

**CONVENÇÕES SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO
NO ATUAL DIREITO FISCAL INTERNACIONAL**

AUTOR

Paula Rosado Pereira

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Avenida Emídio Navarro, 81, 3D

3000-151 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

www.almедina.net · editora@almедina.net

DESIGN DE CAPA

FBA.

CAPA

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

PRÉ-IMPRESSÃO

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

Setembro, 2022

DEPÓSITO LEGAL

....

Os dados e as opiniões inseridos na presente publicação são da exclusiva responsabilidade do(s) seu(s) autor(es).

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infrator.



GRUPOALMEDINA

Biblioteca Nacional de Portugal – Catalogação na Publicação

PEREIRA, Paula Rosado

Convenções sobre dupla tributação no atual direito
fiscal internacional. – 2ª ed. – (Manuais universitários)
ISBN 978-989-40-0728-9

CDU 336

*A vida é o que fazemos dela.
As viagens são os viajantes.
O que vemos, não é o que vemos,
senão o que somos.*

FERNANDO PESSOA
(Bernardo Soares, *Livro do Desassossego*)

ÍNDICE

NOTA PRÉVIA	15
PRINCIPAIS ABREVIATURAS	17
I. CONVENÇÕES SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO (CDTS) – ORIGEM E EVOLUÇÃO DO SEU PAPEL NO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL	19
1. As CDTs e o Direito Fiscal Internacional.	19
2. Origem das CDTs	23
3. Desenvolvimento dos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU	24
4. Novo paradigma da fiscalidade internacional e seu impacto nas CDTs	31
4.1 Linhas gerais da nova realidade fiscal internacional.	31
4.2 Influência do Projeto BEPS sobre as CDTs.	35
5. Desafios da fiscalidade pós-BEPS – A economia digital	39
II. O AMBIENTE FISCAL INTERNACIONAL ONDE SE SITUAM AS CDTS – ALGUNS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS	43
1. Princípios fundamentais do Direito Fiscal Internacional	43
2. Princípios estruturais	45

2.1 Princípio da soberania	45
2.2 Princípio da equidade	48
2.3 Princípio da neutralidade	50
3. Princípios operativos.	56
3.1 Princípio da tributação como entidades independentes	56
3.1.1 Enquadramento geral	56
3.1.2 Caracterização do princípio	57
3.1.3 Aplicação do princípio da tributação como entidades independentes	59
3.1.4 Princípio da plena concorrência	62
3.2 Princípio da tributação distinta e sucessiva de sociedades e sócios	63
3.2.1 Linhas gerais	63
3.2.2 Tributação de sociedades e sócios no plano internacional	66
III. ELEMENTOS DE CONEXÃO – RESIDÊNCIA E FONTE	69
1. Elementos de conexão subjetivos e objetivos – Enquadramento e evolução	69
1.1 Enquadramento geral	69
1.2 Elemento de conexão subjetivo – Substituição da nacionalidade pela residência	72
2. Residência	79
2.1 Enquadramento geral.	79
2.2 Noção e regras de determinação da residência.	80
2.2.1 Pessoas singulares	80
2.2.2 Pessoas coletivas	82
2.2.3 Conflitos positivos de residência	82
3. Fonte	84
3.1 Enquadramento geral.	84
3.2 Noção e regras de determinação da fonte.	84
4. Ponderação: residência vs. fonte.	87
4.1 Argumentos a favor da tributação no Estado da residência	87
4.2 Argumentos contra a tributação no Estado da residência	88
4.3 Argumentos a favor da tributação no Estado da fonte	91
4.4 Argumentos contra a tributação no Estado da fonte	92
4.5 Balanço relativamente à tributação no Estado da residência ou da fonte	94

5. Extensão do poder de tributar – Princípio da universalidade e princípio da territorialidade	108
IV. ESTABELECIMENTO ESTÁVEL	111
1. Enquadramento geral	111
2. O papel do estabelecimento estável no equilíbrio entre fonte e residência	113
3. História do estabelecimento estável	116
4. Conceito de estabelecimento estável – Estrutura	120
5. Estabelecimento estável real	124
6. A questão das atividades preparatórias ou auxiliares	128
6.1. Aspetos gerais	128
6.2. Conceito de atividades preparatórias ou auxiliares.	129
6.3. Duplo teste para afastamento da qualificação como estabelecimento estável	131
6.4. Regra anti fragmentação	132
7. Estabelecimento estável pessoal	133
7.1 Aspetos gerais	133
7.2. Papel principal conducente à conclusão de contratos	135
7.3. Definição dos contratos e a questão dos comissionistas	136
7.4. Atuação exclusivamente ou quase exclusivamente por conta de entidade relacionada.	136
V. FUNCIONAMENTO E EFEITO PRÁTICO DAS CDTs.	139
1. Funcionamento das CDTs – Linhas gerais	139
2. Articulação das CDTs com o direito interno – Coexistência, hierarquia e interação	143
2.1 Aplicabilidade direta das CDTs na ordem jurídica interna.	143
2.2 Prevalência das CDTs sobre o Direito interno	144
2.3 Efeito negativo das CDTs	146
3. Articulação das CDTs com o Direito Europeu	147
3.1 Enquadramento geral.	147
3.2 Características da relação entre CDTs e Direito Europeu	150

VI. INTERPRETAÇÃO DAS CDTs	157
1. A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados e a interpretação das CDTs	157
1.1 Linhas gerais	157
1.2 A “regra geral de interpretação” e os seus elementos	158
1.3 Meios complementares de interpretação	162
1.4 Interpretação das CDTs e as versões em diferentes línguas	163
2. Regra sobre interpretação do MC OCDE (artigo 3.º, n.º 2)	165
3. Reenvio para o direito interno	167
4. Questão temporal – Interpretação estática vs. atualista	169
5. Comentários, Reservas e Observações no MC OCDE	171
5.1 Comentários	172
5.2 Reservas aos artigos	172
5.3 Observações aos Comentários	174
6. Comentários ao MC OCDE e interpretação das CDTs	175
6.1 Papel dos Comentários na interpretação e questão da respetiva força jurídica	175
6.2 Recurso aos Comentários – Questões temporais	178
VII. MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE	183
1. Origem e estrutura	183
2. Âmbito de aplicação das CDTs	185
3. O reconhecimento de competência para tributar e as limitações	186
4. As regras de competência aplicáveis aos diversos tipos de rendimentos	188
4.1 Linhas gerais	188
4.2 Rendimentos dos bens imobiliários	189
4.3 Lucros das empresas e empresas associadas	190
4.4 Navegação marítima e aérea	192
4.5 Dividendos, juros e royalties	192
4.6 Mais-valias	195
4.7 Rendimentos do emprego	196
4.8 Rendimentos vários	198
4.9 Outros rendimentos	198
4.10 Resumo das regras de reconhecimento de competência tributária no MC OCDE	199

4.11 Resumo das regras de prevalência no âmbito da tributação dos rendimentos	202
5. Balanço sobre a repartição de competência para tributar no MC OCDE.	203
5.1 Competência exclusiva primária do Estado da residência	204
5.2 Competência exclusiva primária do Estado da fonte	206
5.3 Competência cumulativa ilimitada do Estado da fonte.	206
5.4 Competência cumulativa limitada do Estado da fonte	207
6. Revisão do MC OCDE de 2017	207
7. Eliminação da Dupla Tributação Jurídica Internacional – Métodos, modalidades e ponderação crítica	210
7.1 Métodos de eliminação da dupla tributação	210
7.2 Ponderação sobre os métodos de eliminação da dupla tributação.	217
8. Eliminação da Dupla Tributação Económica nas CDTs	221
9. Princípio da não discriminação tributária	225
9.1 Enquadramento	225
9.2 Princípio da não discriminação em razão da nacionalidade	230
9.3 Disposições especiais de não discriminação	238
9.3.1 Proibição de discriminação quanto aos estabelecimentos estáveis (artigo 24.º, n.º 3)	238
9.3.2 Proibição de discriminação quanto a pagamentos a residentes do outro Estado (artigo 24.º, n.º 4)	245
9.3.3 Proibição de discriminação quanto a empresas com capital estrangeiro (artigo 24.º, n.º 5)	245
9.4 Conclusões	247
VIII. MODELO DE CONVENÇÃO DA ONU	251
1. Origem e características essenciais	251
2. Principais diferenças entre o MC ONU e o MC OCDE	252
3. Revisão do MC ONU de 2017	257
IX. CONVENÇÃO MULTILATERAL	259
1. Origens e entrada em vigor da Convenção Multilateral	259
2. O conteúdo da Convenção Multilateral e o Projeto BEPS	263
3. Articulação da Convenção Multilateral com as CDTs	266

4. As características operativas da Convenção Multilateral e as posições portuguesas	270
4.1. O papel da flexibilidade	270
4.2 Padrões mínimos	271
4.3 Reservas	275
4.4 Opções	278
5. Conclusões	280
BIBLIOGRAFIA	283

NOTA PRÉVIA

As Convenções sobre Dupla Tributação (CDTs) constituem um tema clássico e quase omnipresente do Direito Fiscal Internacional, na medida em que acabam por estar, de alguma forma, relacionadas com a maioria das temáticas abrangidas por este ramo do Direito.

Apesar de as preocupações do Direito Fiscal Internacional serem vastas – desde o tema da dupla tributação, até ao das medidas para controlar o abuso fiscal a nível internacional, passando pelos desafios colocados pela economia digital à fiscalidade internacional – verifica-se que as CDTs assumem um papel central em muitos dos desafios teóricos e práticos que se colocam à aludida disciplina jurídica. Veja-se, por exemplo, a Convenção Multilateral, que procura ser uma ponte entre as CDTs e alguns dos avanços trazidos à fiscalidade internacional pelo Projeto BEPS.

Contudo, tanto no âmbito da docência universitária de disciplinas ligadas à fiscalidade, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, como no contacto quotidiano com colegas advogados, ouvi frequentemente comentar a falta de obras atualizadas e acessíveis sobre o tema das CDTs. Desse contexto decorreram o projeto e a motivação para elaborar o presente livro. Voltei a matérias que me são caras e sobre as quais já tinha escrito no passado, mas organizando a abordagem em torno da figura das CDTs.

A primeira edição da obra, publicada em setembro de 2021, mereceu um excelente acolhimento tanto no meio universitário como no profissional. Este facto, que muito me sensibiliza, motiva-me a perseverar. Revela-se, assim, oportuno atualizar o texto, aperfeiçoá-lo em diversos pontos e abordar

algumas matérias que não foi possível incluir na primeira edição, como é o caso da interpretação das CDTs.

O presente livro pretende ser uma etapa do caminho e não um projeto encerrado. Até porque os temas de Direito Fiscal Internacional, designadamente os relacionados com as CDTs, estão em contínua evolução no mundo atual.

Desejo que o livro, nesta nova edição, possa continuar a constituir, para os estudantes, um instrumento de reflexão e de apoio no processo de aquisição e de aprofundamento das noções teóricas inerentes às CDTs, sem esquecer o relacionamento destas com os importantes desafios que se colocam ao atual Direito Fiscal Internacional. Espero que a obra possa também revelar-se útil no campo da prática jurídica, dado o importante papel das CDTs no mundo globalizado em que vivemos.

Sobretudo, a exemplo do que pretendi com a edição anterior, gostaria de conseguir partilhar com os leitores o meu entusiasmo por estas matérias.

Lisboa, 4 de julho de 2022

PAULA ROSADO PEREIRA