com os requisitos estabelecidos no art.º 2º da Diretiva 2011/96/UE.

¹⁶ Entende-se por Preços de Transferência, os preços praticados nas operações comerciais, incluindo operações financeiras, entre entidades relacionada ou entre sectores da mesma entidade.

As operações comerciais e financeiras entre entidades relacionadas (residentes ou não) devem efetuar-se em condições idênticas às que seriam praticadas entre entidades independentes (i.e. em condições de mercado ou em linha com o princípio de plena concorrência).

Citando (Lopes, 2012) “*A Convenção impõe que os lucros tributados num determinado EM por força das mencionadas correções não sejam simultaneamente objeto de tributação noutra EM, estabelecendo, para o efeito, procedimentos de comunicação e de resolução de conflitos.*”

No que se refere ao quadro português, esta questão dos Preços de Transferência, está vinculada no artº 63º do CIRC.

2.5 Dupla Tributação – Enquadramento no sistema Português

Antes de avançarmos para o enquadramento no sistema português desta questão da Dupla Tributação, é importante fazer um parêntese apenas para explicar o que levou à alteração da legislação em matéria de IRC.

A competitividade fiscal dum país manifesta-se não só através do nível das taxas de imposto mas também na complexidade do seu sistema fiscal, (Tormenta, 2014).

Sendo Portugal, um país pouco competitivo a nível fiscal, com taxas de impostos elevadas e com um sistema fiscal demasiado complexo, comparativamente com outros países da UE, o legislador português viu-se obrigado a adotar medidas que colocassem o nosso país na rota do investimento estrangeiro. Para isso seria necessário uma diminuição dos custos com as obrigações fiscais associadas aos dividendos e outros encargos com distribuição de lucros e alienação de participações financeiras.

Em 2014, com a Reforma do IRC, o legislador português adotou o Regime de *Participation Exemption*, regime este que visava “*promover a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas.*”¹⁷

O Regime de *Participation Exemption* é um regime que visa a eliminação da dupla tributação, isentando de serem tributados a distribuição de dividendos e as mais-valias obtidas através da alienação de participações financeiras. Contudo, existem requisitos para que se possa aplicar este regime:

- a) A participação financeira não pode ser inferior a 5% do Capital Social ou direitos de voto

¹⁷ De acordo com a Comissão de Reforma do IRC

- b) A titularidade das partes de capital durante um período mínimo de 24 meses ou, no caso de distribuição de lucros, não tendo decorrido esse prazo na data da distribuição, se a participação for mantida pelo tempo suficiente para perfazer aquele prazo;
- c) O sujeito passivo não esteja abrangido pelo regime de transparência fiscal;
- d) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto de jogo, ou de um imposto referido no art. 2.º da Diretiva 2011/96/EU, do Conselho de 30 de Novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a uma taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa normal do IRC;
- e) A entidade que distribui os lucros ou reservas não seja *off-shore*.

De salientar que o legislador português, comparativamente com o estabelecido na Diretiva 2011/96/EU, favoreceu o regime aplicado em Portugal.¹⁸

O regime de *participation exemption* foi transposto para o art.º 51º e seguintes do CIRC, com a entrada em vigor da Lei 2/2014 de 16 de janeiro¹⁹.

Voltando agora, ao enquadramento no sistema fiscal português, é importante referir que em Portugal os dois diplomas legais que estabelecem as regras de tributação dos rendimentos, tanto a nível pessoal como a nível de entidades coletivas são o CIRS – Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e o CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, respetivamente.

Estes dois “guias” contemplam um conjunto de regras por forma a eliminar a dupla tributação de rendimentos.

A legislação portuguesa, com o acolhimento das normas internacionais e, à semelhança do que acontece nos restantes países comunitários, prevê no art.º 51º do CIRC e no art.º 40.º- A do CIRS, meios para eliminar/atenuar esta dupla tributação económica.

¹⁸ A lei portuguesa prevê o requisito mínimo de dois anos de detenção da participação ou a intenção de vir a cumprir esse mesmo requisito, aquando da distribuição de dividendos, caso se verifique que o requisito ainda não tenha sido cumprido, no entanto a Diretiva estipula que o requisito mínimo é a detenção efetiva da participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos (Cf. Artº. 3º, nº 2, alínea b) da Diretiva 2011/96/EU).

¹⁹ Lei 2/2014 de 16 de janeiro - Procede à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

O art.º 51º do CIRC, no seu nº 1, como já foi dito anteriormente, identifica os requisitos necessários para a dedução ao Resultado Líquido do período, dos valores a distribuir aos sócios, por forma a estes não serem duplamente tributados. Com a entrada em vigor do Orçamento de Estado para 2016, surgiram algumas alterações a este artigo, nomeadamente a percentagem da participação financeira detida pelo sujeito passivo e ainda o período mínimo de detenção dessa mesma participação.²⁰

Este regime também se aplica aos lucros e reservas que sejam imputáveis a estabelecimentos estáveis situados em território português de uma entidade residente num Estado-Membro da UE e preencha, em qualquer um dos casos, os requisitos do artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE²¹ ou num Estado, que não paraíso fiscal, com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT que preveja a cooperação administrativa e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC.

No que se refere à legislação dos rendimentos auferidos pelos sócios de uma empresa, o nº 1 do art.º 40º-A do CIRS, prevê que,

1. *Os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC são, no caso de opção pelo englobamento, considerados em apenas 50 % do seu valor.*

É mais comum nos deparamos com problemas de DTI do que de DTE, pois esta última só ocorre em situações de distribuição de dividendos, sendo que se reconhece que os lucros das empresas e os dividendos distribuídos têm a mesma natureza.

Como vimos anteriormente, a DTE pode ocorrer internamente ou ser internacional, pois verifica-se quando uma empresa distribui rendimentos aos seus sócios, ou no caso das afiliadas, estabelecidas noutra EM, distribuem dividendos à sua empresa-mãe. Contudo o mesmo não acontece com a DTI.

²⁰ Artº 51º, nº 1 – a) O sujeito passivo detenha direta ou indireta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social.; b) A participação referida no número anterior tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição ou, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

²¹ Diretiva nº 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes. O objetivo desta Diretiva é isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respetivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe.

3 Capítulo III - Convenções para evitar a Dupla Tributação

“ Ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal, têm surgido com crescente importância normas fiscais que têm a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados. Trata-se de instrumentos jurídicos destinados a evitar a dupla tributação internacional e que se integram no Direito Internacional Fiscal (...)” (Sanches, 2007)

As convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação, continuam a ser um dos principais mecanismos para um Estado implementar a sua política fiscal a nível internacional. A aplicabilidade das CDT's promove o desenvolvimento normal das economias internacionais, não provocando entraves às transações entre os diversos países.

No entanto, esta questão das Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT), tem sido exaustivamente abordada ao longo dos anos.

Foram precisos diversos estudos, diversos relatórios, diversos tratados, múltiplos diplomas e 40 anos de “lutas” para que finalmente surgisse um diploma que contemplasse as normas de Harmonização Fiscal na União Europeia, em sede de tributação das sociedades.

A grande prioridade destes tratados consistia na harmonização dos impostos indiretos e dos impostos sobre os bens, promovendo a livre circulação de bens no mercado europeu.

Os primeiros Modelos de Convenção surgiram no seio das Sociedades das Nações.²²

Muito poderia ser dito acerca deste tema, mas irei apenas, resumidamente, falar de alguns dos diplomas que deram origem ao Modelo de Convenção da OCDE, como o conhecemos hoje.

No esquema seguinte, podemos verificar os relatórios de onde surgiram alguns pontos-chave que deram origem ao atual Modelo de Convenção da OCDE.

²² A Sociedade das Nações (SDN), estabelecida a 25 de Janeiro de 1919, espelhava a tentativa de evitar outras guerras, através de um novo tipo de ação diplomática. Os objetivos da Sociedade das Nações consistiam, em manter a paz e garantir a independência e integridade territorial dos Estados, assegurar a proteção das minorias nacionais, promover a cooperação entre as nações. Vide <http://www.cmjornal.pt/mais-cm/domingo/detalhe/mundo-da-sociedade-das-nacoes-a-onu>

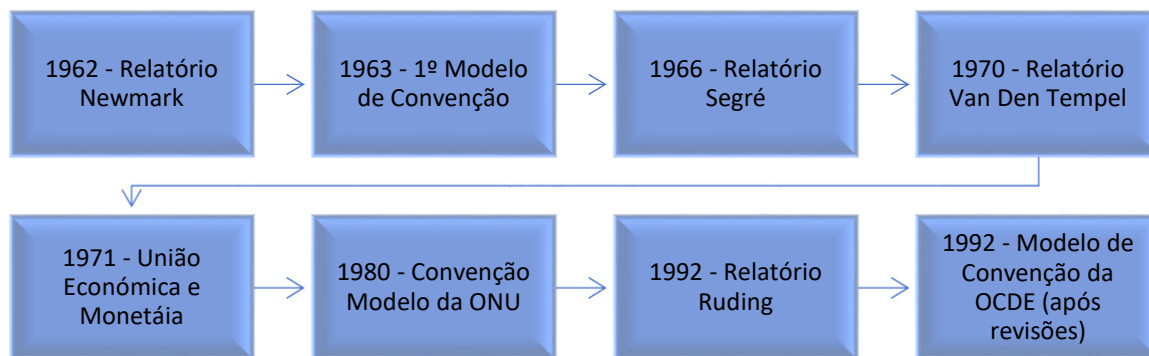


Figura 3 - Cronologia Modelo Convenção da OCDE (elaboração própria)

Relatório Newmark

O estudo foi dirigido pelo Professor Fritz Newmark, e fazia referência tanto a impostos diretos como indiretos. Este estudo deu ênfase à transparência fiscal e à simplificação das estruturas fiscais.

Os membros constituintes do comité fiscal defendiam que deveria existir um imposto único sobre o rendimento global das pessoas singulares.

Relativamente aos rendimentos das pessoas coletivas, o comité recomendou a harmonização do imposto, fixando uma taxa mais baixa sobre os lucros distribuídos. Defendiam, também, a isenção de retenção na fonte nos casos de distribuição de lucros entre empresas sediadas na União Europeia.

Relatório Segré

O estudo coordenado pelo Professor Claudio Segré, teve como principal objetivo eliminar ou atenuar os problemas que surgiram com o livre movimento de capitais. Este relatório propôs algumas medidas que visavam a eliminação de obstáculos na criação de um mercado de capitais único. As três principais recomendações deste relatório insidiam na eliminação da dupla tributação de capitais; na eliminação de barreiras fiscais ao investimento e a adoção de políticas de transparência fiscal.

Relatório de Van den Tempel

O estudo ocorreu em 1970 e incidiu sobre os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas na UE.

Teve como objetivo a identificação dos vários sistemas fiscais na EU, nomeadamente o Sistema Clássico, o Sistema de Imputação ou o Sistema de Crédito Fiscal.

O comité recomendou a adoção do modelo clássico.

Relatório Ruding

O estudo teve a coordenação do Sr. Ruding, que publicou o seu relatório em Março de 1992.

Teve como principal objetivo a criação de regras comuns para uma base comum de imposto, de forma a evitar a concorrência fiscal.

De acordo com (Teixeira, 2016), o comité concluiu que *“não se justificava um programa de harmonização total”* dos impostos, mas que a longo prazo, a *“adoção de um sistema comum de imposto sobre as sociedades”* seria um objetivo a atingir.

Modelo de Convenção da ONU

Pode-se dizer que este modelo é uma derivação do modelo original da Convenção da OCDE, podendo-se mesmo dizer que é uma interpretação autêntica deste diploma.

É importante referir que a maioria das convenções bilaterais têm por base o “Modelo de Convenção da OCDE”, no entanto existem outros guias de orientação para as negociações internacionais.

Associado às CDT's está um outro documento que também tem bastante importância, o Protocolo.²³

O Protocolo inclui entendimentos e interpretações sobre a forma como algumas das disposições das CDT's serão aplicadas por ambos os Estados.

3.1 Objetivos das Convenções

Como sabemos, o Modelo de Convenção da OCDE é utilizado para eliminar a dupla tributação de rendimentos. A sua função não é impor o tipo de rendimentos a serem

²³ O Protocolo é uma espécie de Convenção, entre dois ou mais Estados, mas é de menor importância.

tributados, mas sim limitar o direito à tributação a um dos Estados envolvidos nas transações, ou mesmo repartir esse poder de tributar por ambos.

Segundo (Fernandes, 2015), “as CDT’s também não possuem normas de quantificação ou mensuração dos rendimentos. As CDT’s limitam-se aqui, uma vez mais a restringir os poderes tributários dos Estados Contratantes, mas sem determinar em concreto qual o montante do rendimento a que essa restrição se irá aplicar.”

Prevenir a evasão fiscal também é um dos principais objetivos das CDT’s.

Em matéria de harmonização do sistema fiscal dos Estados contratantes, as CDT’s também têm um papel preponderante. Estes acórdãos ajudam a promover as relações económicas e comerciais entre os diversos países e ainda reforçam a segurança jurídica dos contribuintes.

Em suma:

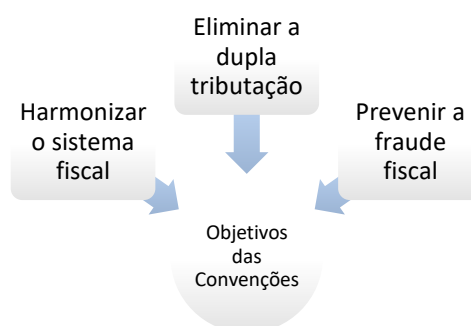


Figura 4 - Objetivos das Convenções (elaboração própria)

Assim, e dando resposta a uma das questões levantadas no início deste trabalho, as CDT’s são uma forma de evitar e atenuar a dupla tributação dos rendimentos das sociedades na EU.

A aplicação das CDT’s, promove um equilíbrio entre o país da fonte do rendimento e o país de origem, fazendo com que a tributação dos Dividendos, Juros e Royalties, seja feita a uma taxa mais baixa promovendo a competitividade entre os países.

De salientar que este modelo de convenção não é vinculativo, nem tem força de lei, no entanto recomenda a forma correta de evitar a dupla tributação.

Assim, o MC OCDE define as regras que deverão ser seguidas, para a evitar a dupla tributação de rendimentos. Contudo, cabe a cada país a inclusão destas regras, ou parte delas, na sua legislação²⁴.

A utilização das CDT's sobrepõe o direito internacional ao direito fiscal vigente em cada um dos Estados. A legislação interna apenas é usada num nível secundário, sempre que seja acionada uma convenção assinada por Portugal (Teixeira, 2016).

Assim como a autora mencionada anteriormente, (Pereira, 2017), reforça a obrigação de aplicação das normas internacionais “ *As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram diretamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respetivos tratados constitutivos*”.

Os acórdãos celebrados entre os diversos Estados determinam onde os rendimentos auferidos por um Não Residente são tributados, se no Estado da Fonte, no Estado de Residência ou em ambos os Estados, tendo sempre por base as taxas estabelecidas pelas próprias CDT's.

No capítulo seguinte iremos abordar pormenorizadamente os conceitos de Residência, de Estabelecimento Estável e definir com base nas CDT's o local onde os rendimentos deverão ser tributados.

3.2 Convenções assinadas por Portugal

Citando (Antunes, 2016) “*As relações comerciais internacionais intensas, numa economia aberta e dependente como a nossa, conduzem inevitavelmente a situações de dupla tributação.*”

Com o intuito de minimizar a dupla tributação dos rendimentos das empresas, Portugal tem vindo a assinar, com vários países, Convenções para Eliminar a Dupla Tributação. Até à presente data, existem 70 convenções celebradas pelo nosso país.

No quadro anexo a este trabalho, podemos verificar, quais as Convenções assinadas por Portugal e quais as taxas limite aplicadas a situações específicas previstas nestes acórdãos.

²⁴ No caso português, o n.º 2 do art.º 8 da CRP, indica-nos que as CDT's são normas jurídicas e fiscais que vigoram na legislação nacional após serem aprovadas e publicadas.

4 Capítulo IV – Aplicabilidades das CDT

Como já foi dito, o Modelo de Convenção da OCDE é apenas um guia, que contempla regras para evitar ou atenuar a dupla tributação internacional. Como qualquer “guião”, o Modelo de Convenção da OCDE está dividido em vários capítulos. O primeiro capítulo enuncia o seu âmbito (art.º 1º e art.º 2º). As definições e conceitos fazem parte do segundo capítulo (arts.º 3º a 5º). Os capítulos seguintes contemplam a essência das convenções, definindo a competência de cada Estado contratante em matéria de tributação de rendimentos (arts.º 6º a 21º), tributação do património (art.º 22º) e os métodos de eliminação ou atenuação da dupla tributação (art.º 23-A e art.º 23º-B). As disposições especiais e finais vêm por último (arts.º 24º a 30º).

Assim, as CDT’s dão a resposta a três perguntas-chave:

- A que pessoas ou entidades se aplicam os acordos;
- Que impostos estão abrangidos pelo acordo, e
- Em que termos são aplicados os acordos.

O MC OCDE, também estipula o tipo de competência que cada Estado tem, para tributar determinados rendimentos. A competência para tributar poderá ser atribuída apenas a um Estado, ou a ambos, dependendo do tipo de rendimentos. Quando a competência para tributar é atribuída apenas a um Estado, a questão da dupla tributação é totalmente afastada, no entanto quando o poder de tributar, é repartido pelos Estados envolvidos, cabe ao Estado de Residência a eliminação da dupla tributação, aplicando para isso os métodos disponíveis nos arts.º 23º-A e 23º-B do MC OCDE, como refere (Xavier, 2007) e (Pereira, 2017).

(Catarino, 2015), Refere que o MC OCDE reconhece o poder de tributar ao Estado de Residência, quanto à generalidade das categorias de rendimentos, no entanto, o Estado da Fonte apenas tem poder para tributar determinados rendimentos.

Analisemos então o tipo de rendimentos que o Estado da Fonte, de acordo com a sua competência, pode tributar:

- Competência ilimitada: no que se refere a rendimentos provenientes de bens imóveis situados no Estado da Fonte, lucros de um Estabelecimento Estável e rendimentos de trabalho dependente;

- Competência limitada: no que respeita a rendimentos provenientes de dividendos, juros e royalties. Como já vimos anteriormente, este tipo de rendimentos são tributados de acordo com as taxas estabelecidas nas CDT's. Taxas mais reduzidas do que aquelas que se aplicariam se o rendimento fosse tributado no Estado da Fonte.
- Sem competência para tributar: rendimentos provenientes de lucros das empresas e profissões independentes.

Uma das questões levantadas no início deste trabalho prendia-se com o facto da aplicabilidade das CDT's poderem ou não ser prejudiciais para as empresas. Neste momento, estamos numa posição em que podemos afirmar que a aplicação das CDT's, não é prejudicial para as empresas. A sua aplicação visa minimizar a concorrência prejudicial entre os diversos Estados, fazendo com que as empresas possam evoluir noutro Estado que não o de residência. A aplicabilidade das CDT's veio proporcionar um crescimento económico das empresas, afastando o “medo” destas serem duplamente tributadas.

4.1 Residência fiscal das sociedades

Antes de nos debruçarmos sobre os aspetos relacionados com o Princípio da Residência e Princípio da Fonte, é importante esclarecermos o significado de Residente / Residência (Câmara, 2001), seguindo o mesmo pensamento de Alberto Xavier, reforça a ideia que o conceito de residência define o poder de tributar atribuído a cada Estado, assim como o âmbito da sua tributação.

Assim, cabe a cada Estado, definir, na sua legislação, o conceito de residente (residência). Em Portugal, o conceito de residente, em sede de IRS, está previsto no art.º 16º, nº1, a) ²⁵. Quanto ao conceito de residente, em sede de IRC, este está inscrito no art.º 2º, nº3 ²⁶.

²⁵ Artº16º (Residência) - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: a) Haja nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa

²⁶ Artº 2 (Sujeitos Passivos) – 3- Para efeitos deste Código, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português.

No que se refere ao MC OCDE, o conceito de residente, para efeitos de pessoas singulares, está previsto no art.º 4º, nº 1 *“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.”*

Relativamente às pessoas coletivas, o mesmo artigo define no nº 3, o conceito de residente *“Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direção efetiva”*. Para análise deste artigo é necessário compreender a definição de “direção efetiva”. Direção efetiva é o local onde são tomadas as decisões chave tanto a nível de gestão como a nível comercial, necessárias a condução das atividades da entidade.

De acordo com o autor (Câmara, 2001) o elemento de conexão subjetiva de eleição no MC OCDE (residência) constitui o elo que permite ligar as pessoas aos ordenamentos jurídicos de cada um dos Estados que celebrou a CDT.

Para além dos conceitos de residente (residência) previstos no CIRS e CIRC a LGT, nas alíneas a) e b) do número 1 do seu artigo 19º, também identifica o que é considerado Domicílio Fiscal, perante pessoas singulares e pessoas coletivas, respetivamente.²⁷

A fonte do rendimento e a residência do titular do rendimento serão sempre os elementos de conexão com mais relevância perante o MC OCDE, no entanto existem mais dois elos extremamente importantes, o princípio da fonte e o princípio de residência, assim como o princípio da universalidade e o princípio da territorialidade.

²⁷ Art.º19, LGT - 1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual; b) Para as pessoas coletivas, o local da sede ou direção efetiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal

4.1.1. Tributação na Fonte vs Tributação no Estado de residência

A nacionalidade deixou de ser um elo de conexão relevante para efeitos de tributação de rendimentos. Sendo um elemento de carácter subjetivo, a “nacionalidade” foi substituída por dois princípios um pouco mais objetivos, o Princípio da Tributação na Fonte e o Princípio de Tributação na Residência. (Catarino, 2015)

Estes dois princípios são cruciais na aplicação das CDT's. Eles definem os elos de conexão que dão poder para tributar aos Estados envolvidos.

(Câmara, 2001), corroborando Alberto Xavier, elege estes dois princípios como sendo uma das bases do sistema fiscal internacional. O mesmo autor ainda refere que a nacionalidade é irrelevante para efeitos de delimitação do poder tributário dos Estados.

Princípio da Residência

O Princípio da Residência continua a ser o principal elo de conexão entre os rendimentos obtidos por um sujeito passivo e o Estado. Como já referimos anteriormente, de acordo com este princípio, o Estado de Residência tem o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes, sendo eles obtidos em território nacional ou no estrangeiro, levando isto a uma tributação universal ou ilimitada dos rendimentos. Contudo esse direito nem sempre é exclusivo. Como também já foi referido, com a aplicação das CDT's, há rendimentos cuja tributação é repartida pelo Estado da Fonte e pelo Estado de Residência. Cabe a cada Estado estabelecer o critério ou critérios que, uma vez preenchidos, determinam se uma pessoa ou entidade é considerada residente ou não residente num determinado Estado.²⁸

Como explica (Câmara, 2001), a atribuição, por parte de cada Estado, de critérios específicos auto-limita os direitos que cada Estado tem, nomeadamente,

- *“ Restringem os critérios a que se podem reportar para determinar a residência;*
- *Excluem da categoria de residentes pessoas que apenas estão sujeitas a imposto pelos rendimentos de fonte interna;*

²⁸ Cfr. Artº 4º, nº 1 do MC OCDE

- *Aceitam reconhecer a residência estrangeira como prevalente às sociedades que, seriam consideradas residentes, de acordo com a legislação doméstica (...).”*

Os Estados estabelecem o local da sede ou o local da direção efetiva como critérios a serem preenchidos, no entanto, a maioria dos Estados utiliza os dois critérios em simultâneo. De salientar que apenas o critério da direção efetiva é sugerido pelo MC OCDE²⁹ em caso de conflito entre Estados.

O local da sede é um critério objetivo, uma vez que está definido nos estatutos da empresa por exigência das leis comerciais, como indica (Teixeira, 2016). No entanto, o mesmo não acontece com o critério da direção efetiva. É necessário definir corretamente onde uma entidade exerce a sua atividade, onde estão os seus órgãos estatutários e onde tomam decisões sobre a entidade.

No caso concreto de Portugal, o conceito de residente (residência) está disposto nos dois códigos sobre os rendimentos, CIRC e CIRS, como já foi referido anteriormente.

Ainda que não esteja associado ao conceito de residente, verificamos que qualquer entidade coletiva, mesmo que desprovida de sede ou direção efetiva num determinado Estado, possua aí um Estabelecimento Estável, os rendimentos obtidos por este EE, nesse mesmo Estado, são tratado como se de residente se tratasse³⁰.

Voltando ao tema da tributação dos Dividendos, o nº1 do art.º 10º do MC OCDE³¹ dá primazia ao Estado de residência para tributar esses rendimentos, independentemente de terem sido obtidos no Estado de residência ou no Estado contratante (Estado da fonte), evitando assim a dupla tributação.

No entanto, o Estado da fonte poderá tributar os Dividendos obtidos por um não residente, como indica o nº 2 do art.º 10º do MC OCDE³², contudo existem algumas limitações:

a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedades de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade que paga os dividendos;

²⁹ Cfr. Artº 4º, nº 3 do MC OCDE

³⁰ Cfr. Artº 4º, nº3 do CIRC

³¹ Artigo 10º MC OCDE (Dividendos) 1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

³² 2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado

b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

Princípio da Fonte

Citando (Pereira, 2015), “(...) a conexão relevante para fundamentar o poder tributário de um Estado é o local de origem ou proveniência dos rendimentos”.

Com base no que foi dito por esta autora, podemos concluir que o Estado da Fonte tem direito a tributar os rendimentos obtidos no seu território, independentemente de serem auferidos por entidades residentes ou não residentes.

(Teixeira, 2016), seguindo a mesma linha de ideias que a autora anterior, e fazendo referência a autores como Alberto Xavier, também refere que o “Estado pode tributar qualquer atividade dentro do seu espaço territorial.”

O Estado da fonte, à semelhança do que acontece com o Estado de residência, também tem poder para tributar determinados rendimentos, aplicando para isso uma taxa de retenção na fonte aos rendimentos auferidos no seu território. No entanto é importante salientar que o princípio da fonte não atribui exclusividade de tributação ao Estado da fonte.

De acordo com o MC OCDE, apenas alguns rendimentos podem ser tributados pelo Estado da fonte e de acordo com as taxas estabelecidas nos acordos internacionais.³³

Relativamente aos Dividendos, como já vimos anteriormente, é possível ser o Estado da fonte a tributar, mas com determinadas limitações.³⁴ Já no que se refere a Dividendos obtidos por um Estabelecimento Estável ou por uma instalação física de uma entidade não residente, é atribuído ao Estado da Fonte, o poder de tributar, sem qualquer limitação. Sempre que não se verifique a existência de um EE ou de outra estrutura física fiscalmente aceite, o Estado da fonte não poderá tributar os Dividendos aí obtidos.

Verificando-se uma dupla tributação, cabe ao Estado de residência a eliminação ou atenuação da mesma como nos indica (Xavier, 2007) “o ónus da eliminação da dupla tributação é do país de residência, devendo o país da fonte limitar-se à redução das taxas nos casos especiais de rendimentos como juros, dividendos e royalties”

³³ As taxas estabelecidas nos acordos internacionais poderão ser analisadas no Anexo a este trabalho.

³⁴ Cfr. Art.º 10, n.º 2, MC OCDE

4.2. Estabelecimento Estável

O conceito de Estabelecimento Estável tem uma importância acrescida no que respeita ao Direito Tributário Internacional. É com base neste conceito que, por vezes, é definido o que está sujeito a tributação num determinado Estado. Como já vimos anteriormente, o conceito de EE está associado ao conceito de não residente, daí ser crucial para a sujeição a tributação de rendimentos no Estado da fonte. É através do EE que o Estado da fonte tem poderes, mesmo que limitados, para tributar os rendimentos aí obtidos.

Olhando agora para o conceito de EE, de acordo com a legislação em vigor, Portugal adotou a noção de EE prevista no MC OCDE, contudo acrescentou algumas reservas ao conceito indicado pelas normas internacionais.

O CIRC descreve como EE, uma *“instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”*.³⁵ No que se refere às reservas colocadas pelo legislador português, este indica no n.º 3 do art.º 5.º do CIRC, que *“Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem (...), só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da atividade exceder seis meses.”* Esta definição faz com que os não residentes, que possuam EE em Portugal, sejam obrigados ao pagamento de impostos, como se fossem residentes em TN.

Já o CIRS considera um EE uma *“instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária”*³⁶.

O MC OCDE, no seu art.º 5.º, considera que *“a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.”*

(Teixeira, 2016) indica-nos que *“Um EE não possuindo personalidade jurídica mas podendo assumir personalidade tributária, está dependente de outra entidade, residente ou não residente”*. É importante salientar, que um residente pode ter um EE no próprio país ou no estrangeiro, sendo que sempre que o EE esteja situado em TN, os rendimentos do EE são incorporados nos rendimentos do SP residente e são tributados conjuntamente, já no caso de o EE estar situado noutro Estado, os rendimentos por este aí auferidos,

³⁵ Cfr. Art.º 5.º n.º 1 do CIRC

³⁶ Cfr. Art.º 18.º, n.º 2 do CIRS

poderão ser tratados como rendimentos de um SP residente nesse Estado e aí serem tributados (princípio da territorialidade), ou serem tributado no país de residência da sede da sua entidade, através dos meios disponíveis no CIRC.

Relativamente aos dividendos, quando obtidos em PT, por uma sociedade não residente mas com EE, não se aplicam as taxas reduzidas de Retenção na Fonte (regra de retenção na fonte a título definitivo), mas sim as taxas aplicadas em Portugal (regra geral).

Por outro lado, quando os rendimentos são obtidos por uma sociedade não residente em PT e sem EE, as regras de tributação são diferentes. Primeiro é necessário verificar através do artº 4º do CIRC quais os rendimentos obtidos por um não residente que são tributáveis em Portugal (no caso dos dividendos, estes são tributados em PT). Posteriormente será necessário verificar se esses rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte (através do art.º 94º do CIRC). Em caso afirmativo, o art.º 87º do CIRC indica-nos quais as taxas de retenção na fonte aplicáveis a esses rendimentos. No nosso caso concreto, os dividendos, são tributados à taxa liberatória de 25%.

4.3. Aplicação das CDT's em Portugal

Neste subcapítulo, iremos analisar duas situações que apesar de idênticas, têm características bastante específicas. Em Portugal deparamo-nos com entidades residentes que auferem dividendos de entidades sediadas noutra EM ou até em países terceiros, e entidades não residentes sem estabelecimento estável que obtêm dividendos de entidades nacionais.

Neste último caso e como acabámos de ver, regra geral, os dividendos, obtidos em Portugal por uma sociedade não residente e que não disponha de um EE, são tributados através de taxas liberatórias de retenção na fonte.

A retenção na fonte é efetuada aquando do pagamento dos dividendos e deverá ser entregue à autoridade fiscal até ao vigésimo dia do mês seguinte do seu pagamento. De salientar que a não entrega, ou mesmo o atraso, poderá levar à aplicação de coimas e juros.

No entanto, a tributação feita por Portugal poderá ser reduzida, ou mesmo eliminada, caso seja acionada uma CDT, ou caso exista algum acordo que atribua o direito de tributar

esses rendimentos a outro Estado que não seja o Estado português.³⁷ A entidade pagadora das taxas liberatórias terá que fazer prova perante a autoridade tributária nacional, que existe uma CDT entre PT e o seu país de residência.

A CDT só é acionada quando, a entidade pagadora dos rendimentos tiver em sua posse o Modelo 21-FRI³⁸ devidamente preenchido e autenticado pela respetiva entidade fiscal.³⁹

No caso de entidades residentes em PT que obtenham dividendos provenientes de entidades sediadas noutros EM da UE, a tributação, regra geral, fica a cargo do país onde o rendimento é auferido. Contudo o Estado português poderá tributar esse mesmo rendimento, alegando a obrigação mundial e ilimitada do SP, disposta no n.º 1 do art.º 4º do CIRC. Para que a entidade não seja sujeita a uma dupla tributação internacional terão que ser verificadas os pressupostos estabelecidos no art.º 51º do CIRC impostos pela Diretiva 2014/86/EU.

Como acontece com as entidades não residentes e sem EE, a entidade residente em PT terá que fazer prova perante a entidade pagadora dos rendimentos que existe uma CDT, mediante confirmação as autoridades fiscais portuguesas.

Parece-nos importante referir que as CDT's assinadas por Portugal têm o objetivo de afastar abusos fiscais, promovendo assim o comércio transfronteiriço. De forma a evitar o abuso dos Estados contratantes, na isenção ou redução de impostos, e tendo por base a legislação internacional, (Teixeira, 2016), apresenta-nos dois métodos específicos para o fazer: o teste do beneficiário efetivo (inserido no MC OCDE) e o “*treaty shopping*”⁴⁰. A autora ainda refere que “*em sede de política fiscal, as convenções sobre dupla tributação não contêm uma disposição geral anti anti-abuso*”, daí ser necessário recorrer à Recomendação (UE) 2016/136.

³⁷ Cfr. Artº 98º nº 1 do CIRC

³⁸ Mod. 21-RFI consiste num pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português, efetuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e (outro país).

³⁹ É importante referir que existem outros Modelos RFI (22, 23, 24) que servem para pedir o reembolso retido em excesso ou indevidamente.

⁴⁰ Vide Recomendação UE 2016/136

5 Capítulo V – Evasão e Fraude Fiscal

5.1 5.1. Definições e conceitos

“A evasão fiscal é um fenómeno social, com nível de complexidade elevado, presente na maioria dos países.” (Viana, 2016)

A evasão e fraude fiscal continuam a ser temas atuais quer a nível nacional quer internacional. A livre circulação de pessoas, de bens e de capitais, aliada à evolução tecnológica, trouxe uma nova forma de evasão, a evasão fiscal internacional. Apesar de todas as medidas de combate e prevenção ao incumprimento fiscal adotadas pelos Estados, continuam a haver situações de evasão e fraude fiscal.

Neste capítulo iremos ligar o tema principal Dupla Tributação ao tema da Evasão Fiscal, pois é importante referir que o uso abusivo de convenções para evitar ou atenuar a dupla tributação leva, por vezes, a situações de evasão fiscal *“treaty shopping”*.

Evitar comportamentos fraudulentos, é sem dúvida um dos objetivos da UE, e para isso as leis fiscais têm que ser uniformes. Neste sentido a UE tem desenvolvido esforços para combater a criminalidade económica, colocando à disposição dos Estados-membros mecanismos para troca de informações fiscais.

Como refere (Teixeira, 2016), é importante que exista um cruzamento de informações, a nível fiscal e não só, para que seja possível minimizar os casos de fraude e evasão fiscal. A autora ainda refere que a aplicação das leis fiscais deverá ser *“analizada, identificando-se os problemas, e monitorizada no sentido do seu aperfeiçoamento”*.⁴¹

Antes de avançarmos sobre este tema, é de extrema importância referir que o conceito de *“evasão”*, não é um conceito de simples interpretação, pois tem várias variáveis. Existem várias definições para a expressão evasão, variando de acordo com os critérios utilizados. Há autores que utilizam a expressão evasão num sentido mais amplo, e outros num sentido mais restrito.

Assim, e de acordo com (Catarino, 2015), *“não existe um conceito afirmado, inequívoco, de evasão, fraude ou elisão fiscal”*.

⁴¹ Vide (Teixeira, 2016, p. 326)

Segundo este autor, o conceito de evasão pode abranger a fraude fiscal (num sentido mais amplo), ou pode apenas referir-se a ilícitos fiscais menos graves (num sentido mais restrito). (Monteiro, Costa, & Pereira, 2011), utiliza o mesmo raciocínio para obter o conceito de evasão.

Em Portugal, é comum, por parte de vários autores, a utilização de expressões como Planeamento *Intra Legem*, Planeamento *Extra Legem*, Planeamento *Contra Legem*, Planeamento Fiscal Abusivo, Fraude Fiscal, Elisão Fiscal, entre outras, para definir aquilo que se designa de Evasão Fiscal.

Antes de nos debatermos sobre a variedade terminológica com que nos deparamos na doutrina e jurisprudência nacional e internacional, é importante definir no que consiste o Planeamento Fiscal.

O Planeamento Fiscal *stricto sensu* tem como objetivo a poupança fiscal, e incorre da utilização de permissões ou omissões na lei.⁴² A minimização da carga fiscal é encorajada pelo legislador, através da obtenção de benefícios fiscais ou redução de encargos.

(Sanches, 2009), citando a norma geral anti-abuso, refere que “*Planeamento Fiscal é qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal*”.

O autor ainda refere que a poupança fiscal é um direito dos contribuintes e uma condição necessária para a obtenção da segurança jurídica.

A doutrina e jurisprudência não nos apresentam apenas a expressão Planeamento Fiscal, para designar a forma de obter poupanças fiscais e minimizar o imposto a pagar. Há autores que utilizam as expressões Gestão Fiscal, Engenharia Fiscal e Otimização fiscal para definir o mesmo comportamento. É apenas uma variação terminológica. A essência de qualquer uma das expressões utilizadas é a mesma.

Como refere (Sanches, 2009) “*a evolução da lei é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que seja praticado sem o abuso de formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos, mas limitando-se a escolher a via que se encontra aberta e que lhe permite realizar economias fiscais.*”

⁴² Vide Carolina Alexandra da Cruz Xavier, *Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado, Lisboa, Universidade Nova de Lisboa, 2016, pág. 7. Acedido a 2 de Setembro de 2017 através do URL: https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf

Uma vez esclarecido o conceito de Planeamento Fiscal, vamos então descodificar o significado de cada uma das expressões utilizadas na literatura portuguesa:

1. (Catarino, 2015) define **Planeamento Intra Legem** como sendo um “*ganho ou poupança fiscal incentivada pelo próprio legislador*”. Uma entidade pode diminuir a sua carga fiscal através de meios previstos na legislação, tal como refere (Marques & Carneiro, 2015), “*as próprias leis tributárias contêm normas de desagravamento fiscal, exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação*”.

A comunidade anglo-saxónica utiliza a expressão “*tax planning*”, para definir o que para nós é considerado de planeamento *intra legem*. A mesma consiste numa minimização dos impostos a pagar, recorrendo a meios legítimos e lícitos, tais como gestão fiscal, poupança fiscal e planeamento fiscal. A utilização das leis em benefício do contribuinte pode efetivamente atenuar a carga fiscal do mesmo.

Como refere (Sanches, 2009), “*num sistema fiscal onde cabe ao sujeito passivo a interpretação e aplicação da lei para a determinação e quantificação das suas obrigações tributárias (...) o planeamento fiscal tem um papel indispensável*”.

2. **Planeamento Extra Legem**, também designado por alguns autores como Elisão Fiscal ou “*tax avoidance*”, consiste na obtenção de ganhos ou poupanças fiscais, que decorrem de atos menos lícitos. Segundo (Catarino, 2015), a “*elisão fiscal caracteriza-se pela prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes*.”

(Antunes, 2006), define elisão fiscal como sendo “*negócios jurídicos que escapam às normas de incidência fiscal ou através de certas práticas contabilísticas (admissíveis e lícitas) que lhe sejam mais favoráveis*.”

Este tipo de planeamento, é considerado na literatura fiscal como sendo planeamento abusivo, que coloca diversas barreiras à concorrência económica. (Catarino, 2015), considera que a utilização deste tipo de planeamento fiscal, coloca em causa o princípio da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva.

É importante referir que o planeamento fiscal evasivo ocorre em duas formas, a induzida pela lei e a lacuna na lei. A primeira acontece quando a própria legislação promove a redução da carga fiscal, através da aplicação de benefícios fiscais. Já no que se refere à

segunda forma, são utilizadas as falhas existentes nas leis, por forma a obter benefícios, (Marques & Carneiro, 2015).

Sempre que são verificadas situações de planeamento evasivo, a lei, aciona a Cláusula Geral de Anti-Abuso prevista na LGT (art.º 38.º, n.º 2), e outras cláusulas previstas na restante legislação (CIRC por exemplo – art.º 63.º que faz referência aos preços de transferência) para que o Estado não seja prejudicado.

3. Os comportamentos ilícitos, que são contrários à lei e cujo objetivo é a fraude fiscal, constituem o designado **Planeamento *Contra Legem***. Em que se verifica uma violação direta da lei. O objetivo principal deste planeamento abusivo é evitar o pagamento de tributos à autoridade tributária, prejudicando deliberadamente o Estado.

Este tipo de comportamento é designado pelos anglo-saxónicos como *Tax Evasion*. A falsificação da contabilidade (ou a chamada contabilidade criativa), a omissão deliberada de valores (rendimentos e lucros), emissão e utilização de falsas faturas, omissão de declarações obrigatórias, são algumas das formas mais frequentes de Fraude Fiscal.

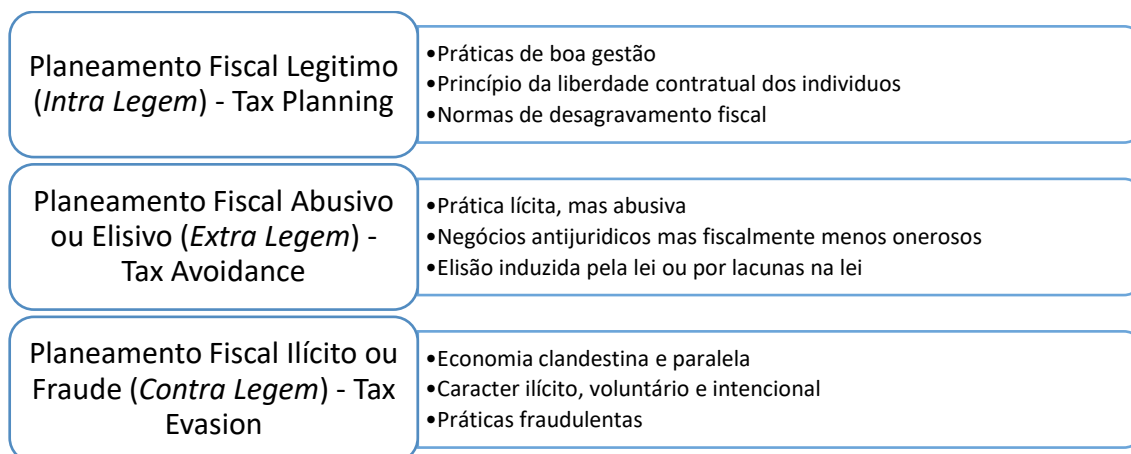


Figura 5 - Formas de Planeamento Fiscal (Lauriana Vieira - 2014)⁴³

Com a entrada em vigor do mercado único europeu, a livre circulação de pessoas, bens e capitais, tornou o mercado internacional acessível a todos os contribuintes. Há uma maior facilidade de internacionalização das empresas, proporcionando novas oportunidades de

⁴³ Vide Lauriana Rita Pires Vieira, *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de alguns esquemas*, Dissertação de Mestrado, Porto, ISCAP 2014, pág. 11. Acedido em 2 de Setembro de 2017, através do URL: http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf

negócio. Contudo, esta internacionalização das empresas provocou uma nova tendência de evasão fiscal – a evasão fiscal internacional.

A existência de países onde a carga fiscal é mais reduzida (ou mesmo inexistente) e mais competitiva, continua a ser um fator para a internacionalização das empresas. A “fuga” das empresas para países com um regime fiscal privilegiado (Paraísos Fiscais), leva à evasão fiscal internacional. Estes países proporcionam taxas de imposto mais vantajosas para as empresas e ainda têm associado uma outra vantagem, a confidencialidade dos seus “residentes” perante outras jurisdições.

A deslocalização das empresas para países com regime fiscal privilegiado tem apenas um objetivo, a redução ou eliminação da carga fiscal.

Outra questão associada à evasão fiscal internacional, é a questão dos preços de transferência praticados entre empresas de um grupo, que estão sediadas em jurisdições diferentes. Mais à frente, iremos abordar este tema mais pormenorizadamente.

Como foi mencionado inicialmente, poderá haver uma confusão entre os termos evasão fiscal e fraude fiscal, uma vez que a sua terminologia está interligada. Podemos então, e com base no que já foi referido, designar evasão fiscal, como sendo a prática de atos lícitos mas que não são conformes perante a lei, sendo qualificados como anómalos, anormais ou abusivos, como refere (Catarino, 2015).

A evasão consiste apenas numa forma de contornar a lei para que o tributo a ser pago seja minimizado, ou até mesmo evitado.

Já no que se refere à fraude fiscal, (Antunes, 2006) define como *“atos ou negócios jurídicos destinados à subtração ao pagamento dos tributos ou à obtenção de vantagens fiscais e praticados por meio artificiosos ou fraudulentos.”*

Já (Pereira, 2017) identifica fraude fiscal como sendo *“a violação direta da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou ao controlo fiscal, ou não entregar uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial.”*

Na nossa legislação estes comportamentos são regulados, através da aplicação das normas inscritas no RGIT⁴⁴. Este diploma qualifica e pune os tipos de crimes fiscais, no caso da fraude fiscal simples através do artº. 103^{o45} e a fraude fiscal qualificada através do artº. 104º.

É importante salientar que determinada conduta só poder ser qualificada como fraude fiscal ou abuso de confiança fiscal quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a €15.000,00 (número 2 do artigo 103º do RGIT), caso contrário apenas será classificada como uma mera contra-ordenação fiscal.

Dentro da fraude fiscal, podemos identificar três modalidades:

- Fraude por ocultação ou dissimulação da matéria coletável;
- Fraude por omissão ou ação;
- Fraude “artesanal” e “industriais”.

Nem só a evasão fiscal tomou proporções internacionais, o mesmo aconteceu com os crimes de fraude fiscal.

Mais uma vez, voltamos a referir o avanço tecnológico como uma das oportunidades para o crime de fraude. Como refere (Antunes, 2006), *“a evolução tecnológica trouxe novas ferramentas que facilitam os fenómenos de evasão e de fraude fiscal, como é o caso do comércio eletrónico efetuado através de compras e vendas pela Internet. O desenvolvimento desta nova forma negocial não deixa de constituir uma grande ameaça às regras e técnicas de tributação internacional tradicionais.”*

⁴⁴ Comportamentos relacionados com a fraude e evasão fiscal podem culminar na aplicação de sanções de natureza preventiva, como o vencimento total e imediato de todas as dívidas fiscais pagas em prestações

⁴⁵ Artº 103º RGIT (Fraude) nº 1 - Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

O autor ainda frisa a ideia que *“Na Internet as fronteiras não existem e o espaço é virtual. O progresso tecnológico é tão rápido que as habituais alterações legislativas não o conseguem acompanhar”*.

5.2 Causas

Dada a tendência social para a fuga ao pagamento de impostos e a possibilidade de o realizar, faz com que os contribuintes tomem a decisão de defraudar quando consideram que as vantagens daí resultantes são superiores aos inconvenientes.

A existência de impostos conjugada com uma natural tendência de poupança do contribuinte levam, à adoção de condutas menos lícitas. Mas existem outros fatores que levam à existência de comportamentos evasivos, sendo de apresentar diversas causas como políticas, económicas, técnicas e até mesmo psicológicas, segundo (Nabais, 2017)

Todos nós sabemos que a crise do sistema financeiro e da economia mundial é um dos principais fatores para o aumento da evasão e fraude fiscal. O agravamento dos níveis de desemprego, o aumento da tributação sobre o consumo e o património, são motivos que impulsionam comportamentos menos lícitos. Citando (Afonso, 2015), *“em períodos de recessão económica é de esperar uma maior propensão para a fuga fiscal.”*

Aliado a este fator, temos também a discrepância entre as taxas praticadas pelo Estado, ou seja, o não cumprimento dos princípios impostos pela Princípio da Capacidade Contributiva. Pessoas com a mesma capacidade contributiva deveriam ser tributadas através de uma taxa contributiva semelhante, e pessoas com uma capacidade contributiva diferente deveriam ser tributadas através de uma taxa contributiva diferente. A não garantida desta igualdade por parte dos Estados, promove, também, comportamentos de fuga fiscal. De acordo com (Afonso, 2015), *“a perspetiva que os contribuintes têm sobre a justiça social, sobre a igualdade de oportunidades e sobre as correções necessárias das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, (...) é que a equidade fiscal não existe”*.

Outro dos motivos que leva ao incumprimento fiscal é a complexidade das leis fiscais e o facto destas estarem em constante mudança. Este fator para além de tornar o sistema fiscal instável, provoca também o desinteresse ao investimento, principalmente dos

investidores externos. É importante referir que o sistema fiscal português é considerado demasiado complexo, disperso e instável.

Associada a este fator, temos também a inexistência de neutralidade fiscal. Quando os contribuintes se deparam com políticas fiscais cujo objetivo não é o interesse coletivo, mas sim o interesse de um grupo restrito, o seu comportamento face à contribuição fiscal, torna-se evasivo. (Afonso, 2015), refere que, *“Assim, quando, fica claro que o peso da tributação recai mais sobre uma parte da população, quando se nota que existem grupos de pressão a influenciar a condução das políticas fiscais, ou quando se percebe que a despesa pública, alimentada pela receita fiscal, é mal orientada aumenta a resistência ao cumprimento fiscal e a apetência pela fraude e evasão fiscais.”*

Já no que se refere a motivos psicológicos, a não aplicação de medidas exemplares, para quem foge deliberadamente ao pagamento de impostos, faz com que os contribuintes cumpridores das suas tarefas fiscais fiquem desmotivados, impulsionando-os, também, a comportamentos desviantes. É do conhecimento geral que as medidas tomadas pelas autoridades tributárias face aos incumprimentos praticados são brandas, provocando assim um descontentamento aos restantes contribuintes.

Segundo (Pereira, 2017), *“É evidente que o contribuinte pode reagir através da fuga a impostos que lhe suscitam uma reação psicológica especialmente adversa, designadamente por serem percecionados como especialmente injustos.”*

A principal consequência da evasão e fraude fiscal é a não concretização do princípio da igualdade e justiça fiscal. Estes comportamentos desviantes fazem com que as receitas fiscais diminuam comprometendo assim a satisfação das necessidades do Estado. Esta causa impulsiona outra, o aumento da carga fiscal. (Afonso, 2015)

Uma vez que as necessidades do Estado não são influenciadas pelo crescimento ou redução da evasão e fraude fiscal, cabe aos contribuintes o pagamento dos impostos. Os impostos são ajustados de acordo com as necessidades do Estado, e havendo fuga fiscal, cabe aos contribuintes cumpridores, a sobrecarga de impostos.

Outra consequência derivada dos fatores de risco é o entrave à produtividade, ao empreendedorismo e ao crescimento económico, levando à falta de competitividade e à distorção da concorrência, pois as empresas com níveis de fraude muito elevados podem afastar outras empresas com uma estrutura de custos razoáveis e mais competitivos.

5.3 Formas de Evasão Fiscal

Muitas poderão ser as formas de evasão fiscal, no entanto existem três formas que são as mais comuns entre as empresas: Preços de Transferência, Paraísos Fiscais e *Offshores*.

Preços de Transferência

“Fruto da crise internacional a temática dos preços de transferência tem-se demonstrado como uma alternativa válida para a diminuição da receita tributária.”⁴⁶

Os preços de transferência são uma das formas mais comuns de evasão fiscal tanto a nível interno como a nível internacional, mas antes de avançarmos para os motivos que levam as empresas multinacionais a adotarem os preços de transferência como forma de reduzir a carga fiscal, é importante percebermos o conceito de preços de transferência.

De acordo com a OCDE, os Preços de Transferência correspondem aos preços a que uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços a outra entidade com a qual esteja em situação de relações especiais^{47, 48}.

No entanto outra definição é dada, quando nos referimos a uma das causas de evasão fiscal. Para os teóricos, o grande problema associado aos preços de transferência, é o facto das transações entre empresas multinacionais (ou de um grupo empresarial) poderem ser diferentes daquelas que se efetuariam num mercado livre, ou seja, que os preços praticados entre empresas com relações especiais sejam diferentes (e bastante mais baixos) daqueles que são praticados num mercado aberto a empresas independentes. Aos preços de transferência é atribuída uma conotação negativa, quando mencionados como causa de evasão.

A definição dada por (Pereira, 2017) relativamente a esta problemática dos preços de transferência consiste no facto dos valores *“das transações, efetuadas entre empresas multinacionais ou grupos de empresas, poderem não se encontrar sujeitas à mesma*

⁴⁶ Rui Pedro Pereira Pinto, *O crimes de fraude fiscal – O impacto na receita pública do Estado*, Dissertação de Mestrado, Porto, ISCAP 2013, Pág.85

⁴⁷ Art.º 63º, n.º 4º do CIRC (Preços de Transferência – definição de Relações Especiais) - Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra.

⁴⁸ Cfr. OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, OECD Publishing, 2010, pág. 19.

lógica que assiste ao mercado interno entre empresas independentes, e portanto, o valor atribuído a estas transações internas (preço de transferência) pode afastar-se do valor que seria estabelecido em condições normais de mercado.”

Os preços de transferência são, também, uma forma de planeamento fiscal, adotado pelas empresas multinacionais (ou grupos empresariais). O objetivo de reduzir a carga fiscal é um facto real, como refere (Antunes, 2006), citando Glória Teixeira⁴⁹, *“O regime de preços de transferência é de especial importância no contexto dos grupos multinacionais. Economicamente a realidade é única, do ponto de vista do direito fiscal internacional a situação é múltipla. Os diferentes tratamentos jurídico-fiscais concedidos pelos estados aos rendimentos de um grupo multinacional podem não só acarretar problemas de dupla ou múltipla tributação, mas também carrear vantagens inerentes a dupla ou múltiplas isenções ou deduções fiscais. Situamo-nos aqui na área do planeamento fiscal, às vezes legítimo, outras vezes ilegítimo ou abusivo”*.

A opinião de (Xavier, 2017), relativamente aos preços de transferência praticados entre empresas com relações especiais, é que estes são artificiais e distintos dos preços de mercado.

Uma outra temática associada aos preços de transferência é a deslocalização dos lucros para empresas estabelecidas em países com uma tributação mais reduzida.

(Veiga, 2013), citando Jónatas E.M. Machado & Paulo Nogueira da Costa⁵⁰, refere que *“a manipulação e fixação arbitrária dos preços dos bens intermédios transacionados entre as empresas do mesmo grupo permite deslocar rendimentos de Estados com níveis de tributação mais elevados para Estados com níveis de tributação mais baixos.”*

Assim podemos concluir que a vantagem de praticar preços de transferência consiste na minimização dos custos fiscais e otimização dos rendimentos. Os preços de transferência são considerados uma técnica de engenharia fiscal que permite às organizações fugirem aos impostos.

Paraísos Fiscais

⁴⁹ Glória Teixeira – *Manual de Direito Fiscal*, 2016, Almedina, pág.133

⁵⁰ Cfr. Jónatas E.M. Machado & Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, ob. cit., págs. 227/228.

Outra das formas mais comuns de evasão fiscal internacional é a utilização dos chamados Paraísos Fiscais. Países com uma jurisdição diferente dos restantes países, onde a carga fiscal é mais reduzida, e por vezes nula.

Este tipo de países, territórios ou zonas, oferecem vantagens fiscais para os não residentes. Determinadas situações que seriam tributadas num determinado Estado, são alvo de uma tributação mais baixa (ou mesmo podendo não ser tributadas) quando, ocorridas num paraíso fiscal.

(Bauchant, 1981), define paraíso fiscal como sendo, *”um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões.”*

Já no relatório da OCDE de 1998⁵¹, podemos encontrar a seguinte definição *“ países que conseguem financiar os seus serviços públicos com baixos ou nulos impostos sobre o rendimento e que se oferecem a si próprios como locais para serem usados por não residentes para escapar à tributação no seu país de residência”*.

Já para Menezes Leitão⁵², a definição de paraíso fiscal não passa apenas por ser um país, região ou zona, com um nível de tributação reduzido. De acordo com este autor, um paraíso fiscal necessita de cumprir determinados requisitos (de carácter objetivo e de carácter subjetivo).

Quanto às características objetivas, os paraísos fiscais oferecem vantagens fiscais, nomeadamente no que se refere à baixa tributação (ou mesmo inexistente), possuindo um sistema fiscal mais vantajoso. Aliada esta característica, está a celebração de variados acordos internacionais (Convenções de Dupla Tributação) por forma a minimizar ou eliminar a tributação de rendimentos auferidos nestes territórios. Outra característica comum dos paraísos fiscais é a confidencialidade praticada entre as entidades (nomeadamente o sigilo bancário e comercial). Existe também uma maior facilidade de trocas cambiais, uma vez que o setor financeiro tem um papel relevante nestes territórios. A falta de transparência e o incentivo à constituição de Offshores são também características dos paraísos fiscais.

⁵¹ OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998*

⁵² Cfr. Leitão, Luís Menezes, *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1999, pp. 120 a 124.

Relativamente às características subjetivas, os paraísos fiscais são territórios que pretendem acolher, intencionalmente, capitais e outros rendimentos provenientes de outros Estados.

O Relatório da OCDE de 1998⁵³, refere o seguinte, relativamente aos elementos característicos dos paraísos fiscais:

- i) Ausência de impostos ou tributação apenas nominal, o que leva a que a jurisdição em causa se apresente como um local que poderá ser utilizado por contribuintes não residentes para escapar à tributação devida no seu país de residência;
- ii) Falta ou ausência de troca de informações efetivas, possibilitada por leis ou práticas administrativas;
- iii) Falta de transparência;

A utilização de paraísos fiscais por parte das empresas provoca variados efeitos, nomeadamente efeitos negativos, nos Estados onde estas têm a sua sede.

O principal efeito é a redução drástica das receitas fiscais obtidos pelos Estados de residência. O elevado nível de tributação existente na maioria dos Estados, faz com que as empresas se deslocalizem para zonas com um nível mais baixo de tributação, originando uma redução dos rendimentos dos auferidos pelos Estados, ou seja, menos empresas, menos receitas fiscais.

Outro efeito colateral dos paraísos fiscais, é a fuga de informação (ou inexistência). O sigilo praticado, oculta as informações relevantes sobre as origens e destinos dos capitais investidos nestes territórios.

O uso de paraísos fiscais aumenta o risco de crise financeira, pela forma como distorcem a realidade dos fluxos de capitais.

Em suma, podemos dizer que os paraísos fiscais fomentam uma competitividade desleal (concorrência fiscal desleal), pois possuem um sistema fiscal mais vantajoso, oferecendo baixas taxas de imposto, com o intuito de atrair mais investimento estrangeiro. Oferece também vantagens quanto à eliminação (ou atenuação) da dupla tributação, pois geralmente existem várias CDT's celebradas com outros Estados. Por fim, o sigilo

⁵³ OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998*

praticado com as entidades, promove uma total ausência de informações para com países terceiros.

Esta questão da concorrência fiscal desleal é algo que tem vindo a ser alvo de estudo, pois é fomentada com a globalização que assistimos nos dias de hoje.

Offshores

Aliadas aos paraísos fiscais, temos as sociedades *offshores*.

“Os paraísos fiscais, ou jurisdições "offshore", constituem um dos maiores desafios contemporâneos às democracias e ao Estado de Direito. É nelas que os corruptos, redes de criminalidade organizada e organizações terroristas escondem os proveitos do crime e financiam operações ilícitas; é nelas que ricos e poderosos depositam fortunas para fugir ao fisco e subtrair aos erários públicos importantes contribuições para fomentar o emprego e financiar o Estado Social; é também nelas que grandes empresas estão sediadas para fugirem às obrigações fiscais nos países onde auferem lucros e para manipularem preços nas transferências de bens e serviços entre subsidiárias, aproveitando-se de regimes fiscais altamente favoráveis.”⁵⁴

Offshores são sociedades que se estabelecem em zonas privilegiadas, com o intuito de beneficiar de um regime fiscal mais favorável, do que aquele que os seus utilizadores beneficiam nos seus Estados de residência. São sociedades que beneficiam também de um grande nível de confidencialidade perante outras entidades, e outras jurisdições, como refere (Crisóstomo, 2016).

Uma designação semelhante é dada por (Rebelo, 2009), que identifica as *offshores* como sendo sociedades fixadas em paraísos fiscais. Países, territórios ou zonas que têm como objetivo atrair investimento externo através da atribuição de diversos benefícios às empresas que queiram ter a sua sede nesses territórios.

Contudo as *offshores*, são legais e o recurso a estas entidades não origina qualquer infração. A dificuldade em seguir o rasto das transações financeiras, devido ao sigilo

⁵⁴ Ana Gomes, *Offshores: paraísos para a criminalidade*, 2013, Publicado no jornal Público, Acedido a 14-09-2017 através do URL: <https://www.anagomes.eu/pt-PT/artigos.aspx?newsid=9f4d7a54-d5a0-4e8e-9250-35b3c23b0ecf>

bancário e à falta de comunicação com outras jurisdições, torna impossível saber se os valores foram obtidos de forma legal ou ilegal.

Em suma, as *offshores* são utilizadas para diminuir a carga fiscal no país de residência das sociedades com controlam essa *holding*, obtendo assim mais rendimentos, do que aqueles que obteriam se as transações fossem efetuadas no seu país de residência.

5.4 Convenções Dupla Tributação e “*treaty shopping*”

“A globalização e a constituição de um mercado único vieram permitir, a nível do mercado e trocas comerciais, que as fronteiras territoriais se tornassem permeáveis o que veio alterar o equilíbrio entre o dever do cidadão pagar os seus impostos e o direito ao planeamento fiscal na sua atividade.” (Marques & Carneiro, 2015)

Com a entrada em vigor do Mercado Único, a livre circulação de bens, pessoas e capitais, originou o aumento da concorrência empresarial. Como sabemos, o grande objetivo das empresas é a maximização do lucro e a redução da carga fiscal. Para que isso seja possível, a maioria das grandes empresas, empresas multinacionais ou até mesmo grupos de empresariais, recorrem aos serviços de consultores, gestores e advogados, como forma de planeamento fiscal. O planeamento fiscal é legítimo e tem em vista a melhoria da eficiência financeira das empresas.

O planeamento fiscal, como já referimos no início deste capítulo, é apenas a utilização das lacunas existentes na lei, com o objetivo de obter uma maior poupança fiscal. Perante a Autoridade Tributária esta forma de planeamento é considerada como elisão fiscal.

A elisão fiscal pode ser interna ou internacional. Contudo, neste trabalho iremos apenas abordar as formas de elisão fiscal internacional.

O autor (Catarino, 2015), distingue duas modalidades de elisão fiscal internacional, a Elisão Subjetiva e a Elisão Objetiva.

Elisão subjetiva, acontece quando a residência, sede ou direção efetiva de um agente económico é transferido para outro país com um regime fiscal mais favorável, onde a tributação dos rendimentos é feita através da aplicação de uma taxa mais reduzida. Assenta na deslocalização da domiciliação fiscal.

Já no que se refere à **elisão objetiva**, esta acontece quando o agente económico modifica a realidade do facto. Foca-se essencialmente na fonte do rendimento. Podemos subdividir elisão objetiva em três modalidades: a) divisão do rendimento, distribuindo-o por diversos territórios; b) acumular o rendimento apenas num território que tenha um regime fiscal mais favorável; c) transferir o rendimento de um ordenamento para outro menos oneroso. Qualquer uma destas modalidades tem o objetivo de evitar a tributação do rendimento.

Após esclarecimento do conceito de elisão fiscal, foquemo-nos numa das formas mais comuns de elisão fiscal internacional, o abuso das convenções, ou “*treaty shopping*”⁵⁵.

Treaty Shopping, é a designação dada à utilização imprópria ou abusiva das CDT’s, com o objetivo de obter vantagens fiscais.

O *treaty shopping* refere-se a uma situação em que uma entidade, que é residente num país (Estado de Residência) e que obtêm rendimentos noutra país (Estado da Fonte), com o qual não tem celebrada nenhuma CDT, poder beneficiar de uma CDT entre o Estado de Residência e um terceiro Estado. Ou seja, uma entidade fixa-se num determinado Estado em que existe uma CDT celebrada com o Estado da Fonte, por forma a obter vantagens fiscais, que não obteria de outro modo.

Segundo (Xavier, 2017), o recurso ao *treaty shopping* é apenas uma forma de aproveitar o regime favorável de uma convenção, que não seria possível de outra forma.

Já (Catarino, 2015), refere que o *treaty shopping* consiste na “*utilização de um tratado contra a dupla tributação por aquele que, em tese, não seria beneficiário de seus efeitos com a finalidade de reduzir ou eliminar o pagamento de determinado tributo.*”

Em suma, podemos dizer que o *treaty shopping* é apenas o aproveitamento de assimetrias entre vários ordenamentos jurídicos.

A elisão fiscal internacional, em qualquer uma das suas vertentes gera inúmeras perdas fiscais, e por isso os Estados têm vindo a introduzir limites nas suas legislações e a adotar medidas de combate e desincentivo à elisão fiscal.

Como refere (Vilela, 2016) “*Os Estados, quando acordam uma convenção para eliminar a dupla tributação, fazem-no tendo em conta as características particulares dos seus*

⁵⁵ A expressão *treaty shopping* surgiu nos Estados Unidos e teve como base a expressão *forum shopping* que significa a escolha de uma jurisdição que traga um resultado mais favorável.

regimes – o seu propósito é eliminar o entrave ao investimento e ao desenvolvimento do comércio internacional que uma dupla tributação no Estado da fonte e no Estado da residência implica”.

Contudo, a OCDE nos comentários ao Modelo de Convenção, já incorpora alternativas, com o objetivo de minimizar este uso abusivo das convenções. Por exemplo no comentário ao art.º 1 do Modelo de Convenção da OCDE, podemos ler *“Nos termos do artigo 1.º, apenas as pessoas residentes nos Estados Contratantes têm direito aos benefícios da Convenção Tributária celebrada por estes Estados.”*

Outra das propostas inseridas nos comentários ao nº1 do modelo de Convenção da OCDE é restringir benefícios no Estado da fonte apenas quando haja sujeição desse rendimento a imposto no Estado da residência.

Já no que se refere ao combate ao *“treaty shopping”* a OCDE propôs uma limitação de benefícios através da sua Ação nº 6 do Plano BEPS⁵⁶ (Base Erosion and Profit Shifting).

O Plano de Ação nº 6 tem como objetivo prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação e identificar as medidas necessárias a serem adotadas quer a nível da legislação doméstica dos Estados, quer a nível da redação dos próprios tratados, através da alteração da Convenção Modelo da OCDE.

Essas alterações não podem ser feitas apenas numa única abordagem, por parte de todos os Estados. Devem ser sim, incorporadas cláusulas nas CDT's, que previnam os abusos e que limitem o acesso aos benefícios.

“O relatório procura ainda introduzir na Convenção Modelo da OCDE a indicação clara que as CDT's não se destinam a ser utilizados para gerar situações de dupla não tributação ou tributação reduzida, através da prática da evasão ou abuso fiscais, e, bem assim, formular recomendações em relação aos fatores que devem ser considerados pelos Estados antes de concluírem, entre outros, este tipo de acordos.”⁵⁷

⁵⁶ O relatório BEPS foi publicado pela OCDE em 2013. O Plano de Ações resultou do debate político internacional sobre o planeamento fiscal utilizado pelas empresas multinacionais, enquadrando-se no clima de crescente escrutínio público que tem vindo a questionar as práticas fiscais adotadas por grupos internacionais. Neste documento a OCDE reconheceu expressamente que *“a tributação está no cerne da soberania dos países, mas por vezes a interação dos regimes fiscais nacionais leva a lacunas e atritos.”*

⁵⁷ Deloitte, *BEPS update – Action 6*, 2015, acedido a 16 de Setembro 2017, através do URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/beps/newsletter_BEPS_6.pdf

No ponto seguinte iremos abordar as normas Anti-Abuso impostas pela OCDE e adotadas pelos diversos países com o intuito de reduzir os problemas de evasão fiscal.

5.5 Medidas Anti-abuso

“O problema da fuga aos impostos assume decisiva importância nos tempos atuais para a maioria dos Estados, pela perda de receitas e injustiças sociais daí decorrentes. Urge, por isso, lutar contra a evasão “ilícita” dos contribuintes, sem pôr em causa a segurança jurídica, pedra angular de qualquer Estado de Direito democrático.”⁵⁸

Como temos vindo a desenvolver neste capítulo, a evasão, a fraude e a elisão fiscal, provocam perdas avultadas nas receitas fiscais dos Estados. Este problema associado ao uso abusivo do planeamento fiscal levaram à criação e implementação de medidas com vista à diminuição das perdas fiscais assim como a assegurar uma justiça na tributação.

(Teixeira, 2016), refere-se às medidas anti-abuso, como sendo *“medidas inovadoras e indispensáveis em qualquer ordenamento jurídico-fiscal desenvolvido”*.

As cláusulas anti-abuso, são instrumentos jurídicos, previstos nas leis fiscais, destinados a combater as práticas de evasão e fraude fiscal. Segundo (Teixeira, 2016) as normas anti-abuso podem assumir três vertentes: a primeira é a aplicação da norma geral anti-abuso (tem caráter transversal a todo o sistema fiscal); a segunda é a aplicação de normas específicas anti-abuso (aplicam-se a situações específicas) e a terceira é a conjugação da norma geral com as normas específicas. No caso de Portugal, o legislador optou por conjugar a norma geral anti-abuso com as normas específicas.

É importante salientar que a CGAA não é uma disposição exclusiva do direito português. Existem normas semelhantes aplicadas em diversos países, com o intuito de reduzir os casos de fraude, evasão e elisão fiscal.

Foi através da Lei nº 87B/98 de 31 de Dezembro, mais concretamente no art.º 32 do CPT (Código do Procedimento Tributário), na década de 90 que, em Portugal, começaram a ser implementadas as cláusulas anti-abuso contra a evasão e a fraude fiscal. Estas normas

⁵⁸ João Nuno Calvão da Silva, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral anti-abuso*, Ordem dos Advogados, 2006. Acedido a 16 Setembro 2017, através do URL: <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>

tinham como principal objetivo limitar o recurso a paraísos fiscais ou regimes fiscais mais favoráveis, por sociedade de base aí estabelecidas⁵⁹. Posteriormente esta disposição transitou para a LGT.

A cláusula geral anti-abuso (doravante designada por CGAA) está prevista no nosso ordenamento jurídico, no n.º 2 do art.º 38.º da LGT, e refere o seguinte, “*são ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.*”

A CGAA, visa assegurar o bom funcionamento do sistema fiscal e abrange todos os impostos e todos os contribuintes. Sem a implementação da CGAA, o Estado Português não teria mecanismos suficientes para evitar o planeamento fiscal abusivo. Podemos mesmo dizer que, a implementação da CGAA foi crucial para o sistema fiscal português no combate à evasão fiscal.

Várias são as observações feitas pelos diversos autores, Casalta Nabais⁶⁰, citado por (Marques & Carneiro, 2015) refere que a CGAA “*deve ter uma função preventiva e pedagógica, uma eficácia que previna mais do que remedeie*”.

Já (Antunes, 2006), refere que “*a cláusula geral anti-abuso funciona como uma espécie de filtro. Se o ato ou negócio do contribuinte for submetido à cláusula e não for por ela impedido, não se poderá falar da existência de evitação fiscal ilícita.*”

Na opinião de Saldanha Sanches⁶¹, a existência desta norma entre nós tem como condição necessária um funcionamento mais eficiente da Autoridade Tributária, em especial quanto à resposta atempada às reclamações dos contribuintes, uma maior capacidade

⁵⁹ Vide Clotilde Celorico Palma, *Clausulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes*. OROC, Acedido a 17 Setembro de 2017, através do URL: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/Cl%C3%A1usulas%20anti%20abuso%20e%20garantias%20dos%20contribuintes.pdf>

⁶⁰ José Casalta Nabais in “*Direito Fiscal*”

⁶¹ Saldanha Sanches, 2001, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, pág. 121

técnica de fundamentação de decisões e um sistema judicial que, para além de uma resposta atempada, mostre um domínio mais completo da problemática do Direito Fiscal. Analisados os objetivos da CGAA, passamos então às cláusulas específicas anti-abuso. Estas encontram-se inseridas nos diversos normativos fiscais existentes no nosso ordenamento, e visam combater determinadas ações através da criação de presunções ilidíveis, inversão do ónus da prova ou desconsideração de alguns gastos.

Analisemos então alguns exemplos de cláusulas específicas anti-abuso,

- Preços de transferência (art.º 63º e ss, do CIRC) - permite à AT não considerar preços ou condições que sejam anormais face àquelas que são praticadas no mercado em geral sempre que as transações sejam efetuadas entre partes que possuam entre si relações especiais
- Exclusão da aplicação do regime de neutralidade fiscal nas operações de fusão, cisão e entrada de ativos, quando estas operações tenham o objetivo de evasão fiscal (art.ºs 73º a 78º do CIRC)
- A não dedutibilidade dos pagamentos efetuados a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º65º CIRC)
- Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português, desde que verificados determinados pressupostos quanto à detenção de participações sociais nessas entidades (art.º 66º e ss. CIRC)
- Entre outras:
 - Art.º 39º n.º 1 e art.º 89º da LGT;
 - Art.º 23º-A al. b) e d), art.º 49º n.º 1, art.º 51º n 1 al. d) e e) e art.º 64º do CIRC;
 - Art.º 16º n.º 6, art.º 43º n.º 5, art.º 45º n.º 3, art.º73º n.º 6 e art.º 85º n.º 4 e 5 do CIRS;
 - Art.º 19º n.º 3 e 4, art.º 80º n.º 1 do CIVA (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado);
 - Art.º 27º n.º 2 al. a) a c) e n.º 3, art.º 46º n.º 1 do EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais);
 - Art.º 112º n.º 4 do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis);
 - Art.º 17º n.º 4 do CIMT (Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas sobre Imóveis).

Em suma, o objetivo principal da CGAA é criar uma delimitação entre o planeamento fiscal legítimo e o ilegítimo, bem como dar um sinal aos contribuintes de que a Autoridade Tributária tem poderes para desconsiderar os seus negócios, se os mesmos forem praticados com o fim único de obtenção de uma poupança fiscal e com abuso da lei.⁶²

5.6 Meios de combate à evasão fiscal adotados por Portugal

A globalização permitiu a livre circulação de pessoas, de capitais, bens e serviços, no entanto também foi um fator decisivo na adoção, por parte das grandes empresas, do planeamento fiscal abusivo (ou elisivo). É certo que o principal objetivo das empresas é a maximização do lucro e também é certo que procuram formas de reduzir o pagamento de impostos. Como já foi mencionado por diversas vezes, algumas das medidas adotadas pelas empresas nem sempre estão de acordo com as leis, existindo uma linha muito ténue entre a legalidade e a ilegalidade.

Como também já verificámos, os Estados têm feito alguns progressos na luta contra o planeamento fiscal abusivo de modo a evitar a perda de receitas fiscais e a desigualdade entre contribuintes cumpridores e contribuintes não cumpridores, tornando o sistema fiscal mais transparente.

A prevenção e o combate ao incumprimento fiscal é um dos objetivos das autoridades tributárias. Cabe ao Estado o poder para prevenir e combater a evasão e a fraude fiscal.

No caso de Portugal, o Governo considerou prioritário o combate à evasão e fraude fiscal. No ano de 2011, criou um plano estratégico de combate à evasão fiscal, com o objetivo de garantir a justa repartição dos encargos fiscais pelos contribuintes e sancionar as ações cometidas pelos infratores.

Foi elaborado um plano para o triénio de 2012-2014, contudo esse plano teve seguimento no triénio de 2015-2017. De acordo com as autoridades competentes, este plano “*assenta numa nova visão integrada da ação da administração fiscal nesta matéria, promovendo*

⁶² Vide Sandra Maria Monsanto Pinheiro, *A Cláusula Geral Anti-Abuso – Estudo comparativo Portugal e Espanha*, Dissertação de Mestrado, Coimbra, ISCAC, 2015, pág. 48. Acedido a 17 Setembro 2017, através do URL: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13325/1/Sandra_Pinheiro.pdf

*uma maior equidade fiscal na repartição do esforço coletivo de consolidação orçamental.*⁶³”

De acordo com análises feitas após lançamento do plano estratégico para o triénio de 2015-2017, a Autoridade Tributária concluiu que o primeiro plano foi um sucesso, e afirmou que Portugal tinha entrado numa nova era, no que se refere ao combate à evasão e fraude fiscal.

No primeiro plano (2012-2014) foram alteradas algumas normas anti-abuso do CIRC por forma a prevenir situações que não estavam previstas anteriormente.

Já no que se refere ao plano estratégico para os anos de 2015-2017, o Governo inclui 40 novas medidas para o combate à fraude e evasão fiscal. Estas 40 medidas foram subdivididas em 5 categorias diferentes,

1. Medidas de controlo da obrigação de emissão e comunicação de faturas (envio mensal do ficheiro SAF-T com toda a informação da faturação emitida; atribuição de benefícios fiscais (nomeadamente em sede de IRS) em alguns serviços, ao solicitar fatura)
2. Medidas de controlo das obrigações em sede do IVA
3. Medidas de controlo das obrigações em sede de IRS e IRC (controlo dos valores comunicados pelas empresas e cruzamento com as suas declarações fiscais obrigatórias)
4. Medidas de controlo das obrigações de entrega de retenções na fonte
5. Medidas de controlo transversais (comunicação dos inventários das empresas (nomeadamente empresas com um sistema de inventário permanente); Obrigação da comunicação dos contratos de arrendamento e emissão dos respetivos recibos de renda, diretamente no portal da Autoridade Tributária)

Com a implementação destas medidas pretende-se uma maior eficácia do sistema de combate à fraude e evasão fiscais, prevenindo também a economia paralela, e que levará a um aumento das receitas fiscais.

⁶³ Cfr. *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017. Pág. 17

No plano internacional, a OCDE em 2013 apresentou, o Plano de Ação BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Este plano da OCDE tem como objetivo combater a erosão da base tributária e o desvio de lucros para jurisdições com uma baixa tributação.

O plano BEPS está estruturado em 15 ações,

Ação 1 - Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras vigentes para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los

Ação 2 - Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos (exemplos: dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos em longo prazo) dos instrumentos e entidades híbridos

Ação 3 - Apresentar recomendações sobre o desenho de normas de transparência fiscal internacional

Ação 4 - Estabelecer regras que previnam a erosão de bases imponíveis gerada pelo pagamento de juros ou outros gastos financeiros excessivos

Ação 5 - Combater de maneira mais efetiva as práticas de concorrência fiscal lesiva, tomando em conta a transparência e substância

Ação 6 - Impedir a utilização abusiva de Tratados Internacionais

Ação 7 - Impedir comportamentos que evitam, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Permanente no país fonte da renda tributável

Ação 8, 9 e 10 - Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor

Ação 11 - Estabelecer métodos de coleta e análise de dados sobre erosão da base imponible e a transferência de lucros

Ação 12 - Exigir dos contribuintes a revelação de seus mecanismos de planejamento tributário agressivos

Ação 13 - Reexaminar as regras sobre documentos relativos a preços de transferência

Ação 14 - Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos

Ação 15 - Desenvolver instrumento multilateral que ofereça um enfoque inovador para a fiscalização internacional e que reflita a natureza dinâmica da economia global.

Assim podemos concluir que todos os Estado estão a fazer esforços para combater a problemática da evasão e fraude fiscal, no entanto, e como afirma Casalta Nabais⁶⁴ “*a luta contra um tal fenómeno [o da evasão fiscal], que aflige presentemente a generalidade dos países desenvolvidos, não se pode bastar com a atuação dos entes públicos, como alguma linguagem parece subentender, antes requer a convocação de toda a sociedade civil, despertando e ativando a cidadania de todos os membros da comunidade na criação e desenvolvimento de um ambiente propício à rejeição e censura sociais dum tal fenómeno.*”

Podemos ainda afirmar, e sem correr o risco de estarmos errados, que neste momento as medidas que os Estados têm ao seu dispor não são insuficientes, contudo podem não a estar a ser implementadas corretamente, levando a uma ineficácia das mesmas. Ainda há um longo e árduo trabalho a desenvolver, para que a evasão e fraude fiscal passem a ser problemas insignificantes.

Finalizo com uma citação de (Veiga, 2013), em que esta refere que “*o combate à evasão fiscal é fundamental para assegurar a capacidade dos Estados garantirem a provisão de bens públicos, de implementarem políticas públicas que permitam responder aos desafios da globalização, às novas ameaças, à segurança, e sobretudo controlarem a enorme ameaça que representa o cenário de um mundo controlado por um pequeno cartel de poderosos conglomerados económicos, sem legitimidade, onde os interesses da maioria da população humana seriam ignorados e os seus direitos eliminados.*”

⁶⁴ José Casalta Nabais, *Avaliação Indireta e Manifestações de Fortuna na luta contra a evasão fiscal*, in *Direito e Cidadania*, Ano VI, nºs 20/21, 2004, pág.202

Conclusão

Antes de passar para as conclusões propriamente ditas, gostaria de deixar uma nota sobre as perguntas feitas inicialmente. Através de toda a pesquisa feita para a elaboração desta dissertação, foi possível responder corretamente a todas as perguntas feitas no início deste trabalho.

Com este trabalho concluo que a falta de harmonização fiscal leva tanto a situações de dupla tributação dos rendimentos, como a situações de “fuga fiscal”.

Seria vantajoso, existir um sistema fiscal coerente, sólido e uniforme no seio da UE, por forma evitar situações que prejudiquem não só o contribuinte mas também os Estados.

A implementação do Modelo de Convenção da OCDE foi um grande passo, mas não o suficiente para que as transações entre Estados estejam livres de obstáculos. Apesar de cada um dos Estados incluir na sua legislação meios de combate à dupla tributação, continuam a haver dúvidas da sua aplicação. A legislação não é clara o suficiente para prevenir essas situações, fazendo com que o contribuinte saia lesado em transações com outros Estados.

No que se refere ao nosso caso concreto, a dupla tributação dos lucros das empresas em Portugal, concluo que os meios existentes na nossa legislação para evitar a dupla tributação, são suficientes. A adoção, por parte do legislador, dos dois métodos para eliminar a dupla tributação (Método de Isenção e Método do Crédito de Imposto), é uma mais-valia para as empresas. Esta opção faz com que Portugal seja um bom sítio para investir, uma vez que não cria obstáculos no que se refere à tributação dos dividendos auferidos por entidade não-residentes.

Relativamente ao outro capítulo principal deste trabalho, concluo que por vezes a aplicação excessiva das CDT's leva a situações de evasão fiscal, provocando reduções de receitas fiscais nos Estados intervenientes. Contudo, os meios que têm sido adotados para a prevenção do uso abusivo das CDT's, torna cada vez mais difícil a utilização de artefactos para iludir as autoridades fiscais. A alteração dos comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, explicitando quem e em que situações pode usufruir dos benefícios das CDT's, foi um enorme passo para a redução de fuga fiscal.

As estratégias, medidas e planos focados em acabar com a evasão e fraude fiscal, são neste momento as suficientes, no entanto ainda há muito trabalho a ser feito, não só a nível interno mas também a nível internacional. Estas atitudes não podem partir apenas

da autoridade fiscal, mas também têm que ser tomadas medidas por parte dos contribuintes.

Vivemos num Estado de direito, mas também temos o dever de contribuir para que esse mesmo Estado funcione corretamente.

Referências Bibliográficas

Obras Citadas

- Afonso, Ó. (11 de 09 de 2015). *Motivações para a fraude e evasão fiscais*. Obtido em 04 de 09 de 2017, de Observatório da Economia e Gestão da Fraude: <http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/?p=22035>
- Amorim, J. (2010). *Planeamento e Evasão Fiscal - Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*. Vida Económica.
- Antunes, F. V. (2006). *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português - Estudos de Direito Fiscal*. Almedina.
- Antunes, J. (2016). Dupla Tributação. *Negócios. pt*(Tiragem: 12264), 32.
- Bauchant, A. (1981). *Guide mondial des paradis fiscaux*. Paris.
- Câmara, F. d. (2001). *A dupla residência das sociedades à luz das Convenções de Dupla Tributação*. Ciência e Técnica Fiscal.
- Carlos, A. F. (2016). *Impostos - Teoria Geral* (5ª Edição atualizada ed.). Almedina.
- Catarino, J. R. (2015). *Lições de Fiscalidade, Vol. II - Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. Almedia.
- Crisóstomo, P. (04 de 04 de 2016). *Publico*. Obtido em 14 de 09 de 2017, de <https://www.publico.pt/2016/04/04/economia/noticia/offshores-um-paraiso-para-nao-pagar-impostos-para-lavar-dinheiro-e-muito-mais-1728126>
- Fernandes, J. A. (2015). A interpretação das convenções para evitar a dupla tributação: Desafios da interacção entre normas fiscais convencionais e domésticas.
- Ferreira, A. F. (2016). *Elementos de Direito Tributário Internacional*. Per Juris.
- Lopes, C. M. (2012). Harmonização do imposto de sociedades - Evolução histórica e análise das propostas recentes. Coimbra.
- Madureira, A. M. (2015). *O regime nacional de Participation Exemption: análise - Dissertação de Mestrado*. Porto. Obtido de <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/20453/1/O%20regime%20nacional%20de%20Participation%20Exemption%20an%C3%A1lise%20cr%C3%ADtica.pdf>

- Marques, D. B., & Carneiro, E. S. (Outubro a Dezembro de 2015). O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento. *Revisores 3 Auditores*. Obtido em 09 de 2017, de <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>
- Monteiro, S., Costa, S., & Pereira, L. (2011). *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*. Vida Económica.
- Nabais, J. C. (2013). A Determinação da Matéria Tributável no IRC. Em F. A. Correia, J. C. Silva, J. C. Andrade, J. C. Canotilho, & J. M. Costa, *Estudos em Homenagem a António Barbosa de Melo* (pp. 208 - 217). Almedina.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, M. H. (2017). *Fiscalidade*. Lisboa: Almedina.
- Pereira, M. H. (2017). *Fiscalidade* (5ª edição ed.). Almedina.
- Pereira, P. R. (2015). Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional. Em J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade -Vol. II - Gestão e Planeamento Fiscal Internacional* (pp. 215-251). Almedina.
- Pinto, N. M. (2011). *A Tributação das Sociedades Não Residentes Sem Estabelecimento Estável em Portugal: Aplicação Prática*. Vida Económica.
- Pires, R. C. (2008). Notas de Reflexão: Acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do século XXI. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2. Obtido em Novembro de 2016, de http://www.academia.edu/20101718/Double_Tax_Treaties_and_International_Tax_Law_on_XXI_Century_Notas_de_reflex%C3%A3o_Acordos_para_evitar_e_para_eliminar_a_dupla_tributa%C3%A7%C3%A3o_no_direito_internacional_fiscal_do_s%C3%A9culo_XXI
- Rebelo, B. (04 de 2009). Offshore(s). *Fiscalidade*, pp. 51-54. Obtido de https://www.occ.pt/downloads/files/1240404682_51a54_fiscalidade_ok.pdf
- Salazar, J. N., & Benedicto, G. C. (2004). *Contabilidade Financeira*. São Paulo: Pioneira Thomson Learnisg. Obtido de <https://books.google.pt/books?id=ukcXcj9JgtUC&pg=PA54&lpg=PA54&dq=dividendos+conceito+contabilidade&source=bl&ots=qK4SBqEzTR&sig=NPFPGwoi6DckrCI9YXmeDRufBVM&hl=pt->

PT&sa=X&ved=0ahUKEwi4opTNwcjVAhVF1RoKHfAnAJkQ6AEIYDAJ#v=onepage&q=dividendos%20conceito%20co

Sanches, J. L. (1987). Obtido em Janeiro de 2017, de <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>

Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, J. L. (2009). As duas constituições - nos dez anos da clausula geral "anti-abuso". Em A. Martins, A. M. Portugal, F. d. Câmara, G. L. Courinha, J. L. Sanches, J. T. Gama, . . . R. d. Borges, *Reestruturação de Empresas e Limites de Planeamento Fiscal* (pp. 39-70). Coimbra: Coimbra Editora. Obtido de <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>

Silva, A. C. (2013). *Jornal de Negócios*. Obtido em 01 de 2017, de http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/estabelecimento_estavel_em_irc

Teixeira, G. (2016). *Manual de Direito Fiscal* (4ª Edição ed.). Almedina.

Tormenta, J. (2014). *A Reforma do IRC - Do processo de decisão política à revisão do Código*. Vida Económica - Editorial, SA.

Veiga, I. (03 de 2013). Os Offshores e a Evasão Fiscal das grandes empresas e grupos económicos. *Revista Juridica*, pp. 363-383. Obtido de <http://recil.grupolusofona.pt/handle/10437/5068>

Viana, V. (19 de 8 de 2016). A evasão fiscal. *Vida Económica*, p. 20. Obtido de https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_19agosto.pdf

Vilela, H. (2016). *A PROPOSTA DA ACÇÃO 6 DO PLANO BEPS DA OCDE: PROBLEMAS DE COMPATIBILIDADE COM O DIREITO DA UNIÃO*. Coimbra: Instituto Juridico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Xavier, A. (2007). *Direito Tributário Internacional* (2ª Edição ed.). Almedina.

Xavier, A. (2017). *Direito Fiscal Internacional* (2ª Edição Atualizada ed.). Almedina.

Xavier, A. L., Fidalgo, I. S., & Silva, F. M. (2010). O Conceito de tributação efetiva no âmbito do regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos entre sociedades. Em *Fiscalidade* (pp. 15-51). Instituto Superior de Gestão.

Obras e Legislação Consultadas

Andrade, Fernando Rocha. (2001). *Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação direta do capital*. Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (pp. 209-241)

Brauner, Yaviv; Stewart, Miranda. (2013). *Tax, Law and Development*; Edward Elgar Publishing Limited (pp. 108 e ss)

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

Convenção Modelo da OCDE e respetivos comentários

Constituição da República Portuguesa

Sanches, J.L. Saldanha; Martins, António. (2006). *Homenagem José Guilherme Xavier de Basto*; Coimbra Editora (pp. 71-81); ISBN: 972-32-1396-6

Teixeira, Glória, 2006, *Estudos de Direito Fiscal*. Almedina. (pp. 61-183)

Artigos e Dissertações Consultados (online)

Antunes, João, 2014 – *A reforma fiscal: “participation exemption”* in *Jornal de Negócios*; Acedido a 05 Julho de 2017 através do URL: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios24fev.pdf>

Antunes, João, 2015, *A tributação dos dividendos em IRC* in *Jornal de Negócios*; Acedido a 12 Dezembro de 2016 através do URL: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/a_tributacao_dos_dividendos_em_irc

Convenções sobre dupla tributação – CIRC – Google sites. Acedido a 31 de Agosto de 2016, através do URL: <https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencoes-sobre-dupla-tributacao>

Costa, Dulce; Antunes, João; *A Tributação de Distribuição de Lucros/Dividendos*. Acedido a 31 Agosto de 2016, através do URL:

<https://www.occ.pt/fotos/editor2/ATRIBUTA%C3%87%C3%83ODOSLUCROSESO CIEDADES%20-%20%C3%BAItima%20vers%C3%A3o1.pdf>

Costa, Elsa Marvanejo da, 2015, Crédito de Imposto in *Jornal de Negócios*. Acedido a 02 Julho 2017, através do URL: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/credito_de_imposto

Menezes, Sérgio Duarte Teodoro Lemos, 2014, *Dupla Tributação do rendimento das sociedades na União Europeia*; Dissertação de Mestrado, Aveiro, Universidade de Aveiro. Acedido a 21 Agosto de 2016, através do URL: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/13463/1/A%20dupla%20tributa%2B%C2%BA%2B%C3%BAo%20do%20rendimento%20das%20sociedades%20na%20uniao%20europeia.pdf>

Pedro, Ana; Ferreira, Cláudia, 2009, “*Por um Estado fiscal suportável*” – *Gestão fiscal, Evasão Fiscal e Fraude fiscal*, Porto, Centro de Investigação Jurídico-Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Acedido a 10 Setembro 2017, através do URL: www.cije.up.pt/download-file/228

Pinheiro, Sandra Maria Monsanto, 2015, *A Cláusula Geral Anti-Abuso – Estudo comparativo Portugal- Espanha*; Dissertação de Mestrado, Coimbra, ISCAC. Acedido a 18 Setembro 2017, através do URL: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13325/1/Sandra_Pinheiro.pdf

Siegmann, Till, 2007, *The Impact of Bilateral Investment Treaties and Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investments*; USA: University of St. Gallen Law School, Acedido a 19 Agosto de 2016, através do URL: <http://ssrn.com/abstract=1268185>

Sita, João Marcelo, 2012, *Tributação Internacional dos Dividendos*, Dissertação de Mestrado, Porto, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Polo do Porto. Acedido a 17 Julho de 2017 através do URL: <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/9688/1/Tese%20de%20Mestrado%20em%20Direito%20Fiscal.%20Universidade%20Cat%C3%B3lica.pdf>

Sousa, Mafalda Rebelo de, 2012, *Avoidance of International Double Taxation: A Plea for the Exemption System in Portugal*, Dissertação de Mestrado, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa. Acedido a 31 Agosto de 2016, através do URL:

<http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/14083/1/Master%20Dissertation%20Cat%C3%B3lica%20Global%20School%20of%20Law.pdf>

Tavares, Mónica Sofia Ferreira, 2011, *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional*; Dissertação de Mestrado, Aveiro, Universidade de Aveiro. Acedido a 21 Agosto de 2016, através do URL: <http://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>

Anexos

Anexo 1

Convenções para evitar a dupla tributação

Tabela Prática das Convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal 2014

África do Sul - Resolução da AR n° 53/08, de 22 de setembro. Aviso n° 222/2008 publicado em 20/11/2008. Em vigor desde 22/10/2008.

Dividendos: artigo 10.º, taxa, 10% (m); 15% (b);

Juros: artigo 11.º, taxa 10%;

Royalties: artigo 12.º, taxa 10%

Alemanha: Lei 12/82, de 3/6. Aviso publicado em 14-10-1982. Em vigor desde 08-10-1982.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%;

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (a); 15% (b);

Royalties: artigo 12.º: taxa 10%

Argélia: Resolução da AR n° 22/6, de 23 de março. Aviso n° 579/2006. Publicado em 05-05-2006. Em vigor desde 01-05-2006

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m): 15% b);

Juros: artigo 11.º, taxa: artigo 15%

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Áustria: Decreto-Lei 70/71 de 8 de março. Aviso publicado em 08-02-1972. Em vigor desde 28-02-1972.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%:

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%

Royalties: artigo 12.º, taxa: 5% (b); 10% (c)

Barbados: Assinado em 22.10.2010. Aguarda ratificação.

Bélgica: Decreto-Lei 619/70 de 15 de dezembro. Aviso publicado em 17-02-1971. Em vigor desde 19-02-1971. Convenção adicional (Res. da AR n° 82/2000 de 14 de dezembro), em vigor desde 05-04-2001.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%

Juros: artigo 11.º, taxa: 15%

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Brasil (d): Resolução da AR nº 33/01, de 27 de abril. Aviso publicado em 14-12-2001. Em vigor desde 05-10-2001. Com efeitos a 01-01-2000:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 15%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 15%.

Bulgária : Resolução da AR nº 14/96 de 11 de Abril. Aviso 256/96. Publicado em 26-06-1996. Em vigor desde 18-07-1996.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (e) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Cabo Verde: Resolução da AR nº 63/00 de 12 de julho. Aviso 4/2001, publicado em 18-01-2001. Em vigor desde 15-12-2000:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% :

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Canadá: Resolução da AR nº 81/00 de 6 de dezembro. Aviso publicado em 17-10-2001. Em vigor desde 24-10-2001:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%.

Chile: Resolução da AR nº 28/06 de 6 de abril. Aviso n.º 243/2008, publicado em 29-12-2008. Em vigor desde 25-08-2008.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (f) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 5% (r) 10% (r) 15% (r).

Royalties: artigo 12.º, taxa: 5% (r) 10% (r).

China: Resolução da AR nº 28/2000 de 30 de março. Aviso 109/2000, publicado em 02-06-2000. Em vigor desde 08-06-2000.

Dividendos: artigo 10.º, taxa 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (r).

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Chipre: Resolução da AR n.º 89/2001, de 1 de julho. Aviso n.º 87/2013, publicado em 1-08-2013. Em vigor desde 16-08-2013.

Colômbia: Resolução da AR n.º 46/2012, de 13 de abril de 2012 Decreto do Presidente da República n.º 77/2012, de 13 de abril de 2012

Coreia: Resolução da AR n.º 27/97 de 8 de maio. Aviso 317/97, publicado em 27-12-1997. Em vigor desde 21/12-1997:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (e) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 15%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Cuba: Resolução da AR n.º 49/01 de 13 de julho. Aviso 187/06, publicado em 23-01-2006 (e Aviso n.º 279/05 de 29-07-2005). Em vigor desde 28-12-2005:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (f) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 5%

Dinamarca: Resolução da AR n.º 6/02 de 23 de fevereiro. Aviso 53/2002, publicado em 24-05-2002. Em vigor desde 01-01-2003:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Emirados Árabes Unidos: Resolução da AR n.º 47/2012, de 13 de abril de 2012. Decreto do Presidente da República n.º 78/2012, de 13 de abril de 2012. Aviso n.º 59/2012, de 11 de junho.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (w) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Eslováquia: Resolução da AR n.º 49/04 de 13 de julho. Aviso 191/04. Publicado em 04-12-2004. Em vigor desde 02-11-2004. A produzir efeitos após 01-01-2005:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (b) 15% (m).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Eslovénia: Resolução da AR n.º 48/04 de 10 de julho. Aviso 155/04, publicado em 31-08-2004. Em vigor desde 13-08-2004. A produzir efeitos após 01-01-2005:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (f) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 5%

Espanha (u): Resolução da AR n° 6/95 de 28 de janeiro. Aviso 164/95. publicado em 18-07-1995. Em vigor desde 28-06-1995.:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (f) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 15% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 5%

Estados Unidos: Resolução da AR n° 39/95 de 12 de outubro. Aviso 35/96, publicado em 09-01-1996. Em vigor desde 01-01-1996.:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (g) 10% (g) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Estónia: Resolução da AR n° 47/04 de 08 de julho. Aviso 175/04, publicado em 27-11-2004. Em vigor desde 23-07-2004. A produzir efeitos após 01-01-2005:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Finlândia : Resolução da AR n° 494/70 de 23 de outubro. Aviso publicado em 22-08-1980. Em vigor desde 14-07-1971:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (f) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 15% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

França: Resolução da Assembleia da República n° 105/71 de 26 de março. Aviso publicado em 13-11-1972. Em vigor desde 18-11-1972..

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%

Juros: artigo 11.º, taxa: 15%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10% h) 12% b): 13º: 5%

Grécia: Resolução da Assembleia da República n° 25/02 de 4 de abril. Aviso 85/2002, publicado em 24-09-2002. Em vigor desde 13-08-2002. A produzir efeitos após 01-01-2003:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Guiné-Bissau: Resolução da AR n.º 55/09, de 30 de julho. Aviso n.º 94/2013, de 2013-10-11. Publicado em 11-10-2012. Foram cumpridas as formalidades constitucionais

internas de aprovação da Convenção, assinada em Lisboa em 17 de outubro de 2008.
Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.
Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (r) .
Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Holanda: Resolução da AR n° 62/00 de 12 de julho. Aviso 167/2000, publicado em 24-08-2002. Em vigor desde 11-08-2000.
Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.
Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .
Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Hong Kong: Resolução da AR n.º 49/2012, de 16 de abril de 2012. Aviso n.º 53/2012, de 2012-06-11. Em vigor desde 3-6-2012.
Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (w) 10% (b).
Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (r) .
Royalties: artigo 12.º, taxa: 5%

Hungria: Resolução da AR n.º 4/99, de 28 de janeiro. Aviso 126/200, publicado em 30-06-2000. Em vigor desde 08-05-2000:
Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (e) 15% (b).
Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .
Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

India: Resolução da AR n° 20/2000 6 de março. Aviso 123/2000, publicado em 15-06-2000. Em vigor desde 05-04-2000:
Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).
Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .
Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Indonésia: Resolução da AR n° 64/2006 de 6 de dezembro:
Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.
Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .
Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Irlanda: Resolução da AR n° 29/94 de 24 de junho. Aviso 218/94, publicado em 24-08-1994. Em vigor desde 11-07-1994. (Protocolo adicional Resolução da AR n° 62/2006, de 6-12-2006).:
Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%.
Juros: artigo 11.º, taxa: 15% .
Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Islândia: Resolução da AR n° 16/02 de 8 de março. Aviso 48/2002, publicado em 08-06-2002. Em vigor desde 11-04-2002. A produzir efeitos após 1-01-2003:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Israel: Resolução da AR n° 02/08 de 15 de janeiro. Aviso 24/2008, publicado em 13-06-2008. retificado pelo Aviso n° 129/2008, publicado em 22/07/2008. Em vigor desde 18-02-20083:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (r) 10% (r) 15% (r).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Itália: Lei n° 10/82 de 1 de junho Aviso publicado em 07-01-1983. Em vigor desde 15-01-1983:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 15% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 12%

Japão: Resolução da AR n.º 50/2012, de 17 de abril de 2012. Aviso n.º 88/2013, publicado em 16-08-2013. Em vigor desde 28-07-2013.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (r) 10% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Koweit: Resolução da AR n.º 44/2011, de 18 de Março. Aviso n.º 11/2014, publicado em 15-01-2014. Em vigor desde 5-12-2013.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (r) 10% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Letónia: Resolução da AR n° 12/03 de 1 de junho. Aviso 138/2003, publicado em 26-04-2003. Em vigor desde 07-03-2003:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Lituânia: Resolução da AR n° 10/03 de 25 de fevereiro Aviso 123/2003, publicado em 22-03-2003. Em vigor desde 26-02-2003:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Luxemburgo: Aviso 256/2000, publicado em 30-12-2000. Em vigor desde 30-12-2000. Resolução da AR n.º 45/2012, de 12 de abril de 2012. Protocolo e protocolo adicional: Aviso n.º 65/2012, de 2012-06-20. Em vigor desde 15-05-2012.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (n) 15% (b).

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Macau: Resolução da AR nº 80- A /99 de 16 de dezembro Aviso 72/2000, publicado em 16-07-2001. Em vigor desde 01-01-1999.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Malta: Resolução da AR nº 11/02 de 25 de Fevereiro Aviso 33/2002, publicado em 06-04-2002 e ratificado em 30-04-2002. Em vigor desde 05-04-2002. A produzir efeitos após 01-01-2003:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Marrocos: Resolução da AR nº 69- A/98 de 23 de dezembro. Aviso 201/2000, publicado em 16-10-2002. Em vigor desde 27-06-2002:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (e) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 12%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

México: Resolução da AR nº 84/00 de 15 de dezembro Aviso 49/01, publicado em 21-05-2001. Em vigor desde 09-01-2001:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Moçambique: Resolução da AR nº 36/92 de 30 de dezembro. Aviso 55/95, publicado em 03-03-1995. Em vigor desde 01-01-1994.

Protocolo de revisão: Resolução da AR nº 36/2009, de 8 de maio. Aviso 45/2009, publicado em 21-08-2009. Em vigor desde 7-06-2009.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Moldova: Resolução da AR n.º 106/2010 de 2 de setembro. Aviso 300/2010, publicado em 8-11-2010. Em vigor desde 18-10-2010.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (r) 15% (r).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 8%

Noruega: Resolução da AR n.º 44/2012, de 12 de abril de 2012. Aviso 33/2013, de 15 de março, publicado em 15-3-2013. Em vigor desde 15-06-2012.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (r) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Panamá: Resolução da AR n.º 48/2012, de 16 de abril de 2012. Aviso n.º 69/2012, publicado em de 9 de agosto. Em vigor desde 10-06-2012.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (w) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Paquistão: Resolução da AR n.º 66/83 de 2 de agosto. Aviso 6/08, publicado em 21-01-2008. Em vigor desde 4-6-2007.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (o).

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10% (p).

Perú: Resolução da Assembleia da República n.º 88/2013, de 27 de julho de 2013. Falta Aviso.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (r) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (r) 15% (b).

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10% (r) 15% (b).

Polónia: Resolução da AR n.º 57/97 de 9 de setembro. Aviso 52/98, publicado em 25-03-1998. Em vigor desde 04-02-1998:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (e) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Qatar: Resolução da AR n.º 51/2012, de 17 de abril de 2012. Falta Aviso.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (w) @ 10% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Reino Unido: Decreto-Lei 48497 de 24 de julho de 1968. Aviso publicado em 03-03-1969. Em vigor desde 20-01-1969.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (f) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 5%

República Checa: Resolução da AR nº 26/97 de 9 de maio. Aviso 288/97, publicado em 08-11-1997. Em vigor desde 01-10-1997.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (e) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Roménia: Resolução da AR nº 56/99 de 10 de julho Aviso 96/99, publicado em 18-08-1999. Em vigor desde 14-07-1999:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Rússia: Resolução da AR nº 10/02 de 25 de fevereiro. Aviso 32/2003, publicado em 30-01-2003. Em vigor desde 11-12-2002. A produzir efeitos após 01-01-2003.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

San Marino: Assinada em 19-11-2010. Aguarda ratificação.

Singapura: Resolução da AR nº 85/00 de 15 de dezembro. Aviso 45/01, publicado em 11-05-2001. Em vigor desde 16-03-2001.

Protocolo que altera a Convenção: Resolução da AR n.º 96/2013, publicado em 2013-07-11. Em vigor desde 26-12-2013.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Suécia: Resolução da AR n.º 20/03 de 11 de março. Aviso 3/2004, publicado em 20-01-2004 e Aviso n.º 32/04, de 10-04-2004. Em vigor desde 19-12-2003. Com efeitos após 01-01-2003:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (q).

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Suíça: Decreto Lei n.º 716/74, de 12 de dezembro. Aviso publicado em 26-02-1976. Em vigor desde 18-12-1975.

Protocolo Modificativo: Resolução da AR n.º 87/2013, de 27 de junho. Aviso n.º 102/2013 publicado em 1-11-2013. Em vigor desde 21-10-2013.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (x) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 5%

Timor-Leste: Resolução da AR n.º 112/2012, de 9 de agosto. Aviso publicado em 9-09-2012

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (r) 10% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% .

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Tunísia: Resolução da AR n.º 33/2000 de 31 de março. Aviso 203/2000, publicado em 16-10-2000. Em vigor desde 21-08-2000:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 15%.

Juros: artigo 11.º, taxa: 15%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Turquia: Resolução da AR n.º 13/06 de 21 de fevereiro. Aviso 2/2007, publicado em 10-01-2007. Em vigor desde 18-12-2006:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 5% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10% (t) 15% (b).

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Ucrânia: Resolução da AR n.º 15/02 de 8 de março. Aviso 34/2002, publicado em 11-04-2002 e retificado em 30-04-2002. Em vigor desde 11-03-2002. A produzir efeitos após 01-01-03.

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 10% (m) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10%

Uruguai: Resolução da AR n.º 77/2011, de 5 de Abril Aviso n.º 30/2013, de 2013-02-18

Venezuela: Resolução da AR n.º 68/97 de 5 de dezembro. Aviso 15/98, publicado em 16-01-1998. Em vigor desde 08-10-1998:

Dividendos: artigo 10.º, taxa: 50% (r) 15% (b).

Juros: artigo 11.º, taxa: 10%.

Royalties: artigo 12.º, taxa: 10% k) 12% l).

Venezuela: Resolução da AR n.º 68/97 de 5 de dezembro. Aviso 15/98, publicado em 16-01-1998. Em vigor desde 08-10-1998.

Dividendos: artigo 10º, taxa 10% (i) 15% (j).

Juros: artigo 11º, taxa 10%.

Royalties 12º, taxa 10% (k) 12% (l).

NOTAS

(a) Quando pagos por entidades bancárias.

(b) Em todos os outros casos.

(c) Quando a sociedade controla 50% ou mais do capital social.

(d) Entre 01-01-1972 e 31-12-1999 vigorou uma CDT entre Portugal e o Brasil aprovada pelo Decreto-Lei n.º 244/71 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 efetivo 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 artigo 28º ou 29º das respetivas convenções, esta taxa reduzida de 10% só será aplicável, porque se trata de imposto devido na fonte, às situações cujo fato 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 efetivo 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 diretamente 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 artigo 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 fato gerador do imposto surja em ou depois de 01-01-1999.

(j) Até 31-12-1996, conforme previsto no artigo 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 efetivo dos dividendos for uma sociedade que, durante um período ininterrupto de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detenha diretamente 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 as alíneas a), b) ou c) do n.º 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 n.ºs 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 respetivo beneficiário efetivo é residente se cumprida uma das condições previstas nas alíneas a) a d) do n.º 3 do art. 11º da CDT com a Suécia.

(r) Consultar o artigo respetivo.

(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 efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 10% do capital da sociedade que paga os dividendos.

(x) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, 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%.

Observação importante:

As Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT'S) celebradas por Portugal, de acordo com o modelo da OCDE, apenas deverão ser aplicadas quando as entidades pagadoras dos rendimentos estiverem na posse dos formulários próprios para execução das mesmas, devidamente preenchidos e autenticados pela respetiva autoridade fiscal, em conformidade com o disposto no artigo 98º do Código do IRC e art. 18º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro, formulários que foram aprovados pelo Despacho n.º 4743 -A /2008, do Ministro de Estado e das Finanças, publicado no DR n.º 37, II.ª Série, de 21 de fevereiro de 2008, tendo em conta a Retificação n.º 427 -A/2008, publicada no DR n.º 43, de 29.º2.2008