

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Convenções
de
Dupla Tributação

Fevereiro 2003

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO	4
1.1.	Convenções sobre Dupla Tributação: Descrição e Finalidades	4
1.2.	A Importância das Convenções sobre Dupla Tributação no Contexto da Política Fiscal Internacional	6
1.3.	Relação do Direito Convencional com o Direito Doméstico	8
1.3.1.	A Primazia do Direito Internacional	8
1.3.2.	As Convenções Contra a Dupla Tributação Restringem a Aplicação do Direito Fiscal Interno	9
1.4.	Ausência de Convenção sobre Dupla Tributação	10
2.	AS CONVENÇÕES PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO	11
2.1.	Introdução	11
2.2.	Âmbito da Aplicação e Definições	11
2.3.	Regras de Tributação do Rendimento e do Património e Métodos de Eliminar a Dupla Tributação	12
2.3.1.	Repartição da Tributação entre os Estados da Fonte e de Residência	12
2.3.2.	Eliminação ou Redução da Dupla Tributação Concedida pelo Estado de Residência	14
2.3.3.	Empresas Associadas	14
2.4.	Tributação no Estado de Residência	15
2.4.1.	Tributação dos Lucros das Empresas	16
2.4.2.	Rendimentos das Profissões Independentes	21
2.4.3.	Lucros de Empresas de Navegação	22
2.4.4.	Rendimentos das Profissões Dependentes	23
2.4.5.	Pensões	27
2.4.6.	Rendimentos dos Professores e Estudantes	29
2.4.7.	A Tributação do Património	31

2.5.	Rendimentos Tributados Ilimitadamente no Estado da Fonte ou do <i>Situs</i>	32
2.5.1.	Rendimentos Imobiliários	32
2.5.2.	Mais-valias	34
2.5.3.	Percentagens e Remunerações de Membros dos Órgãos Sociais	36
2.5.4.	Rendimentos Auferidos por Artistas e Atletas	37
2.5.5.	Rendimentos Correspondentes ao Exercício de Funções Públicas	38
2.5.6.	Rendimentos Atribuídos Excepcionalmente à Tributação no Estado da Fonte	39
2.5.7.	Outros Rendimentos	39
2.6.	Tributação Cumulativa no Estado da Fonte (de forma limitada) e no Estado de Residência	40
2.6.1.	Dividendos	40
2.6.2.	Juros	45
2.6.3.	<i>Royalties</i>	48
3.	APLICAÇÃO DO REGIME DAS CONVENÇÕES – FORMALIDADES A CUMPRIR	51
3.1.	Aplicação das Convenções Bilaterais Celebradas por Portugal	51
3.1.1.	Generalidade dos Rendimentos	51
3.1.2.	Dividendos, Juros e <i>Royalties</i>	53
3.2.	Próximas Alterações	56
	BIBLIOGRAFIA	57
	ANEXOS	
	A – Convenção Modelo OCDE sobre o Rendimento e o Património (versão em inglês)	I
	B – Lista das Convenções Bilaterais Celebradas por Portugal	XX
	C – Portarias, Despachos e Orientações Administrativas	XXIII

1. INTRODUÇÃO

1.1. Convenções sobre Dupla Tributação: Descrição e Finalidades

A internacionalização e a globalização da economia ditam, cada vez mais, as regras do mercado, sendo as fronteiras dos Estados cada vez menos um obstáculo à realização de investimentos. Esta modificação da economia mundial tem óbvias repercussões fiscais e, por vezes, também ela é condicionada pelas regras fiscais vigentes em cada Estado soberano.

Para além do investimento estrangeiro em Portugal, hoje assiste-se a um crescimento do investimento português no exterior, seja através da criação de estruturas mais ou menos estáveis – que passam pela criação de subsidiárias ou sucursais – seja mediante a realização de obras, a prestação de serviços ou até a cedência de *know-how*.

Os cidadãos nacionais continuam a deslocar-se para o estrangeiro, hoje talvez menos com o propósito de ali permanecerem por longas temporadas, mas com o objectivo de prestarem serviços por curtos períodos como trabalhadores deslocados, como professores ou estudantes, como desportistas, artistas, membros de corpos sociais de empresas com presença em vários Estados, etc..

Paralelamente, a evolução tecnológica e a revolução cibernética veio reforçar e incrementar as relações económicas entre empresas e pessoas localizadas em diferentes Estados sem qualquer movimentação física. Neste momento, as grandes polémicas travam-se em torno das diferentes respostas às questões sobre a melhor forma de tributar as trocas de bens e serviços internacionais por via electrónica e, em última análise, o modo de repartir as receitas entre os diferentes Estados que as reivindicam.

O facto de um mesmo rendimento poder ser sujeito a um imposto equiparável em dois ou mais Estados, relativamente ao mesmo contribuinte, origina situações de dupla tributação jurídica internacional.

A partir de meados do Século findo, a Comunidade Internacional procurou reduzir os efeitos nefastos dessa mesma dupla tributação de forma concertada.

Depois de vários trabalhos desenvolvidos no âmbito da Sociedade das Nações, já no contexto da OCDE, o Comité Fiscal e, a partir de 1971, o seu sucessor, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, empreenderam a revisão do “Projecto de Convenção Modelo”, de 1963, para evitar a dupla tributação e os respectivos comentários.

Desses trabalhos resultou a publicação de um Modelo para eliminar a dupla tributação do rendimento e do capital (doravante, Modelo de Convenção OCDE ou só “Modelo”) com os respectivos comentários, em 1977, o qual foi posteriormente revisto, dando origem à publicação do Modelo, também com os comentários, em 1992. Desde então este Modelo tem vindo a ser revisto periodicamente. As últimas alterações foram introduzidas durante o ano de 2000, mas estão para breve novas alterações (2003)¹.

A grande generalidade das convenções bilaterais celebradas pelos Estados para eliminar a dupla tributação têm sido inspiradas no Modelo de Convenção OCDE, apesar de existirem outros Modelos que também são usados com frequência, como guia de orientação e de referência para aquelas negociações, tais como os Modelos criados no seio das Nações Unidas ou criados por cada Estado (e.g. modelos de Convenção dos Estados Unidos da América).

Até agora as Convenções celebradas por dois Estados têm constituído as principais medidas internacionais para eliminar ou reduzir a dupla tributação internacional, cuja origem pode ocorrer tanto pelo facto de ambos os Estados tributarem um mesmo rendimento (e.g. dividendo, juro, *royalty*, etc.), como por o mesmo sujeito, preceptor do rendimento, ser considerado residente em ambos os Estados, dando lugar à tributação do seu rendimento nos dois países.

¹ A última versão traduzida e publicada em português é de 1992. O Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE foi publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 172, ed. CEF, Ministério das Finanças, Lisboa 1995. A última versão do Modelo de Convenção da OCDE de 2000 encontra-se junta ao presente trabalho como Anexo A.

Uma vez que, numa publicação desta natureza, não é possível analisar cada um dos artigos das Convenções bilaterais celebradas por Portugal (em rigor, os Acordos que vinculam o Estado Português e que os agentes económicos devem respeitar – Vide Anexo A), este trabalho analisa as disposições do Modelo de Convenção OCDE em que se basearam aquelas Convenções bilaterais.

1.2. A Importância das Convenções sobre Dupla Tributação no Contexto da Política Fiscal Internacional

As Convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional são certamente um dos instrumentos mais relevantes que um Estado possui para implementar a sua política fiscal internacional. No entanto, várias são as razões que contribuem para que a política fiscal internacional de um Estado não assente sobre os Acordos de Dupla Tributação (doravante, ADT) de forma exclusiva. Vejamos:

- os ADT são Convenções bilaterais celebradas entre dois Estados e têm por exclusivos destinatários os residentes de um ou de ambos os Estados;
- os ADT só entram em vigor após um longo processo de negociação, seguido de um não menos complexo caminho de execução, aprovação e ratificação;
- actualmente verifica-se, sobretudo no espaço europeu, que outra regulamentação de carácter internacional tem tomado primazia sobre os tradicionais ADT, quer porque normas comunitárias mais vantajosas têm exigido a sua implementação em cada Estado-Membro (ex.: Directiva 90/435/CEE), quer porque as próprias normas convencionais europeias podem ser eficazes no combate à dupla tributação (ex.: Tratado multilateral-Convenção 90/436/CEE);
- na negociação das Convenções bilaterais que tem celebrado, Portugal tem seguido prioritariamente o Modelo de Convenção da OCDE, mas desde sempre lhe introduziu certas *nuances*, designadamente utilizando normas da Convenção Modelo ONU, que é considerada mais benéfica para os países que, como Portugal, se assumiam em “vias de desenvolvimento”;

- mais recentemente, o Despacho nº 13 381/98, do Ministro das Finanças (DR nº 178, II série, de 4 de Agosto de 1998), consagrado especificamente à mudança da política fiscal internacional Portuguesa, invoca as transformações económicas, sociais e culturais operadas na última década como uma exigência para a revisão dos ADT e para a adaptação de normas que consagram a eliminação unilateral da dupla tributação internacional, de forma adequada aos interesses nacionais;
- no domínio estritamente doméstico, mas com extrema importância para o desenhar da política fiscal internacional Portuguesa, destacam-se as normas que definem os elementos de conexão, as taxas liberatórias ou outros factores que se reflectem, directa ou indirectamente, nas motivações da circulação dos factores de produção e da (des)localização dos patrimónios ou rendimentos.
- Apontava-se, por isso, no Despacho nº 13 381/98:
 - "... Cumpre, assim, que as normas unilaterais e as convenções – por outras palavras, os instrumentos de uma política fiscal internacional do nosso país – não funcionem como factor de dissuasão e sejam, no mínimo, um factor neutro, e até desejavelmente, se isso não brigar com exigências internas de justiça que sejam mais fortes, possam funcionar como factores de atracção da localização dos factores de produção, de iniciativa empresarial ou de capacidade produtiva estrangeiras no espaço português e como enquadramento de apoio à sua expansão para o exterior".
 - "Relativamente aos fundamentos da política fiscal externa portuguesa, é fundamental, no actual enquadramento mundial, o abandono das concepções doutrinárias [...] assentes no proteccionismo e na clausura das economias nacionais que são, como já se referiu, completamente desajustadas face à realidade actual. Todo o enquadramento microeconómico de actuação empresarial, v.g. o investimento transfronteiriço e a actividade especulativa nos mercados financeiros desmaterializados, só para citar alguns exemplos, tornaram o antigo paradigma de actuação caduco, dando origem a fraude e evasão fiscal generalizada e a um total descontrolo nos sistemas de fiscalização."
- Em 5 de Março de 1999, foi apresentado ao Ministro das Finanças um relatório fundamentado sobre o actual estado da fiscalidade internacional em Portugal,

sugerindo a introdução de várias alterações tanto às regras existentes, como à própria “política fiscal internacional” a adoptar².

- Entretanto, o Despacho n.º 6 328/2002, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (DR n.º 69, II Série, de 22 de Março de 2002), também consagrado à política fiscal externa portuguesa, veio reforçar as posições já assumidas anteriormente no sentido de rever esta situação à luz da actual realidade económica e política portuguesa e da sua inserção no mundo. O que exige uma redefinição das políticas adoptadas em cada Convenção a respeito de cada aspecto concreto aí definido e tratado, a adopção de uma posição proactiva e a resolução dos impasses de natureza eminentemente política.

1.3. Relações do Direito Convencional com o Direito Doméstico

1.3.1. A Primazia do Direito Internacional

As Convenções sobre Dupla Tributação começam por ser negociadas a nível técnico, pelos funcionários dos dois Estados Contratantes³. Concluído o processo de negociação, as Convenções são assinadas pelas Partes Contratantes, sendo de seguida aprovadas pelos respectivos Estados.

Em Portugal, compete à Assembleia da República proceder a essa operação, garantindo-se assim a presença do órgão legislativo na formação do Tratado. Este é depois sujeito a ratificação do Presidente da República, permitindo a troca dos instrumentos da ratificação entre os Estados. O procedimento conclui-se com a publicação do Tratado e respectiva ratificação, bem como do Decreto que informa que foram trocados os instrumentos de ratificação no Diário da República. Em regra, a entrada em vigor das Convenções ocorre após a troca dos instrumentos de ratificação e na data que ficar estabelecida no artigo respectivo da Convenção (equivalente ao art. 29.º da Convenção Modelo).

² CTF n.º 395, págs. 117-182. Comissão de Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa – Relatório Final – 5 de Março de 1999.

³ Em rigor, o processo de negociação das convenções compete ao Governo nos termos do artigo 197.º, n.º 1, al. b), da Constituição da República Portuguesa (CRP).

O artigo 8º, nº 2, da CRP estabelece que “As normas constantes de Convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português”.

Desta disposição, e da interpretação que dela têm feito a doutrina e a jurisprudência portuguesa, decorre que as Convenções internacionais possuem um valor hierárquico superior ao das Leis ordinárias, emanadas da Assembleia da República ou do Governo e, por isso mesmo, as normas constantes dessas Convenções tanto se sobrepõem às normas internas anteriores, como não podem ser revogadas por disposições legais internas posteriores.

1.3.2. As Convenções Contra a Dupla Tributação Restringem a Aplicação do Direito Fiscal Interno

Finalmente, convém reconhecer as auto-limitações decorrentes das Convenções. As normas que impõem o pagamento de um imposto são as normas domésticas criadas no âmbito de um determinado Estado (seja o Estado da fonte, da residência ou da localização dos imóveis, por exemplo).

No entanto, as normas das Convenções podem limitar e restringir a aplicação do direito fiscal interno previsto num dos Estados contratantes. Ou seja, estas últimas normas podem derrogar a aplicação das normas domésticas de um certo Estado, mas não podem fundamentar qualquer obrigação de imposto.

Neste sentido, os Estados não poderão exigir uma tributação que a norma convencional não lhes permite impor. A título exemplificativo dir-se-á que o Estado da fonte não poderá tributar os juros pagos a um residente de outro Estado Contratante com uma taxa liberatória de 10% (sendo esse o limite estabelecido na Convenção), prevalecendo-se da norma da Convenção que reparte o poder da tributação entre o Estado da fonte e o de residência, caso a sua legislação doméstica estabeleça uma norma geral de exclusão ou isenção tributária.

Acresce que, o mesmo Estado da fonte também não poderá tributar certo rendimento obtido no seu território e decorrente da prestação de um serviço prestado por uma sociedade não residente, invocando as suas disposições domésticas, caso as disposições convencionais apenas admitam a tributação desse rendimento no Estado de residência.

1.4. Ausência de Convenção sobre Dupla Tributação

As convenções de dupla tributação são, antes de mais, uma forma de eliminar obstáculos à livre circulação de bens e mercadorias, pessoas, serviços, tecnologias e capitais, como bem, e com tanta insistência, tem sido sublinhado pelos diversos trabalhos realizados tanto ao nível da OCDE como da UE.

Na verdade, não só é importante combater a evasão fiscal, como também se afigura uma tarefa primordial a eliminação da dupla tributação sobre o rendimento.

Na ausência de uma convenção sobre dupla tributação, seja porque não foi celebrada entre os Estados de proveniência e de destino do rendimento, seja porque existe qualquer regra convencional que impede a sua aplicação [(1) aquela pessoa não pode beneficiar da Convenção porque não é o beneficiário efectivo; (2) aquele rendimento beneficiou de um regime privilegiado no Estado da fonte, etc.], um mesmo rendimento pode ser objecto de imposto em ambos os Estados, sem que a dupla tributação seja eliminada, pelo menos, de forma concertada entre os dois Estados em presença⁴.

⁴ Com efeito, pode acontecer que um ou ambos os Estados tenham adoptado regras unilaterais para eliminar ou reduzir a dupla tributação. Actualmente tanto o CIRS como o CIRC contêm uma disposição com esta finalidade, respectivamente, os artigos 81^º e 85^º.

2. AS CONVENÇÕES PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

2.1. Introdução

Como regra, as Convenções bilaterais, seguindo o Modelo de Convenção OCDE, começam por enunciar o seu âmbito de aplicação (Capítulo I – arts. 1º e 2º) e definir alguns termos/conceitos (Capítulo II – arts. 3º a 5º). A parte fulcral é constituída pelos capítulos seguintes que definem a competência de cada Estado Contratante em matéria de tributação do rendimento e do património e os métodos de supressão da dupla tributação jurídica internacional (Capítulo III – tributação dos rendimentos – arts. 6º a 21º; Capítulo IV – tributação do património – art. 22º; Capítulo V – métodos para eliminar a dupla tributação – arts. 23º-A e 23º-B). Seguem-se as disposições especiais (Capítulo VI – arts. 24º e 28º) e as disposições finais (Capítulo VII – arts. 29º a 30º).

Por vezes, e hoje com mais frequência, são aditados Protocolos com o objectivo de esclarecer a interpretação e a forma de aplicação de algum dos artigos das Convenções e, cada vez mais, com o intuito de limitar a utilização abusiva das Convenções, mediante a introdução de cláusulas anti-abuso.

2.2. Âmbito de Aplicação e Definições

Como regra, as Convenções aplicam-se a todas as pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes (art. 1º).

O âmbito de aplicação de cada Convenção celebrada por Portugal varia, podendo distinguir-se fundamentalmente dois tipos de situações: (a) os casos em que se aplicam apenas aos impostos sobre o rendimento; e, (b) as situações que também cobrem os impostos sobre o património.

Em geral, cabe ao artigo 2º de cada Convenção definir o âmbito da sua aplicação e o elenco dos impostos abrangidos.

Estas Convenções não abrangem o Imposto sobre Sucessões e Doações, não obstante se entender que, algumas delas, também prevêm o “Imposto de Sucessões e Doações por avença” em virtude deste último se assimilar mais ao Imposto sobre o Rendimento e não estar expressamente excluído pela Convenção⁵.

Certos termos a que as Convenções fazem alusão são expressamente definidos nos artigos 3^o a 5^o da Convenção. De entre os mais comuns destacam-se: «pessoas», «sociedades», «empresa de um Estado contratante» e «empresa do outro Estado contratante», «tráfego internacional», «autoridade competente», «nacional», «residente» e «estabelecimento estável».

Outros termos, também com um sentido preciso para efeitos de interpretação e aplicação da Convenção, são definidos expressamente nos artigos que tratam dessas matérias. Destes, referem-se: «bens imobiliários», «dividendos», «juros», «royalties», «profissões independentes».

2.3. Regras de Tributação do Rendimento e do Património e Métodos de Eliminar a Dupla Tributação

2.3.1. Repartição da Tributação entre os Estados da Fonte e de Residência

No Capítulo III das Convenções, respeitante à tributação do rendimento, os Contratantes determinam os direitos de tributação do Estado da fonte (em regra, o Estado onde o rendimento é produzido e no qual é pago) ou do *situs* (por exemplo, o Estado onde se encontra localizado o imóvel) e do Estado de residência [o Estado em que o beneficiário efectivo do rendimento está sujeito a tributação ilimitada (pelos rendimentos de fonte nacional ou estrangeira), de acordo com as regras fiscais domésticas].

⁵ Também existe um Modelo de Convenção da OCDE respeitante à dupla tributação em matéria de sucessões e doações. A versão traduzida e publicada em português encontra-se nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (163), CEF, Ministério das Finanças, Lisboa 1990.

Consoante o regime que lhes é aplicável, no Estado da fonte ou do *situs*, os rendimentos podem ser classificados em três categorias:

- (1) os que podem ser tributados sem qualquer limitação no Estado da fonte ou do *situs*;
- (2) os que podem ficar sujeitos a tributação limitada no Estado da fonte ou do *situs*;
- (3) os que não podem ser tributados no Estado da fonte ou do *situs*.

Esta sistematização merece duas observações: em primeiro lugar, não é uma classificação rígida, pois contém excepções; em segundo, deve sublinhar-se que o direito exclusivo de tributar é em muitos casos atribuído ao Estado de residência, não obstante ser contestado pelos Estados importadores líquidos de capital.

Apesar de existirem diversas opções para explicar cada um dos artigos-tipo cobertos pelas Convenções (desde a análise sequencial dos artigos mencionados no Capítulo III, a uma distinção baseada no tipo central de rendimentos, assimilando os artigos respeitantes aos rendimentos comerciais, de capitais, prediais, de trabalho, pensões ou mais-valias), entende-se que uma das vias mais adequadas, porventura a mais simples, para compreender como pode ser tributado cada um dos rendimentos recebidos por uma pessoa residente num dos Estados Contratantes (ex.: Portugal) será proceder à análise de cada artigo em função da repartição prévia do poder tributário estabelecido entre os Estados.

Na análise que se seguirá apreciar-se-ão, em primeiro lugar os rendimentos e o património que, em regra, não são tributáveis no Estado da fonte ou do *situs* (disposições que caem no âmbito da competência exclusiva primária do Estado de residência), em segundo lugar, os rendimentos que, em regra, são tributáveis sem limitação no Estado da fonte ou do *situs* (em que se admite uma competência ilimitada ao Estado da fonte); e, finalmente, os rendimentos que podem ficar sujeitos no Estado da fonte ou do *situs* a tributação limitada (normas que delimitam a competência do Estado da fonte).

2.3.2. Eliminação ou Redução da Dupla Tributação Concedida pelo Estado de Residência

Quando se confere ao Estado da fonte ou do *situs* o direito de tributar total ou parcialmente certos rendimentos, o Estado de residência deverá conceder um desagravamento, de modo a evitar a dupla tributação.

Os dois métodos de desagravamento de uso mais comum são os métodos de isenção e da imputação (ou crédito).

Através do método de isenção (art. 23^o-A do Modelo de Convenção OCDE) o Estado de residência deve isentar de imposto os rendimentos e o património que «podem ser tributados» no Estado da fonte ou do *situs*. Daqui decorre que, por vezes, o Estado de residência pode isentar certos rendimentos sujeitos a imposto, mesmo quando o Estado da fonte não exerceu o seu direito de tributação.

Pelo método da imputação (art. 23^o-B do Modelo de Convenção OCDE), o Estado da residência deduz do imposto por ele cobrado sobre os rendimentos ou o património do seu residente uma importância equivalente ao imposto pago no outro Estado (ex.: fonte ou *situs*), sobre o rendimento auferido nesse Estado ou sobre o património aí detido, podendo a importância deste modo deduzida limitar-se à fracção correspondente ao seu próprio imposto.

2.3.3. Empresas Associadas

O artigo 9^o do Modelo de Convenção OCDE, prevê a possibilidade das Administrações Fiscais dos Estados Contratantes poderem corrigir os preços das transacções efectuadas por empresas associadas, sempre que nas suas relações estabeleçam condições especiais que se afastem das que seriam empregues entre empresas independentes. Assim, admite-se que os proveitos que teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa daquelas condições, possam ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.

Para que essa correcção possa ter lugar é necessário o preenchimento de diversos requisitos, a saber: (a) uma relação de interdependência entre as empresas; (b) as empresas estarem localizadas em diferentes Estados ou jurisdições fiscais; (c) a obtenção de uma vantagem anormal; (d) a existência de um nexos causal entre a vantagem e a interdependência⁶.

O Modelo actual impõe os ajustamentos correlativos, e o artigo 58^o, n^o 12 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) apenas admite essa possibilidade "... quando tal resulte de Convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos".

Esta disposição interna (art. 58^o do CIRC) permite, aliás, correcções em termos muito mais amplos que os previstos nos artigos 9^o de cada Convenção bilateral, tendo, portanto, que ceder perante estas disposições sempre que seja aplicável qualquer Convenção⁷.

Por último, deve fazer-se referência à Convenção Multilateral 90/436/CEE (Convenção de Arbitragem), celebrada pelos diferentes Estados-membros da CE com o propósito específico de eliminar a dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas. Este mecanismo é, teoricamente, mais eficaz que o procedimento amigável previsto no artigo 25^o do Modelo de Convenção OCDE de Convenção, para combater as duplas tributações originadas pelas correcções dos preços⁸.

2.4. Tributação no Estado de Residência

Qualquer pessoa residente em Portugal – seja uma pessoa física ou colectiva – que obtém rendimentos ou ganhos no estrangeiro (ex.: provenientes da prestação de um serviço ou venda de um bem), designadamente num Estado com quem Portugal celebrou uma

⁶ Para maiores desenvolvimentos, vide Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, págs. 320 e segs.

⁷ O artigo 58^o do CIRC foi regulamentado pela Portaria n^o 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

⁸ É necessário confirmar a possibilidade de aplicar esta Convenção Multilateral, em cada momento, em virtude da respectiva entrada em vigor depender da sua ratificação por todos os Estados-membros da CE.

Convenção, pretende saber se o seu rendimento ou património pode ser tributado no estrangeiro e, em caso afirmativo, em que medida⁹.

Em regra, seguindo os princípios estabelecidos no Modelo de Convenção OCDE, certos rendimentos só são tributáveis no Estado de residência do contribuinte. Desses rendimentos destacam-se:

- (a) os lucros das empresas e os rendimentos do trabalho independente quando não sejam imputáveis a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa situados no Estado da fonte (arts. 7^o e ex-14^o do Modelo de Convenção OCDE);
- (b) os lucros das empresas de navegação (art. 8^o do Modelo de Convenção OCDE);
- (c) outros rendimentos provenientes de profissões dependentes ou pensões, ou obtidos por professores ou estudantes (arts. 15^o, 18^o, 20^o do Modelo de Convenção OCDE);
- (d) o património representado por valores mobiliários (art. 22^o do Modelo de Convenção OCDE);
- (e) as mais-valias; as excepções existentes fazem com que o respectivo regime seja apreciado no capítulo respeitante aos rendimentos tributados no Estado da fonte.

2.4.1. Tributação dos Lucros das Empresas

- Regra Geral

O princípio geral consagrado no artigo 7^o do Modelo de Convenção OCDE, reproduzido em todas as Convenções celebradas por Portugal, estabelece que o direito de tributar os lucros das empresas pertence ao Estado de que tais empresas são residentes.

Em Portugal, o Código do IRC estabelece que as pessoas colectivas são residentes no Estado onde têm a sua sede ou a direcção efectiva. Por seu turno, de acordo com a generalidade das Convenções bilaterais celebradas por Portugal, se essas entidades tiverem

⁹ Assumindo-se que Portugal pode tributar ilimitadamente todos os seus rendimentos, como Estado da residência.

a sua sede num Estado e a direcção efectiva noutra, devem considerar-se residentes no Estado onde está situada a sua direcção efectiva (cfr. art. 2º, nº 3 do CIRC e art. 4º, nº 3 do Modelo de Convenção OCDE).

- Excepção: A Tributação do Estabelecimento Estável

A atribuição do poder de tributar os estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes ao Estado da fonte constitui uma importante excepção à regra geral acima exposta. Neste caso, reconhece-se a competência cumulativa do Estado da fonte e atribui-se ao Estado de residência a incumbência de eliminar a dupla tributação. Esta derrogação encontra-se consignada na II parte do nº 1, do artigo 7º, do Modelo de Convenção OCDE e, em geral, também exige que os lucros obtidos nesse Estado – Estado da fonte – sejam imputáveis ao estabelecimento estável. Com isso também se afasta o princípio da “força atractiva do estabelecimento estável”.

As restantes regras relativas à tributação dos “lucros das empresas” estabelecem a forma de determinação do lucro do estabelecimento estável.

O princípio fundamental está consignado no nº 2, do artigo 7º, que equipara o estabelecimento estável a uma empresa independente. Daí decorrem importantes consequências, nomeadamente:

- (a) a rejeição expressa do princípio da força atractiva do estabelecimento estável;
- (b) a dedutibilidade de todas as despesas efectuadas para a consecução dos objectivos do estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e os encargos gerais de administração, ainda que tais despesas não tenham sido realizadas no território de localização do estabelecimento;
- (c) a aceitação de que não há diferença entre o estabelecimento estável e uma sociedade subsidiária.

No entanto, nas relações internas entre o estabelecimento estável e a sede, a regra no direito português decorre de um princípio de direito privado que proíbe os negócios

consigo mesmo, negando autonomia ao estabelecimento fiscal e impedindo que este último remunere ou seja remunerado pela sede ou, pelo menos, que releve esses movimentos como se de uma empresa independente se tratasse.

Este princípio de carácter geral tem conhecido algumas excepções, nomeadamente no sector financeiro.

- Definição de Estabelecimento Estável: Introdução

O conceito de estabelecimento estável tem sido objecto de diversas formulações tanto no âmbito da legislação doméstica (cfr. anteriormente a 2001, art. 4º, nºs. 5, 6, 7 e 8 do CIRC, e, actualmente, arts. 5º do CIRC e 18º, nºs. 2 e 3 do CIRS), como no âmbito convencional e, neste domínio, quer no contexto das diferentes versões do Modelo de Convenção OCDE, quer no que respeita à concretização do conceito em cada Convenção bilateral celebrada por Portugal.

- Definição no Domínio do CIRC e do CIRS

Em termos estritamente domésticos deve-se sublinhar que a reforma da tributação directa de 1989 adoptou um conceito de “estabelecimento estável” mais abrangente que o previsto no Modelo de Convenção OCDE.

Todavia, através da última “reforma fiscal”, aprovada pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi introduzida uma nova disposição no CIRC, o art. 4º-A, que depois da publicação do DL nº 198/2001, de 3 de Julho, passou a artigo 5º, que reduz a amplitude do conceito, ainda assim, adoptando um entendimento mais amplo que o constante no Modelo de Convenção OCDE. O legislador português manteve o princípio da força atractiva do estabelecimento estável ao aceitar que «são componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável [...] os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas» - artigo 3º, nº 3 do CIRC. E, por outro lado, manteve o entendimento de que os sócios não residentes de

entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal têm automaticamente um estabelecimento estável em Portugal (arts. 18.º, n.º 3 do CIRS e 5.º, n.º 9 do CIRC).

No entanto, na ausência de Convenção, potenciam-se as situações de dupla tributação, uma vez que o conceito interno de estabelecimento estável é muito abrangente. Como se verá, as Convenções reduzem o campo de aplicação destas normas domésticas.

- Definição Convencional

No âmbito convencional, o conceito de estabelecimento estável está definido nos artigos 5.º do Modelo de Convenção OCDE e de todas as convenções bilaterais celebradas por Portugal.

Segundo aquele modelo, «estabelecimento estável significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade».

No n.º 2, do artigo 5.º indica-se, a título meramente exemplificativo, que o estabelecimento estável compreende várias realidades, tais como:

- (a) um local de direcção;
- (b) uma sucursal;
- (c) um escritório;
- (d) uma fábrica;
- (e) uma oficina;
- (f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extracção de recursos naturais.

O n.º 3, da mesma disposição, esclarece que «um local ou um estaleiro de construção ou montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder doze meses». E, no número seguinte (n.º 4), indicam-se várias situações que não estão abrangidas no conceito de estabelecimento estável.

Portugal formulou várias reservas ao artigo 5º do Modelo de Convenção OCDE, aderindo, ao mesmo tempo, a princípios que já estavam presentes no Modelo de Convenção das Nações Unidas e que aumentam o poder de tributar do Estado da fonte¹⁰.

Em várias Convenções, Portugal reduziu o prazo que permite presumir que um local ou estaleiro de obra de construção ou de montagem pressupõe a existência de um estabelecimento estável. Esta posição harmoniza-se com as opções recentemente efectuadas a nível interno (cfr. art. 5º, nº 3 do CIRC). O prazo geral de 12 meses foi reduzido para 9, 8, 6 meses ou 183 dias em diversas Convenções.

Além disso, Portugal também se reservou a possibilidade de considerar que uma empresa tem estabelecimento estável no território nacional se esta exercer actividades de planeamento, supervisão, consultadoria, qualquer obra de carácter auxiliar ou outra actividade em conexão com um estaleiro de construção ou de montagem que dure mais de 6 meses se a duração dessa obra ou dessa actividade exceder, também, 6 meses [cfr. as reservas nos § 47 e § 54 que seguem aos comentários ao art. 5º) – ex.: Convenções celebradas com os EUA – art. 5º, nº 3; Venezuela (9 meses) – art. 5º, nº 3]. Também neste domínio, esta posição é semelhante à adoptada pelo artigo 5º, nº 3 do CIRC.

Por outro lado, na sequência das reservas formuladas ao artigo 5º do Modelo de Convenção OCDE, em muitas das Convenções bilaterais Portugal também se arrogou o direito de considerar que existe um estabelecimento estável se a actividade de empresa não residente for desenvolvida em Portugal com um certo grau de continuidade por intermédio de empregados ou de outro pessoal sob contrato (ex.: Convenções com a Irlanda, EUA, a Coreia e a República Checa).

Existem situações particulares noutras Convenções, como por exemplo nas celebradas com a França ou com a Venezuela, que determinam que «... uma empresa de seguros [...] será considerada como tendo um estabelecimento estável no outro Estado Contratante desde

¹⁰ No entanto, do princípio da reciprocidade decorre que no âmbito das negociações das Convenções bilaterais, tanto Portugal como os outros Estados membros da OCDE têm total liberdade de acção para dar corpo a essas disposições.

que, por intermédio de um representante que não entre na categoria das pessoas visadas no nº 6, receba prémios no território deste último Estado ou assegure riscos situados neste território» - cfr. arts. 5º, nºs. 5 e 6, respectivamente.

Apesar das reservas apresentadas por Portugal ao artigo 5º do Modelo de Convenção OCDE e da adesão, em várias Convenções bilaterais, a princípios presentes no Modelo de Convenção da ONU, a verdade é que as soluções adoptadas nas várias Convenções se afastam entre elas e são também diferentes, nalguns casos, das soluções previstas no direito interno (CIRC), o que se compreende inteiramente e até se justifica em virtude das Convenções serem o resultado de negociações mantidas, numa base bilateral, com diferentes Estados e em períodos muito diferentes.

Basta lembrar que durante as últimas quatro décadas a posição estratégica, a política económica, social e cultural, em suma, a posição de Portugal no mundo e a economia nacional têm sofrido profundas transformações".

Isto não deve obstar a que se tenha uma posição activa e crítica sobre cada uma das Convenções que vinculam Portugal, de modo a averiguar em que termos e de que modo cada disposição ainda serve os nossos interesses; se o não servir, em tempo oportuno, há que procurar obter um consenso para alterar essas Convenções.

2.4.2. Rendimentos das Profissões Independentes

O artigo 14º do Modelo de Convenção OCDE foi recentemente abolido, na versão de 2000; mas, neste domínio, o antigo modelo não só representa a "fonte" de muitas das Convenções celebradas até ao ano de 2000, como ainda é seguido pelas Convenções bilaterais celebradas por Portugal¹¹.

¹¹ O investidor deve ter especial cuidado na análise do regime aplicável ao caso concreto.

¹² Este facto leva a que se faça ainda referência a esta disposição, embora doravante e para efeitos deste trabalho, o qual se baseia na versão actual do Modelo da Convenção OCDE, se mencione a disposição como ex-artigo 14º.

A regra consagrada no ex-artigo 14^o do Modelo de Convenção OCDE, respeitante à tributação de rendimentos das profissões independentes, destinava-se, igualmente, a reservar a competência exclusiva do poder de tributar ao Estado de residência.

Apesar de tudo, tal como a regra da tributação exclusiva dos lucros no Estado de residência admite que os rendimentos do estabelecimento estável sejam tributados no Estado da fonte, o ex-artigo 14^o, n^o 1, II parte, também estabelecia que caso os profissionais independentes dispusessem, de forma habitual, de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades no outro Estado Contratante (e.g. um escritório, um consultório ou um *atelier*), os respectivos rendimentos podiam ser tributados neste último Estado (da fonte), mas unicamente na medida em que fossem imputáveis a essa instalação fixa.

Portugal também formulou uma reserva ao n^o 1 do ex-artigo 14^o, na sequência da qual assinou certas Convenções, as quais estabelecem que a permanência de profissionais independentes no território por períodos que atinjam ou excedam, no total, 183 dias (e.g. arts. 14^o, n^o 1, al. b) das Convenções com a Alemanha, a Irlanda, a Itália, Moçambique, a Coreia, o Canadá, Singapura, a Dinamarca, Macau, a Holanda e a Grécia; e 15^o, n^o 1, al. b) da Convenção com os EUA), pressupõem a existência de uma instalação fixa.

2.4.3. Lucros de Empresas de Navegação

Os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional ou de bens utilizados na navegação interior só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva (em regra, a residência) da empresa (art. 8^o do Modelo de Convenção OCDE).

Este princípio é também aplicável a lucros provenientes da participação num *pool*, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

Em certas Convenções celebradas por Portugal, o elemento de conexão adoptado foi a residência em detrimento da direcção efectiva.

Por outro lado, em duas Convenções celebradas por Portugal (Áustria – art. 8º, nº 1; e Noruega – art. 8º, nº 1), admitiu-se o princípio da tributação cumulativa do Estado da direcção efectiva e da residência, cabendo a este último Estado eliminar a dupla tributação.

Portugal formulou duas observações aos Comentários ao Modelo de Convenção OCDE com o objectivo de propor nas negociações de Convenções bilaterais, que tanto a parte do transporte interior efectuado por meios diferentes do transporte internacional (e.g. o que sucede em todas as Convenções, com excepção da celebrada com Espanha), como a locação de contentores seja excluída do campo de aplicação do artigo, admitindo, portanto, a tributação na fonte (cfr., § 27º e § 28º das observações aos comentários ao art. 8º e reserva constante do § 43º dos comentários ao art. 12º).

Subjacente àqueles princípios está o desejo de incrementar o poder de tributar do Estado da fonte. No entanto, daí também decorre, por exemplo, que se uma empresa sem direcção efectiva em Portugal (nalguns casos, até pode ser residente por aqui ter a sua sede) que explore um navio, uma aeronave ou um barco, vender bilhetes em Portugal para uma viagem entre diversos pontos localizados exclusivamente noutro Estado (outro ou o mesmo onde está a direcção efectiva da empresa) Portugal não se pode arrogar a tributar os lucros daquela empresa.

2.4.4. Rendimentos das Profissões Dependentes

A. Introdução

De acordo com o artigo 15º, nº 1, do Modelo de Convenção OCDE, os rendimentos provenientes do exercício de profissões dependentes (e.g. salários, ordenados e remunerações similares definidas pela lei interna do Estado) são tributados, regra geral, no Estado de residência do trabalhador, salvo se o trabalho for exercido num outro Estado (Estado da fonte).

Nesta situação, o Estado da fonte tem a competência primária para tributar esse rendimento, ficando, embora, sujeito às limitações elencadas no nº 2 do artigo 15º.

Caso o trabalho não seja exercido como uma actividade duradoura no Estado da fonte, a tributação só poderá ocorrer no Estado de residência e desde que se verifiquem os seguintes requisitos cumulativos, a saber:

- (a) o beneficiário permanecer ou exercer a profissão dependente no Estado da fonte durante um período que não exceda, no total, 183 dias do ano fiscal considerado¹³;
- (b) a remuneração for paga por uma entidade patronal, ou em nome de uma entidade patronal, que não seja residente do Estado da fonte;
- (c) a remuneração não for suportada por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal possua no Estado da fonte.

Por outras palavras, basta que não se verifique qualquer uma das situações descritas nas alíneas anteriores para que o Estado da fonte também possa tributar esse rendimento, cabendo então ao Estado da residência eliminar a dupla tributação.

As excepções mais significativas à regra acima indicada, referem-se à tributação das remunerações dos administradores (art. 16^o), das pensões (art. 18^o) e das remunerações da função pública (art. 19^o).

Por seu turno, o n.º 3, do artigo 15^o, estabelece que "... as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa".

O Estado de residência poderá, igualmente, tributar esse rendimento, mas, caber-lhe-á eliminar a dupla tributação.

¹³ A contagem de 183 dias difere de Convenção para Convenção. Actualmente, no Modelo de Convenção OCDE, estabelece-se que aqueles 183 dias não deverão ser ultrapassados durante um "período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa". Esta expressão é diferente da usada no Projecto de Convenção de 1963 e na Convenção Modelo de 1977, que previam que o período de 183 dias não podia ser ultrapassado no "decorso do ano fiscal em causa". Assim se ampliou o poder de tributar do Estado da fonte.

Não obstante as várias críticas e objecções que se têm levantado devido ao facto de os rendimentos obtidos por trabalhadores fronteiriços poderem ser tributados nos termos deste artigo 15º, a verdade é que, na generalidade dos casos, esses trabalhadores são também tributados pelo Estado da fonte (local onde exercem a sua actividade permanente) que os considera como não residentes.

Essa situação tem dado origem à aplicação de regras discriminatórias contra esses trabalhadores, na medida que – em regra – o Estado da fonte não lhes atribui as mesmas deduções que concede a todos os residentes que obtêm o rendimento em igualdade de condições¹⁴.

Para evitar este problema, o artigo 15º, nº 4, da Convenção celebrada com Espanha prevê um tratamento específico para os trabalhadores fronteiriços, nos seguintes termos: «As remunerações auferidas de um emprego exercido num Estado Contratante por um trabalhador transfronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributados nesse outro Estado».

B. Regime Interno

Antes de se verificar se existe uma norma convencional que limita a pretensão de tributação por parte de um determinado Estado, importa apurar se existe alguma lei interna que fundamente a tributação, a qual poderá eventualmente ser impedida pela Convenção, em obediência ao princípio do “efeito negativo” dos Tratados.

Em Portugal e neste domínio particular, importará verificar as regras de incidência respeitantes aos rendimentos do trabalho dependente obtidos por não residentes no país e, bem assim, os rendimentos estrangeiros obtidos por residentes em Portugal.

¹⁴ A este propósito é muito relevante verificar a legislação interna de cada Estado onde a actividade laboral é exercida e a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

- Rendimentos do Trabalho Obtidos em Portugal por Não Residentes

As pessoas singulares não residentes em Portugal estão sujeitas a IRS sobre os rendimentos obtidos em território nacional, considerando-se, designadamente, como tais, os rendimentos do trabalho decorrentes de actividade nele exercida, incluindo as remunerações dos membros dos órgãos estatutários de entidades residentes ou estabelecimento estável português a quem deva imputar-se o pagamento e os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território.

Os rendimentos em causa estão sujeitos a uma taxa de retenção liberatória de 25%, a qual incide sobre os rendimentos ilíquidos (cfr. arts. 2º; 13º, nº 1; 15º, nº 2; 18º, nº 1, al. a), b) e c); e 71º, nºs. 1 e 2, al. c), e nº 5 do CIRS). Todavia, este regime é limitado e restringido pela aplicação das Convenções, as quais, como regra, só admitem a tributação pelo Estado da fonte quando se verificar uma das três condições referidas no nº 2, do artigo 15º.

- Rendimentos de Trabalho Obtidos no Estrangeiro por Residentes em Portugal

As pessoas singulares residentes em Portugal que obtenham rendimentos no estrangeiro estão sujeitas a tributação (IRS) em Portugal, sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional (cfr. art. 15º, nº 1 do CIRS).

Nos casos em que o Estado da fonte também possa tributar esses rendimentos, caberá a Portugal eliminar a dupla tributação segundo o método do crédito do imposto estrangeiro.

A inexistência de uma Convenção potencia as situações de dupla tributação, uma vez que o Estado onde o trabalho é exercido se pode arrogar mais facilmente (unilateralmente) o direito a tributar esse rendimento (e.g. sem estar preenchida qualquer das três condições referidas no nº 2, do art. 15º).

Em Portugal pode ser obtida a eliminação da dupla tributação por força do regime unilateral previsto no CIRS que é também aplicável aos rendimentos do trabalho dependente (cfr. art. 81º, nº 1 do CIRS).

C. Regime Convencional Português

Em termos genéricos já se viu como, na presença de uma Convenção, pode ser limitada a tributação no Estado da fonte.

A análise de cada Convenção é particularmente importante para determinar a contagem do período de 183 dias e a referência à duração da actividade ou à respectiva presença física, mas também tem relevância noutros domínios¹⁵.

De igual modo, os Comentários OCDE às diferentes versões da Convenção Modelo têm especial importância em face dos exemplos práticos que apresentam (e.g. a referência a dias de presença física, inclui, como regra, situações de dias de trabalho, sábados, domingos, férias, feriados e doença, e exclui, igualmente, os dias passados em trânsito entre dois pontos situados fora do Estado onde é exercida a actividade ou as férias ou outras interrupções de actividade passadas fora desse território).

2.4.5. Pensões

A. Introdução

As pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas no Estado de residência, em conformidade com o artigo 18^o, do Modelo de Convenção OCDE, salvo se se tratarem de pensões pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões ou autarquias locais a que se aplique o disposto no artigo 19^o, n^o 2 do Modelo de Convenção OCDE.

Estes rendimentos pressupõem a existência de uma relação laboral prévia, incluindo, ainda, as pensões pagas a viúvos e a órfãos.

¹⁵ Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos CTF n^o 179, págs. 236-239, ed. Ministério das Finanças, Lisboa 1998.

Podem-se levantar problemas complexos para determinar se as rendas vitalícias ou anuidades pagas ao abrigo de um contrato de seguro de vida ou equivalente são ou não pensões, no caso em que as respectivas contribuições tenham sido suportadas – em parte ou na totalidade – pela entidade patronal.

Outras questões, tais como a tributação das quantias pagas aos empregados em razão da cessação do emprego, também têm encontrado respostas diversificadas em virtude dos Estados qualificarem esses pagamentos como rendimentos de pensões ou do trabalho ou até como a atribuição de uma liberalidade, ficando, portanto, sujeitos a tratamento fiscal distinto. Em caso de conflito de qualificações, o parágrafo terceiro dos Comentários ao artigo 18º do Modelo de Convenção OCDE sugere o recurso ao procedimento amigável previsto no artigo 25º.

B. Regime Interno

- *Pensões Obtidas em Portugal por Não Residentes*

As pensões pagas a pessoas singulares não residentes em Portugal e que sejam devidas por entidades residentes no país ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento são consideradas obtidas em território português e sujeitas a imposto à taxa liberatória de 25% (cfr. arts. 11º; 18º, nº 1, al. l); e art. 71º nº 2, al. e), do CIRS).

Por sua vez, as importâncias recebidas a qualquer título quando da cessação do contrato de trabalho são consideradas como rendimentos do trabalho e as rendas, temporárias ou vitalícias, pensões.

- *Pensões Obtidas no Estrangeiro por Residentes em Portugal*

As pensões obtidas no estrangeiro por residentes em Portugal estão sujeitas a tributação neste país, tanto mercê das regras internas, como das Convenções. No caso do Estado da fonte ter tributado essas pensões, compete a Portugal eliminar a dupla tributação, podendo aplicar-se a norma unilateral (cfr. artº 81, nº 1 do CIRS), se não for aplicável uma Convenção para evitar a dupla tributação.

C. Regime Convencional Português

Portugal tem adoptado um regime idêntico ao do Modelo de Convenção OCDE na generalidade das Convenções bilaterais por si celebradas, o que se tem aceite em virtude de se tratar de um país com uma taxa de emigração muito elevada.

Em qualquer caso, o conceito de pensões e rendas tem variado de Convenção para Convenção, existindo casos em que a tributação primária de certo tipo de pensões é atribuída ao Estado da fonte.

2.4.6. Rendimentos dos Professores e Estudantes

A. Introdução

Como regra, o regime de tributação dos professores e estudantes só ocorre no Estado de residência, ainda que aqueles exerçam uma actividade temporária noutro Estado (Estado da fonte).

O artigo 20^o do Modelo de Convenção OCDE, determina que «as importâncias que um estudante ou um estagiário que é ou foi, imediatamente antes da sua permanência num Estado Contratante, residente do outro Estado Contratante, e cuja permanência no Estado primeiramente mencionado tem como único fim aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação, receba para fazer face às despesas com a sua manutenção, estudos ou formação não são tributadas nesse Estado, desde que provenham de fontes situadas fora desse Estado».

A Convenção Modelo não se refere aos Professores e, portanto, os seus rendimentos estão sujeitos ao regime previsto no ex-artigo 14^o (situações cobertas pelo artigo 7^o) ou art. 15^o da Convenção Modelo OCDE. Todavia, é normal, as Convenções bilaterais preverem para os professores a aplicação de um regime semelhante ao dos estudantes, tanto a coberto do mesmo artigo que regula o tratamento das importâncias recebidas pelos estudantes, como através de um preceito autónomo.

B. Regime Interno

- Salários, Subsídios e Bolsas Obtidas em Portugal por Não Residentes

Todos os montantes pagos a pessoas não residentes ao abrigo de um contrato de trabalho ou outro a ele legalmente equiparado, ou de um contrato de prestação de serviços sob a autoridade e direcção de outra pessoa são, em geral, tratados como rendimentos de trabalho, incluindo-se aí tanto os salários, como as gratificações ou subsídios ou os prémios e outras remunerações económicas (cfr. artigo 2º, nºs. 1 e 2 do CIRS).

Por outro lado, os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de uma actividade científica, artística ou técnica ou proveniente de propriedade intelectual ou de prestação de serviços não compreendida noutras categorias (incluindo os subsídios destinados à exploração) são tributáveis como rendimentos empresariais e profissionais (cfr. arts. 3º, nºs 1, 2; e 4º do CIRS).

Fora dos casos em que as importâncias recebidas pelos estudantes (subsídios ou bolsas) possam ser consideradas como rendimentos do trabalho ou incluídos taxativamente noutra das categorias previstas no Código do IRS, as mesmas não estão sujeitas a imposto em Portugal.

- Salários, Subsídios e Bolsas Obtidas no Estrangeiro por Residentes em Portugal

Do mesmo modo, a tributação em Portugal de salários, subsídios e bolsas obtidas no estrangeiro por pessoas (professores ou estudantes) residentes em Portugal exige que os mesmos rendimentos possam ser tributados de acordo com a legislação interna. Igualmente, a sua tributação no Estado da fonte dependerá da respectiva norma interna (Estado da fonte) e convencional, eventualmente aplicável.

No caso dessa importância ser sujeita a imposto em Portugal há lugar à aplicação do regime do crédito de imposto estabelecido no artigo 81º do CIRS.

C. Regime Convencional

Por norma, e sobretudo a partir de 1977, as Convenções celebradas por Portugal estabelecem diferentes regimes (para estudantes, professores e investigadores) que têm de ser apreciados em função de cada caso concreto. Em certas situações, prevê-se que o Estado de permanência temporária possa atribuir uma isenção de imposto aos rendimentos aí auferidos com o propósito de permitir que o estudante prossiga os seus estudos ou desenvolva a sua formação profissional.

2.4.7. A Tributação do Património

O artigo 22^o do Modelo de Convenção OCDE trata exclusivamente dos impostos sobre o património, com exclusão dos impostos sobre as sucessões e doações e dos direitos de transmissão.

Regra geral, os impostos sobre o património a que o artigo 22^o se aplica são os referidos no artigo 2^o do Modelo de Convenção OCDE.

Em princípio, a tributação do património (com as excepções dos bens imóveis, dos bens móveis que façam parte do activo de um estabelecimento estável ou de uma instalação fixa, dos navios e das aeronaves exploradas no tráfego internacional, dos barcos utilizados na navegação interior e dos bens móveis afectos à exploração de qualquer deles) só pode ocorrer no Estado da residência.

Portugal formulou uma reserva ao artigo 22^o, no sentido de esclarecer a sua posição, no caso de vir a criar um imposto sobre o património. No entanto, e não obstante o nosso regime fiscal não prever um imposto específico sobre o património, certas Convenções celebradas por Portugal incluem no seu âmbito a tributação do capital.

Estas regras podem ser relevantes de modo a impedir que certo património detido no estrangeiro por residentes em Portugal possa ser objecto de tributação nesse outro Estado contratante (caso aí exista um imposto sobre o património).

2.5. Rendimentos Tributados Ilimitadamente no Estado da Fonte ou do *Situs*

Os rendimentos que, em regra, podem ser tributados no Estado da fonte ou do *situs* sem qualquer limitação convencional são os seguintes:

- (a) os rendimentos imobiliários (art. 6º do Modelo de Convenção OCDE);
- (b) as mais-valias, em certas situações (art. 13º do Modelo de Convenção OCDE);
- (c) as percentagens e remunerações de membros dos Conselhos de Administração (art. 16º do Modelo de Convenção OCDE);
- (d) os rendimentos auferidos pelos artistas e atletas (art. 17º do Modelo de Convenção OCDE);
- (e) os rendimentos atribuídos excepcionalmente à tributação no Estado da fonte (arts. 7º, nº 1, II parte; ex-14º, nº 1, II parte; 15º, nº 1, II parte; 19º; e 22º, nº 1, do Modelo de Convenção OCDE);
- (f) outros rendimentos não expressamente mencionados (art. 21º do Modelo de Convenção OCDE).

2.5.1. Rendimentos Imobiliários

A. Introdução

O artigo 6º do Modelo de Convenção OCDE estabelece a regra segundo a qual os rendimentos imobiliários podem ser tributados no Estado onde os imóveis estão situados. No entanto, o mesmo preceito não impede o Estado da residência de também tributar esses rendimentos; se tal ocorrer, compete a este último Estado eliminar a dupla tributação.

A definição relevante de "rendimento imobiliário", para estes efeitos, é aquela que é dada internamente pelo Estado onde os imóveis estão situados, de acordo com o nº 2, do artigo 6º, da Convenção Modelo OCDE.

Apesar de tudo, nesta disposição optou-se por seleccionar um número de bens ou direitos que dão origem a rendimentos imobiliários e que se elejam como um “mínimo denominador comum”, excluindo expressamente outros bens e respectivos rendimentos.

O conceito “imóvel” abrange: “os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto de bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão de exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais”; e, excluí: os navios, barcos e aeronaves.

Em qualquer caso, as Convenções celebradas por Portugal estabelecem algumas excepções a este regime e aos bens abrangidos e excluídos automaticamente desta categoria de rendimentos.

B. Regime Interno

• Rendimentos Imobiliários Obtidos em Portugal por Não Residentes

Os rendimentos imobiliários obtidos em Portugal por não residentes, sejam estas pessoas singulares ou colectivas, estão sujeitos a imposto (cfr. arts. 8º; 18º, n.º 1, al. h); e 101º, n.º 1 do CIRS, e arts. 4º, n.º 2; 50º; 51º e 80º, n.º 2 do CIRC).

No nosso país, os rendimentos prediais distinguem-se das mais-valias imobiliárias, estando sujeitos a uma definição e caracterização totalmente distintas.

• Rendimentos Imobiliários Obtidos no Estrangeiro por Residentes em Portugal

Os rendimentos imobiliários obtidos no estrangeiro por residentes em Portugal estão sujeitos a imposto (IRS ou IRC) nos termos gerais (cfr. arts. 15º, n.º 1 do CIRS; e art. 4º, n.º 1 do CIRC), competindo ao Estado português, como Estado da residência, eliminar ou atenuar a dupla tributação através do método do crédito do imposto unilateral previsto nos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento – cfr. arts. 81º do CIRS, e 85º do CIRC.

C. Regime Convencional

Neste domínio, Portugal segue de perto o Modelo de Convenção OCDE.

Do artigo 6º, nº 4, do Modelo OCDE, decorre que o regime-regra previsto neste preceito (tributação de rendimentos imobiliários no Estado onde se localizam os imóveis) prevalece sobre o respeitante à tributação dos rendimentos comerciais e dos profissionais independentes (art. 7º e ex-artigo 14º).

Deste modo, o Estado onde estão situados os imóveis tem competência ilimitada para tributar os rendimentos imobiliários obtidos, por exemplo, por uma sociedade residente noutro Estado, tendo o Estado da residência a obrigação de eliminar a dupla tributação.

2.5.2. Mais-valias

A. Introdução

A regra geral sobre a tributação das mais-valias prevê que estas só são tributáveis no Estado de residência do alienante – cfr. art. 13º, nº4 do Modelo de Convenção OCDE.

As principais excepções à regra, que admitem a tributação das mais-valias no Estado da fonte, são as seguintes:

- (a) tributação das mais-valias imobiliárias (art. 13º, nº 1);
- (b) tributação das mais-valias obtidas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa (art. 13º, nº 2);
- (c) tributação das mais-valias com a alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, de barcos utilizados na navegação interior ou de bens móveis afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos (art. 13º, nº 3).

B. Regime Interno

- Mais-valias Obtidas em Portugal por Não Residentes

As mais-valias obtidas em Portugal por não residentes têm um regime muito díspar, dependendo do sujeito passivo (pessoas singulares ou colectivas) e do bem transmitido.

No âmbito do CIRS, certo tipo de mais-valias (ex: transmissão de valores mobiliários e partes sociais – e.g. acções e quotas), encontram-se isentas nos termos do artigo 26º, nº 1 do EBF.

Se assim não for (designadamente porque o nº 3 do artigo 26º do Estatuto dos Benefícios Fiscais -EBF- o não permite) as pessoas singulares não residentes podem ainda beneficiar de um tratamento fiscal mais favorável, sendo tributadas à taxa de 10% (art. 72º, nºs. 1 e 4 do CIRS), salvo se não estiverem sujeitas a imposto, designadamente por corresponderem a participações sociais detidas antes de 1989 ou a acções detidas pelo seu titular durante mais de doze meses (art. 5º, do DL nº 442-A/88, de 30 de Novembro; e art. 10º, nº 2, al. a) do CIRS).

Em regra, as mais-valias realizadas por pessoas colectivas não residentes sem estabelecimento estável em Portugal estão sujeitas à taxa de 25% (art. 80º, nº 2, do CIRC), salvo se forem obtidas com a transmissão de partes sociais, caso em que poderão gozar do regime previsto no artigo 26º, nº 1, do EBF¹⁶.

- Mais-valias Obtidas no Estrangeiro por Residentes em Portugal

As mais-valias obtidas no estrangeiro por residentes em Portugal estão integralmente sujeitas a IRS ou IRC, consoante o perceptor do rendimento seja sujeito passivo de um ou outro daqueles impostos.

¹⁶ O artigo 26º do EBF também contém algumas regras anti-abuso que impedem a atribuição da isenção em situações específicas aí descritas. A Lei do Orçamento de Estado para 2003 (Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro) veio alterar recentemente esta disposição, eliminando algumas das normas anti-abuso.

No caso do Estado da fonte poder tributar as mais-valias obtidas pelo residente em Portugal, compete a este último Estado eliminar a dupla tributação nos termos das Convenções em vigor. Não existindo uma Convenção celebrada entre o Estado da fonte e o português, este último deverá aplicar o método do crédito de imposto previsto nos artigos 81º do CIRS e 85º do CIRC.

C. Regime Convencional

Não tendo formulado qualquer reserva ao Modelo de Convenção OCDE neste domínio, Portugal tem seguido de perto aquele Modelo. Em áreas bem delimitadas (e.g. mais-valias resultantes da alienação de participações sociais de sociedade cujo património é constituído por bens imóveis e as obtidas com a alienação de navios ou aeronaves) foram introduzidas regras particulares que diferem de Convenção para Convenção.

Nestes termos, à parte as excepções já acima enumeradas e uma ou outra particularidade introduzida nas Convenções bilaterais, as mais-valias realizadas com a alienação de bens móveis devem ser tributadas exclusivamente no Estado de residência do seu titular, podendo as que resultam da transmissão de bens imóveis ser ilimitadamente tributadas no Estado onde estes últimos se encontram localizados.

2.5.3. Percentagens e Remunerações de Membros dos Órgãos Sociais

Os pagamentos efectuados aos membros dos corpos sociais (e.g. Conselho de Administração e Conselho Fiscal) e recebidos nessa qualidade (excluem-se os pagamentos eventualmente efectuados à mesma pessoa a título da prestação laboral ou como independente, os quais são tratados nos termos dos arts. 7º (ex-art. 14º) e 15º da Convenção Modelo) podem ser tributados no Estado de residência da entidade (e.g. sociedade) onde é exercida aquela função ou cargo, ainda que o seu beneficiário (pessoa singular ou colectiva) resida noutro Estado.

Assim, essa tributação ocorre independentemente da forma como cada Estado qualifica esse rendimento (seja como rendimento do trabalho, dependente ou independente ou qualquer outro de diferente natureza) e do local onde esses serviços são prestados ou onde é residente o seu beneficiário.

Procurando equiparar estes rendimentos aos salários, Portugal introduziu uma reserva ao artigo 16.º. Por essa razão, a maioria das Convenções celebradas por Portugal estabelece a possibilidade dos pagamentos efectuados aos membros dos órgãos sociais de uma certa entidade poderem ser tributados no Estado onde aqueles serviços são prestados (i.e., onde são exercidas aquelas funções), o que não coincide necessariamente com o Estado onde tem residência aquela entidade.

As remunerações pagas aos membros não residentes dos corpos sociais de entidades residentes em Portugal estão, em regra, sujeitos a tributação por taxa liberatória de 25%, quer aqueles sejam pessoas singulares ou colectivas (art. 71.º, n.º 2, al. c) do CIRS; e arts. 80.º, n.º 2 e 88.º, n.º 1, al. d) do CIRC).

Os residentes que obtenham aquelas remunerações no estrangeiro também estão sujeitos a imposto em Portugal e, neste caso, a dupla tributação pode ser eliminada ou atenuada através de medidas unilaterais para a evitar (arts. 81.º do CIRS; e 85.º do CIRC), ou de acordo com as regras previstas na Convenção aplicável ao caso concreto.

2.5.4. Rendimentos Auferidos por Artistas e Atletas

De acordo com o artigo 17.º do Modelo de Convenção OCDE, os rendimentos obtidos pelos artistas e atletas também podem ser tributados no Estado onde aquelas actividades são prestadas ou, dito de outra forma, onde aquelas “performances” são executadas, independentemente daqueles artistas e atletas serem residentes noutro Estado.

A *ratio* desta regra decorre do facto destas pessoas se deslocarem com frequência para “actuares” em palcos muito variados, sejam eles um teatro, a televisão, um recinto

desportivo ou qualquer outro no qual seja possível executar a manifestação artística ou desportiva.

Têm-se levantado muitíssimas dificuldades tanto para definir – de forma consistente – o que se entende por artistas e desportistas, como para separar a remuneração recebida por estes últimos a este título e não a qualquer outro; por exemplo, as *royalties* recebidas pelo licenciamento de marcas (sujeitas ao regime do art. 12^o do Modelo de Convenção OCDE) ou *fees* de propaganda e patrocínio não directamente relacionados com o espectáculo e até os pagamentos por cancelamento de espectáculos.

Tem sido entendido, e é posição expressa assumida nos comentários ao Modelo de Convenção OCDE, que no caso do rendimento ser pago a uma entidade colectiva (ex.: uma equipa ou uma orquestra) o Estado onde a actividade foi exercida pode tributar a proporção do salário correspondente a essa exibição (comentário 8^o ao art. 17^o).

Em Portugal os rendimentos dos artistas e desportistas são qualificados, em regra, como rendimentos empresariais e profissionais e, se obtidos por pessoas não residentes, tributados à taxa de 25%.

2.5.5. Rendimentos Correspondentes ao Exercício de Funções Públicas

O artigo 19^o, n^o 1, al. a), do Modelo de Convenção OCDE, estabelece que os salários, vencimentos e outras remunerações – excluindo as pensões – pagas por um Estado, sua subdivisão política ou autarquia local, são tributáveis em exclusivo no Estado contratante que procede àquele pagamento. No entanto, a al. b) dessa mesma disposição permite que o Estado de residência tribute exclusivamente esses rendimentos se os serviços forem prestados no seu território e a pessoa residente (que não adoptou essa residência com o propósito de prestar tais serviços) seja nacional desse Estado.

Por seu turno, as pensões pagas pelo Estado, suas subdivisões políticas ou autarquias locais, a uma pessoa singular, em consequência de serviços que lhe foram prestados, só podem ser tributadas nesse Estado [art. 19^o, n^o 2, al. a)], salvo se a pessoa singular for

residente e nacional do outro Estado [art. 19^o, n.º 2, al. b)]. Neste último caso, e ainda que os serviços não tenham sido prestados nesse território, a tributação competirá exclusivamente ao Estado de residência.

O artigo 19^o do Modelo de Convenção sofreu várias alterações e as Convenções bilaterais celebradas por Portugal reflectem essas mudanças, pelo que se afigura indispensável – também aqui – verificar em concreto a quem compete tributar o rendimento em causa.

2.5.6. Rendimentos Atribuídos Excepcionalmente à Tributação no Estado da Fonte

Verificou-se, a seu tempo, que não obstante a tributação de certos rendimentos competir, como regra, ao Estado de residência, havia excepções que atribuíam essa tributação de forma directa e ilimitada (i.e. de forma cumulativa) ao Estado da fonte. São disso exemplo os seguintes rendimentos:

- (a) os lucros obtidos pelos estabelecimentos estáveis – cfr. secção 2.4.1. supra;
- (b) os rendimentos das profissões independentes imputáveis a instalação fixa noutro Estado – cfr. secção 2.4.2. supra;
- (c) os rendimentos das profissões dependentes, no caso de a actividade ser doravante exercida noutro Estado – cfr. secção 2.4.4. supra;
- (d) certas pensões – cfr. secção 2.4.5. supra;
- (e) excepcionalmente a tributação sobre o património – cfr. 2.4.7 supra.

2.5.7. Outros Rendimentos

Como disposição residual, o artigo 21^o do Modelo de Convenção OCDE atribui – via de regra – o direito exclusivo de tributar ao Estado de residência, sempre que estejamos na presença de categorias de rendimento que não tenham sido expressamente previstas ou que provenham de fonte não expressamente mencionada nos restantes artigos da Convenção. A este propósito, a generalidade dos autores tem invocado que estão abrangidos por esta disposição as pensões não integradas nos artigos 18^o e 19^o, os prémios e subsídios e os

rendimentos derivados da locação de bens que não constituam *royalties* nem rendimentos comerciais.

Portugal formulou uma reserva ao artigo 21º do Modelo de Convenção OCDE de forma a manter – consistentemente – o poder de tributar na fonte certos rendimentos que, de outra forma, só poderiam ser tributados pelo Estado da residência.

Importa sublinhar que os rendimentos aqui enquadráveis não podem, no entanto, ser rendimentos comerciais, na medida em que esses devem ser tratados em conformidade com o disposto no artigo 7º supra referido.

2.6. Tributação Cumulativa no Estado da Fonte (de forma limitada) e no Estado de Residência

Todas as Convenções celebradas por Portugal admitem que o Estado da fonte possa tributar certo tipo de rendimentos – os dividendos, os juros e as *royalties* – ainda que com limites, os quais são indicados através de taxas percentuais máximas que funcionam como um “tecto”.

Esta matéria é especialmente complexa atenta a existência de regras domésticas muito díspares, aplicáveis em função da existência de benefícios fiscais e de exigências comunitárias.

2.6.1. Dividendos

A. Introdução

O Modelo de Convenção OCDE admite que o Estado da fonte só possa tributar os dividendos dentro de certos limites (salvo se o perceptor do rendimento não for o seu beneficiário efectivo), a saber:

- (a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efectivo for uma sociedade (com excepção das sociedades de pessoas) que detenha, directamente, 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos;
- (b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

Se o beneficiário efectivo dos dividendos auferir estes últimos através de um estabelecimento estável ou de uma instalação fixa a que estão afectas aquelas acções ou participações, situado no Estado da fonte, este poderá tributar aqueles dividendos sem qualquer limitação; situação que também decorre do artigo 7º do Modelo de Convenção OCDE.

Em qualquer caso, deve sublinhar-se que o Modelo de Convenção OCDE proíbe expressamente a tributação extraterritorial dos dividendos – cfr. artº 10º, nº 5, da Convenção Modelo.

O termo dividendo usado neste artigo 10º significa «... os rendimentos provenientes de acções, acções ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com excepção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitas ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de acções pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui».

No âmbito comunitário, a Directiva 90/435/CEE impõe que os Estados-membros eliminem totalmente a dupla tributação económica dos lucros distribuídos entre sociedades residentes em diferentes Estados-contratantes.

Neste contexto, a liberdade de cada Estado, tanto na sua situação de Estado da fonte como de residência, está limitada em virtude de não poder exigir a retenção de imposto na fonte (desde que estejam preenchidos certos requisitos – o mínimo denominador comum consta da Directiva 90/435/CEE), nem a tributação dos dividendos provenientes de outros Estados,

salvo se conceder um desagravamento quase total (i.e. ou aplica o regime de isenção ou do crédito, mas, em qualquer caso, tem de se permitir eliminar a dupla tributação).

Na circunstância de não estarem reunidos os requisitos previstos para a aplicação da Directiva, poder-se-á aplicar o regime da Convenção bilateral¹⁷.

Actualmente, o Código do IRC exige ao interessado o prévio preenchimento de formulários próprios a aprovar por despacho do Ministro das Finanças e a sua certificação pelas autoridades competentes do Estado da residência, para beneficiar da aplicação da taxa reduzida na fonte.

Quando não seja efectuada esta prova, o dividendo fica sujeito a retenção, sendo possível ao beneficiário do dividendo (não residente) solicitar o respectivo reembolso no prazo de dois anos a contar da data em que o mesmo lhe foi colocado à disposição, também através de formulário próprio a aprovar por despacho do Ministro da Finanças¹⁸.

Em certos casos, poderão também os beneficiários dos dividendos gozar das isenções previstas na legislação doméstica (e.g. art. 59^o do EBF e art. 39^o da Lei do Orçamento de Estado para 2003 – Lei n^o 32-B/2002, de 30 de Dezembro).

B. Regime Interno

- *Dividendos Pagos por Sociedades Portuguesas a Não Residentes*

A nível doméstico importa determinar se o perceptor do rendimento é uma pessoa colectiva ou singular, sujeita, respectivamente, a IRC ou IRS.

¹⁷ Para que a sociedade-mãe residente noutro Estado Membro da União Europeia possa gozar da dispensa de retenção na fonte deve ser efectuada a prova perante a entidade devedora dos dividendos (anteriormente à data da sua colocação à disposição), da verificação dos requisitos referidos no art. 14^o, n^o 3 do CIRC e de que se encontra nas condições referidas no artigo 2^o da Directiva 90/435/CEE de 23 de Julho, através da declaração referida no art. 14^o, n^o 4 do CIRC, sendo ainda de observar as exigências previstas no artigo 120^o do CIRS. Por outro lado, para que a sociedade-mãe residente em Portugal possa beneficiar do regime de isenção deve integrar no processo de documentação fiscal a declaração referida no art. 112^o, n^o 7 do CIRC.

¹⁸ Cfr. artigo 90^o, n^{os} 4 e 5 do CIRC.

Além disso, é também relevante saber quem distribui esse mesmo rendimento: ou seja, actualmente interessa apurar se o dividendo é distribuído por uma sociedade anónima ou por uma sociedade por quotas (em regra, fala-se a este respeito da distribuição de lucros), por outro lado, importa determinar se tal sociedade foi privatizada.

Finalmente, afigura-se indispensável saber se o perceptor do rendimento, sendo uma sociedade, pode beneficiar do regime aplicável às sociedades-mãe europeias que gozem do regime definido pela Directiva 90/435/CEE.

Do regime aplicável decorre que os dividendos tanto podem ser pagos em bruto, ou seja, não serem sujeitos a qualquer retenção na fonte [i.e. caso os dividendos sejam distribuídos à sociedade-mãe após o decurso do prazo da detenção mínimo (dois anos) de, pelo menos, 25% do capital social da subsidiária – cfr. art. 14^o, n^{os} 3 e 4, do CIRC], como o serem a uma retenção de 30% (e.g. dividendos pagos por sociedades anónimas não cotadas nem em processo de privatização a pessoas singulares não residentes)¹⁹.

A disparidade de soluções exige uma análise casuística de cada situação.

- *Dividendos Pagos por Sociedades Não Residentes a Residentes em Portugal*

Neste domínio, a regra é a de que os dividendos estrangeiros devem ser totalmente englobados para efeitos da sua tributação em sede de IRC (art. 4^o, n^o 1, do CIRC).

Circunstancialmente (art. 46^o, n^o 5, do CIRC), os dividendos pagos pela sociedade não residente serão totalmente deduzidos da base tributável da sociedade-mãe residente em Portugal.

¹⁹ Trata-se dos 25% a título de IRS (art. 71^o, n^o 2 al. d) do CIRS) e 5% a título de imposto sobre as sucessões e doações por avença (art. 184^o, do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações).

Para efeitos de IRS, os dividendos estrangeiros também estão obrigatoriamente sujeitos a englobamento – arts. 22^o e 40^o-A do CIRS, aditado pela Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

No caso de não existir uma Convenção para eliminar a dupla tributação, e de não ser aplicável o regime de isenção previsto no artigo 46^o, n^o 5, do CIRC, Portugal, enquanto Estado de residência, deverá aplicar o método do crédito do imposto previsto nos artigos 81^o, do CIRS e 85^o, do CIRC de modo a eliminar ou, pelo menos, atenuar a dupla tributação internacional jurídica sobre os dividendos.

C. Regime Convencional

A posição portuguesa tem evoluído desde a década de sessenta. No entanto, essas mudanças traduzem mais um objectivo particular de combate à evasão (e.g. com a introdução de medidas anti-abuso) e acolhimento das regras impostas pelas exigências comunitárias (e.g. a adopção da Directiva 90/435/CEE) do que uma alteração da “política fiscal”, a qual continua a acentuar a posição portuguesa como a de um país importador líquido de capitais, justificando, dessa forma, a manutenção da reserva às taxas previstas no artigo 10^o, n^o 2, do Modelo de Convenção OCDE²⁰.

Portugal também estabeleceu uma reserva ao artigo 10^o, n^o 3, de forma a incluir outros pagamentos (derivados dos contratos de associação em participação) no termo dividendos definido nas convenções bilaterais por si celebradas.

O crescimento do número de Convenções celebradas por Portugal e a diversidade de soluções adoptadas, exige uma análise concreta à Convenção aplicável em cada situação, para determinar o regime convencional aí previsto.

²⁰ No entanto, recentemente, através do Despacho n^o 6 328/2002, de 24 de Setembro 2001, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais considerou – a respeito das retenções na fonte sobre dividendos, juros e *royalties* – que “...os níveis das taxas propostas pelo nosso país deverão ser diferenciadas consoante a posição de Portugal, em termos de desenvolvimento económico ou de outros factores, relativamente ao outro Estado Contratante” – cfr. DR n^o 69, II Série, de 22 de Março de 2002.

Além disso, no contexto europeu, as regras domésticas que transpuseram as normas da Directiva 90/435/CEE são mais favoráveis que as convencionais [e.g. permitem eliminar a dupla tributação tanto na distribuição (“à saída”) como na percepção (“à chegada”) dos dividendos], desde que estejam preenchidos os requisitos para a sua aplicação.

No âmbito convencional a eliminação da dupla tributação compete ao Estado de residência, nos termos acima indicados.

2.6.2. Juros

A. Introdução

O Modelo de Convenção OCDE estabelece que os juros podem ser tributados cumulativamente no Estado da fonte e no Estado de residência. No entanto, o Estado da fonte só pode tributar os juros até ao limite de 10% do montante bruto, salvo se o receptor do rendimento não for o seu beneficiário efectivo. Ao Estado de residência do receptor dos juros compete eliminar a dupla tributação.

O termo “juros” utilizado no art. 11º da Convenção significa «... os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor e, nomeadamente, os rendimentos da dívida pública e de obrigações de empréstimos, incluindo prémios atinentes a esses títulos», excluindo-se expressamente as penalizações por pagamento tardio.

Também para este tipo de rendimento prevalecem as regras respeitantes aos estabelecimentos estáveis e instalações fixas (vide 2.6.1.-A. supra) no caso de ser uma destas entidades a contratar o empréstimo.

O nº 6, do artigo 11º, tem como objectivo, na palavra dos próprios comentários da OCDE, “...limitar o campo de aplicação” da disposição relativa à tributação dos juros, na hipótese de o montante dos juros pagos exceder, por força das relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e uma terceira pessoa, o montante que

seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo se tratassem com absoluta independência.

Neste caso, as disposições do artigo 11º só se aplicarão ao último montante referido, podendo a parte dos juros pagos em excesso ser tributada de acordo com a legislação interna de cada Estado (fonte e residência).

O conceito de pessoas ligadas por uma relação especial referido nesta disposição é mais amplo do que o conceito de “empresas associadas” constante do artigo 9º da Convenção Modelo OCDE, desde logo porque abrange relações estabelecidas entre pessoas singulares, e, simultaneamente, mais restrito do que o conceito existente no artigo 58º, nº 4, do CIRC, e para o qual remete o artigo 61, nº 1, do mesmo Código.

B. Regime Interno

- Juros Pagos a Entidades Não Residentes

Também para este tipo de rendimentos, o regime interno é muito díspar, tendo em conta, fundamentalmente, a existência de benefícios fiscais. Em qualquer caso, sempre se poderá dizer que, regra geral, os juros pagos a não residentes estão sujeitos a uma taxa de retenção de 20% (arts. 71º, nº 3, als. a), b) e d) do CIRS e 80º, nº 2, al. c) do CIRC), não obstante existirem várias excepções provenientes de regimes especiais que consagram isenções de vários tipos.

- Juros Pagos por Entidades Não Residentes a Residentes em Portugal

Em sede de IRC, os sujeitos passivos são obrigados a contabilizar e registar para efeitos fiscais os juros pagos por entidades não residentes, nos precisos termos em que declarem os mesmos rendimentos obtidos em Portugal, em conformidade com o artigo 4º, nº 1, do CIRC.

Já no âmbito do IRS, a regra de englobamento não é obrigatória para todo o tipo de rendimentos - (cfr. arts. 22^o, n^o2, 71^o, n^o 1 e 101^o, n^o 2, al. b) do CIRS).

Os artigos 81^o e 85^o, respectivamente, do CIRS e CIRC, permitem atenuar, senão eliminar, a dupla tributação internacional jurídica sobre estes rendimentos.

Sublinha-se que, na perspectiva convencional, excepcionalmente, a Convenção com Moçambique consagra uma cláusula de *tax sparing* que permite atribuir um crédito de imposto presumido, equivalente àquele que teria sido pago em Moçambique não fossem as regras internas de isenção.

C. Regime Convencional

À semelhança do que se afirmou atrás (cfr. 2.6.1.-C.), Portugal tem mantido a sua posição tradicional, enquanto importador líquido de capitais, negociando taxas mais elevadas que as previstas no Modelo de Convenção OCDE e incluindo uma definição de "juros" ligeiramente mais abrangente que o Modelo.

Em breve, com a aprovação das propostas de Directivas Comunitárias sobre a tributação da poupança e de juros e *royalties*, modificar-se-á o campo de aplicação da Convenção no espaço europeu.

Actualmente, o Código do IRC exige o preenchimento dos formulários a aprovar por despacho do Ministro da Finanças, tanto para permitir a redução da taxa do imposto quando o juro é pago (e.g. para a taxa limite de 10%), como para solicitar o respectivo reembolso. Sobre o preenchimento dos formulários vide a secção 3 infra.

2.6.3. *Royalties*

A. Introdução

No que respeita às *royalties*, a posição adoptada por Portugal nas suas Convenções bilaterais diverge expressamente do Modelo de Convenção OCDE, na medida em que este atribui o poder de tributar, em exclusivo, ao Estado de residência (art. 12º, nº 1), e Portugal, na sequência da reserva que formulou a este número do artigo 12º, prevê em todas as Convenções bilaterais por si celebradas a possibilidade de tributação limitada (a uma taxa que varia entre os 5% e os 10%) pelo Estado da fonte.

De acordo com o nº 2, do artigo 12º, o termo *royalties* "... significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho, ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico".

As Convenções bilaterais celebradas por Portugal alargaram ainda mais este conceito de modo a aqui incluir as retribuições auferidas pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico. Existem situações em que o termo *royalties* inclui ainda «... os ganhos provenientes do uso de tais direitos ou bens no caso de alienação desses direitos ou bens, na medida em que tais ganhos dependem da produtividade, uso ou alienação dos mesmos» - Convenção celebrada com os Estados Unidos Mexicanos.

Neste domínio, as regras respeitantes aos estabelecimentos estáveis e instalações fixas podem também prevalecer (vide 2.6.1.-A. supra), no caso de ser uma destas entidades, estabelecidas no Estado da fonte, a obter as *royalties*; designadamente, porque o direito ou bem que justifica o pagamento das *royalties* está efectivamente ligado àquele estabelecimento estável ou instalação fixa.

Por outro lado, a possibilidade de correcções de preços (e.g. das *royalties*) também existe se devido a relações especiais entre o devedor e o beneficiário efectivo de *royalties*, ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das *royalties*, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, excedeu o valor que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações; neste caso as disposições do artigo 12º só são aplicáveis a este último montante, podendo o excesso ser tributado de acordo com a legislação interna de cada Estado, tendo em conta as outras disposições da Convenção, designadamente os artigos 9º e 25º.

B. Regime Interno

- "Royalties" Pagas a Não-Residentes

Como regra, as *royalties* pagas a não-residentes estão sujeitas à taxa de retenção de 15% (arts. 71º, nº 4, al. c) do CIRS e 80º, nº 2, al. a) do CIRC).

As grandes discussões que se têm colocado internamente têm ocorrido no domínio da definição do termo *royalties*, em virtude da tendência da administração fiscal para estender esta caracterização a realidades que, muitas vezes, não podem ser qualificadas como tal (e.g. outro tipo de rendimentos – fundamentalmente rendimentos comerciais – ou até custos decorrentes de acordos ou contratos de repartição de custos) e, por vezes, das próprias empresas que não distinguem as diferentes realidades em contratos mistos por si celebrados.

Esta experiência mostra a importância que tem a redacção das cláusulas contratuais, bem como a necessidade de poder apresentar provas sobre a realidade que está subjacente àqueles contratos.

- “Royalties” Pagas por Entidades Não Residentes a Residentes em Portugal

A regra neste domínio é a do englobamento, tanto ao nível das pessoas singulares como colectivas, obrigando aquelas ou estas a incluir as *royalties* recebidas na matéria colectável sujeita a imposto.

Para eliminar a dupla tributação internacional jurídica os sujeitos passivos residentes podem beneficiar do regime do crédito do imposto previsto nos artigos 81^o e 85^o, respectivamente, do CIRS e CIRC²¹.

Não obstante o termo anglo-saxónico não ter sido introduzido na legislação interna (e.g. CIRS ou CIRC), as disposições domésticas reportam-se a esta realidade, incluindo certo tipo de rendimentos (e.g. rendas provenientes da locação de equipamentos) que são hoje claramente vistos como rendimentos comerciais no plano internacional.

C. Regime Convencional

Se há domínio em que Portugal tem defendido – tanto na negociação das Convenções, como na sua aplicação prática no âmbito das fiscalizações tributárias que realiza – a sua posição de país importador de capitais, as *royalties* reflectem esse paradigma.

Como Estado da fonte, Portugal tem mantido sempre o direito de tributar as *royalties* e tem, sempre que possível, alargado o respectivo conceito no âmbito das Convenções bilaterais que tem celebrado, na linha das reservas formuladas ao artigo 12^o do Modelo de Convenção OCDE.

No futuro, a Directiva comunitária sobre a tributação das *royalties* também fará perder parte da relevância das Convenções bilaterais no espaço europeu.

²¹ Para maiores desenvolvimentos vejam-se os comentários tecidos nas secções 2.6.1.-B. e 2.6.2.-B. supra.

Actualmente o Código do IRC exige o preenchimento dos formulários a aprovar por despacho do Ministro das Finanças, tanto para permitir a redução de taxa de imposto quando as *royalties* são pagas (e.g. para aplicar as taxas limites abaixo dos 5%), como para solicitar os respectivos reembolsos quando a tributação tenha ocorrido de acordo com a taxa de 15%. Sobre o preenchimento dos formulários vide a secção 3 infra.

3. APLICAÇÃO DO REGIME DAS CONVENÇÕES - FORMALIDADES A CUMPRIR

3.1. Aplicação das Convenções Bilaterais Celebradas por Portugal

3.1.1. Generalidade dos Rendimentos

- Introdução

As Convenções bilaterais celebradas por Portugal não prevêm regras específicas que limitem a sua aplicação aos residentes de cada Estado. Por via de regra, um certificado de residência é título bastante para provar que o seu titular pode beneficiar da aplicação da Convenção. Esse certificado deve ser entregue pelo beneficiário do rendimento à entidade pagadora antes daquele pagamento ter lugar.

Em rigor só os artigos 10^o, n.º 2 e 11^o, n.º 2, do Modelo de Convenção OCDE prevêm que “as autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite”. No entanto, na prática, Portugal não inclui qualquer destes acordos nas convenções por si celebradas.

Em certos Estados, existem procedimentos legais internos extensos – i.e. normas jurídicas gerais e abstractas – que definem a forma de aceder à aplicação das Convenções bilaterais.

No nosso país, esta matéria foi durante muito tempo regulada exclusivamente através de circulares emitidas pela Direcção - Geral dos Impostos (DGCI)²².

O Orçamento de Estado para 2003 veio alterar esta situação, aditando três novos números ao artigo 90^o do CIRC.

- Beneficiários Não Residentes

Doravante, de modo a beneficiar da aplicação das Convenções bilaterais celebradas por Portugal e caso o Estado da fonte seja Portugal, a lei prevê a necessidade de preencher os formulários de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças.

Os beneficiários de rendimentos de fonte Portuguesa que possam (mercê do disposto numa Convenção), gozar da não tributação total ou parcial do imposto em Portugal devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais que resultam da Convenção, através da apresentação do citado formulário que deve ser previamente certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado da residência²³.

O Código do IRC estabelece que quando essa prova não for efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, o substituto tributário fica obrigado a proceder à retenção na fonte do imposto devido, de acordo com as regras domésticas e, caso não o faça, será responsabilizado pela falta da entrega, acrescida de eventuais juros compensatórios.

²² Rua da Prata, n.º 10, 2.º,
1149-027 Lisboa
Tel.: (+ 351) 21 881 26 00/ 21 887 66 22
Fax: (+ 351) 21 881 29 38
E-mail: dgci@dgci.min-financas.pt
Presença na Internet: "www.dgci.min-financas.pt"

²³ Cfr. artigo 90^o, n.ºs. 3, 4 e 5 do CIRC.

Apesar de tudo, o sujeito passivo não residente que não tiver beneficiado da aplicação da Convenção *ab initio*, poderá requerer à DGCI o reconhecimento do regime resultante da Convenção e solicitar o reembolso do imposto retido na fonte, no prazo de dois anos a contar da data da verificação do facto gerador do imposto, mediante apresentação do formulário do modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças.

- Beneficiários Residentes

No caso do Estado da fonte ser um Estado estrangeiro, a pessoa residente em Portugal deve solicitar essa certificação da residência às autoridades portuguesas em impresso de modelo próprio (Modelo 2-RFI; vide Circular 11/99, de 28 de Abril, da DGCI).

Esse impresso pode ser obtido junto de qualquer Tesouraria da Fazenda Pública e apresentado em qualquer Repartição de Finanças ou enviado directamente para DSBF - Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais / Relações Fiscais Internacionais²⁴. O pedido também pode ser formulado via Internet através da página "www.dgci.min-financas.pt".

Os residentes em território português que pretenderem obter a limitação do imposto no Estado da fonte, deverão solicitar os respectivos formulários emitidos pelo Estado estrangeiro, os quais, por via da regra, exigem que a residência seja certificada junto da administração fiscal portuguesa.

3.1.2. Dividendos, Juros e *Royalties*

- Beneficiários Não Residentes

Por forma a beneficiarem das taxas estabelecidas nas Convenções, relativamente a dividendos, juros e *royalties*, os não residentes que obtenham esses rendimentos em Portugal devem preencher, assinar, obter a certificação e enviar – quer directamente, quer

²⁴ Av. Eng. Duarte Pacheco, n.º 28, 4.º
1099-013 Lisboa
Tel.: (+ 351) 21 383 42 00
Fax: (+ 351) 21 387 41 79
E-mail: dsbf@dgci.min-financas.pt

através das autoridades fiscais do seu país – os formulários de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças.

A limitação do imposto português poderá obter-se através da redução na fonte ou por meio do sistema de reembolso.

Actualmente, para poder beneficiar da taxa reduzida de imposto no momento do pagamento dos rendimentos é necessário que o beneficiário dos rendimentos apresente ao devedor o formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças (devidamente preenchido e confirmado na parte respectiva, pelas competentes autoridades tributárias do Estado em que reside), antes do devedor proceder ao pagamento daqueles rendimentos.

No caso de não ter sido entregue essa declaração antes do pagamento dos rendimentos, apenas se poderá obter a aplicação da taxa reduzida da Convenção através do processo de “reembolso”. Deste modo, num primeiro momento, é aplicada a taxa normal de retenção na fonte e depois solicita-se o reembolso da diferença entre essa taxa e aquela que resulta da aplicação da Convenção, mediante o preenchimento do respectivo formulário.

A limitação por reembolso pode ser exercida até 2 anos sobre a data da verificação do facto gerador do imposto e mediante a apresentação do formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças, o qual também deverá ser devidamente certificado pelas autoridades do Estado de residência do beneficiário dos rendimentos. Neste caso, solicita-se a restituição do imposto suportado em excesso no Estado da fonte dos rendimentos.

Anualmente, as entidades residentes que efectuam pagamentos a não residentes devem remeter a declaração Modelo 130 à Administração Fiscal (até 31 de Maio do ano seguinte àquele a que dizem respeito os rendimentos), acompanhados daqueles formulários devidamente certificados.

Os impressos para aplicação das Convenções podem ser obtidos junto das autoridades fiscais dos Estados de residência dos beneficiários ou, em Portugal, na DSBF, e o modelo 130 nas Tesourarias da Fazenda Pública.

Os formulários são preenchidos em triplicado. As autoridades fiscais do Estado de residência do beneficiário ficam com um formulário, depois de certificado para si, e entregam os restantes ao beneficiário.

No caso de redução na fonte, o beneficiário envia imediatamente os dois formulários ao devedor dos rendimentos o qual arquiva um dos exemplares e envia o outro à Administração Fiscal, conjuntamente com o Modelo 130.

No caso de reembolso, o beneficiário dos rendimentos arquiva um dos impressos e envia o outro, juntamente com os documentos comprovativos do pagamento do imposto (Declaração Modelo 41), à DSBF, solicitando o respectivo reembolso.

- *Beneficiários Residentes*

O procedimento para obter a aplicação das taxas das Convenções por parte dos beneficiários portugueses junto das autoridades fiscais estrangeiras é semelhante ao descrito anteriormente, embora os formulários possam ser diferentes (e.g. se existirem) posto que são da responsabilidade dos Estados da fonte do rendimento.

Deverão, pois, ser preenchidos os formulários próprios que podem ser obtidos em Portugal (DSBF) ou junto das autoridades fiscais do Estado de residência do devedor do rendimento, sendo de imediato certificada a residência dos beneficiários residentes em território português antes dos mesmos serem remetidos para o Estado da Fonte.

3.2. Próximas Alterações (2003)

Os novos formulários que permitirão aos não residentes (que obtenham rendimentos em território português) beneficiar de uma Convenção bilateral para eliminar ou reduzir a dupla tributação serão publicados em breve (espera-se que tal publicação ocorra no primeiro semestre de 2003), em conformidade com o disposto no artigo 90º do CIRC.

Provavelmente, a prazo, serão introduzidas nos Códigos novas obrigações para beneficiar da aplicação de uma Convenção bilateral, esclarecendo-se por lei todos as formalidades que tanto os residentes como os não residentes terão de observar para beneficiar de cada Convenção concreta.

A prática recente aconselha a que os potenciais beneficiários de uma Convenção bilateral verifiquem em cada momento relevante a legislação em vigor (a legislação doméstica e a Convenção bilateral aplicável) para poderem aceder aos benefícios garantidos pela Convenção.

BIBLIOGRAFIA

Para mais desenvolvimentos:

- Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 1997;
- Francisco de Sousa da Câmara, *Portugal – Practical Issues in the Application of Double Tax Conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXXIII b, Edição Kluwer, The Netherlands, IFA 1998;
- Francisco de Sousa da Câmara, *A Dupla Residência das Sociedades à Luz das Convenções de Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 403, págs. 35-144, Ed. Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, 2001;
- Manuel Pires, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças;
- Maria da Graça Simões Carvalho, *Aplicação das Convenções sobre a Dupla Tributação*, Editora Rei dos Livros, 2000;
- Maria Margarida Cordeiro de Mesquita, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 179, CEF, Ministério das Finanças, Lisboa 1998;
- Maria Margarida Cordeiro de Mesquita, *A Política Convencional Portuguesa em Matéria de Dupla Tributação*, Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez, Vol. II, págs. 371-389, Ed. Almedina, Coimbra, 2000;
- Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Ed. OCDE, 2000 (em Portugal, veja-se o modelo de 1992, publicado em 1995 por Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 172, CEF).

ANEXO A

- Convenção Modelo OCDE sobre o Rendimento e o Património, versão inglesa, actualização a 29 de Abril de 2000

OECD MODEL TAX CONVENTION

TITLE OF THE CONVENTION

**Convention between (State A) and (State B)
with respect to taxes on income and on capital¹**

PREAMBLE TO THE CONVENTION²

© OECD

¹ States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.

² The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.



OECD MODEL TAX CONVENTION

CHAPTER I

SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

- a)* (in State A):
- b)* (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.



OECD MODEL TAX CONVENTION

CHAPTER II

DEFINITIONS

Article 3

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:

- a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
- b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
- c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
- d) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
- e) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;
- f) the term "competent authority" means:
 - (i) (in State A):
 - (ii) (in State B):
- g) the term "national" means:
 - (i) any individual possessing the nationality of a Contracting State;
 - (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State;
- h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Article 4

RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

© OECD



OECD MODEL TAX CONVENTION

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

© OECD

V

OECD MODEL TAX CONVENTION

- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

CHAPTER III

TAXATION OF INCOME

Article 6

INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

© OECD

OECD MODEL TAX CONVENTION

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

Article 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.
4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.
5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.
6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.
7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

OECD MODEL TAX CONVENTION

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.
4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where

- a*) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b*) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.



OECD MODEL TAX CONVENTION

Article 10

DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

- a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;
- b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.



OECD MODEL TAX CONVENTION

Article 11

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.
3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.
6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

OECD MODEL TAX CONVENTION

2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 13

CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2 and 3, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

[Article 14 - INDEPENDENT PERSONAL SERVICES]

[Deleted]

OECD MODEL TAX CONVENTION

Article 15

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 16

DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Article 17

ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

OECD MODEL TAX CONVENTION

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

Article 18

PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Article 19

GOVERNMENT SERVICE

1.
 - a) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
 - b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
 - (i) is a national of that State; or
 - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
2.
 - a) Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
 - b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.
3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages and other similar remuneration, and to pensions, in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

OECD MODEL TAX CONVENTION

Article 20

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

Article 21

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

CHAPTER IV

TAXATION OF CAPITAL

Article 22

CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.

3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

OECD MODEL TAX CONVENTION

4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

CHAPTER V

METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23 A

EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.
4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

Article 23 B

CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:
 - a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
 - b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

© OECD

XV



OECD MODEL TAX CONVENTION

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

CHAPTER VI

SPECIAL PROVISIONS

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities.

This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.



OECD MODEL TAX CONVENTION

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

Article 25

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

Article 26

EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation there under is not contrary to the Convention. The exchange of

OECD MODEL TAX CONVENTION

information is not restricted by Articles 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

Article 27

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

Article 28

TERRITORIAL EXTENSION¹

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.

2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the

© OECD

¹ The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

OECD MODEL TAX CONVENTION

Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

CHAPTER VII
FINAL PROVISIONS

Article 29

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at as soon as possible.
2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:

- a)* (in State A):
- b)* (in State B):

Article 30

TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year In such event, the Convention shall cease to have effect:

- a)* (in State A):
- b)* (in State B):

TERMINAL CLAUSE¹

© OECD

¹ The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.



ANEXO B

LISTA DE CONVENÇÕES BILATERAIS CELEBRADAS POR PORTUGAL

PAISES	DIPLOMA LEGAL*	ENTRADA EM VIGOR	INÍCIO DA APLICAÇÃO
Alemanha	Lei 12/82 de 03/06/1982	08/10/1982	01/01/1983
Áustria	D.L. n.º 70/71 de 08/03/1971	27/02/1972	01/01/1973
Bélgica	D.L. n.º 619/70 de 15/12/1970	19/02/1971	01/01/1972
Convenção Adicional	RAR n.º 82/2000 de 14/12/2000	05/04/2001	01/01/2002
Brasil	RAR n.º 33/2001 de 27/04/2001	05/10/2001	01/01/2000
Bulgária	RAR n.º 14/96 de 11/04/1996	18/07/1996	01/01/1997
Cabo Verde	RAR n.º 63/2000 de 12/07/2000	15/12/2000	01/01/2001
Canadá	RAR n.º 81/2000 de 06/12/2000	24/10/2001	01/01/2002
China	RAR n.º 28/2000 de 30/3/2000	08/06/2000	01/01/2001
Coreia	RAR n.º 25/97 de 08/05/1997	21/12/1997	01/01/1998
Cuba	RAR n.º 49/2001 de 13/07/2001	Não está em vigor ¹	—
Dinamarca	RAR n.º 6/2002 de 23/02/2002	24/05/2002	01/01/2003
Espanha	RAR n.º 6/95 de 28/01/1995	28/06/1995	01/01/1996
E.U.A.	RAR n.º 39/95 de 12/10/1995	01/01/1996	01/01/1996
Finlândia	D.L. n.º 494/70 de 23/10/1970	14/07/1971	01/01/1972
França	D.L. n.º 105/71 de 26/03/1971	18/11/1972	01/01/1973
Grécia	RAR n.º 25/2002 de 04/04/2002	13/08/2002	01/01/2003
Holanda	RAR n.º 62/2000 de 12/07/2000	11/08/2000	01/01/2001

¹ Aguarda a troca dos instrumentos de ratificação.

PAISES	DIPLOMA LEGAL*	ENTRADA EM VIGOR	INÍCIO DA APLICAÇÃO
Hungria	RAR n.º 4/99 de 28/01/1999	08/05/2000	01/01/2001
Índia	RAR n.º 20/2000 de 06/03/2000	05/04/2000	01/01/2001
Irlanda	RAR n.º 29/94 de 24/06/1994	11/07/1994	01/01/1995
Islândia	RAR n.º 16/2002 de 08/03/2002	11/04/2002	01/01/2003
Itália	Lei n.º 10/82 de 01/06/1982	15/01/1983	01/01/1984
Letónia	RAR n.º 12/2003 de 28/02/2003	Não está em vigor ¹	-
Lituânia	RAR n.º 10/2003 de 25/02/2003	Não está em vigor ¹	-
Luxemburgo	RAR n.º 56/2000 de 30/06/2000	30/12/2000	01/01/2001
Macau	RAR n.º 80-A/99 de 16/12/1999	01/01/1999	01/01/1999
Malta	RAR n.º 11/2002 de 25/02/2002	05/04/2002	01/01/2003
Marrocos	RAR n.º 69-A/98 de 23/12/1998	27/6/2000	01/01/2001
México	RAR n.º 84/2000 de 15/12/2000	09/01/2001	01/01/2002
Moçambique	RAR n.º 36/92 de 30/12/1992	05/12/1993	01/01/1994
Noruega	D.L. n.º 504/70 de 27/10/1970	01/10/1971	01/01/1972
Polónia	RAR n.º 57/97 de 09/09/1997	04/02/1998	01/01/1999
Reino Unido	D.L. n.º 48.497 de 24/07/1968	20/01/1969	01/01/1970
República Checa	RAR n.º 26/97 de 09/05/1997	01/10/1997	01/01/1998
Roménia	RAR n.º 56/99 de 10/7/1999	14/07/1999	01/01/2000
Rússia	RAR n.º 10/2002 de 25/02/2002	11/12/2002	01/01/2003
Singapura	RAR n.º 85/2000 de 15/12/2000	16/03/2001	01/01/2002

¹ Aguarda a troca dos instrumentos de ratificação.

¹ Aguarda a troca dos instrumentos de ratificação.

PAISES	DIPLOMA LEGAL*	ENTRADA EM VIGOR	INÍCIO DA APLICAÇÃO
Suíça	D.L. n.º 716/74 de 12/12/1974	17/12/1975	01/01/1976
Tunísia	RAR n.º 32/2000 de 31/03/2000	21/08/2000	01/01/2001
Ucrânia	RAR n.º 15/2002 de 08/03/2000	11/04/2002	01/01/2003
Venezuela	RAR n.º 68/97 de 05/12/1997	08/01/1998	01/01/1999

* As Convenções encontram-se disponíveis no Diário da República – I Série-A, da data da respectiva Lei, Decreto-Lei (D.L.) ou Resolução da Assembleia da República (RAR).

ANEXO C

PORTARIAS, DESPACHOS E ORIENTAÇÕES ADMINISTRATIVAS

Para além dos diplomas referidos no Anexo B devem consultar-se, com grande interesse prático, as seguintes orientações administrativas:

- Portaria n.º 7/99, de 7 de Janeiro – Rendimentos Devidos a Sujeitos Passivos Não Residentes.
- Despacho n.º 6 328/2002 (2ª Série), do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 22 de Março – Política Fiscal Externa Portuguesa.
- Ofício-Circulado n.º 20 076/2002, de 31 de Outubro (Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais - DSBF) – Procedimentos relativos à aplicação da limitação de imposto por força de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação.
- Ofício-Circulado n.º 20 071/2002, de 26 de Junho (DSBF) – Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal c/ Tabela.
- Ofício-Circulado n.º 20 045/2001, de 4 de Abril (Direcção-Geral dos Impostos - DGCI) – Recepção de Declaração Modelo 3 IRS em casos de Pedido de Crédito de Imposto.
- Ofício-Circulado n.º 20 044/2001, de 4 de Abril (DGCI) – IRS / Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional.
- Ofício-Circulado n.º 20 032/2001, de 31 de Janeiro (DGCI) – Dupla Tributação Internacional/ Art. 15 CDT Alemanha.
- Ofício-Circulado n.º 20 030/2000, de 18 de Dezembro (DGCI) – Crédito de Imposto/ Documento Comprovativo.
- Ofício-Circulado n.º 20 022/2000, de 19 de Maio (DGCI) – Dupla Tributação Internacional / Dedução de Imposto.
- Circular n.º 18/99, de 7 de Outubro (DSBF) – Regras de aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação.
- Circular n.º 11/99, de 28 de Abril (DGCI) – Pedido de Certificado de Residência Fiscal.
- Ofício-Circulado n.º 20 005/99, de 10 de Março (DSBF) – IR / Declaração Modelo 130 – Rendimentos Pagos a Não Residentes.

Ver também:

- IRS Modelo 3 Anexo J – Rendimentos Obtidos no Estrangeiro.