

A DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL E O PAPEL DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

PAULA ROSADO PEREIRA

Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa

Advogada - Simmons & Simmons Rebelo de Sousa

Numa economia globalizada, a justaposição da soberania fiscal dos Estados continua a originar numerosas situações de dupla tributação jurídica internacional. Neste contexto, as Convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento desempenham um papel fulcral na criação de um ambiente fiscal adequado ao desenvolvimento das transacções internacionais. O presente artigo procura abordar, de forma sumária, a definição das competências dos Estados, em matéria de tributação dos principais tipos de rendimentos, efectuada pelo Modelo de Convenção da OCDE, bem como os métodos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional aí previstos.

ÍNDICE

I - Introdução; 1 - Causas da dupla tributação jurídica internacional; 2 - Definição de dupla tributação jurídica internacional; 3 - Elementos de conexão; **II - Convenções para Evitar a Dupla Tributação / Modelo OCDE;** 1 - Aspectos gerais; 2 - Âmbito de aplicação e conceitos fundamentais; 2.1 - Definição de residência; 2.2 - Estabelecimento estável; 3 - Tributação dos diversos tipos de rendimento; 3.1. - Rendimentos dos bens imobiliários; 3.2 - Lucros das empresas; 3.3 - Dividendos, juros e *royalties*; 3.4 - Mais-valias; 3.5 - Rendimentos do emprego; 3.6 - Outros rendimentos; 4 - Definição das competências de tributar dos Estados; 4.1 - Rendimentos tributáveis somente no Estado da residência; 4.2 - Rendimentos tributáveis no Estado da residência e no Estado da fonte; 4.3 - Rendimentos tributáveis no Estado da residência e com limites máximos no Estado da fonte; 5 - Métodos de eliminação da dupla tributação; **Bibliografia sobre o Tema**

I. INTRODUÇÃO

1. Causas da dupla tributação jurídica internacional

A problemática da dupla tributação jurídica internacional tem vindo a ganhar um relevo crescente, sobretudo após a Segunda Guerra Mundial, em virtude da multiplicação das situações conexas com os ordenamentos tributários de

diferentes Estados, ou seja, situações tributárias internacionais.

Na origem desta crescente ocorrência de situações tributárias internacionais estão variados factores, entre os quais se contam a intensificação das relações económicas entre os Estados, a redução dos obstáculos não fiscais à circulação entre os Estados de pessoas, bens, serviços, capitais e tecnologia, e ainda a internacionalização das empresas e da utilização dos factores de produção.

Contudo, não obstante a frequência e relevo dos mencionados fluxos internacionais serem consideráveis, estes continuam, em grande medida, a encontrar-se sujeitos à justaposição das soberanias fiscais dos vários Estados com os quais tais situações apresentam elementos de conexão.

Assim, a dupla tributação jurídica internacional pressupõe, por um lado, a existência de uma situação tributária internacional, ou seja, que tem conexão com os ordenamentos jurídico-tributários de diferentes Estados e, por outro lado, que a conexão com o ordenamento jurídico-tributário de cada Estado seja relevante para efeitos de incidência, de acordo com a respectiva lei tributária.

2. Definição de dupla tributação jurídica internacional

A dupla tributação jurídica internacional consiste na incidência, em mais do que um Estado, (i) de impostos equiparáveis, relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação. Considera-se que são impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante.

Verifica-se, face ao exposto, na dupla tributação jurídica internacional, uma quádrupla identidade de factores. Em contrapartida, na dupla tributação económica internacional existe identidade apenas em relação a três dos aludidos aspectos. Com efeito, o elemento essencial da distinção entre a dupla tributação jurídica internacional e a dupla tributação económica internacional consiste no facto de a primeira dizer respeito ao mesmo sujeito passivo, enquanto que a segunda se refere a sujeitos passivos distintos.

3. Elementos de conexão

É possível, em termos abstractos, configurar uma infinidade de elementos de conexão das situações tributárias internacionais mais complexas com o ordenamento jurídico-tributário de diversos Estados. Contudo, a soberania fiscal dos Estados encontra-se delimitada em termos que correspondem, em grande medida, aos da delimitação da sua soberania política.

Assim, para efeitos da determinação dos elementos de conexão relevantes com o

ordenamento jurídico-tributário dos Estados, foram definidos pela doutrina o princípio da nacionalidade (de acordo com o qual um Estado pode tributar os seus nacionais) e o princípio da territorialidade (segundo o qual um Estado pode tributar os factos que tenham conexão com o seu território).

O princípio da nacionalidade foi, subsequentemente, abandonado como elemento de conexão para fins tributários pela generalidade dos Estados, com algumas excepções, como é o caso dos Estados Unidos da América.

Por sua vez, o princípio da territorialidade passou a desdobrar-se em dois elementos de conexão distintos:

- um elemento de conexão pessoal - **a residência** - segundo o qual um Estado pode tributar as pessoas ou entidades residentes no seu território;
- um elemento de conexão real - **a fonte do rendimento** ou origem do rendimento - nos termos do qual um Estado pode tributar os rendimentos produzidos no seu território.

II. CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO / MODELO OCDE

1. Aspectos gerais

As Convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento (adiante abreviadamente designadas por “Convenções”) constituem um dos instrumentos mais adequados para evitar a dupla tributação jurídica internacional relativamente à generalidade dos tipos de rendimentos.

Com efeito, as Convenções procedem, numa base bilateral, à:

- definição dos direitos de tributar dos Estados;
- delimitação negativa do âmbito de incidência tributária decorrente da legislação interna dos Estados;
- eliminação da dupla tributação efectiva.

Note-se que as Convenções carecem de efeito positivo, ou seja, não estabelecem a tributação, na ausência de uma previsão de incidência na lei interna.

Verificou-se, no passado recente, um considerável aumento do número de Convenções celebrado por Portugal. Há dez anos atrás, Portugal tinha apenas

dezoito Convenções¹. Actualmente, tem cerca de cinquenta Convenções em vigor e numerosas Convenções em negociação.

Passaremos a referir-nos, ao longo desta exposição, às soluções e regimes consagrados no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE² (adiante abreviadamente designado por “Modelo de Convenção da OCDE”), o qual é, em larga medida, seguido nas Convenções celebradas por Portugal com outros Estados. Nalguns pontos, assinalaremos as reservas mais importantes feitas por Portugal ao regime definido no Modelo de Convenção da OCDE.

A actuação das Convenções no sentido da eliminação da dupla tributação ocorre em diversos momentos distintos e baseia-se nos tipos de normas seguidamente referidos³.

1) *Normas de colisão ou de reconhecimento de competência*

i) *Normas de repartição ou de reconhecimento de competência exclusiva*

São normas que permitem a tributação de determinados tipos de rendimentos apenas num dos Estados, sendo o Estado ao qual é atribuído o direito de tributar, por regra, o Estado da residência – *vide* ponto 4.1. *infra*.

ii) *Normas de cumulação ou de reconhecimento de competência cumulativa*

São normas que permitem a tributação de determinados tipos de rendimentos tanto no Estado da residência como no Estado da fonte – *vide* pontos 4.2. e 4.3. *infra*.

2) *Normas de atenuação ou de limitação de competência*

i) *Dirigidas ao Estado da fonte*

São normas que estabelecem limites máximos de tributação no Estado da fonte – *vide* ponto 4.3. *infra*.

¹ Em 1997, Portugal tinha Convenções em vigor apenas com os seguintes Estados: Alemanha, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Coreia, Espanha, EUA, Finlândia, França, Irlanda, Itália, Moçambique, Noruega, Polónia, Reino Unido, República Checa e Suíça.

² Reportamo-nos ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE na sua redacção de 15 de Julho de 2005, resultante da adopção pelo Conselho da OCDE da sexta actualização ao Modelo de Convenção.

³ Segue-se, em termos gerais, a classificação das normas convencionais proposta por Alberto Xavier. Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional - Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1993, pp. 419 e ss.

ii) *Dirigidas ao Estado da residência*

São normas que prevêm os métodos de atenuação ou eliminação da dupla tributação a aplicar pelo Estado da residência – *vide* ponto 5. *infra* – podendo tais métodos ser: (i) o método da isenção, ou (ii) o método da imputação ou do crédito de imposto.

2. **Âmbito de aplicação e conceitos fundamentais**

O âmbito de aplicação das Convenções (pessoas e impostos visados) é o primeiro ponto a considerar para, face a uma situação tributária internacional, se aferir se determinada Convenção é aplicável.

A Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes e aos impostos sobre o rendimento e sobre o património exigidos por cada um dos Estados, suas subdivisões políticas e autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

O Modelo de Convenção da OCDE contém, também, definições dos termos “pessoa”, “sociedade”, “empresa”, “tráfego internacional”, “autoridade competente”, “nacional” e “actividade empresarial”, designadamente.

São, ainda, de crucial importância, tanto para a determinação do âmbito de aplicação da Convenção como para a correcta interpretação dos seus preceitos, as definições de residência e de estabelecimento estável, as quais serão abordadas autonomamente nos pontos seguintes.

2.1. Definição de residência

Ao nível da definição de residência (“residente de um Estado Contratante”), o Modelo de Convenção da OCDE remete para a legislação interna dos Estados, aceitando como critérios de determinação de residência a sujeição a imposto num Estado devido ao domicílio, residência, local de direcção ou qualquer outro critério de natureza similar. É excluída, dos critérios aceitáveis para efeitos de determinação da residência, a sujeição a imposto num Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou a património aí situado.

No caso de ocorrerem conflitos positivos de residência, estes são resolvidos pelo Modelo de Convenção da OCDE nos termos seguidamente descritos.

1) Pessoa singular

Quando uma pessoa singular seja, em virtude dos critérios acima descritos,

residente de ambos os Estados contratantes, o conflito positivo de residência é resolvido com recurso a uma série de critérios previstos no Modelo de Convenção da OCDE. Estes critérios são de aplicação sucessiva, passando-se ao critério subsequente apenas no caso de impossibilidade de resolução do conflito através do critério anterior. Assim, a pessoa singular deverá ser considerada residente apenas no Estado em que tenha:

- habitação permanente à sua disposição; ou
- centro de interesses vitais (mais estreitas relações pessoais e económicas); ou
- permanência habitual; ou
- nacionalidade.

Se a aplicação dos critérios previstos não permitir a resolução do conflito positivo de residência, este deverá ser solucionado por comum acordo entre as autoridades competentes dos dois Estados.

2) Pessoa colectiva ou entidade equiparada

Quando uma pessoa colectiva seja considerada residente de ambos os Estados contratantes, face aos critérios previstos na legislação desses Estados, o Modelo de Convenção da OCDE determina o seu tratamento como residente apenas no Estado em que tenha a sua direcção efectiva.

2.2. Estabelecimento estável

Uma empresa tem um estabelecimento estável noutro Estado contratante quando nele disponha de uma instalação fixa ou de pessoal, nos termos seguidamente explicitados.

1) Instalação fixa

Uma instalação fixa, através da qual uma empresa de um Estado contratante exerça toda ou parte da sua actividade no outro Estado, constitui um estabelecimento estável nesse outro Estado.

O Modelo de Convenção da OCDE efectua, a este propósito, uma enumeração exemplificativa de tipos de instalação fixa que consubstanciam um estabelecimento estável: um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou outro local de extracção de recursos naturais.

É, ainda, referido que constitui um estabelecimento estável um estaleiro de construção ou um projecto de construção ou de montagem de duração superior a 12 meses. Portugal apresentou uma reserva no sentido de bastar para tal efeito a duração superior a 6 meses.

São excluídas do conceito de estabelecimento estável as instalações mantidas unicamente para o exercício, para a própria empresa, de actividades de carácter preparatório ou auxiliar.

2) Pessoal

Uma pessoa⁴ que actue por conta de uma empresa, no exercício de determinada actividade desta no outro Estado contratante, consubstancia um estabelecimento estável desde que tenha e habitualmente exerça nesse outro Estado poderes para concluir contratos em nome da empresa. Conforme decorre dos Comentários relativos aos artigos do Modelo de Convenção da OCDE, a expressão “poderes para concluir contratos” deve ser interpretada de uma forma ampla, de modo a abarcar situações em que a pessoa presente no outro Estado contratante actua em termos que efectivamente vinculam a empresa, por exemplo negociando e tomando decisões quanto aos preços e condições praticados no negócio, mesmo que não proceda à conclusão de contratos.

Não consubstanciam um estabelecimento estável da empresa no outro Estado contratante, nem os agentes independentes que actuem no âmbito normal da sua actividade, nem qualquer pessoa que actue no exercício, para a empresa, apenas de actividades de carácter preparatório ou auxiliar.

3. **Tributação dos diversos tipos de rendimento**

Conforme foi já referido *supra*, a atribuição aos Estados do poder de tributar, relativamente aos diversos tipos de rendimento, fundamenta-se, de uma forma geral, num elemento de conexão residência ou num elemento de conexão fonte do rendimento.

Embora existam, em termos teóricos, diversos argumentos que permitem sustentar a prevalência de um ou de outro dos referidos elementos de conexão, na prática, a solução consagrada nas Convenções no que diz respeito à atribuição de competência para tributar os diversos tipos de rendimentos resulta de uma composição entre os interesses dos países predominantemente exportadores de capitais e de tecnologia (que defendem a tributação no Estado da residência) e os

⁴ O que inclui tanto pessoas singulares como pessoas colectivas ou entidades equiparadas.

interesses dos países predominantemente importadores de capitais e de tecnologia. Relativamente a estes últimos, existe um dilema de resolução complexa. Se, por um lado, a tributação no Estado da fonte assegura a obtenção de receita fiscal para o Estado importador de capitais e de tecnologia, em contrapartida, a inexistência de tal tributação na fonte permite tornar o país importador mais competitivo em termos de atracção de capital estrangeiro, bem como obter tecnologia em condições mais favoráveis.

Passaremos, em seguida, a referir a forma como o Modelo de Convenção da OCDE define as competências de cada um dos dois Estados contratantes no que diz respeito à tributação dos principais tipos de rendimento.

3.1. Rendimentos dos bens imobiliários

Os rendimentos de bens imobiliários podem ser tributados no Estado da residência da pessoa / entidade que os auferir e, igualmente, no outro Estado onde esses bens se situam (Estado da fonte).

Existe, portanto, um reconhecimento de competência cumulativa para tributar, pelo que se torna necessária a eliminação da dupla tributação no Estado da residência, de acordo com um dos métodos para eliminar a dupla tributação previstos nos artigos 23º-A e 23º-B do Modelo de Convenção da OCDE.

O presente enquadramento tributário é aplicável aos rendimentos derivados da utilização directa, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários, incluindo os rendimentos dos bens imobiliários de uma empresa. Cabe, ainda, referir que os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais são considerados como rendimentos de bens imobiliários.

3.2. Lucros das empresas

A definição das competências dos Estados contratantes para tributar os lucros das empresas é efectuada pelo Modelo de Convenção da OCDE nos seguintes termos:

- os lucros da empresa não imputáveis a estabelecimento estável situado no outro Estado podem ser tributados somente no Estado da residência da empresa;
- os lucros da empresa imputáveis a estabelecimento estável situado no outro Estado podem ser tributados no Estado da residência da empresa e também no outro Estado onde se situa o estabelecimento estável (Estado da fonte), mas apenas na medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento.

A definição de estabelecimento estável aplicável, para este efeito, é a prevista no artigo 5º do Modelo de Convenção da OCDE.

Importa notar que, caso os lucros da empresa incluam tipos de rendimento especificamente previstos noutros artigos da Convenção (v.g. rendimentos dos bens imobiliários, mais-valias), é aplicável o disposto nestes artigos e não o regime previsto para a tributação de lucros da empresa.

3.3. Dividendos, juros e royalties

Estes tipos de rendimentos podem ser tributados no Estado da residência do respectivo beneficiário e também, embora com limites máximos, no outro Estado de que provêm (Estado da fonte).

No que diz respeito aos limites máximos de tributação no Estado da fonte, estes são os seguintes, em termos de percentagem do montante bruto do rendimento pago, se o beneficiário efectivo dos rendimentos for residente do outro Estado contratante:

Dividendos

- 5%: caso o beneficiário efectivo dos dividendos seja uma sociedade (com excepção de uma sociedade de pessoas) que detenha, directamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos;
- 15%: nos outros casos.

Portugal apresentou uma reserva quanto às taxas de imposto acima referidas.

Juros

- 10%

O referido limite não é aplicável ao montante de juros pagos que seja considerado excessivo e motivado pela existência de relações especiais entre as entidades.

Saliente-se ainda que, tanto no caso dos dividendos como dos juros, a limitação de tributação do rendimento no Estado da fonte se encontra circunscrita às situações em que o pagamento de tal rendimento seja feito ao beneficiário efectivo do mesmo.

Royalties

Nos termos do Modelo de Convenção da OCDE, este tipo de rendimentos só pode ser tributado no Estado da residência do beneficiário. À semelhança do que sucede com os juros, também no caso dos *royalties* o regime previsto não se aplica ao montante de rendimento pago que seja considerado excessivo e motivado pela existência de relações especiais entre as entidades.

O regime estabelecido encontra-se, igualmente, circunscrito às situações em que o pagamento do rendimento seja feito ao seu beneficiário efectivo.

Importa, contudo, salientar que Portugal apresentou uma reserva no sentido de poder tributar na fonte os rendimentos qualificados como *royalties*.

Nas Convenções celebradas por Portugal, a tributação na fonte dos *royalties* encontra-se limitada a taxas compreendidas entre 5% e 15%⁵.

Formas de limitar a tributação na fonte

A tributação pode ser limitada, no Estado da fonte do rendimento, das seguintes formas:

- limitação da retenção na fonte; ou
- reembolso subsequente do imposto pago em excesso relativamente ao que se encontra previsto na Convenção.

3.4. Mais-valias

Bens imobiliários

Os ganhos provenientes da respectiva alienação podem ser tributados no Estado da residência do alienante e também no outro Estado onde os bens se situam (Estado da fonte).

Bens mobiliários

O mesmo regime, ou seja, possibilidade de tributação não apenas no Estado da residência do alienante mas também no Estado da fonte (nos casos referidos *infra*, o Estado de localização do estabelecimento estável ou dos bens imobiliários subjacentes ao valor das acções, respectivamente) é aplicável relativamente a:

- ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado tenha no outro Estado contratante;

⁵ Embora as taxas mais comuns, nas Convenções celebradas por Portugal, sejam de 5% e 10%.

- ganhos provenientes da alienação do próprio estabelecimento estável (isoladamente ou com o conjunto da empresa); e, ainda,
- ganhos decorrentes da alienação de acções que retirem, directa ou indirectamente, mais de metade do seu valor de bens imobiliários situados no outro Estado.

Tratando-se de ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens, estes podem ser tributados somente no Estado da residência do alienante.

3.5. Rendimentos do emprego

As competências dos Estados contratantes em matéria de tributação de salários, vencimentos e outras remunerações similares de trabalhadores dependentes (designados, no Modelo de Convenção da OCDE, por rendimentos do emprego) encontram-se definidas do seguinte modo⁶:

- remunerações por emprego exercido no Estado da residência do trabalhador: podem ser tributadas somente no Estado da residência;
- remunerações por emprego exercido no outro Estado:
 - 1) podem ser tributadas somente no Estado da residência do trabalhador, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:
 - (i) o trabalhador permaneça no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa;
 - (ii) as remunerações sejam pagas por ou em nome de uma entidade patronal não residente do outro Estado; e
 - (iii) as remunerações não sejam suportadas por um estabelecimento estável da entidade patronal no outro Estado;
 - 2) podem ser tributadas no Estado da residência do trabalhador e também no outro Estado onde o emprego é exercido, desde que

⁶ Note-se que o Modelo de Convenção da OCDE tem regras específicas para as percentagens de membros de conselhos de sociedades, as pensões e as remunerações públicas. Prevê, ainda, regras próprias para as remunerações de um emprego exercido a bordo de navio ou de aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior. Já num âmbito diferente, ou seja, fora do contexto dos rendimentos do emprego, o Modelo de Convenção da OCDE estabelece regras próprias para os rendimentos obtidos por artistas e desportistas e para as importâncias recebidas por estudantes.

não se verifique alguma das três condições previstas cumulativamente para que o rendimento seja tributável somente no Estado da residência.

3.6. Outros rendimentos

Por último, o Modelo de Convenção da OCDE inclui uma disposição residual na qual se definem as competências dos Estados contratantes para tributar os rendimentos não expressamente tratados na Convenção, podendo ser tributados somente no Estado da residência do respectivo beneficiário.

A aludida regra de repartição de competência tributária não se aplica, todavia, a rendimentos gerados por direito ou propriedade ligados a estabelecimento estável utilizado no outro Estado para o exercício de uma actividade industrial ou comercial. Neste caso, os rendimentos seguem a regra prevista no Modelo de Convenção da OCDE para os lucros das empresas, sendo tributáveis no Estado da residência do beneficiário dos rendimentos e também no outro Estado onde se situa o estabelecimento estável (Estado da fonte).

4. **Definição das competências de tributar dos Estados**

No que diz respeito à forma como o Modelo de Convenção da OCDE define as competências de cada um dos dois Estados contratantes em matéria de tributação dos principais tipos de rendimento, é possível, adoptando-se uma sistematização diferente da seguida no ponto anterior, agrupar os rendimentos em função do Estado contratante ou dos Estados contratantes onde podem ser tributados.

Importa salientar que, regra geral, os rendimentos podem ser tributados no Estado da residência do respectivo beneficiário, excepto quando a Convenção afastar a tributação nesse Estado. Os rendimentos podem também ser tributados, cumulativamente, no outro Estado (Estado da fonte) quando a Convenção expressamente o admitir.

Assim, tendo em conta os diversos tipos de competência para tributar que podem ser atribuídos aos Estados contratantes, os rendimentos podem ser:

- 1) tributáveis somente no Estado da residência;
- 2) tributáveis no Estado da residência e no Estado da fonte;
- 3) tributáveis no Estado da residência e com limites máximos no Estado da fonte⁷.

⁷ Podem, ainda, ser tributáveis somente no Estado da fonte, mas este tipo de competência tributária encontra-se limitado apenas a alguns casos de remunerações públicas pagas a pessoas singulares.

4.1. Rendimentos tributáveis somente no Estado da residência

Enunciamos, seguidamente, os principais tipos de rendimentos relativamente aos quais o Modelo de Convenção da OCDE atribui ao Estado da residência competência exclusiva para tributar - através de **normas de repartição ou de reconhecimento de competência exclusiva**:

- lucros da empresa não imputáveis a estabelecimento estável situado no outro Estado contratante;
- mais-valias na alienação de bens mobiliários que não integrem o activo de um estabelecimento estável situado no outro Estado;
- rendimentos de emprego exercido no Estado da residência do trabalhador;
- rendimentos de emprego exercido no outro Estado, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:
 - (i) o trabalhador permaneça no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa;
 - (ii) as remunerações sejam pagas por ou em nome de uma entidade patronal não residente do outro Estado; e
 - (iii) as remunerações não sejam suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa da entidade patronal no outro Estado;
- rendimentos não expressamente tratados na Convenção, quando não sejam gerados por direito ou propriedade ligados a estabelecimento estável utilizado no outro Estado para o exercício de uma actividade industrial ou comercial.

4.2. Rendimentos tributáveis no Estado da residência e no Estado da fonte

Referimos, neste ponto, os principais tipos de rendimentos relativamente aos quais o Modelo de Convenção da OCDE atribui competência para tributar ao Estado da residência e também ao Estado da fonte - através de **normas de cumulação ou de reconhecimento de competência cumulativa**:

- rendimentos dos bens imobiliários situados no Estado da fonte;
- lucros da empresa imputáveis a estabelecimento estável situado no Estado

da fonte;

- mais-valias na alienação de bens imobiliários situados no Estado da fonte;
- mais-valias na alienação de bens mobiliários que integram o activo de um estabelecimento estável situado no Estado da fonte e ganhos provenientes da alienação do próprio estabelecimento estável;
- rendimentos de emprego exercido no Estado da fonte, desde que não se verifique alguma das três condições previstas cumulativamente para que o rendimento seja tributável somente no Estado da residência;
- rendimentos não expressamente tratados na Convenção, quando gerados por direito ou propriedade ligados a estabelecimento estável utilizado no Estado da fonte para o exercício de uma actividade industrial ou comercial.

4.3. Rendimentos tributáveis no Estado da residência e com limites máximos no Estado da fonte

As Convenções atribuem competência para tributar ao Estado da residência e também ao Estado da fonte - através de **normas de cumulação ou de reconhecimento de competência cumulativa** - embora a tributação no Estado da fonte esteja sujeita a limites máximos, nos seguintes casos:

- dividendos;
- juros;
- *royalties* (em virtude da reserva apresentada por Portugal, uma vez que o Modelo de Convenção da OCDE prevê a tributação deste tipo de rendimentos apenas no Estado da residência do seu beneficiário efectivo).

5. **Métodos de eliminação da dupla tributação**

No caso de reconhecimento de competência cumulativa para tributar, ou seja, quando os rendimentos possam, nos termos do Modelo de Convenção da OCDE, ser tributados simultaneamente no Estado da residência da pessoa ou entidade que os aufer e também no outro Estado contratante (Estado da fonte), torna-se necessária a eliminação da dupla tributação.

Cabe ao Estado da residência proceder à referida eliminação da dupla tributação, fazendo-o de acordo com um dos métodos previstos para tal efeito nos artigos 23º-A e 23º-B do Modelo de Convenção da OCDE.

A dupla tributação pode ser eliminada através de algum dos métodos

seguidamente referidos.

1) Método da isenção

O Estado da residência isenta de imposto os rendimentos obtidos que, nos termos da Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante (o Estado da fonte).

(i) Método da isenção integral

O rendimento isento não é tomado em consideração na determinação da taxa / do quantitativo de imposto aplicável, no Estado da residência, ao resto do rendimento do sujeito passivo.

(ii) Método da isenção com progressividade

O rendimento de fonte estrangeira, embora isento, é tomado em consideração na determinação da taxa / do quantitativo de imposto aplicável, no Estado da residência, ao resto do rendimento do sujeito passivo.

O método da isenção com progressividade encontra-se previsto no artigo 23º-A do Modelo de Convenção da OCDE, o qual estabelece que o Estado da residência isentará de imposto os rendimentos que, em conformidade com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante (Estado da fonte). No entanto, o Estado da residência mantém o direito de tomar em consideração os rendimentos assim isentos para efeitos da determinação do imposto que incidirá, nesse Estado, sobre os outros rendimentos desse residente.

Importa, ainda, referir que os dividendos e os juros (e também os *royalties*, no caso de Portugal⁸) se encontram excluídos da aplicação do método da isenção, determinando o Modelo de Convenção da OCDE que se lhes aplique o método da imputação normal, mesmo quando aos restantes tipos de rendimento seja aplicável o método da isenção com progressividade.

2) Método da imputação (ou do crédito de imposto)

O Estado da residência tributa o rendimento global do sujeito passivo, incluindo os rendimentos obtidos no outro Estado (Estado da fonte), mas

⁸ Em virtude da reserva apresentada por Portugal ao Modelo de Convenção da OCDE, que lhe permite tributar os *royalties* também no Estado da fonte.

permite a dedução, ao respectivo imposto, de importância equivalente ao imposto pago no Estado da fonte.

(i) Método da imputação integral

O Estado da residência permite a dedução do valor total do imposto pago no outro Estado (Estado da fonte).

(ii) Método da imputação normal

A dedução permitida pelo Estado da residência é limitada à fracção do respectivo imposto correspondente aos rendimentos com origem no outro Estado.

É este o método previsto no artigo 23º-B do Modelo de Convenção da OCDE, o qual estabelece que, no caso de rendimentos que, em conformidade com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante (Estado da fonte), o Estado da residência deduzirá do respectivo imposto uma importância igual ao imposto pago no Estado da fonte. Contudo, a importância deduzida não pode exceder a fracção do imposto do Estado da residência, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento tributado no Estado da fonte.

No âmbito do método da imputação ou do crédito de imposto, os Estados contratantes podem, ainda, adoptar modalidades de créditos de imposto fictício ou de imposto presumido, designadas, respectivamente, por *tax sparing* e *matching credit*. O primeiro consiste na concessão, pelo Estado da residência, de um crédito de montante correspondente ao imposto que teria sido pago no Estado da fonte, caso o rendimento não estivesse aí isento de imposto. O segundo corresponde à atribuição de um crédito de imposto mais elevado do que aquele que resultaria da aplicação da taxa de imposto prevista na Convenção.

BIBLIOGRAFIA SOBRE O TEMA

- BORGES, RICARDO HENRIQUES DA PALMA / RESENDE, RAQUEL MARIA MAYMONE - *Tax treaty interpretation in Portugal*, Fiscalidade, nº 6, pp. 85-115.
CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL - *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.

CÂMARA, FRANCISCO DE SOUSA DA - *A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação*, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lex, Lisboa, 2003, pp. 213-283.

CARVALHO, MARIA GRAÇA SIMÕES – *Aplicação das Convenções sobre a Dupla Tributação*, Rei dos Livros, Lisboa, 2000.

COURINHA, GUSTAVO LOPES - *A tributação dos cidadãos portugueses trabalhadores no estrangeiro à luz do artigo 15º do Modelo de Convenção OCDE*, Fiscalidade, nº 17, pp. 55-71.

CUNHA, PATRÍCIA NOIRET - *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

DOURADO, ANA PAULA - *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1996.

- *Tax treaties between Member States and Third States: "reciprocity" in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC law*, EC Tax Review, nº 2, 2006, pp. 83-94.

FAUSTINO, MANUEL - *Anotação ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Secção do Contencioso Tributário - Processo nº 06718/02: Tributação de rendimentos auferidos na Alemanha. Convenção República Portuguesa e República Federal da Alemanha. Tentativa de evitar a dupla tributação*, Fiscalidade, nº 18, pp. 57-65.

GASSNER, WOLFGANG / LANG, MICHAEL / LECHNER, EDUARD (Ed.s) - *Tax Treaties and EC Law*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, London, 1997.

GIULIANI, FEDERICO MARIA - *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in UCKMAR, VICTOR (Coord.) - *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª ed., CEDAM, Pádua, 2002, pp. 131-148.

HILLING, MARIA - *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, Iustus Förlag, Uppsala, 2005.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION – *Practical Issues in the Application of Double Tax Conventions* - Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 83b, Kluwer Law International, The Hague, 1998.

- *Source and Residence: New Configuration of their Principles* - Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 90a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort, 2005.

- *The Attribution of Profits to Permanent Establishments* - Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 91b, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort, 2006.

LOVISOLO, ANTONIO - *La "stabile organizzazione"*, in UCKMAR, VICTOR (Coord.) - *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª ed., CEDAM, Pádua, 2002, pp. 297-357.

MAISTO, GUGLIELMO (Editor) - *Tax Treaties and Domestic Law*, EC and International Tax Law Series, vol. 2, IBDF, Amsterdão, 2006.

MESQUITA, MARIA MARGARIDA CORDEIRO – *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1998.

PEREIRA, PAULA ROSADO - *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*, Almedina, Coimbra, 2004.

PIRES, MANUEL - *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional - Casa da Moeda, Lisboa, 1984.

PISTONE, PASQUALE - *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, London, 2002.

SANTOS, CRISTINA - *A aplicação das convenções pelos tribunais*, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lex, Lisboa, 2003, pp. 349-367.

TEIXEIRA, GLÓRIA - *A Tributação do Rendimento - Perspectiva Nacional e Internacional*, Almedina, Coimbra, 2000.

TUNDO, FRANCESCO - *I redditi d'impresa nel Modello di Convenzione OCSE (art. 7)*, in UCKMAR, VICTOR (Coord.) - *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª ed., CEDAM, Pádua, 2002, pp. 261-295.

UCKMAR, VICTOR (Coord.) - *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª ed., CEDAM, Pádua, 2002.

- *I trattati internazionali in materia tributaria*, in UCKMAR, VICTOR (Coord.) - *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª ed., CEDAM, Pádua, 2002, pp. 91-127.

VAN RAAD, KEES - *Five fundamental rules in applying tax treaties*, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lex, Lisboa, 2003, pp. 337-347.

VOGEL, KLAUS / AaVv - *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions - A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital - With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3ª ed., Kluwer Law International, London, 1997 (reimpressão 1999).

XAVIER, ALBERTO - *Direito Tributário Internacional - Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1993.