

JOANA FILIPA COELHO AFONSO

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
Rendimentos de profissões independentes



ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO HOTELARIA E TURISMO

2021

JOANA FILIPA COELHO AFONSO

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
Rendimentos de profissões independentes

Mestrado em Fiscalidade
Trabalho efetuado sob orientação de:
Professora Doutora Maria Leonor Salsa



ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO HOTELARIA E TURISMO

2021

Dupla tributação internacional
Rendimentos de profissões independentes

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

X

Joana Filipa Coelho Afonso

©Copyright: (Joana Filipa Coelho Afonso)

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Dedicatória e agradecimentos

Dedico esta dissertação aos meus pais, Jorge e Lisete, que sempre me apoiaram incondicionalmente em todos os momentos da minha vida, que me providenciaram as ferramentas necessárias para me tornar no melhor ser humano possível e me incentivaram em todas as minhas aventuras e a seguir os meus sonhos. E por isso vos agradeço.

À minha querida avó Elisete, minha segunda mãe, que, apesar de já não estar presente, está sempre comigo e todos os dias me dá força para ser melhor.

À minha tia Sónia, que me dá sempre aquela força extra e que zela sempre por mim.

Aos meus amigos, minha segunda família.

Agradeço à minha querida Paula Santos, amiga e colega de profissão, que foi minha mentora desde do início desta caminhada, com quem aprendi muito e uma das razões que me incentivaram a candidatar ao Mestrado em Fiscalidade.

Agradeço à Excelentíssima Professora Doutora Leonor Salsa, a minha orientadora de dissertação, pela sua disponibilidade, paciência, sabedoria, simpatia, boa disposição e interesse neste meu desafio. Agradeço por me ter guiado ao longo deste caminho, pelas críticas construtivas e observações fundamentais.

Por fim, mas não menos importante, gostaria de acrescentar uma nota de agradecimento ao Professor Pedro Rosado, pela disponibilidade e sabedoria, por toda a ajuda e observações que me ofereceu durante as suas horas de jantar entre aulas.

A todos os que me acompanharam neste desafio e me apoiaram, um muito obrigado.

Resumo

O fenómeno da dupla tributação internacional traduz-se não só num obstáculo à competitividade empresarial e à livre circulação de pessoas, bens e capitais, como também às relações económicas à escala mundial. Perante situações de conflito tributário entre distintos sistemas fiscais despoletadas por este fenómeno adverso, foram tomadas medidas que visam a eliminação ou prevenção da dupla tributação internacional.

Atualmente a evolução tecnológica e o crescimento dos mercados a nível global possibilitaram os profissionais independentes a expandir as suas relações económicas a nível internacional, todavia, as suas características únicas que os permitem exercer as suas profissões com uma maior liberdade em qualquer parte do mundo, vieram levantar questões do foro jurídico-tributário. Portanto, a eliminação ou prevenção da dupla tributação internacional, tal como o planeamento fiscal, são considerados fundamentais para profissionais que exerçam a sua atividade num âmbito internacional.

Esta dissertação incide essencialmente na prevenção e eliminação da dupla tributação internacional jurídica de rendimentos de profissões independentes auferidos por profissionais residentes, residentes não habituais e não residentes no território português. Através do estudo de casos práticos, considera-se que as Convenções para eliminar ou prevenir a dupla tributação têm um papel fundamental da prevenção da dupla tributação internacional de rendimentos de profissões independentes, e, perante a inexistência da celebração de uma Convenção, Portugal dispõe de medidas unilaterais que efetivamente eliminam a dupla tributação.

Palavras-Chave: Dupla tributação internacional; Profissões independentes; Eliminação da dupla tributação jurídica; Convenção para eliminar ou prevenir a dupla tributação; Relações económicas internacionais; Conflito tributário.

Abstract

The international double taxation phenomenon is not only an obstacle to the business competitiveness and to the free movement of people, goods and capital, but also to the economic relations on a global scale. Measures were taken to eliminate and prevent the international double taxation when faced with situations of tax conflicts between different tax systems, which are triggered by this adverse phenomenon.

Currently, the technological development and the market's growth at a global scale, have enabled the independent professionals to expand their economic relations internationally, however, along with their unique characteristics that allow them to practise their professions with greater freedom in any part of the world, juridical-tax issues have arisen. Therefore, the elimination and prevention of the international double taxation, along with tax planning, are considered essential to the professionals who carry out their business activity in an international context.

This dissertation is essentially focused on the prevention and elimination of the international juridical double taxation on income obtain by independent professional who are residents, non-habitual residents or non-residents in Portuguese territory. Through the study of several practical cases, it is considered that the Double tax treaties to eliminate or prevent the international double taxation have an extremely important role in preventing the international double taxation of independent professionals' income, and, in the absence of a Convention, Portugal resorts to the application of unilateral measures in order to eliminate the double taxation.

Keywords: International double taxation; Independent professionals; Elimination of juridical double taxation; Double tax treaty; International economics relations; Tax conflict.

Índice

Índice de figuras.....	I
Índice de tabelas.....	IV
Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas.....	V
Introdução.....	1
1. Dupla Tributação Internacional.....	8
1.1 Dupla tributação jurídica.....	9
1.2 Dupla tributação económica.....	12
1.3 Dupla tributação de rendimentos de profissões independentes.....	13
2. Importância do conceito de residência fiscal na tributação internacional de rendimentos.....	15
2.1 Residência fiscal em Portugal.....	15
2.1.1 Estatuto de residente não habitual: regime fiscal dos residentes não habituais na tributação de profissões independentes.....	17
3. Métodos de eliminação da dupla tributação.....	25
3.1 Medidas unilaterais.....	25
3.1.1 Método da isenção.....	26
3.1.1.1 Exemplo prático da aplicação unilateral do método da isenção na eliminação da dupla tributação de rendimentos de profissões independentes.....	27
3.1.2 Método da imputação ou do crédito de imposto.....	29
3.1.2.1 Exemplo prático da aplicação unilateral do método da imputação na eliminação da dupla tributação de rendimentos de profissões independentes.....	30
3.2 Medidas bilaterais.....	32
4. Convenções para evitar a dupla tributação.....	34
4.1 Modelo de convenção da OCDE.....	36
4.1.1 Âmbito da aplicação.....	38
4.1.2 Princípios inerentes à limitação da soberania dos Estados.....	40
4.1.2.1 Relativamente à repartição do poder tributário.....	42
4.1.2.1.1 Princípio da residência.....	42
4.1.2.1.2 Princípio da fonte.....	43

4.1.2.1.3 Princípio do estabelecimento estável.....	44
4.1.2.2 Relativamente à amplitude do poder tributário.....	45
4.1.2.2.1 Princípio da universalidade.....	45
4.1.2.2.2 Princípio da territorialidade.....	46
4.1.3 Distribuição da competência tributária.....	46
4.1.4 Enquadramento tributário de rendimentos de profissões independentes	50
4.1.5 Métodos de eliminação da dupla tributação.....	53
4.1.5.1 Método da isenção: Artigo 23 ^o -A MOCDE.....	55
4.1.5.2 Método da imputação ou do crédito de imposto: Artigo 23 ^o -B MOCDE.....	57
4.1.6 Comparação entre os métodos.....	58
5. Aplicação das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal.....	62
5.1 Formulários para acionar as CDT.....	62
5.2 Casos práticos.....	71
5.2.1 Tributação de sujeitos passivos singulares residentes em Portugal que aúfiram rendimentos de profissões independentes obtidos no estrangeiro....	71
5.2.2 Tributação de sujeitos passivos singulares com estatuto de residente não habitual que aúfiram rendimentos de profissões independentes obtidos no estrangeiro.....	86
5.2.3 Tributação de sujeito passivos singulares não residentes em Portugal que aúfiram rendimentos de profissões independentes em território português..	92
Conclusão.....	104
Referências bibliográficas.....	113

Índice de figuras

Figura 1.1 Fenómeno de dupla tributação jurídica internacional.....	12
Figura 5.1 – Mod. 21-RFI Pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português.....	68
Figura 5.2 – Mod. 24-RFI Pedido de reembolso do imposto português sobre outros rendimentos efetuado ao abrigo da Convenção para evitar a dupla tributação.....	69
Figura 5.3 – Certidão de domicílio fiscal.....	70
.....	70
Figura 5.4 – Modelo 30 Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes.....	71
Figura 5.5 Artigo 14º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital.....	74
Figura 5.7 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s).....	78
Figura 5.6 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B).....	78
Figura 5.8 Artigo 15º da Convenção entre Portugal e a França para evitar a dupla tributação e estabelecer regras de assistência administrativa recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento.....	79
Figura 5.9 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s).....	81
Figura 5.10 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B).....	81
Figura 5.11 Anexo C do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime Contabilidade Organizada – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s).....	82
Figura 5.12 Campo 462 do Anexo C do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime Contabilidade Organizada.....	82
Figura 5.13 Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Espanha para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.....	84

Figura 5.14 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s).....	85
Figura 5.15 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B).....	86
Figura 5.16 Convenção entre a República Portuguesa e a República Italiana para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimento.....	88
Figura 5.17 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s).....	90
Figura 5.18 Anexo J do Modelo 3 Rendimento obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B).....	91
Figura 5.19 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s).....	91
Figura 5.20 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Rendimentos obtidos no estrangeiro (Anexo J) Categoria A e B rendimentos de elevado valor acrescentado.....	92
Figura 5.21 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Rendimentos obtidos no estrangeiro (Anexo J) Opções por regimes de tributação.....	92
Figura 5.22 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Rendimentos obtidos no estrangeiro (Anexo J) Eliminação da dupla tributação internacional.....	92
Figura 5.23 Convenção entre a República Portuguesa e a República da Islândia para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital e respetivo.....	95
Figura 5.24 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s).....	97
Figura 5.25 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Rendimentos brutos (obtidos em território português)	97
Figura 5.26 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Opção pela aplicação das regras da Categoria A.....	97
Figura 5.27 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Alienação/Desafetação e/ou Afetação de direitos reais sobre bens imóveis.....	98

Figura 5.28 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Alojamento local – Estabelecimentos localizados em áreas de contenção.....	98
Figura 5.29 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Cessação da atividade/Não exercício da atividade.....	99
Figura 5.30 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Alojamento local – opção pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a Categoria F.....	99
Figura 5.31 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Despesas e encargos (N ^{os} 2 e 13 do Artigo 31 ^o do CIRS)	100
Figura 5.32 Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.....	102

Índice de tabelas

Tabela 2.1. Tributação de rendimentos de profissões independentes auferidos por residentes não habituais em Portugal.....	23
Tabela 4.1. Repartição da competência tributária no MCOCDE.....	48

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

CAE - Códigos de atividades económicas

CDT – Convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos

CIRC - Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

CIRS - Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

CPP - Classificação Portuguesa de Profissões

CRP - Constituição da República Portuguesa

DSRI - Direção de Serviços de Relações Internacionais

EE – Estabelecimento estável

GDDC - Gabinete de Documentação e Direito Comparado

IRC - Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

IRS - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

LGT - Lei Geral Tributária

MCOCDE – Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Mod. – Modelo

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU - Organização das Nações Unidas

RNH - Residente não habitual

TIC - Tecnologias de informação e comunicação

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

Introdução

A prosperidade dos movimentos de internacionalização e globalização da economia a que temos vindo a assistir nas últimas décadas está associada à emancipação dos mercados, ao aumento da competitividade empresarial e ao desenvolvimento tecnológico que, conseqüentemente, levou a um incremento exponencial do comércio. No contexto económico da globalização de mercados, além dos fatores anteriormente expostos, a livre circulação de pessoas, bens, capitais e serviços, apresenta-se como o elemento chave que desencadeia o crescimento das relações económicas internacionais.

A evolução tecnológica e o conseqüente desenvolvimento cibernético revelaram-se fatores com forte influência no incremento das relações económicas entre empresas e investidores estabelecidos em diversas partes do mundo, contribuindo para a revolução do comércio eletrónico e, uma conseqüente desmaterialização de serviços presenciais, tornando-se quase desnecessária qualquer movimentação física de pessoas para concretização de negócios e investimentos.

Paralelamente à redução dos obstáculos à livre circulação de pessoas, bens, capitais e serviços, propagou-se o fenómeno da dupla tributação internacional que, por sua vez, provoca situações de conflito tributário entre distintos sistemas fiscais, cuja resolução através das legislações internas dos Estados se torna impassível pelo simples facto dos Estados se recusarem a renunciar ao seu direito de tributar. Os fatores das legislações internas dissemelhantes entre Estados e da pretensão tributária de cada Estado soberano resultam em desarmonia fiscal e convertem-se em condicionantes na globalização da economia mundial e na sua evolução.

O fenómeno da dupla tributação, nomeadamente a jurídica, tem origem quando o mesmo rendimento auferido por um sujeito passivo está sujeito a um imposto equiparável em dois ou mais Estados. A celebração de negócios e de transações internacionais de bens, serviços e capitais por norma estão sujeitas a imposto nos Estados envolvidos, todavia, cada Estado, no âmbito da sua soberania tributária, procura obter o maior número de receita fiscal possível, através da fixação de

elementos de conexão na sua legislação interna que lhes permite atingir o seu objetivo. Por esta ordem, se cada Estado tomar medidas semelhantes e estabelecer unilateralmente na sua legislação interna os elementos de conexão necessários com vista a alcançar receitas fiscais, poderá suscitar potenciais fenómenos de dupla tributação ou de dupla não tributação.

Cada Estado implementa a sua própria política fiscal que, através da implementação de elementos de conexão na sua legislação interna, lhes concede o direito de exercer o seu poder tributário sobre circunstâncias tributárias quer a nível interno quer a nível internacional. Perante a necessidade dos Estados estabelecerem diversos elementos de conexão, quer de natureza real ou pessoal, para efeitos de tributação, verifica-se que, através dos elementos de conexão de cada Estado, o poder de tributação pode ser atribuído a mais do que um Estado, originando, assim, a possibilidade de se verificar situações de dupla tributação ou dupla não tributação. Neste último pressuposto, quando um rendimento não é tributado em nenhum dos Estados, há lugar a situações de fraude e evasão fiscal, que, perante os seus riscos, coloca em causa as bases fiscais dos Estados.

A internacionalização das relações económicas, fruto da livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, converteu-se no principal foco das políticas de tributação internacional dos Estados, que, perante os efeitos nefastos da dupla tributação internacional, despertaram a necessidade de implementações de novas dinâmicas, nomeadamente através da celebração de acordos de cooperação fiscal e de convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos (CDT).

As CDT regulam as relações entre os países que as celebram em matéria de tributação internacional, convertendo-se num dos instrumentos de política fiscal internacional dos países, promovendo o investimento internacional através da eliminação dos fenómenos de dupla tributação internacional. A estruturação das CDT atuais é inspirada no Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (MCOOCDE), sendo este o modelo de convenção

atualmente mais utilizado como base na elaboração das convenções entre países. Por conseguinte, torna-se imprescindível compreender-se a sua estrutura.

Refletindo ainda sobre a crescente internacionalização da economia, verifica-se que a interação entre os diversos sistemas fiscais é inevitável e que os desafios impostos pelas novas dinâmicas comerciais requerem a necessidade de compreender a importância dos princípios operativos de direito fiscal internacional – princípios inerentes à limitação da soberania dos Estados.

Os princípios operativos estão relacionados com a repartição da competência tributária entre Estados e com a eliminação da dupla tributação, assegurando as soluções necessárias no que respeita ao tratamento fiscal das situações tributárias internacionais e contribuindo para uma repartição tributária equitativa.

Neste sentido, tornou-se imperativo fazer uma breve abordagem aos princípios fundamentais de direito fiscal internacional nesta dissertação, nomeadamente, aos princípios inerentes à tributação internacional, os operativos, que se encontram consagrados no MCOUDE e, consequentemente, nas CDT.

A presente dissertação estuda a problemática da dupla tributação internacional, nomeadamente a jurídica, expondo e refletindo sobre os efeitos negativos que derivam deste fenómeno provocado pela internacionalização das relações económicas. Esta dissertação focar-se-á em demonstrar, através de uma abordagem teórico-prática, como se procede a tributação de rendimentos de profissões independentes auferidos por sujeitos passivos singulares cujo país de residência é distinto do país onde desempenha a sua atividade económica, apresentando soluções para as questões de dupla tributação originadas pelo facto da competência tributária ser concedida a ambos os países devido aos elementos de conexão utilizados para efeitos de tributação.

A evolução tecnológica e a facilidade de deslocação de pessoas a nível internacional promoveram e contribuíram para o aumento do exercício de profissões liberais (ou independentes). As profissões liberais são desempenhadas por profissionais

com uma formação académica superior especializada numa determinada área, cuja sua peculiaridade permite aos profissionais exercer a sua profissão de forma livre, em qualquer parte do mundo (alguns através do trabalho remoto), com liberdade de gestão, organização e de execução. Por estas razões, grande parte dos profissionais liberais tende a deslocar-se entre vários países com a finalidade de prestar os seus serviços.

Atendendo a esta peculiar característica dos profissionais liberais, que desperta questões no âmbito da jurisdição fiscal entre países e potenciais situações de dupla tributação de rendimentos que podem estar sujeitos a obrigações fiscais em mais do que um território, além de uma abordagem teórica, tornou-se objetivo imperativo desta dissertação o estudo de casos que envolvem prestações de serviços a nível internacional por profissionais liberais, nomeadamente o enquadramento fiscal destas operações, as obrigações fiscais que destas derivam, e, essencialmente, a prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional. Por conseguinte, esta dissertação poderá ser dirigida a profissionais liberais ou a estudantes e profissionais da área da fiscalidade internacional, que procurem soluções à problemática apresentada através de, primeiramente, um enquadramento e esclarecimento teórico-técnico que, seguidamente, é representado através de casos práticos.

Neste sentido, a metodologia utilizada na realização desta dissertação baseou-se numa pesquisa minuciosa e análise aprofundada de livros, pareceres técnicos da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) e artigos especializados na problemática da dupla tributação internacional e nas áreas de fiscalidade internacional e de direito fiscal. Houve também recurso à legislação portuguesa, nomeadamente, aos códigos do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), à Convenção Modelo da OCDE e a diversas convenções para eliminar a dupla tributação celebradas entre Portugal e vários países, mais concretamente, Alemanha, Espanha, França, Irlanda, Islândia e Itália. Simultaneamente, para complementar a investigação, recorreu-se a pesquisas na internet pretendendo a obtenção de mais informação sobre esta temática, onde se analisou e selecionou

artigos científicos na área da fiscalidade internacional, dissertações de mestrado, informações vinculativas disponibilizadas no Portal das Finanças e jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relativa a casos de dupla tributação internacional.

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos. Primeiramente, no Capítulo 1 pretende-se deslindar o conceito de dupla tributação, essencialmente, explicando a origem deste fenómeno, os seus efeitos nefastos e a apresentação de uma distinção entre a dupla tributação internacional jurídica e a económica. Apesar da natureza da problemática desta dissertação ser baseada na dupla tributação jurídica internacional (a dupla tributação de rendimentos de profissões independentes apenas se verifica juridicamente), considera-se relevante apresentar-se uma breve menção ao conceito de dupla tributação internacional económica, que se revela parte do mesmo fenómeno mas verificado em condições distintas. Serve o último subtítulo deste primeiro capítulo para demonstrar como e quando se verifica um fenómeno de dupla tributação internacional de rendimentos de profissões independentes.

O Capítulo 2 destina-se a elucidar quanto à importância do conceito de residência fiscal na tributação de rendimentos, uma vez que a qualificação de um sujeito passivo como residente ou como não residente é um elemento fundamental para determinar o âmbito da sujeição na tributação direta interna de cada Estado e um fator determinante no âmbito da aplicabilidade das CDT para evitar a dupla tributação internacional. Os critérios de residência fiscal são definidos pela legislação interna de cada país, dado que não se encontra definido nas CDT, não obstante, as CDT socorrem-se deste conceito, que tem por base o princípio da residência, para combater a dupla tributação. Serve também o Capítulo 2 para demonstrar os critérios de qualificação de residente fiscal em território português através da citação da sua legislação interna e, além disso, é feita uma breve abordagem ao regime fiscal de residente não habitual aprovado pelo Código Fiscal do Investimento com o objetivo de atrair indivíduos estrangeiros com património de elevado valor acrescentado, nomeadamente, profissionais liberais.

Os métodos de eliminação da dupla tributação são abordados no Capítulo 3, distinguindo-se os mecanismos unilaterais dos bilaterais. Neste capítulo pretende-se também demonstrar a aplicabilidade destes métodos unilateralmente em comparação com a não aplicação de qualquer método, ou seja, sem qualquer eliminação da dupla tributação.

O Capítulo 4 reporta-se às convenções para evitar a dupla tributação, à sua importância e aplicabilidade. Este dedica-se particularmente ao modelo de convenção da OCDE, onde primeiramente é feita uma breve abordagem histórica à sua evolução e estrutura. De seguida, verificou-se a necessidade de analisar os princípios inerentes à limitação da soberania dos Estados consagrados nas CDT e as normas que implementam a distribuição de competências tributárias. Faz-se uma breve, mas importante abordagem aos princípios fundamentais do direito fiscal internacional no que diz respeito à repartição da competência tributária - princípios da residência, da fonte e do estabelecimento estável e à amplitude do poder tributário - princípios da universalidade e da territorialidade. Por fim, examina-se as regras de tributação e o enquadramento tributário de rendimentos de profissões independentes.

Serve o Capítulo 5 para apresentar uma abordagem prática da resolução de casos de dupla tributação de rendimentos de profissões independentes. Foi utilizado como delimitação do âmbito do estudo, exclusivamente a resolução de casos práticos de dupla tributação jurídica internacional de rendimentos de profissões independentes auferidos por sujeitos passivos singulares. Para tal, é demonstrada a aplicação das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal com diversos países e como se aciona as respetivas CDT. De seguida, demonstra-se, através de casos práticos fictícios baseados em situações de tributação reais, como se elimina ou previne a dupla tributação de rendimentos de profissões independentes auferidos por residentes (rendimentos obtidos no estrangeiro), não residentes (rendimentos obtidos em Portugal) e residentes não habituais (rendimentos obtidos no estrangeiro) no território português. No seguimento dos casos práticos, demonstra-se, adicionalmente, como se procede ao preenchimento

declarativo de rendimentos estrangeiros de profissões independentes na declaração anual de rendimentos das pessoas singulares (IRS) em Portugal.

Por fim, face à identificação da problemática apresentada nesta dissertação, a todas as indagações que desta suscitam e às resoluções sugeridas, apresenta-se a conclusão desta dissertação.

1. Dupla Tributação Internacional

A facilidade de circulação de pessoas pelo mundo que as últimas décadas proporcionaram, trouxe consigo a possibilidade de deslocalizar o exercício das suas profissões e negócios para qualquer parte do mundo e, conseqüentemente, o direito à livre circulação de bens, serviços e de capitais, citando o N^o 2 do Artigo 63^o do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE): “No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.” Com a internacionalização das relações económicas fomentada pela livre circulação de pessoas, de bens, serviços e capitais, levantou-se a problemática potenciada pelas diferenças entre as legislações internas dos vários Estados e países terceiros. Tais diferenças originam conflitos de tributação, levando os sujeitos passivos e empresas que pretendem internacionalizar os seus negócios, a preocuparem-se com a verificação da tributação que irão incorrer com o objetivo de rentabilizar os seus negócios e investimentos.

A dupla tributação é um fenómeno que ocorre quando há a incidência de mais do que uma norma tributária sobre o mesmo facto tributário, originando mais do que uma obrigação tributária, por outras palavras, ocorre quando um sujeito passivo é tributado duas vezes pelo mesmo rendimento.

Quando duas ou mais normas tributárias pertencentes a distintos Estados, cujos sistemas fiscais diferem, incidem sobre o mesmo rendimento de um sujeito passivo, estamos perante um fenómeno de dupla tributação internacional. Ou seja, quando relativamente ao mesmo período de tempo e facto gerador, impostos que são equiparáveis em vários Estados incidem sobre o mesmo rendimento de um sujeito passivo, tal como afirma Machado e Costa (2012, pp. 126), a dupla tributação é “a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos.”

De facto, os Estados têm legitimidade para estabelecer elementos de conexão distintos relativamente ao mesmo tipo de imposto e ao mesmo facto tributário,

adotando assim os princípios operativos de direito fiscal na sua legislação interna, nomeadamente os princípios da residência e da fonte.¹

Todavia, as regras de tributação que os Estados optam por aplicar aos seus residentes são distintas das que aplicam aos sujeitos passivos considerados não residentes no seu território.

No que diz respeito a sujeitos passivos de imposto residentes num território, o Estado da residência adota o princípio da universalidade, ou seja, é conferida ao Estado da residência de um sujeito passivo o poder de tributação ilimitada, sendo todos os seus rendimentos alvo de tributação, quer os obtidos no Estado de residência, quer os obtidos no estrangeiro. Por outro lado, perante um sujeito passivo não residente, os Estados adotam o princípio da territorialidade na tributação dos seus rendimentos, exercendo a sua soberania tributária limitada sobre os rendimentos produzidos no seu território. Ora perante a adoção simultânea dos dois princípios por cada Estado sobre o mesmo rendimento de um só sujeito passivo poderá dar origem a situações de dupla tributação.

Posto isto, considera-se a dupla tributação internacional como um obstáculo quer à livre circulação de pessoas, bens, serviços e de capitais como também ao investimento, ao crescimento e ao desenvolvimento económico internacional.

¹ A aplicabilidade destes princípios é responsável pela repartição do poder tributário entre Estados e, conseqüentemente, contribui para a eliminação da dupla tributação. Estes são implementados nas legislações internas dos Estados e encontram-se consagrados nas CDT. Reporte-se ao Capítulo 4 onde esta matéria é aprofundada.

1.1 Dupla tributação jurídica

A dupla tributação jurídica pode suceder-se a nível interno ou internacional. A nível interno dá-se quando abrange a jurisdição de apenas um poder tributário, dentro do mesmo Estado; enquanto a nível internacional, o conflito dá-se entre normas que integram dois ornamentos jurídicos distintos. Azevedo (2017, pp. 32-33) explica que “A dupla (ou múltipla) tributação jurídica internacional ocorre

quando o rendimento de um contribuinte é objeto de tributação em duas ou mais jurisdições fiscais.”

Segundo Xavier (2009, pp. 33), para que ocorra uma situação de dupla tributação jurídica é necessário que o mesmo facto tributário se verifique na hipótese de incidência de duas normas tributárias distintas, para tal, é necessário que se verifiquem cumulativamente as diferentes dimensões da identidade do facto tributário (regra das quatro identidades) em conexão com uma ou mais normas de sujeição pertencentes a um ou mais ordenamentos jurídicos tributários:

1. Identidade do objeto (relativo ao mesmo facto gerador de imposto);
2. Identidade do sujeito (relativo ao mesmo sujeito passivo);
3. Identidade do período tributário (relativo ao mesmo período de tributação);
4. Identidade do imposto (relativo à incidência de um ou mais impostos equiparáveis em dois ou mais Estados).

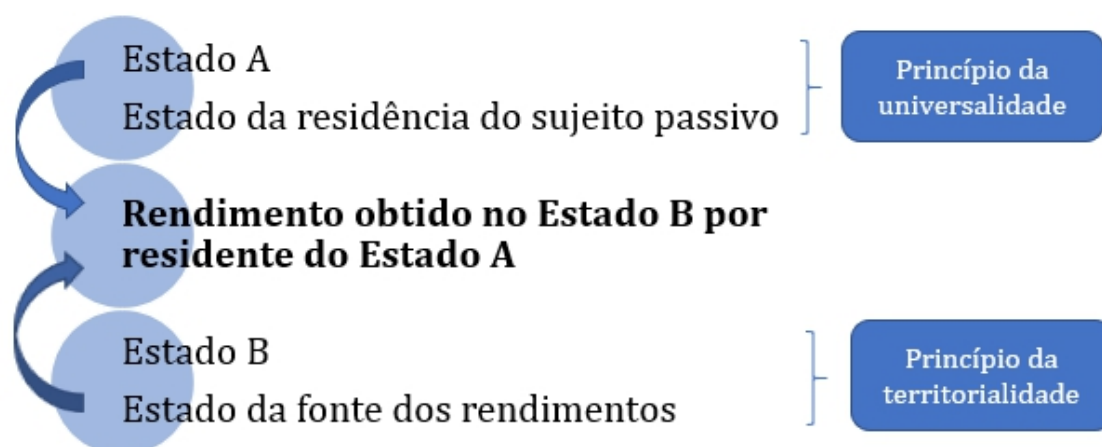
Portanto, quando dois Estados têm elegibilidade para tributar o mesmo facto gerador (identidade do objeto), o mesmo sujeito passivo (identidade do sujeito), o mesmo rendimento (identidade de imposto) durante o mesmo período de tributação (identidade de período tributário), verifica-se uma situação de dupla tributação jurídica internacional. Este facto deve-se à existência de diferentes sistemas fiscais adotados pelos Estados e à falta de harmonização dos mesmos, que originam possíveis situações de tributação que poderão ser lesivas para os sujeitos passivos, tal como a excessiva carga tributária provocada pela dupla tributação.

A título exemplificativo, quando um sujeito passivo residente num Estado A auferir rendimentos gerados noutra determinado Estado B, há a possibilidade de haver um conflito entre as jurisdições fiscais visto que ambos os Estados (sendo o Estado A o Estado da residência e o Estado B o Estado da fonte) têm a legitimidade de tributar à luz do direito fiscal internacional. O Estado da fonte, resume-se ao Estado onde foi gerado o rendimento (Estado B), portanto, a fonte de realização do rendimento. Seguindo o princípio da territorialidade, o Estado da fonte tem legitimidade para tributar todos os bens, sujeitos, transações, ou seja, todas as

fontes de rendimentos geradas no seu território nacional, mesmo que sejam obtidos por sujeitos passivos não residentes. Esta legitimidade de tributação advém da justificação de que tais fontes de rendimento foram originadas através do consumo de recursos providenciados por esse Estado. Enquanto ao Estado da residência (Estado A), Estado onde reside o sujeito passivo, é conferida a legitimidade de tributação através do princípio da tributação universal (princípio da universalidade ou “*world wide income*”). De acordo com este princípio, o Estado da residência tem o direito de tributar a totalidade dos rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes, quer obtidos no seu território, quer obtidos no estrangeiro. Este princípio tem por base justificativa, o princípio da igualdade tributária entre contribuintes, na medida em que a taxa de imposto a aplicar deve basear-se na sua capacidade efetiva contributiva, tal como afirma Nabais (2017, pp. 155) “o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e de uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para que os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).” Caso nenhum dos Estados prescindia da sua legitimidade de tributar tais rendimentos, estamos perante um caso de dupla tributação jurídica internacional.

A título ilustrativo, a dupla tributação jurídica é originada da seguinte forma:

Figura 1.1 Fenómeno de dupla tributação jurídica internacional



Fonte: Elaboração própria

1.2 Dupla tributação económica

A dupla tributação económica, em contraste com a dupla tributação jurídica, ocorre quando no mesmo período de tempo mais que uma entidade (dupla tributação interna) ou Estados (dupla tributação internacional) tributam o mesmo rendimento na esfera de dois sujeitos passivos juridicamente e tributariamente distintos, aplicando impostos semelhantes.

Tal como Nabais (2017, pp. 164) refere, a dupla tributação económica trata-se de uma “sobreposição de impostos, (dupla tributação económica), a tributação múltipla ou plural, que se traduz em os mesmos bens, por exemplo, os imóveis, serem objeto de diversos impostos, a conversão de impostos, que se materializa na transformação de impostos sobre o rendimento em impostos sobre o património.”

De acordo com Xavier (2007, pp. 33), ao contrário da dupla tributação jurídica, que ocorre quando se verifica cumulativamente as quatro entidades referidas anteriormente, a dupla tributação económica verifica-se quando falta pelo menos uma delas: “a dupla tributação económica (que difere da dupla tributação jurídica) verifica-se sempre que o imposto de um Estado seja incidente sobre o mesmo período e rendimento na esfera de dois sujeitos passivos distintos. O factor de distinção entre a dupla tributação jurídica e a económica respeita o aspecto

subjectivo, em que a dupla tributação jurídica respeita ao mesmo sujeito passivo e a dupla tributação económica refere-se a sujeito passivos distintos.”

A distribuição de lucros das empresas é o exemplo mais comum da ocorrência deste fenómeno. Este dá-se aquando da distribuição de dividendos das sociedades aos seus sócios, considerando que o lucro das sociedades é tributado na esfera da entidade que gera o lucro e, de seguida, após a sua distribuição, será tributado uma segunda vez na esfera do sócio (ou entidade) que irá receber os dividendos.

1.3 Dupla tributação de rendimentos de profissões independentes

A dupla tributação de rendimentos de profissões independentes trata-se de uma dupla tributação a nível jurídico, ou seja, uma dupla tributação jurídica, tendo em consideração que se trata de um tipo de rendimento sobre o qual, em determinadas condições, poderá ocorrer a possibilidade de incidência de duas normas jurídicas distintas. Assim, atendendo a este facto, doravante quando se utilizar a expressão “dupla tributação” esta referir-se-á à dupla tributação jurídica internacional.

A característica peculiar que distingue os profissionais liberais é o facto de estes terem a possibilidade de exercerem a sua profissão num regime de prestação de serviços de um modo independente, o que lhes permite trabalhar com um diverso leque de empresas no âmbito internacional, sem o compromisso de pertencerem aos quadros dessas empresas. Esta característica das profissões independentes em conjunto com o desenvolvimento tecnológico que se tem observado ao longo dos anos, concede aos profissionais uma liberdade de prestar os seus serviços em qualquer parte do globo, que, por sua vez, suscita dúvidas a nível de jurisdição tributária quando os rendimentos destes profissionais são confrontados com a cobrança de imposto. Em consequência, os profissionais liberais que prestam serviços num âmbito internacional quando confrontados com as divergências entre sistemas fiscais, deparam-se com a possibilidade dos seus rendimentos estarem sujeitos a uma dupla tributação, pelo facto das legislações internas de ambos os Estados lhes conferir o direito de tributar o mesmo rendimento.

Perante esta problemática, com a qual muitos profissionais liberais se deparam, esta dissertação focar-se-á em demonstrar a prevenção e eliminação da dupla tributação jurídica internacional de rendimentos de profissões independentes quando obtidos por sujeitos passivos residentes, não residentes e residentes não habituais em Portugal.

2. Importância do conceito de residência fiscal na tributação internacional de rendimentos

A qualificação de um sujeito passivo como residente ou não residente é indispensável, não só a nível interno, visto que a forma de tributação e as obrigações declarativas diferem, como também em situações de concorrência de normas tributárias de um ou mais Estados.

De natureza semelhante, a aplicabilidade das CDT aos sujeitos passivos depende da sua residência, quer num Estado contratante, quer em dois, condição que está explícita no Artigo 4º do Modelo da OCDE. Perante casos de dupla residência, o Nº 2 do Artigo 4º do MCOCDE esclarece quais os critérios para atenuar o conflito de dupla residência, que ocorre quando o mesmo sujeito passivo possui habitação permanente em dois Estados, para tal, socorre-se de vários critérios, entre quais o mais utilizado é o critério do centro de interesse vital, que esclarece que o Estado de residência é onde o sujeito passivo possui as suas relações pessoais e económicas mais próximas.

2.1 Residência fiscal em Portugal

O conceito de residência é um conceito de extrema importância e, dado que não se encontra definido nas CDT, é da competência de cada Estado esclarecer e definir os critérios de residência de um sujeito passivo, sendo objeto de remissão para as legislações internas.

Em Portugal, o conceito de residência de um sujeito passivo singular é estabelecido nos termos do Nº 1 do Artigo 16º do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (CIRS): “São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.”

A crescente globalização da atividade económica, o aumento da competitividade fiscal e da mobilidade internacional, levou à introdução de dois regimes: o de residente não habitual e a da residência fiscal parcial.

A residência fiscal parcial é concedida a sujeitos passivos que preencham as alíneas a) e b) do Artigo 16º do CIRS e tem o intuito de estabelecer uma conexão direta entre o período efetivo de residência em território português e o estatuto de residência fiscal em Portugal, facilitando a mobilidade internacional dos sujeitos passivos (terminando a residência fiscal definida para o ano fiscal completo) e evitando as implicações de natureza fiscal que as alterações de residência fiscal traziam. Por outras palavras, a residência parcial proporciona ao sujeito passivo que este seja considerado residente apenas durante uma parte do ano, desde que nele permaneça mais de 183 dias, seguido ou interpolados, em qualquer período de 12 meses.

A título exemplificativo, no regime de residência anterior, caso um sujeito passivo considerado residente saísse de Portugal a título definitivo, os seus rendimentos obtidos em território português seriam tributados de acordo com as taxas do Artigo 68º do CIRS para residentes em vez de se aplicarem as taxas liberatórias que se aplicam aos não residentes. Contudo, com o recente regime de residente fiscal parcial, é possível alocar-se os rendimentos obtidos em território português ao exato período em que foram obtidos, permitindo a aplicação da taxa de tributação correta e evitando eventuais reembolsos e pagamentos.

Em síntese, a determinação da residência de um sujeito passivo é essencial tanto a nível interno como também no contexto internacional pelo facto do âmbito pessoal das CDT ser definido exatamente pela qualidade de residente em um ou mais Estados contratantes.

2.1.1 Estatuto de residente não habitual: regime fiscal dos residentes não habituais na tributação de profissões independentes

Fatores como o agravamento do défice das contas públicas, o reduzido crescimento da atividade económica portuguesa, o aumento da taxa de desemprego e a queda do investimento empresarial, levaram à criação deste regime fiscal. Com vista a contradição do crescimento dos fatores anteriores, o Código Fiscal do Investimento aprovado pelo Decreto-Lei N.º 249/2009, veio introduzir o regime fiscal para o residente não habitual no sistema fiscal português. Citando o preâmbulo do Decreto-Lei em questão: “a crescente projeção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspectiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas da competitividade.”

Este regime fiscal teve como objetivo o aumento da competitividade fiscal de Portugal a nível mundial e a atração de indivíduos estrangeiros com património de elevado valor acrescentado (“*High net worth individuals*”). O N.º 8 do Artigo 16.º do CIRS, estabelece que “consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos N.º 1 e 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.”

Para que tal regime se torne favorável para estes indivíduos deslocalizarem as suas atividades e residência para Portugal, foi necessário introduzir dois mecanismos: o método de isenção na eliminação de dupla tributação internacional de rendimentos de fonte estrangeira; e uma tributação favorável em rendimentos de trabalho dependente e de profissões independentes, inclusive, caso sejam obtidos em Portugal. Cumprindo todos os requisitos para beneficiar deste regime, os

residentes não habituais (RNH) dispõe de um período de 10 anos para gozar os seus benefícios e das suas condições especiais de tributação.

Relativamente à tributação de rendimentos de profissões independentes (categoria B) e às taxas a aplicar, é necessário distinguir entre os rendimentos obtidos em território português e dos obtidos em território estrangeiro. Rendimentos líquidos de categoria B, Artigo 3º do CIRS², obtidos por sujeitos passivos com o estatuto de RNH em território português e que provenham de atividades de elevado valor acrescentado são tributados nos termos do Nº 10 do Artigo 72º do CIRS³, a uma taxa especial de 20% e através de retenção na fonte nos da alínea d) do Nº 1 do Artigo 101º do CIRS⁴.

As atividades de elevado valor acrescentado estão elencadas na Portaria Nº 12/2010 de 7 de janeiro e atualizada pela Portaria Nº 230/2019 de 23 de julho. De acordo com a Portaria Nº 12/2010 de 7 de janeiro: “Preveem, quer o Nº 6 (atual Nº 10) do Artigo 72º, quer o Nº 4 (atual Nº5) do Artigo 81º do CIRS, que deverão ser definidas, por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, as atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico que relevem para o novo regime fiscal do residente não habitual. A inclusão dos rendimentos empresariais neste regime implica a necessidade de compatibilização com os regimes concorrentes do espaço europeu e a limitação dos rendimentos das categorias A e B do IRS a incluir no seu âmbito, concentrando-os sobre as atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how.”

Ora, para efeitos do disposto no Nº 10 do Artigo 72º e no Nº 5 do Artigo 81º do CIRS, observe-se abaixo a tabela das atividades de elevado valor acrescentado que é aprovada pela Portaria Nº 12/2010 de 7 de janeiro:

“I – Atividades profissionais (códigos CPP – Classificação Portuguesa de Profissões):

- 112 – Diretor-geral e gestor executivo, de empresas;
- 12 – Diretores de serviços administrativos e comerciais;

- 13 – Diretores de produção e de serviços especializados;
- 14 – Diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços;
- 21 – Especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias e técnicas afins;
- 221 – Médicos;
- 2261 – Médicos dentistas e estomatologistas;
- 231 – Professor dos ensinos universitário e superior;
- 25 – Especialistas em tecnologias de informação e comunicação (TIC);
- 264 – Autores, jornalistas e linguistas;
- 265 – Artistas criativos e das artes do espetáculo;
- 31 – Técnicos e profissões das ciências e engenharia, de nível intermédio;
- 35 – Técnicos das tecnologias de informação e comunicação;
- 61 – Agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, orientados para o mercado;
- 62 – Trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, orientados para o mercado;
- 7 – Trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, incluindo nomeadamente trabalhadores qualificados da metalurgia, da metalomecânica, da transformação de alimentos, da madeira, do vestuário, do artesanato, da impressão, do fabrico de instrumentos de precisão, joalheiros, artesãos, trabalhadores em eletricidade e em eletrónica;
- 8 – Operadores de instalações e máquinas e trabalhadores da montagem, nomeadamente operadores de instalações fixas e máquinas.
- Nota: Os trabalhadores enquadrados nas atividades profissionais acima referidas devem ser possuidores, no mínimo, do nível 4 de qualificação do Quadro Europeu de Qualificações ou do nível 35 da Classificação Internacional Tipo da Educação ou serem detentores de cinco anos de experiência profissional devidamente comprovada.

II – Outras atividades profissionais:

Administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios

fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.”

Esta tinha por base os códigos de atividades económicas (CAE), e foi alterada pela Portaria Nº 230/2019 de 23 de julho:

1 – Arquitetos, engenheiros e técnicos similares:

101 – Arquitetos;

102 – Engenheiros;

103 – Geólogos.

2 – Artistas plásticos, atores e músicos:

201 – Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão;

202 – Cantores;

203 – Escultores;

204 – Músicos;

205 – Pintores.

3 – Auditores:

301 – Auditores;

302 – Consultores fiscais.

4 – Médicos e dentistas:

401 – Dentistas;

402 – Médicos analistas;

403 – Médicos-cirurgiões;

404 – Médicos de bordo em navios;

405 – Médicos de clínica geral;

406 – Médicos dentistas;

407 – Médicos estomatologistas;

408 – Médicos fisiatras;

409 – Médicos gastroenterologistas;

410 – Médicos oftalmologistas;

411 – Médicos ortopedistas;

412 – Médicos otorrinolaringologistas;
413 – Médicos pediatras;
404 – Médicos radiologistas;
405 – Médicos de outras especialidades.

5 – Professores:

501 – Professores universitários.

6 – Psicólogos:

601 – Psicólogos.

7 – Profissões liberais, técnicos e assimilados:

701 – Arqueólogos;

702 – Biólogos e especialistas em ciências da vida;

703 – Programadores informáticos;

704 – Consultoria e programação informática e atividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática;

705 – Atividades de programação informática;

706 – Atividades de consultoria em informática;

707 – Gestão e exploração de equipamento informático;

708 – Atividades dos serviços de informação;

709 – Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas; portais Web;

710 – Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas;

711 – Outras atividades dos serviços de informação;

712 – Atividades de agências de notícias;

713 – Outras atividades dos serviços de informação;

714 – Atividades de investigação científica e de desenvolvimento;

715 – Investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais;

716 – Investigação e desenvolvimento em biotecnologia;

717 – Designers.

8 – Investidores, administradores e gestores:

801 – Investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro;

802 – Quadros superiores de empresas.”

Quando os sujeitos passivos singulares com o estatuto de residente não habitual auferem rendimentos de profissões independentes obtidos no estrangeiro, no sentido de eliminar a dupla tributação internacional, Portugal adotou o método de isenção. No entanto para a aplicação deste método, é necessário o cumprimento de certos requisitos, vide N.º 5 do Artigo 81.º do CIRS⁵. Quando estas condições não são reunidas, ou seja, os rendimentos não são provenientes de atividades de elevado valor acrescentado, estes rendimentos estarão sujeitos às taxas progressivas do Artigo 68.º do CIRS, nos mesmos termos que os residentes. Podem ainda beneficiar da aplicação do método de isenção, opcional, caso obtenham rendimentos no estrangeiro derivados de atividades de elevado valor acrescentado, nos termos do N.º 5 do Artigo 81.º do CIRS.

Em suma, a respeito de rendimentos de profissões independentes obtidos por residentes não habituais no estrangeiro, Portugal optou por conceder um acesso direto à isenção, exigindo apenas uma potencial, e não efetiva, tributação no Estado da fonte. Deste modo, a implementação deste regime fiscal aliciente a investidores e a *“high net worth individuals”*, veio tornar Portugal num país fiscalmente atrativo, potenciando a sua economia.

Assim, dado o estatuto de residente não habitual, Portugal adota o método de isenção para a eliminação da dupla tributação, todavia, esta isenção não é integral, mas sim progressiva, o que significa que estes rendimentos isentos são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, vide N.º 7 do Artigo 81.º do CIRS⁶.

O quadro infra esclarece como se procede a tributação de rendimentos de profissões independentes quando auferidas por residentes não habituais:

Tabela 2.1. Tributação de rendimentos de profissões independentes auferidos por residentes não habituais em Portugal

Rendimento	Fonte do rendimento		Condições
	Portugal	Estrangeiro	
Rendimentos de profissões independentes	20%	Isento	<p>Rendimento obtido em Portugal: a taxa (20%) aplicável somente a atividades de elevado valor acrescentado consoante Portaria N^o 12/2010 de 7 de janeiro.</p> <p>Rendimento obtido no estrangeiro: isento se derivado de atividades de elevado valor acrescentado, que possa ser potencialmente tributado no Estado da fonte por força de CDT e que não provenha de paraíso fiscal.</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Abreu, J. C. (2020; pp. 38).

² N^o 1 do Artigo 3^o do CIRS: “Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com atividades mencionadas na alínea anterior;

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

³ N^o 10 do Artigo 72^o do CIRS: “Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%.”

⁴ Alínea d) do N^o 1 do Artigo 101^o do CIRS: “As entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras e sem prejuízo do disposto nos números seguintes, das seguintes taxas: d) 20%, tratando-se de rendimentos da categoria B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria do membro do

Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português;”

⁵ Nº 5 do Artigo 81º do CIRS: “Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos de categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;

ou

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

⁶ Nº 7 do Artigo 81º do CIRS: “Os rendimentos isentos nos termos dos n. 4 e 5 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) e e) do Nº 1, nos n.os 2 a 5 e no Nº 10 do artigo 72º.”

3. Métodos de eliminação da dupla tributação

A verificação de situações jurídico-fiscais plurilocalizadas originaram a necessidade de abolir os entraves provocados pela dupla tributação no desenvolvimento das relações económicas internacionais. Para tal, foram implementadas medidas para eliminar, evitar ou atenuar a dupla tributação:

1. Medidas unilaterais: implementadas nas legislações internas dos Estados com o objetivo a isenção ou dedução de imposto já liquidado noutro Estado;
2. Medidas bilaterais: celebração de convenções para evitar a dupla tributação entre Estados.

Atente-se que as medidas unilaterais são essenciais nas relações entre países desenvolvidos e os países subdesenvolvidos, ao passo que as medidas bilaterais por norma são celebradas apenas entre os países desenvolvidos.

Ambas as medidas visam assegurar uma distribuição equitativa de receitas fiscais entre os Estados e combater a evasão e a fraude fiscal a nível internacional.

3.1 Medidas unilaterais

As medidas unilaterais para evitar a dupla tributação são mecanismos adotados por cada Estado nas suas legislações internas de modo a fazer face ao problema da dupla tributação internacional. De acordo com Nabais (2017, pp. 189), “(...) por força da supremacia do direito internacional convencional face ao direito ordinário interno, apenas serão aplicáveis no caso de não haver convenção (...)”, estas medidas apenas são aplicáveis na ausência de uma CDT entre dois Estados.

As medidas unilaterais dividem-se em dois métodos: o método da isenção e o método da imputação ou crédito de imposto.

Atendendo à problemática desta dissertação, focar-nos-emos na eliminação da dupla tributação jurídica de sujeitos passivos singulares. No que concerne à

eliminação da dupla tributação jurídica através de medidas unilaterais, Portugal, adaptou a sua legislação interna de acordo com as diretivas comunitárias da EU que tratam desta problemática. Portanto, nos termos do Artigo 81º do CIRS, verifica-se uma solução que permite a eliminação ou atenuação da dupla tributação através da dedução do imposto suportado no estrangeiro no IRS do sujeito passivo. Desta forma é concedido uma dedução à coleta tendo como limite máximo o imposto que em Portugal incide sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro.

Todavia, acredita-se que as medidas unilaterais de eliminação da dupla tributação jurídica não apresentam a melhor solução para esta problemática, devido à crescente internacionalização das transações económicas entre países com sistemas fiscais distintos, o que leva à necessidade de optarem por medidas bilaterais como a celebração de CDT.

3.1.1 Método da isenção

O método da isenção isenta o rendimento obtido no estrangeiro, ou seja, no Estado da fonte. O que significa que o rendimento é tributado exclusivamente no Estado da fonte, isentando os rendimentos de fonte estrangeira de imposto no Estado da residência. Repare-se que, um determinado rendimento auferido no estrangeiro pode ser alvo de isenção por parte do Estado da residência sem qualquer obrigatoriedade. O Estado de residência pode ainda conceder uma isenção integral ou uma isenção progressiva.

A isenção integral confere isenção dos rendimentos estrangeiros sem quaisquer consequências sobre a tributação dos rendimentos auferidos internamente. Este método prevê que o Estado de residência conceda uma isenção a um rendimento obtido no estrangeiro sem que esse rendimento seja considerado para efeitos de apuramento da taxa em conjunto com os de fonte interna.

Em contraste com a isenção integral, na aplicação do método da isenção progressiva, os rendimentos de fonte externa são isentados pelo Estado da residência, no entanto, estes são considerados para efeitos de apuramento da taxa

a aplicar aos rendimentos sujeitos a tributação. Ou seja, a taxa de imposto a aplicar incidirá sobre os rendimentos globais (internos e externos). Por norma a relevância deste método está dependente da existência de um sistema fiscal com taxas progressivas.

Note-se que, para aplicação de ambos os métodos e para que o Estado de residência conceda a isenção, por norma é necessária apresentação de comprovativo de pagamento efetivo de imposto no Estado da fonte.

3.1.1.1 Exemplo prático da aplicação unilateral do método da isenção na eliminação da dupla tributação de rendimentos de profissões independentes

Um sujeito passivo com residência fiscal num determinado país auferiu um rendimento total anual de 120.000€. 70.000€ provenientes de prestações de serviços a diversas empresas com sede efetiva no Estado da sua residência e os restantes 50.000€ são provenientes de serviços prestados a empresas com sede efetiva noutro Estado:

- Rendimento gerado no Estado A (Estado de residência): 70.000€
- Rendimento gerado no Estado B (Estado da fonte): 50.000€
 - Taxas progressivas de imposto do Estado A:
0€ - 70.000€ = 45%
> 70.000€ = 48%
 - Taxa de retenção na fonte no Estado B: 20%

Atendendo à inexistência de uma CDT e de métodos de eliminação de dupla tributação unilaterais, a tributação do sujeito passivo seria feita da seguinte forma:

- Imposto a pagar no Estado A = 120.000€ X 48% = 57.600€
- Imposto a pagar no Estado B = 50.000€ X 20% = 10.000€
 - ✓ Total de imposto a pagar = **67.600€**

➔ **Aplicando o método da isenção integral**

- Imposto a pagar no Estado A = $70.000\text{€} \times 45\% = 31.500\text{€}$
- Imposto a pagar no Estado B = $50.000\text{€} \times 20\% = 10.000\text{€}$
- ✓ Total de imposto a pagar = **41.500€**

Observações:

1. O rendimento tributável no Estado da fonte (B) não é considerado em termos de tributação no Estado da residência (A);
2. O total de imposto a pagar sem aplicação dos métodos unilaterais de eliminação de dupla tributação é de 67.600€;
3. O total de imposto a pagar com aplicação do método de isenção integral é de 41.500€;
4. O desagravamento concedido no Estado da residência devido à aplicação do método de isenção integral é de 26.100€ porque $67.600\text{€} > 41.500\text{€}$.

➔ Aplicando o método da isenção progressiva

- Imposto a pagar no Estado A = $70.000\text{€} \times 48\% = 33.600\text{€}$
- Imposto a pagar no Estado B = $50.000\text{€} \times 20\% = 10.000\text{€}$
- ✓ Total de imposto a pagar = **43.600€**

Observações:

1. O rendimento tributável no Estado da fonte (B) é apenas considerado para determinar a taxa de imposto a aplicar;
2. O total de imposto a pagar sem aplicação dos métodos unilaterais de eliminação de dupla tributação é de 67.600€;

3. O total de imposto a pagar com aplicação do método de isenção progressiva é de 43.600€;

4. O desagravamento concedido no Estado da residência devido à aplicação do método de isenção progressiva é de 24.000€, porque $67.600€ > 43.600€$;

5. O total de imposto a pagar com aplicação do método de isenção integral é de 41.500€;

6. A diferença entre a aplicação unilateral do método da isenção integral comparativamente à do método da isenção progressiva é de 2.100€, porque $41.500€ < 43.600€$.

3.1.2 Método da imputação ou do crédito de imposto

Este método tem como base a igualdade tributária entre sujeitos passivos. Tem como objetivo estabelecer uma situação de igualdade entre residentes com rendimentos auferidos no estrangeiro e residentes que apenas obtêm rendimentos internamente. Além disso, evita a perda de receitas fiscais por parte do Estado que confere o crédito de imposto.

O método da imputação subdivide-se em duas vertentes: imputação integral e imputação normal.

Em termos de imputação integral, o Estado de residência concede uma dedução à coleta em que permite que o valor total do imposto pago no Estado da fonte seja deduzido na totalidade ao imposto a pagar no Estado da residência, o que significa que o sujeito passivo é reembolsado na totalidade do imposto pago no Estado da fonte (mesmo que o valor do imposto pago seja superior ao valor a pagar no Estado da residência).

Relativamente à imputação normal, esta estabelece que o Estado da residência concede uma dedução à coleta do imposto pago no estrangeiro, mas limita essa

dedução a apenas uma fração do seu próprio imposto. Para simplificar, o imposto suportado por um sujeito passivo no Estado da fonte é deduzido no Estado da residência tendo como limite o valor do imposto pago no Estado da residência.

Este é o método aplicado por Portugal quando há a necessidade da eliminação da dupla tributação jurídica. No que concerne a sujeitos passivos singulares, este método e encontra-se contemplado na legislação interna, nomeadamente, no Artigo 81º do CIRS.

3.1.2.1 Exemplo prático da aplicação unilateral do método da imputação na eliminação da dupla tributação de rendimentos de profissões independentes

Retomando o exemplo do subtítulo anterior. Um sujeito passivo com residência fiscal num determinado país auferir um rendimento total anual de 120.000€. 70.000€ provenientes de prestações de serviços a diversas empresas com sede efetiva no Estado da sua residência e os restantes 50.000€ são provenientes de serviços prestados a empresas com sede efetiva noutro Estado:

- Rendimento gerado no Estado A (Estado de residência): 70.000€
- Rendimento gerado no Estado B (Estado da fonte): 50.000€
 - Taxas progressivas de imposto do Estado A:
 - 0€ - 70.000€ = 45%
 - > 70.000€ = 48%
 - Taxa de retenção na fonte no Estado B: 20%

Atendendo à inexistência de uma CDT e de métodos de eliminação de dupla tributação unilaterais, a tributação do sujeito passivo seria feita da seguinte forma:

- Imposto a pagar no Estado A = 120.000€ X 48% = 57.600€
- Imposto a pagar no Estado B = 50.000€ X 20% = 10.000€
 - ✓ Total de imposto a pagar = **67.600€**

➔ **Aplicando o método da imputação integral**

- Imposto a pagar no Estado B = $50.000€ \times 20\% = 10.000€$
- Imposto a pagar no Estado A = $120.000€ \times 48\% - 10.000€ = 47.600€$
 - ✓ Total de imposto a pagar = **57.600€**

Observações:

1. O Estado da residência (A) concede uma dedução da totalidade do imposto pago no Estado da fonte (B);
2. O total de imposto a pagar sem aplicação dos métodos unilaterais de eliminação de dupla tributação é de 67.600€;
3. O total de imposto a pagar com aplicação do método da imputação integral é de 57.600€;
4. A aplicação unilateral do método da imputação integral em relação à não eliminação da dupla tributação, resulta numa diferença de 10.000€ de imposto, porque $67.600€ > 57.600€$.

➔ Aplicando o método da imputação normal

- Imposto a pagar no Estado B = $50.000€ \times 20\% = 10.000€$
Limite do crédito de imposto no Estado A = $50.000€ \times 48\% = 24.000€$
- Imposto a pagar no Estado A = $120.000€ \times 48\% - 10.000€ = 47.600€$
Visto que o imposto pago no Estado B (Estado da fonte) não é superior ao limite, deduz-se a totalidade do imposto: 10.000€ porque $10.000€ < 24.000€$
 - ✓ Total de imposto a pagar = **57.600€**

Observações:

1. O Estado da residência (A) concede uma dedução limitada à proporção do imposto calculado no próprio Estado da residência no que respeita aos rendimentos obtidos no Estado da fonte (B);
2. O total de imposto a pagar sem aplicação dos métodos unilaterais de eliminação de dupla tributação é de 67.600€;
3. O total de imposto a pagar com aplicação do método da imputação normal é de 57.600€;
4. A aplicação unilateral do método da imputação normal em relação à não eliminação da dupla tributação, resulta numa diferença de diferença de 10.000€ de imposto, porque $67.600€ > 57.600€$;
5. Sabendo que o total de imposto a pagar com a aplicação do método da imputação integral é de 57.600€, verifica-se que não existe uma diferença de imposto a pagar entre o método da imputação integral e normal porque os créditos de imposto atribuídos por ambos os métodos correspondem ao mesmo valor. Embora, o método da imputação normal limite o valor de crédito de imposto a deduzir, este (10.000€) é inferior ao valor limite de 24.000€, logo deduz-se a totalidade que corresponde ao mesmo valor de crédito de imposto a deduzir no método de imputação integral.

3.2 Medidas bilaterais

As medidas bilaterais consistem na celebração de acordos e convenções internacionais entre Estados (Estado da residência e Estado da fonte) que visam a regulamentação da tributação de factos geradores que, por via dos elementos de conexão⁷, ficam abrangidos por ambas as jurisdições fiscais dos Estados. Deste modo são estabelecidas as limitações das competências tributárias dos Estados.

⁷ Os elementos de conexão correspondem aos princípios da residência e da fonte que estão consagrados nas CDT. Esta matéria é aprofundada no capítulo seguinte, no subcapítulo 4.1.2 Princípios inerentes à limitação da soberania dos Estados.

4. Convenções para evitar a dupla tributação

O processo de crescente globalização e de internacionalização das relações socioeconómicas veio despoletar a necessidade de resolver conflitos tributários entre ordenamentos jurídicos de Estados soberanos, deixando a solução de ser uma questão de política fiscal interna para se converter numa questão de política fiscal internacional. Portanto, com o intuito de eliminar a dupla tributação jurídica, foram celebradas CDT entre os Estados.

As CDT são como uma ferramenta de política económica que viabiliza a circulação de bens, capitais e de pessoas. Ao longo das últimas décadas, constata-se a extrema importância das CDT que, ao estabelecerem e regularem as relações entre os Estados em matéria de tributação internacional, têm promovido o investimento internacional através da eliminação da dupla tributação.

As CDT são reconhecidas pelos investidores como um mecanismo deveras importante a considerar aquando das suas decisões, nomeadamente, na estruturação de modelos de negócio que visam o investimento internacional. De facto, relativamente às tomadas de decisões por parte dos investidores (sujeitos passivos) no que se refere ao Estado mais adequado para efetuar um determinado investimento, é deveras essencial, investigar a existência de uma CDT. Deste modo permitirá ao investidor a elaboração de um planeamento fiscal internacional que, além de evitar a dupla tributação internacional, irá também auxiliar a minimização da carga fiscal. Por esta razão é deveras fundamental o conhecimento das normas de repartição das competências tributárias e dos mecanismos previstos nas CDT, pelo facto de conferirem segurança jurídica aos investidores e a possibilidade de perspetivarem a carga fiscal que irão incorrer no Estado da fonte, com base nos elementos objetivos estabelecidos (como por exemplo as taxas reduzidas de retenção na fonte ou a ausência destas), tendo em conta que o Estado da residência irá ser responsável pela eliminação de uma possível dupla tributação.

De acordo com Cardona (1993, pp. 211-213), “Não há dúvidas de que a dupla tributação internacional tem efeitos nocivos no âmbito das relações

transfronteiriças (bens, serviços, capital, tecnologia, pessoas...), pelo que os Estados, quer individualmente, quer através de organismos internacionais, nos quais se destaca claramente a OCDE, reconhecem a necessidade de remover esse obstáculo para o desenvolvimento das relações económicas entre eles, bem com a importância de esclarecer e padronizar a situação fiscal dos contribuintes envolvidos em atividades transfronteiriças.”

As CDT passam por um processo de negociação entre os dois Estados contratantes antes da sua respetiva aprovação e publicação. Em Portugal este processo é da responsabilidade da Assembleia da República e cabe ao Presidente da República a sua ratificação.

No que diz respeito à hierarquia das fontes de direito fiscal, constata-se que as normas estabelecidas nas CDT se sobrepõem às normas internas e, ainda, não podem ser revogadas por disposições legais internas.

Os N.ºs 1 e 2 do Artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) definem que: “As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português. 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.” Do Artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, interpreta-se que as CDT, como fonte de Direito Internacional Público, possuem um valor hierárquico superior às leis internas implementadas pelo Governo ou Assembleia da República.

Caso as normas internas portuguesas sejam contrárias às previstas numa determinada CDT, conforme o N.º 2 do Artigo 27.º da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados: “uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar a não execução de um tratado”, por outras palavras, as normas estipuladas nas CDT prevalecem em relação às normas internas dos Estados. No entanto convém reconhecer as limitações que derivam das próprias CDT. Apesar destas serem reconhecidas como superiores hierarquicamente em relação às normas internas de cada Estado, as normas que impõe pagamento de

um imposto continuam a ser as normas impostas pela legislação interna de cada Estado. Portanto, o papel das CDT é limitar ou restringir a aplicação do direito fiscal interno de um determinado Estado contratante, regulamentando a competência tributária de cada Estado contratante com vista a resolução de conflitos entre ordenamentos jurídicos, nunca impondo qualquer obrigação de imposto.

De acordo com Saldanha Sanches (2007, pp. 83), as CDT estipulam “o limite principal à soberania financeira de cada Estado e o corpus estruturante do Direito Fiscal Internacional.” Assim, as CDT configuram um acordo bilateral entre Estados que contém normas jurídicas que limitam os seus poderes tributários e que prevalecem sobre as suas legislações internas, uniformizando, clarificando e unificando as situações fiscais dos sujeitos passivos de cada Estado com a finalidade de evitar a dupla tributação internacional e de combater a fraude e evasão fiscal (através do estabelecimento de troca de informações, do reforço da segurança jurídica dos sujeitos passivos e da promoção das relações económicas e comerciais internacionais).

Perante a inexistência de uma CDT entre dois Estados, ambos os Estados têm a possibilidade de aplicar as medidas unilaterais adotadas (reporte-se ao Capítulo 3 – subcapítulo 3.1 Medidas unilaterais) para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional.

A aplicabilidade das CDT também reside no facto de estas estabelecerem critérios uniformes com o objetivo de harmonizar os conflitos que advêm da crescente globalização, destacando as questões relacionadas com a residência fiscal (impedindo a ocorrência de casos de dupla residência fiscal); a delimitação do âmbito da incidência dos Estados da fonte e, finalmente, os mecanismos para evitar a dupla tributação.

4.1 Modelo de convenção da OCDE

A origem dos tratados e das convenções de natureza tributária reverte ao Séc. XIX, em 1899, aquando da celebração da primeira CDT entre o Império Austro-húngaro e a Prússia, apesar da existência de relatos de acordos bilaterais anteriormente celebrados pela Federação Alemã. Posteriormente, no Séc. XX, em 1925, apesar da celebração de uma CDT entre a Alemanha e a Itália, só em 1928, após uma reunião da, agora extinta, Sociedade das Nações, é que ocorreu a publicação do primeiro Relatório em Matéria da Dupla Tributação e Evasão Fiscal que registava projetos de convenções modelo. Foi com base nesses projetos que surgiram mais tarde outros, tais como: a Convenção Modelo de Genebra em 1928; a Convenção Modelo do México em 1943 e a Convenção Modelo de Londres em 1946.

Em 1945, com a extinção da Sociedade das Nações e o nascimento da Organização das Nações Unidas (ONU) e, em 1961, com o surgimento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), os países membros da OCDE decidiram que haveria necessidade de uniformizar, clarificar e assegurar a situação fiscal dos sujeitos passivos que exercessem atividade ou investissem noutros países, e assim, emergiu a necessidade de se desenvolver mais projetos para evitar e eliminar a dupla tributação. De modo a erradicar esta necessidade e remover os obstáculos de origem tributária resultantes das transações económicas internacionais, em 1963, o Comité Fiscal da OCDE apresentou um relatório intitulado de “Projeto de Convenção de Dupla Tributação em matéria de Rendimento e Património”, com o intuito de elaborar uma Convenção Modelo. Todavia, em 1971, o Comité de Assuntos Fiscais da OCDE resolveu revisar o Projeto Modelo de Convenção de 1963, dando origem à publicação de uma nova Convenção Modelo e novos comentários em 1977. Mais tarde em 1992, o MCOCDE foi novamente sujeito a revisão, e a partir daí, os países membro da OCDE acordaram com a necessidade de uma revisão periódica do MCOCDE, tendo sido até ao momento publicadas dez edições da versão condensada do MCOCDE e seus comentários, tendo sido em 2017 a revisão mais recente. Atente-se à importância de se fazer uma breve referência à Convenção Modelo ONU que foi publicada em 1980. Este modelo, por norma, é celebrado por países em vias de desenvolvimento que procuram estimular a sua economia atraindo investimento e importando

capital. Para tal, este modelo baseia-se no princípio da tributação no Estado da fonte, praticando elevadas taxas de retenção na fonte.

Todavia, de todos os modelos apresentados, o MCOCDE é a convenção mais utilizada pelos Estados na celebração das suas convenções, devido à facilidade da sua negociação e interpretação.

O Modelo de Convenção da OCDE é imprescindível na medida em que este serve como base da elaboração das convenções bilaterais celebradas entre os Estados, estas são inspiradas no Modelo de Convenção e nos seus comentários, que auxiliam a interpretação e aplicação das convenções que adotaram este Modelo.

As estruturas das CDT são desenhadas utilizando o MCODE como base, esta estabelece um regime regra que os Estados devem seguir, no entanto, cada CDT tem mediadores distintos e possuem diferentes particularidades, exigências políticas, comerciais e fiscais próprias, inclusive, há certas situações em que estas remetem para o direito interno dos Estados Contratantes.

O MCOCDE revela uma flexibilidade no que diz respeito à eficácia da sua aplicação, concedendo aos Estados Contratantes a liberdade de fixarem a taxa de imposto retido na fonte sobre dividendos e juros, e ainda, a possibilidade de escolher qual o método de eliminação da dupla tributação a aplicar.

No caso português, Portugal como membro fundador da OCDE, celebrou até à data um total de 80 CDT seguindo o MCOCDE, estando 78 em vigor e 2 já assinadas a aguardar entrada em vigor.

4.1.1 Âmbito da aplicação

O MCOCDE é estruturado da seguinte forma:

1. Capítulo I (Âmbito de aplicação da convenção): Artigo 1º (Pessoas visadas) e Artigo 2º (Impostos visado);

2. Capítulo II (Definições): Artigo 3º (Definições gerais), Artigo 4º (Residente) e Artigo 5º (Estabelecimento estável);
3. Capítulo III (Tributação do rendimento): Artigo 6º (Rendimentos dos bens imobiliários), Artigo 7º (Lucros das empresas), Artigo 8º (Navegação marítima, interior e aérea), Artigo 9º (Empresas associadas), Artigo 10º (Dividendos), Artigo 11º (Juros), Artigo 12º (Royalties), Artigo 13º (Mais-valias), Artigo 14º [Profissões independentes (suprimido)], Artigo 15º (Rendimentos do emprego), Artigo 16º (Percentagens de membros de conselhos), Artigo 17º (Artistas e desportistas), Artigo 18º (Pensões), Artigo 19º (Remunerações públicas), Artigo 20º (Estudantes) e Artigo 21º (Outros rendimentos);
4. Capítulo IV (Tributação do património): Artigo 22º (Património);
5. Capítulo V (Métodos de eliminação da dupla tributação): Artigo 23º-A (Método de isenção) e Artigo 23º-B (Método de imputação);
6. Capítulo VI (Disposições especiais): Artigo 24º (Não discriminação), Artigo 25º (Procedimento amigável), Artigo 26º (Troca de informações), Artigo 27º (Assistência em matéria de cobrança de impostos), Artigo 28º (Membros das missões diplomáticas e de postos consulares), Artigo 29º (Extensão territorial);
7. Capítulo VII (Disposições finais): Artigo 30º (Entrada em vigor), Artigo 31º (Denúncia) e Cláusula terminal.

O capítulo I define a quem se aplicam as convenções, de acordo com o Artigo 1º do MCOCD: “A presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes”, cabendo apenas aos residentes, quer pessoas singulares quer coletivas, invocar as CDT. Posto isto, é de responsabilidade da legislação interna de cada Estado contratante definir o conceito de residência, estipulando quando uma pessoa é considerada residente.

Já o Artigo 2º do MCOCD estabelece quais os impostos a que se aplicam as CDT: “A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento [e sobre o património] exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões

políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.”

Serve o capítulo II para clarificar os termos e conceitos utilizados com vista a boa interpretação do seu articulado, expressões de entre os quais se destacam, “residente”, “estabelecimento estável”, “pessoas”, “sociedades”, “empresa de um Estado contratante” e “empresa do outro Estado contratante”.

Em seguida convém destacar-se os capítulos III e V, note-se que estes constituem as seções fundamentais da estrutura do MCOCDE. No capítulo III, estabelece-se as competências fiscais dos Estados, ou seja, a repartição do poder de tributar entre os Estados contratantes para os diferentes tipos de rendimentos, de entre os quais, os rendimentos de profissões independentes, enquanto o capítulo V define os métodos a aplicar para evitar ou eliminar a dupla tributação. Estes dois capítulos definem a essência das CDT.

Por fim, o capítulo IV define a competência dos Estados em matéria de tributação do rendimento do património e os capítulos VI e VII apresentam as disposições especiais e finais, respetivamente.

Em síntese, esta estrutura do MCOCDE confere aos Estados, que acordando entre si, demarcam o âmbito da aplicação das CDT através dos elementos de conexão e repartindo a competência tributária, por norma baseando-se nos princípios da residência e da fonte (abordados no capítulo seguinte desta dissertação). Assim, torna-se fundamental compreender ambos os princípios e como estes se revelam de extrema importância na aplicação das CDT.

Atente-se que, dado que esta dissertação está direcionada para a problemática da dupla tributação de rendimentos de profissões independentes, ir-se-á aprofundar apenas os capítulos III e V do MCOCDE.

4.1.2 Princípios inerentes à limitação da soberania dos Estados

Os princípios inerentes à limitação da soberania dos Estados que estão consagrados no MCOCDE e, por sua vez, nas CDT, correspondem aos princípios operativos que constituem o leque de princípios fundamentais de direito fiscal internacional. Estes últimos constituem os valores base essenciais na estruturação da ordem jurídico-tributária, por conseguinte e tendo em consideração a problemática desta dissertação, revela-se necessário primeiramente compreender a extrema importância e influência a nível jurídico-tributário dos princípios fundamentais de direito fiscal internacional.

As normas e os objetivos estabelecidos nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação e na legislação interna dos Estados, que se envolvem em situações tributárias internacionais, foram estruturadas com base nos valores que constituem os princípios fundamentais de direito fiscal, nomeadamente quando se trata de tributação de rendimentos. O papel destes princípios é fundamental na medida que visam conciliar a ordem jurídico-tributária a nível internacional, de forma a eliminar a dupla tributação (a grande problemática abordada nesta dissertação).

Os princípios fundamentais dividem-se em dois tipos: os estruturais e os operativos. Os princípios estruturais constituem a base da ordem jurídica, são os valores essenciais, os ideais, que têm por base a regulação da distribuição do poder tributário entre Estados em situações de tributação internacional e a consecução da prevenção ou eliminação da dupla tributação: a justiça, equidade e eficiência.

Os princípios estruturais dividem-se em 3 princípios: da soberania, da equidade e da neutralidade.

Todavia, nesta dissertação destacar-se-á os princípios operativos, pela sua proximidade com as regras jurídicas apresentadas tanto nas CDT como na legislação interna dos Estados que as celebram, e, essencialmente, por estes se referirem aos pontos cruciais da repartição de poder tributário entre Estados e da eliminação da dupla tributação. Estes princípios distinguem-se dos estruturais por se focarem no tratamento fiscal das situações tributárias internacionais,

nomeadamente nas soluções e nos regimes no âmbito de direito fiscal internacional.

A importância dos princípios operativos é fundamentada pelo facto de estes estarem na origem do desenvolvimento da Modelo Convenção da OCDE, Convenção Modelo que serve de base a todas as CDT celebradas entre os Estados, que cujas regras são a tradução exata dos próprios princípios. Por conseguinte, nesta dissertação é indispensável abordar e compreender importância de cada um dos seguintes princípios uma vez que o objetivo é analisar casos de dupla tributação internacional de rendimentos de profissões independentes.

Os principais princípios operativos dividem-se relativamente à repartição e à amplitude do poder tributário. Os princípios da residência, da fonte e do estabelecimento estável são os princípios responsáveis pela repartição do poder tributário, enquanto, os princípios da universalidade e da territorialidade garantem a amplitude do poder tributário.

4.1.2.1 Relativamente à repartição do poder tributário

4.1.2.1.1 Princípio da residência

Segundo este princípio, o Estado tem legitimidade para tributar os rendimentos de um sujeito passivo que nele seja residente. Neste princípio a conexão fundamental que determina o direito de um Estado tributar os rendimentos um sujeito passivo é a residência no seu território. Portanto, através deste princípio garante-se o vínculo do rendimento a um determinado Estado com base num elemento de conexão pessoal, a residência. Tal como mencionado anteriormente, a determinação da residência de um sujeito passivo num determinado território é de extrema importância tendo em conta que a forma de tributação de um sujeito passivo depende diretamente da determinação da sua residência para efeitos fiscais (reporte-se ao Capítulo 2 desta dissertação, onde a importância deste conceito é abordada).

Na leitura de Abreu (2020, pp. 32), “Na tributação direta, a residência é um conceito fundamental para determinar o âmbito de sujeição, já que este tende a ser bastante distinto para residentes e não residentes.” Os residentes fiscais de grande parte dos Estados são tributados com base nos seus rendimentos globais, consoante o princípio da universalidade, enquanto que os não residentes são tributados de acordo com o princípio da territorialidade, apenas pelos rendimentos obtidos no território de um Estado.

Assim, relativamente à amplitude de poder tributário do Estado de residência, por norma, este encontra-se diretamente associado ao princípio da universalidade, o que confere ao Estado da residência o direito de tributar os seus residentes pelos rendimentos obtidos tanto no seu território como no estrangeiro. Porém, note-se que apesar desta situação se verificar na maioria dos casos, o Estado da residência não tem o direito exclusivo de tributação sobre diversos tipos de rendimento, pois o poder de tributação do Estado de residência, em alguns casos, poderá concorrer cumulativamente, com o poder de tributação conferido ao Estado da fonte, resultando na necessidade da sua conciliação.

Em Portugal, é estipulado na legislação interna no N.º 1 do Artigo 15.º do CIRS que os sujeitos passivos residentes fiscais são tributados pela globalidade dos seus rendimentos, enquanto no N.º 2 do mesmo artigo estabelece que os não residentes são apenas tributados pelos rendimentos obtidos em território nacional.

4.1.2.1.2 Princípio da fonte

O princípio da fonte confere a legitimidade de tributação ao Estado onde o rendimento é gerado, ou seja, o local de origem dos rendimentos (fonte de rendimento) é a conexão fundamental que determina o direito de um Estado tributar os rendimentos de um sujeito passivo, independentemente da sua nacionalidade ou residência.

Neste caso, ao contrário do princípio da residência, o vínculo do rendimento a um determinado Estado é determinado com base num elemento de conexão real, a

fonte de produção económica do rendimento, por outras palavras, o local onde é originado o capital.

A tributação pelo Estado da fonte, por norma, concretiza-se através da aplicação de uma retenção na fonte sobre o valor dos rendimentos. E, tal como o princípio da residência, este princípio não confere um direito exclusivo de tributação ao Estado da fonte, esta exclusividade estende-se apenas a certos tipos de rendimentos específicos, nomeadamente, remunerações públicas.

A legislação interna, como mencionado anteriormente, estipula no N^o 2 do Artigo 15^o do CIRS que os sujeitos passivos considerados não residentes são tributados pelos rendimentos obtidos em território nacional, e, para tal, é necessário estabelecer os elementos de conexão territorial que permitem esta tributação. Ora, a legislação interna portuguesa também estabelece estes elementos de conexão, estes encontram-se consagrados no Artigo 18^o do CIRS e são constituídos pela fonte económica dos rendimentos (local do exercício da atividade, ou seja, rendimentos de profissões independentes quando inerentes a um estabelecimento estável em território português), pela fonte financeira dos rendimentos (local da entidade pagadora) e pela localização em território português dos bens ou direitos geradores de rendimentos (fonte física).

Relativamente à amplitude do poder tributário do Estado da fonte, esta confere uma tributação limitada apenas a rendimentos gerados por fontes localizadas no território desse Estado. No âmbito das CDT, apesar de no MCOCDE consagrar ambos os princípios (residência e fonte), este concedeu a predominância ao princípio da residência.

4.1.2.1.3 Princípio do estabelecimento estável

A função do conceito de estabelecimento estável é deveras importante a nível internacional, este visa a conciliação dos interesses tributários entre o Estado da residência e o da fonte.

O conceito de estabelecimento estável encontra-se definido no Artigo 5º do MCOODE: “a expressão estabelecimento estável significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”. Este artigo faz menção a “empresa”, no entanto a dimensão deste conceito estende-se também aos sujeitos passivos singulares que exerçam atividades de profissões independentes.

No que diz respeito à repartição do poder tributário, este princípio por um lado limita o poder de tributação de lucros das empresas e de rendimentos de profissões independentes exclusivamente ao Estado das suas residências, concedendo uma competência tributária cumulativa ao Estado da fonte, quando é o caso de rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável situado no seu território. Como previsto no Artigo 7º do MCOODE: “os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercera sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.” Assim, em termos de rendimentos empresariais, o princípio do estabelecimento estável é um seguimento do princípio da fonte, permitindo a sua tributação apenas quando a empresa ou sujeito passivo singular disponham de um estabelecimento estável no Estado da fonte, garantindo assim a legitimidade tributária ao Estado da fonte.

4.1.2.2 Relativamente à amplitude do poder tributário

4.1.2.2.1 Princípio da universalidade

Após determinação do poder de tributar de um Estado, com base nos princípios da residência e da fonte, é necessário esclarecer qual a amplitude do poder de tributar desse Estado, ou seja, definir qual a consecução no âmbito de incidência da legislação interna.

Tal como mencionado anteriormente, a tributação pelo Estado da residência por norma encontra-se diretamente associada ao princípio da universalidade, conferindo ao Estado da residência de um sujeito passivo o poder de tributação

ilimitada, sendo os seus rendimentos obtidos no Estado de residência e no estrangeiro (“*worldwide income*”) ambos alvo de tributação. Nestes casos, ocorre uma amplitude “extraterritorial” da legislação interna.

4.1.2.2 Princípio da territorialidade

Este princípio estabelece que cada Estado tem o poder de exercer a sua soberania a respeito das situações fiscais que ocorrem no seu território, a isto chamamos de princípio da territorialidade.

Ao contrário do princípio da universalidade, na perspetiva de Nabais (2017, pp. 218), o princípio da territorialidade “segundo o seu entendimento clássico, as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente, portanto de outras características que eventualmente possam ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo”.

De acordo com este princípio, no que diz respeito ao Estado da fonte, a norma que prevalece nos sistemas fiscais da atualidade é a de uma tributação limitada a sujeitos passivos não residentes que auferem rendimentos produzidos no seu território.

4.1.3 Distribuição da competência tributária

O MCOCDE tem como um dos principais objetivos a implementação de normas que distribuem a competência tributárias entre os Estados contratantes e, simultaneamente, de normas de limitação da competência tributária.

O capítulo III do MCOCDE estabelece a competência tributária dos Estados contratantes no que diz respeito à repartição do poder de tributar o rendimento entre duas jurisdições independentes (Estado de residência e o Estado da fonte). Os Estados contratantes, acordando entre si, definem os direitos de tributação do

Estado da fonte e do Estado da residência, baseando-se nos princípios da fonte e da residência, respetivamente.

Abreu (2020, pp. 224), argumenta que “A CMOCDE responde assim, em face de um determinado facto tributário (rendimento), a qual a legitimidade/competência para tributar, disciplinando quando ambos os Estados Contratantes podem tributar (ainda que limitadamente), ou quando essa legitimidade é apenas conferida a um deles. Neste último caso (tributação exclusiva), o problema da dupla tributação não se coloca. Porém, no caso de ambos os Estados estarem autorizados a tributar o rendimento, serão as normas de limitação de competência previstas na respetiva CDT que servirão para resolver a questão.”

Em termos de repartição do poder de tributar, o MOCDE, atende-se à resolução da problemática da distribuição da competência tributária dos Estados contratantes em que estabelece se, face a um certo tipo de rendimento, a competência tributária será concedida a ambos os Estados em simultâneo ou se será concedida a apenas um.

Assim, dependendo do tipo de rendimento, a competência tributária é atribuída através de expressões como “podem ser tributados” e “só podem ser tributados”. Estas expressões têm dois significados distintos, sendo que “podem ser tributados” significa que a tributação é cumulativa entre os dois Estados contratantes; em relação à segunda expressão “só podem ser tributados”, esta confere ao Estado a que se refere a competência tributária exclusiva. Caso a competência tributária seja concedida apenas a um Estado, ou seja, exclusiva a um dos Estados, a problemática da dupla tributação será automaticamente erradicada.

No entanto, quando o poder de tributar é concedido a ambos os Estados contratantes, a problemática da dupla tributação jurídica será resolvida através das normas de limitação da competência tributária.

Em termos de limitação da competência tributária, o MOCDE estabelece a limitação através da perspectiva do Estado da fonte, da seguinte forma:

- Competência limitada: rendimentos tributados no Estado da fonte com limitação;
- Competência ilimitada: rendimentos tributados no Estado da fonte sem limitação;
- Sem competência: Estado da fonte não pode tributar os rendimentos em questão.

No que diz respeito à distribuição das competências tributárias atribuídas aos Estados contratantes, ou, por outras palavras, o MCOCDE confere a legitimidade tributária aos Estados contratantes de 4 formas distintas:

- Competência exclusiva primária do Estado da residência;
- Competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte;
- Competência cumulativa limitada ao Estado da fonte;
- Competência exclusiva primária ao Estado da fonte.

Assim, como mencionado anteriormente, consoante o tipo de rendimento o MCOCDE define e distribui a competência tributária dos Estados contratantes da seguinte forma:

Tabela 4.1. Repartição da competência tributária no MCOCDE

Rendimentos	Artigo do MCOCDE	Competência tributária
Rendimentos dos bens imobiliários	6º	Cumulativa ilimitada do Estado da fonte e do Estado da residência
Lucros das empresas/rendimentos empresariais sem estabelecimento estável	7º	Exclusiva do Estado da residência ⁸

Lucros das empresas/rendimentos empresariais com estabelecimento estável	7º	Cumulativa ilimitada do Estado da fonte e do Estado da residência
Lucros da navegação marítima, interior e aérea	8º	Exclusiva do Estado onde a direção efetiva estiver estabelecida
Dividendos	10º	Cumulativa limitada do Estado da fonte e do Estado da residência
Juros	11º	Cumulativa limitada do Estado da fonte e do Estado de residência
Royalties	12º	Exclusiva do Estado da residência (com possibilidade de tributação na fonte das CDT celebradas por Portugal)
Mais-valias imobiliárias	13º	Cumulativa ilimitada do Estado da fonte e do Estado da residência
Mais-valias mobiliárias	13º	Exclusiva do Estado da residência
Profissões independentes sem instalação fixa ou estabelecimento estável (EE)	14º (suprimido)⁸ 7º	Exclusiva do Estado da residência
Profissões independentes com instalação fixa ou estabelecimento estável (EE)	14º (suprimido)⁸ 7º	Exclusiva do Estado da fonte
Rendimentos do emprego (Trabalho dependente)	15º	Exclusiva do Estado da residência
Percentagens de membros de	16º	Cumulativa ilimitada do

conselhos (remuneração dos membros dos órgãos estatutários)		Estado da fonte e do Estado da residência
Artistas e desportistas	17º	Cumulativa ilimitada do Estado da fonte e do Estado da residência
Pensões privadas	18º	Exclusiva do Estado da residência
Remunerações e pensões públicas	19º	Exclusiva do Estado da fonte
Estudantes	20º	Exclusiva do Estado da residência
Outros rendimentos	21º	Exclusiva do Estado da residência

Fonte: Elaboração própria com base em Abreu, J. C. (2020; pp. 225).

⁸ Dado que o Artigo 14º do MCOCDE tinha disposições similares aos do Artigo 7º, em que a única diferença consistia no conceito de “instalação fixa” em vez de “estabelecimento estável”, este Artigo 14º foi suprimido e, assim, passou a aplicar-se as disposições estipuladas no Artigo 7º para os rendimentos de profissões independentes.

4.1.4 Enquadramento tributário de rendimentos de profissões independentes

No que concerne a rendimentos obtidos de profissões independentes, as normas que definiam o tratamento tributário e a atribuição de competência tributária encontravam-se estipuladas no Artigo 14º do MCOCDE. Porém, o Artigo 14º do MCOCDE foi suprimido no ano 2000, pelo facto das disposições deste artigo serem muito similares às que vigoram atualmente para os lucros das empresas, Artigo 7º do MCOCDE. O único detalhe que conferia a distinção entre os dois artigos (7º e 14º do MCOCDE), era a utilização dos termos de “instalação fixa” no Artigo 14º e de “estabelecimento estável” no Artigo 7º, cujos conceitos definiam exatamente a mesma coisa, o descrito no Artigo 5º do MCOCDE, um “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa ou sujeito passivo exerça toda ou parte da sua atividade. Ora, compreendendo que ambos os artigos do

MCOCDE, que, relativamente a dois tipos de rendimentos, partilhavam o mesmo tratamento tributário e a mesma repartição de competências tributárias entre os Estados contratantes, decidiu-se assim suprimir o Artigo 14º do MCOCDE respeitante a rendimentos de profissões independentes. Por conseguinte, quanto aos rendimentos de profissões independentes e aos rendimentos provenientes de lucros de empresas, serve as mesmas disposições do Artigo 7º do MCOCDE para definir o seu tratamento tributário e repartição de competência tributárias entre Estados.

Em suma, a supressão do Artigo 14º do MCOCDE deve-se ao facto destes rendimentos serem objeto do mesmo tratamento que os lucros de empresas dispostos no Artigo 7º do MCOCDE. Nos termos do Artigo 14º do MCOCDE, era atribuída a competência exclusiva primária ao Estado da residência, exceto nos casos em que os sujeitos passivos dispusessem de forma habitual de uma instalação fixa no Estado da fonte dos rendimentos, para o exercício das atividades profissionais, neste último caso, os rendimentos poderiam ser imputados a essa instalação fixa no Estado da fonte. Portanto verifica-se um tratamento semelhante ao dos lucros de empresas, em que se concede a competência tributária exclusiva ao Estado da residência, caso estes rendimentos não sejam imputáveis a uma instalação fixa no Estado da fonte. Caso haja lugar a uma imputação de rendimentos de profissões independentes a uma instalação fixa sita no Estado da fonte, o poder de tributar seria concedido ao Estado da fonte.

Brás Carlos (2010, pp. 251), corroborou o suprimento do Artigo 14º do MCOCDE mencionando que “Atualmente, a convenção modelo da OCDE não contempla qualquer preceito expressamente dirigido à tributação das profissões independentes. O seu Artigo 14º foi suprimido em abril de 2000, passando os rendimentos de tais profissões a ter um enquadramento idêntico aos dos lucros das empresas (Artigo 7º do MCOCDE), como lucros de atividade económica.”

Contudo, apesar do Artigo 14º do MCOCDE ter sido suprimido, verifica-se que, após a sua supressão, Portugal ainda celebrou CDT nas quais ainda consta a menção ao Nº 1 e 2 do Artigo 14º do MCOCDE, em que estabelece a possibilidade

dos rendimentos em questão obtidos no estrangeiro poderem ser tributados no Estado da fonte caso os sujeitos passivos permaneçam no seu território por períodos iguais ou superiores a 183 dias, em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa, assumindo assim a existência de uma instalação fixa. As CDT em questão são as celebradas com o Chipre, Alemanha, Itália, Países Baixos, Irlanda, Canadá, Dinamarca.

É de salientar a importância do princípio do estabelecimento estável no que diz respeito à repartição da competência tributária no que toca a rendimentos de profissões independentes, na medida em que, este princípio limita a competência tributária exclusiva do Estado de residência quando há um estabelecimento estável (ou instalação fixa no caso de rendimentos de profissões independentes) localizado no Estado da fonte dos rendimentos, implicando a imputação dos rendimentos à jurisdição tributária do Estado da fonte, e, consequentemente, legitimando a competência tributária do Estado da fonte. Neste sentido, sendo o enquadramento similar ao que se verifica para os lucros das empresas, os rendimentos obtidos de profissões independentes são tratados nos termos do Artigo 7º do MCOCDE e são de competência exclusiva do Estado de residência, com a transferência da competência tributária para o Estado da fonte quando há lugar a imputação dos rendimentos a uma instalação fixa nesse mesmo Estado.

Apesar disso, 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. Também estabelece que caso os profissionais independentes dispusessem de forma habitual de uma instalação fixa para o exercício das suas atividades no outro Estado contratante, os respetivos rendimentos podiam ser tributados neste último Estado da fonte, mas unicamente na medida em que fossem imputáveis a essa instalação.

Em casos de rendimentos de profissões independentes resultantes de atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico (de acordo com a listagem definida pela Portaria Nº 230/2019 de 23 de julho) obtidos no estrangeiro por sujeitos passivos residentes em

Portugal, há lugar a isenção de imposto em Portugal (IRS) quando se verificam as seguintes condições alternadamente:

1. Os rendimentos possam ser tributados no Estado da fonte de acordo com um CDT entre Portugal e o Estado da fonte, ou seja, quando se verifica que os rendimentos são imputáveis a uma instalação fixa no Estado da fonte;
ou,
2. Quando não há lugar a CDT celebrada por Portugal e o país da fonte e os rendimentos possam ser tributados no Estado da fonte de acordo com as disposições prevista no MCOCDE, desde que os rendimentos não sejam obtidos em território português e que não tenham origem em países ou territórios com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis conforme listagem definida pela Portaria N^o 345-A/2016 de 30 de dezembro.

Para efeitos de aplicação da isenção de imposto em Portugal (IRS) aos rendimentos acima referidos, é necessário preencher os seguintes requisitos. Só há lugar a isenção de IRS, quando:

- Os rendimentos de profissões independentes resultem de prestações de serviços (excluindo rendimentos resultantes de exercício de atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícola ou pecuária);
e,
- Os rendimentos sejam provenientes de atividade de elevado valor acrescentado.

Caso os rendimentos não preencham os requisitos acima descritos, estes serão tributados nos termos do regime geral de tributação aplicável aos sujeitos passivos de IRS, estando sujeitos às taxas progressivas do Artigo 68^o do CIRS.

4.1.5 Métodos de eliminação da dupla tributação

Os métodos que visam a eliminação da dupla tributação estão contemplados no Capítulo V do MCOCDE:

- Método da isenção: consagrado no Artigo 23º-A do MCOCDE;
- Método da imputação ou do crédito de imposto: consagrado no Artigo 23º-B do MCOCDE.

Ambos estes métodos foram mencionados e analisados no Capítulo 3 desta dissertação no que concerne à eliminação unilateral da dupla tributação, quando se verifica a ausência de uma CDT.

Os métodos para atenuar ou eliminar a dupla tributação harmonizam-se consoante o estipulado nos tratados da União Europeia, evitando componentes restritivas e discriminatórias. Como referido anteriormente no Capítulo 3 desta dissertação, estes métodos podem ter um carácter unilateral, quando são provenientes da legislação interna dos Estados, ou um carácter bilateral, proveniente de tratados celebrados entre diversos Estados, como é o caso das CDT, que por sua vez são concebidas com base no MCOCDE.

Neste subtítulo ir-se-á abordar a utilização dos mesmos métodos (isenção e imputação) no âmbito do MCOCDE.

Deste modo, analisaremos a utilização e comparação de ambos os métodos no âmbito do MCOCDE.

O MCOCDE estabelece nos seus Artigo 23º-A e 23º-B as disposições para eliminar ou atenuar a dupla tributação. Por norma, essas disposições remetem para os métodos utilizados pelas legislações internas dos Estados contratantes. Note-se que Portugal por norma aplica o método da imputação.

Em casos em que haja uma competência tributária repartida, o Estado da residência terá sempre a possibilidade ilimitada de tributação, porém, cabe

também ao Estado da residência a responsabilidade de eliminar a dupla tributação, recorrendo aos respetivos Artigos 23º-A e 23º-B da CDT celebrada.

4.1.5.1 Método da isenção: Artigo 23º-A MOCDE

Conforme as disposições do Artigo 23º-A do MOCDE, o Estado da residência renuncia à tributação do rendimento tributável no Estado da fonte, ou seja, o Estado da residência isenta de imposto rendimentos de fonte estrangeira ou património sito noutro Estado, eliminando assim a dupla tributação. Note-se que, como referido anteriormente, este método incide sobre o rendimento ou sobre o património.

Por regra, este método é aplicado pelo Estado da residência e, além disso, concede aos sujeitos passivos residentes com rendimentos no estrangeiro um estatuto de igualdade perante a sua concorrência.

Em termos de impostos sobre rendimentos, este método desdobra-se em duas modalidades mencionadas e analisados no Capítulo 3 desta dissertação: isenção integral e isenção progressiva.

Resumindo a matéria abordada no Capítulo 3 desta dissertação e analisando o método da isenção no âmbito do Artigo 23º-A do MOCDE, no que diz respeito ao:

- ➔ Método da isenção integral: o rendimento ou património isentos não são considerados para a tributação de restantes rendimentos ou património não sujeitos a isenção. N.º 1 do Artigo 23º-A do MOCDE: “1. Com ressalva do disposto nos N.ºs 2 e 3, quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto esses rendimentos ou esse património.”

→ Método da isenção progressiva: o rendimento ou património isentos são considerados para efeitos de determinação de taxa a aplicar no cálculo do montante de imposto sobre rendimento ou património a pagar por um sujeito passivo residente. Nº 3 do Artigo 23º-A do MCOCDE: “3. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.”

O método da isenção estipulado no MCOCDE é semelhante ao método da isenção utilizado nas medidas unilaterais de eliminação da dupla tributação. O Artigo 23º-A do MCOCDE regula a aplicação do método da isenção bilateralmente entre os Estados contratantes. Com o fim de se certificar que o Estado da residência não isenta rendimentos já isentos no outro Estado (para evitar uma dupla isenção), o previsto no Nº 4 do Artigo 23º-A do MCOCDE, estipula o impedimento da aplicação da isenção do Nº 1 do mesmo artigo quando os rendimentos em questão já foram alvo de isenção pelo outro Estado contratante. Atente-se que é dever do Estado da residência prevenir uma dupla isenção dos mesmos rendimentos. Nº 4 do Artigo 23º-A do MCOCDE: “4. O disposto no artigo 1º não é aplicável aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado contratante quando o outro Estado contratante aplica as disposições da convenção para isentar de imposto esse rendimento ou esse património, ou as disposições do número 2 do Artigo 10º ou do Artigo 11º ao referido rendimento.”

O que define e destaca o método da isenção integral é a sua simplicidade, a sua aplicação não requer a necessidade de declarar os rendimentos estrangeiros. Porém, esta simplicidade não é benéfica para um Estado de residência que utilize taxas de imposto progressivas, colocando em causa o próprio regime de progressividade pela falta do englobamento dos rendimentos estrangeiros (de fonte externa). Deste modo, a aplicação do método de isenção integral dificulta a eliminação da dupla tributação quando os Estados aplicam taxas progressivas de

tributação, sendo este método mais favorável a Estados que apliquem taxas de tributação fixas. Além disso, com a aplicação do método da isenção integral, o Estado da residência ao renunciar a tributação a rendimentos de fonte externa, está também a renunciar ao imposto resultante da diferença da taxa que seria aplicada à totalidade do rendimento que o sujeito passivo efetivamente dispõe e ao imposto resultante da aplicação da taxa ao rendimento auferido no estrangeiro.

4.1.5.2 Método da imputação ou do crédito de imposto: Artigo 23º-B MOCDE

Conforme as disposições do Artigo 23º-B do MOCDE, o Estado da residência exerce o seu direito tributário sobre o rendimento ou património global do sujeito passivo, todavia, permite a dedução ao imposto a pagar (dedução à coleta) de um montante equivalente ao imposto pago no Estado da fonte. Porém o montante a deduzir não poderá exceder a fração do imposto sobre o rendimento ou património, calculado antes da dedução, que corresponde aos rendimentos ou património que possam ser tributados no Estado da residência: “(...), a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado.”

No que diz respeito à dedução ao imposto a pagar no Estado da residência, o método de imputação desdobra-se em duas modalidades mencionadas e analisados no Capítulo 3 desta dissertação: imputação integral e imputação normal.

Resumindo a matéria abordada no Capítulo 3 desta dissertação e analisando o método da imputação no âmbito do Artigo 23º-B do MOCDE, no que diz respeito ao:

- Método da imputação integral: o Estado da residência concede uma dedução ao imposto a pagar (dedução à coleta) da totalidade do imposto efetivamente pago no Estado da fonte sobre o rendimento tributado neste último Estado.

Alínea a) N^o 1 Artigo 23^o-B do MCOCDE: “1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

a) Do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;”

→ Método da imputação normal: o Estado da residência concede uma dedução ao imposto a pagar (dedução à coleta) limitada a apenas uma fração do seu próprio imposto. Alínea b) N^o 1 Artigo 23^o-B do MCOCDE: “1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

b) Do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.”

Abreu (2020, pp. 261) faz menção às disposições do Artigo 23^o-B, afirmando que “Este método requer que o Estado da residência tenha um sistema de tributação universal do rendimento, tendo como pressuposto a identificação dos rendimentos produzidos no exterior, do imposto aí pago.”, nomeadamente no N^o 2 deste artigo: “2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.”

4.1.6 Comparação entre os métodos

Em termos de comparação entre os métodos, verifica-se que, apesar do método da isenção, particularmente na sua modalidade de isenção progressiva, pareça o método que melhor elimina a dupla tributação, o método da imputação costuma ser o método selecionado pelos Estados para tratar desta problemática.

Pondo em perspectiva a análise da aplicação de ambos os métodos no âmbito dos Artigos 23º-A e 23º-B do MCOODE, é possível concluir-se o seguinte:

1. A principal diferença entre o método de isenção e o da imputação centra-se essencialmente no facto em que o método de isenção tem em consideração o rendimento auferido enquanto o método da imputação se foca no imposto pago no Estado da fonte, ou no imposto que seria pago no Estado da residência.
2. A competência tributária do Estado da fonte é limitada totalmente ou parcialmente pelas CDT;
3. No caso do Estado da residência, as CDT, maior parte das vezes, concedem uma competência tributária ilimitada ao Estado da residência, sendo a única responsabilidade do Estado da residência, a eliminação da dupla tributação;
4. Não é aconselhável a aplicação do método da isenção integral por Estados que pratiquem taxas de imposto progressivas pelo facto de contrariar o princípio da capacidade contributiva, proporcionando situações de injustiça e desigualdade tributárias. Apesar da existência de Estados que, apesar de praticarem taxas de imposto progressivas, também aplicam taxas liberatórias e taxas especiais, acabando por contradizer o sistema fiscal progressivo (Portugal é um exemplo);
5. O método da imputação concede a distribuição da competência tributária por ambos os Estados, garantindo a boa preservação do princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos, exatamente porque a tributação do Estado da residência incide sobre a globalidade dos rendimentos dos sujeitos passivos;
6. A aplicação do método da imputação é sempre mais vantajosa para o Estado da residência, na medida em que o Artigo 23º-B do MCOODE reparte a

competência tributária por ambos os Estados, possibilitando ao Estado da residência a arrecadação de parte do imposto pago pelo sujeito passivo;

7. Através do método da imputação, o Estado da residência: tem a possibilidade de garantir uma tributação equitativa sobre os investimentos realizados no seu território ou no Estado da fonte; evita a exportação de capitais na totalidade, negando uma vantagem fiscal ao sujeito passivo em relação à sua concorrência, garantindo o bom cumprimento do princípio da capacidade contributiva;
8. O método da imputação, em relação ao da isenção, prejudica os Estados da fonte que pratiquem uma política fiscal atrativa a investimentos estrangeiros, extinguindo quaisquer benefícios fiscais ou reduções de taxas que os sujeitos passivos beneficiem no Estado da fonte;
9. O método da imputação é considerado menos atrativo para o investimento estrangeiro pela complexidade das normas e pelos custos envolvidos para os sujeitos passivos. O método da isenção, contrariamente, neste aspeto é mais vantajoso na medida em que a sua aplicação é mais simples, eficiente na atenuação e eliminação da dupla tributação, menos dispendioso e atrai investimento estrangeiro ao privilegiar a neutralidade fiscal na importação de capital;
10. A neutralidade fiscal na importação de capitais, é garantida ao Estado da fonte através da aplicação do método da isenção, na medida em que concede condições de igualdade competitivas entre investidores estrangeiros e o Estado da fonte;
11. A aplicação do método da isenção é mais favorável ao Estado da fonte tendo em conta que este confere a competência tributária exclusiva do Estado da fonte, ficando a totalidade do imposto retida neste mesmo Estado, uma vez que o Estado da residência renuncia o seu direito de tributar;

12. Um dos aspectos negativos da aplicação do método da isenção é a possibilidade de gerar situação de dupla não tributação, caso ambos os Estados isentem o mesmo imposto.

5. Aplicação das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal

Serve este último capítulo para se fazer uma abordagem prática e resumida à resolução da problemática da dupla tributação de rendimentos de profissões independentes auferidos por sujeitos passivos singulares.

Primeiramente ir-se-á demonstrar como se acionam as respetivas CDT, de seguida, apresentar-se-á exemplos de resolução desta problemática no âmbito do sistema fiscal português através de casos práticos que demonstram as seguintes situações:

1. Tributação de sujeitos passivos singulares residentes em Portugal que auferam rendimentos de profissões independentes obtidos no estrangeiro;
2. Tributação de sujeitos passivos singulares com estatuto de residente não habitual que auferam rendimentos de profissões independentes obtidos no estrangeiro;
3. Tributação de sujeitos passivos singulares não residentes em Portugal que auferam rendimentos de profissões independentes em território português.

5.1 Formulários para acionar as CDT

Para efeitos de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação internacional, veio o Despacho N^o 8363/2020 aprovar os modelos de formulários que os sujeitos passivos deverão preencher para acionar as respetivas CDT celebradas por Portugal.

Determinam os N^o 1, N^o 2 e N^o 7 do Artigo 101^o-C do CIRS e o N^o 1, a alínea a) do N^o 2 e o N^o 7 Artigo 98^o do CIRC, os pressupostos de que depende a aplicação das CDT.

Nos termos do Artigo 101^o-C do CIRS, os N^o 1 e 2 estabelecem os pressupostos da dispensa de retenção na fonte de IRS sobre rendimentos auferidos por não residentes, “não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou

em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no Artigo 71º quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada. Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.” Por outro lado, o N.º 7 do mesmo artigo determina os pressupostos necessários à solicitação de reembolso de imposto de IRS retido na fonte, “os beneficiários dos rendimentos, relativamente aos quais se verificam as condições referidas no n.º 1, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.”

Vem, de igual modo, no Artigo 98º do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC), o N.º 1 e a alínea a) do N.º 2 estabelecer os pressupostos de dispensa de retenção na fonte de IRC sobre rendimentos auferidos por não residentes, “não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a

tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada. Nas situações referidas no número anterior, bem como nos n.os 12 e 16 do artigo 14.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

- a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado;”

O N.º 7 do mesmo artigo estabelece, igualmente, os pressupostos para a solicitação de reembolso de imposto de IRC retido na fonte, “as entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas nos n.os 1 e 2 do presente artigo e nos n.os 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que seja acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.”

Assim, de modo a executar os pressupostos determinados pelos artigos acima mencionados, servem os seguintes formulários para acionar as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal:

- Modelo (Mod. 21-RFI): Pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português, efetuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e outro Estado, com quem Portugal tenha CDT;
- Modelo (Mod. 22-RFI): Pedido de reembolso do imposto português sobre dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida, efetuado ao abrigo da convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e outro Estado, com quem Portugal tenha CDT;
- Modelo (Mod. 23-RFI): Pedido de reembolso do imposto português sobre royalties, dividendos e juros (exceto dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida), efetuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e outro Estado, com quem Portugal tenha CDT.
- Modelo (Mod. 24-RFI): Pedido de reembolso do imposto português sobre outros rendimentos, efetuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e outro Estado, com quem Portugal tenha CDT.

Nos casos de sujeitos passivos não residentes que auferiram rendimentos de profissões independentes em Portugal, para acionar a CDT (quando exista), deve entregar-se o formulário Mod. 21-RFI (antes da entrega de imposto) devidamente preenchido e certificado pelas entidades competentes do seu Estado de residência acompanhado por um certificado, também emitido pelas mesmas entidades, que comprove residência fiscal e sujeição a imposto no seu Estado de residência. Estes documentos têm a validade de um ano.

Quando a CDT não é acionada através da entrega do formulário Mod. 21-RFI e do certificado comprovativo de residência fiscal noutra Estado dentro dos prazos legais, determinam o N.º 5 do Artigo 101.º-C do CIRS e o N.º 5 do Artigo 98.º do CIRC, que “fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.” Vem o Artigo 20.º da Lei Geral Tributária (LGT) determinar que a “substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do

contribuinte”, por outras palavras, para garantir que a retenção na fonte seja efetuada e que o imposto seja entregue ao Estado, a substituição tributária é imposta a quem coloca os rendimentos à disposição. Deste modo, o Estado garante que o imposto que é devido pelo beneficiário do rendimento é entregue nos cofres do Estado.

Numa ocasião em que a CDT não é acionada e o imposto é retido em Portugal, os sujeitos passivos não residentes beneficiários do rendimento podem solicitar o reembolso do imposto ao abrigo da CDT celebrada entre Portugal e o Estado da residência do sujeito passivo num prazo de dois anos, através do envio do formulário Mod. 24-RFI (no caso de rendimentos de profissões independentes) à Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI). Este formulário deve ser devidamente certificado pelas autoridades tributárias do Estado da residência e acompanhado por um certificado comprovativo de residência fiscal no país da residência do sujeito passivo.

As entidades portuguesas que coloquem rendimentos à disposição de sujeitos passivos não residentes, quer se aplique a dispensa de retenção ou não, devem declarar os valores dos rendimentos e respetivas retenções na declaração Modelo 30 (Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes).

Nos casos de sujeitos passivos residentes em território português que obtenham rendimentos de profissões independentes em territórios estrangeiros, também podem usufruir dos benefícios das CDT, pedido de dispensa de retenção na fonte ou pedido de reembolso de imposto, acionando-as através da apresentação do Mod. 21-RFI devidamente certificado pela Autoridade Tributária e Aduaneira acompanhado de certificado de residência fiscal em território português às autoridades tributárias do Estado da fonte dos rendimentos.

Em ocasiões em que os benefícios das CDT não são acionados através dos procedimentos legais acima mencionados, ocorrerá sujeição a imposto no Estado da residência e da fonte simultaneamente. Consequentemente, o Estado de

residência (Portugal) ocupar-se-á de eliminar a dupla tributação unilateralmente nos termos do Artigo 81º do CIRS e Artigo 91º do CIRC, através do método de crédito de imposto.

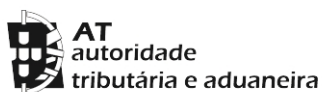
Figura 5.1 – Mod. 21-RFI Pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português

 REPÚBLICA PORTUGUESA MINISTÉRIO DAS FINANÇAS	AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA - AT DSRI - Direção de Serviços de Relações Internacionais PEDIDO DE DISPENSA TOTAL OU PARCIAL DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO PORTUGUÊS	MOD. 21-RFI
PEDIDO EFETUADO AO ABRIGO DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE PORTUGAL E: REQUEST MADE UNDER THE CONVENTION FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION BETWEEN PORTUGAL AND:		
I IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO EFETIVO DOS RENDIMENTOS IDENTIFICATION OF THE BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME		
NOME / DENOMINAÇÃO SOCIAL NAME / BUSINESS NAME		
DOMÍLIO FISCAL (Rua, número e andar) TAX RESIDENCE (Street, number and floor)		Número de Identificação Fiscal (NIF) no país de residência Tax Identification Number (TIN) in the country of residence
CÓDIGO POSTAL POSTCODE	LOCALIDADE CITY	PAÍS COUNTRY
NIF PORTUGUÊS (Ver instruções) PORTUGUESE TIN (see instructions)		
CORREIO ELETRÓNICO: E-MAIL:		
II IDENTIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS DESCRIPTION OF THE INCOME		
1 - DIVIDENDOS 1 - DIVIDENDS 1.1 - DE AÇÕES 1.1 - FROM SHARES <input type="checkbox"/>		
QUANTIDADE NUMBER OF SHARES	ENTIDADE EMITENTE OU CÓDIGO ISIN ISSUER OR ISIN CODE	
1.2 - RESTANTES DIVIDENDOS 1.2 - OTHER DIVIDENDS <input type="checkbox"/>		
VALOR DA PARTICIPAÇÃO SOCIAL VALUE OF THE PARTICIPATION	ENTIDADE PARTICIPADA PARTICIPATED ENTITY	
2 - JUROS 2 - INTEREST 2.1 - DE VALORES MOBILIÁRIOS REPRESENTATIVOS DA DÍVIDA 2.1 - FROM DEBT SECURITIES <input type="checkbox"/>		
VALOR NOMINAL NOMINAL POSITION	DESIGNAÇÃO DO VALOR MOBILIÁRIO OU CÓDIGO ISIN DESCRIPTION OF SECURITIES OR ISIN CODE	DATA DE AQUISIÇÃO ACQUISITION DATE (aaaa/mm/ddd)
ENTIDADE EMITENTE ISSUER		
2.2 - RESTANTES JUROS 2.2 - OTHER INTEREST <input type="checkbox"/>		
NATUREZA DOS CRÉDITOS NATURE OF THE DEBT CLAIMS		DATA DA CONSTITUIÇÃO STARTING DATE (yyyy/mm/ddd)
VALOR DOS CRÉDITOS VALUE OF THE DEBT CLAIMS		
3 - ROYALTIES 3 - ROYALTIES <input type="checkbox"/>		
NATUREZA DAS ROYALTIES NATURE OF THE ROYALTIES		DATA DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO (aaaa/mm/ddd) DATE OF CONCLUSION OF THE CONTRACT (yyyy/mm/ddd)
4 - TRABALHO INDEPENDENTE 4 - INDEPENDENT PERSONAL SERVICES <input type="checkbox"/>		
6 - PENSÕES 6 - PENSIONS <input type="checkbox"/> 6.1 - DE NATUREZA PRIVADA 6.1 - OTHER THAN FROM GOVERNMENT SERVICE <input type="checkbox"/> 7 - REMUNERAÇÕES PÚBLICAS 7 - INCOME FROM GOVERNMENT SERVICE <input type="checkbox"/>		5 - TRABALHO DEPENDENTE 5 - INCOME FROM EMPLOYMENT <input type="checkbox"/> 6.2 - DE NATUREZA PÚBLICA 6.2 - FROM GOVERNMENT SERVICE <input type="checkbox"/>
8 - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS 8 - SERVICES RENDERED <input type="checkbox"/> Comissões <input type="checkbox"/> Outras <input type="checkbox"/> Especifique <input type="checkbox"/> Commissions Other Specify		
9 - RESTANTES RENDIMENTOS 9 - OTHER INCOME <input type="checkbox"/> Identifique a natureza do rendimento Describe the nature of the income		
III PROVA DA RESIDÊNCIA FISCAL DO BENEFICIÁRIO EFETIVO PROOF OF THE BENEFICIAL OWNER'S STATE OF RESIDENCE		
ESTE FORMULÁRIO APENAS É VÁLIDO QUANDO ACOMPANHADO DE PROVA DE RESIDÊNCIA FISCAL. PARA EFEITOS DE PROVA DA RESIDÊNCIA FISCAL, NO PERÍODO EM CAUSA, DA ENTIDADE IDENTIFICADA NO QUADRO I É JUNTO CERTIFICADO DE RESIDÊNCIA FISCAL EMITIDO PELAS AUTORIDADES COMPETENTES DO RESPECTIVO ESTADO DE RESIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ARTIGO 4.º DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO, ATESTANDO A SUJEIÇÃO A IMPOSTO. THIS FORM IS ONLY VALID WHEN ACCOMPANIED BY PROOF OF THE BENEFICIAL OWNER'S STATE OF RESIDENCE. FOR THE PURPOSE OF PROOF OF THE BENEFICIAL OWNER'S STATE OF RESIDENCE, IN THE PERIOD CONCERNED, OF THE ENTITY IDENTIFIED IN BOX I A CERTIFICATE ISSUED BY THE COMPETENT AUTHORITIES OF THE RESPECTIVE STATE OF RESIDENCE SHALL BE ATTACHED, WITHIN THE PROVISIONS OF ARTICLE 4 OF THE CONVENTION FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION, PROVING THE TAX LIABILITY.		
<input type="checkbox"/>		

EXEMPLAR DESTINADO À ENTIDADE OBRIGADA A EFETUAR A RETENÇÃO NA FONTE
 COPY FOR THE ENTITY OBLIGED TO WITHHOLD TAX 1

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.3 – Certidão de domicílio fiscal



Serviço de Finanças de [redacted]

CERTIDÃO

Maria Palmira [redacted], Chefe de Finanças do Mapa de Pessoal da Autoridade Tributária e Aduaneira, a exercer funções no Serviço de Finanças de [redacted]:

Tendo por base os elementos disponíveis no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes e de conformidade com o disposto no art.º 19.º n.º 1 al. a) da Lei Geral Tributária, certifica que

[redacted]
NIF [redacted]

tem o seu domicílio fiscal em:

[redacted]
[redacted]
[redacted]

Por ser verdade e por me ter sido solicitada emite-se a presente certidão em 14 de setembro de 2016.

O Chefe de Finanças

(Maria Palmira [redacted] Souto)

Elementos para validação
Nº Contribuinte: [redacted]
Cód. Validação: [redacted]

Para validar esta certidão aceda ao site www.portaldasfinancas.gov.pt, seleccione a opção Cidadãos / Serviços / Obter / Certidão / "Validação Doc." e introduza o nº de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a esta certidão.

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.4 – Modelo 30 Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes

1		2		3		4		5																																																																																																		
NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DA ENTIDADE DECLARANTE		NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DO TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS		PERÍODO		CÓDIGO DO SERVIÇO DE FINANÇAS DA SEDE OU DOMÍLIO FISCAL		TIPO DE DECLARAÇÃO																																																																																																		
01		02		ANO 03 MÊS 03-A		04		PRIMEIRA <input type="checkbox"/> SUBSTITUIÇÃO <input type="checkbox"/>																																																																																																		
6 RESUMO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS					7 RELAÇÃO DAS GUIAS DE PAGAMENTO																																																																																																					
<table border="1"> <tr><td>DIVIDENDOS OU LUCROS DERIVADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS</td><td>06</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>JUROS OU RENDIMENTOS DERIVADOS DA APLICAÇÃO DE CAPITAIS</td><td>07</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>ROYALTIES</td><td>08</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>TRABALHO DEPENDENTE</td><td>09</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>TRABALHO INDEPENDENTE</td><td>10</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>COMISSÕES</td><td>11</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>FREDIAS</td><td>12</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>PENSOES</td><td>13</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS</td><td>14</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>REMUNERAÇÕES PÚBLICAS</td><td>40</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>PENSOES PÚBLICAS</td><td>41</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>OUTROS</td><td>16</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> <tr><td>TOTAL</td><td>17</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td></tr> </table>					DIVIDENDOS OU LUCROS DERIVADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS	06	-	-	-	JUROS OU RENDIMENTOS DERIVADOS DA APLICAÇÃO DE CAPITAIS	07	-	-	-	ROYALTIES	08	-	-	-	TRABALHO DEPENDENTE	09	-	-	-	TRABALHO INDEPENDENTE	10	-	-	-	COMISSÕES	11	-	-	-	FREDIAS	12	-	-	-	PENSOES	13	-	-	-	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	14	-	-	-	REMUNERAÇÕES PÚBLICAS	40	-	-	-	PENSOES PÚBLICAS	41	-	-	-	OUTROS	16	-	-	-	TOTAL	17	-	-	-	<table border="1"> <thead> <tr> <th>N.º GUIA DE PAGAMENTO</th> <th>VALOR TOTAL DA GUIA</th> <th>N.º GUIA DE PAGAMENTO</th> <th>VALOR TOTAL DA GUIA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>18</td><td>-</td><td>24</td><td>-</td></tr> <tr><td>19</td><td>-</td><td>25</td><td>-</td></tr> <tr><td>20</td><td>-</td><td>26</td><td>-</td></tr> <tr><td>21</td><td>-</td><td>27</td><td>-</td></tr> <tr><td>22</td><td>-</td><td>28</td><td>-</td></tr> <tr><td>23</td><td>-</td><td>29</td><td>-</td></tr> <tr><td>TOTAL</td><td>38</td><td>-</td><td>-</td></tr> </tbody> </table>					N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	18	-	24	-	19	-	25	-	20	-	26	-	21	-	27	-	22	-	28	-	23	-	29	-	TOTAL	38	-	-
DIVIDENDOS OU LUCROS DERIVADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS	06	-	-	-																																																																																																						
JUROS OU RENDIMENTOS DERIVADOS DA APLICAÇÃO DE CAPITAIS	07	-	-	-																																																																																																						
ROYALTIES	08	-	-	-																																																																																																						
TRABALHO DEPENDENTE	09	-	-	-																																																																																																						
TRABALHO INDEPENDENTE	10	-	-	-																																																																																																						
COMISSÕES	11	-	-	-																																																																																																						
FREDIAS	12	-	-	-																																																																																																						
PENSOES	13	-	-	-																																																																																																						
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	14	-	-	-																																																																																																						
REMUNERAÇÕES PÚBLICAS	40	-	-	-																																																																																																						
PENSOES PÚBLICAS	41	-	-	-																																																																																																						
OUTROS	16	-	-	-																																																																																																						
TOTAL	17	-	-	-																																																																																																						
N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA																																																																																																							
18	-	24	-																																																																																																							
19	-	25	-																																																																																																							
20	-	26	-																																																																																																							
21	-	27	-																																																																																																							
22	-	28	-																																																																																																							
23	-	29	-																																																																																																							
TOTAL	38	-	-																																																																																																							
8 RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS																																																																																																										
<table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">31</th> <th rowspan="2">32</th> <th rowspan="2">33</th> <th colspan="2">34</th> <th colspan="2">35</th> <th colspan="2">36</th> <th rowspan="2">37</th> <th rowspan="2">39</th> </tr> <tr> <th>D</th> <th>S</th> <th>TIPO</th> <th>VALOR</th> <th>COD.</th> <th>TAXA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>2</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>3</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>4</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>5</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td colspan="9">TOTAL</td><td>38</td><td></td></tr> </tbody> </table>										31	32	33	34		35		36		37	39	D	S	TIPO	VALOR	COD.	TAXA	1											2											3											4											5											TOTAL									38															
31	32	33	34		35		36		37				39																																																																																													
			D	S	TIPO	VALOR	COD.	TAXA																																																																																																		
1																																																																																																										
2																																																																																																										
3																																																																																																										
4																																																																																																										
5																																																																																																										
TOTAL									38																																																																																																	

Modelo só para consulta. Envio exclusivo pela Internet: www.portaldasfinancas.gov.pt

Fonte: Portal das Finanças

5.2 Casos práticos

5.2.1 Tributação de sujeitos passivos singulares residentes em Portugal que auferem rendimentos de profissões independentes obtidos no estrangeiro

Os rendimentos das profissões independentes são qualificados em Portugal como rendimentos empresariais e profissionais nos termos da alínea b) do N.º 1 do Artigo 3.º do CIRS.

Estes rendimentos quando auferidos por sujeitos passivos singulares residentes no território português, como analisado anteriormente, são tributados de acordo com

o princípio da universalidade. Consequentemente a taxa de imposto a aplicar irá incidir sobre a globalidade dos seus rendimentos (vide Nº 1 do Artigo 15º do CIRS).

Todavia, para os sujeitos passivos residentes em território português que obtêm este tipo de rendimento no estrangeiro, é necessário primeiramente analisar a existência de uma norma interna que fundamente a tributação desses rendimentos e a existência de uma CDT celebrada entre Portugal e o Estado da fonte dos rendimentos.

Como mencionado ao longo desta dissertação, o objetivo das CDT é determinar a qual dos Estados pertence a competência tributária no âmbito da prevenção da dupla tributação jurídica destes rendimentos.

Vejam os seguintes casos práticos em que ocorre a aplicação do estipulado nas CDT celebradas entre Portugal e distintos Estados contratantes com vista a prevenção da dupla tributação jurídica de rendimentos de profissões independentes auferidos por residentes no território português.

Caso A

O sujeito passivo A residente em Portugal, exerce uma atividade independente como consultor fiscal e opta pela tributação dos seus rendimentos através do regime simplificado.

O sujeito passivo A deslocou-se à Alemanha para prestar serviços de consultoria a uma empresa Alemã, a qual lhe pagou uma quantia de 5.000€.

O sujeito passivo A suportou imposto na Alemanha à taxa de 30%.

Note-se que o sujeito passivo A não dispõe de uma instalação fixa na Alemanha para exercício da sua atividade e faz deslocações esporádicas para prestar estes serviços quando solicitados pela empresa.

→ Pontos importantes a ter em consideração:

- Estado da residência: Portugal

- Estado da fonte: Alemanha
- Imposto pago no Estado da fonte: €1.500
- Não dispõe de instalação fixa na Alemanha
- Regime de tributação em Portugal: Simplificado

Analisando este caso, tratando-se de um residente em Portugal que auferir rendimentos resultantes do exercício de atividades de consultoria fiscal na Alemanha (Estado da fonte dos rendimentos), é necessário analisar-se a CDT celebrada entre Portugal e Alemanha com o objetivo de determinar a que Estado é atribuída a competência tributária sobre estes rendimentos.

Sabendo que estamos perante rendimentos classificados como provenientes do exercício de profissões independentes, o artigo da CDT celebrada entre Portugal e Alemanha a analisar-se será o Artigo 14^o CDT, observe-se abaixo:

Figura 5.5 Artigo 14º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital

Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital

Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital.

A Assembleia da República decreta, nos termos da alínea j) do artigo 164.º e do n.º 2 do artigo 169.º da Constituição, o seguinte:

ARTIGO ÚNICO

É aprovada para ratificação a Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha, que abrange o Protocolo anexo, para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, assinada em Lisboa, em 15 de Julho de 1980, cujos textos em português, alemão e inglês acompanham a presente lei.

Aprovada em 28 de Janeiro de 1982.

O Presidente da Assembleia da República, Francisco Manuel Lopes Vieira de Oliveira Dias.

Promulgada em 13 de Abril de 1982.

Publique-se.

O Presidente da República, ANTÓNIO RAMALHO EANES. - O Primeiro-Ministro, Francisco José Pereira Pinto Balsemão.

Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital.

ARTIGO 14.º

Profissões independentes

1 - Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado. Esses rendimentos podem, porém, ser tributados no outro Estado contratante nos seguintes casos:

a) Se esse residente dispuser, de forma habitual, no outro Estado contratante de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades; neste caso, podem ser tributados no outro Estado contratante unicamente os rendimentos que forem imputáveis a essa instalação fixa; ou

b) Se o residente permanecer no outro Estado contratante durante um período ou períodos que, no ano civil, atinjam ou excedam, no total, 183 dias.

2 - A expressão «profissões liberais» abrange, em especial, as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.

Fonte: Gabinete de Documentação e Direito Comparado (GDDC) do Ministério Público

De acordo com o N^o 1 do Artigo 14^o da CDT, embora a fonte dos rendimentos seja a Alemanha, estes rendimentos estarão sujeitos a tributação em Portugal: “1. Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado.” Posto isto, e uma vez que o sujeito passivo A não dispõe de uma instalação fixa na Alemanha para o exercício da sua atividade, a competência tributária é atribuída exclusivamente ao Estado da residência do sujeito passivo A, Portugal.

Dado que o sujeito passivo A suportou um imposto sobre os rendimentos no Estado da fonte no valor de €1.500, apesar da competência tributária ser conferida exclusivamente a Portugal através do disposto na CDT, pode concluir-se que o sujeito passivo não acionou a CDT junto da empresa que colocou os rendimentos à sua disposição. Caso a CDT celebrada entre Portugal e Alemanha tivesse sido atempadamente acionada pelo sujeito passivo A, apresentando o formulário Mod. 21-RFI e prova de residência em Portugal para efeitos fiscais às autoridades tributárias alemãs, a retenção na fonte de 30% efetuada na Alemanha teria sido dispensada, ficando os rendimentos sujeitos a imposto exclusivamente no Estado de residência do sujeito passivo A.

Deste modo, considerando-se que o rendimento será tributado em Portugal, e, justamente para evitar uma dupla tributação, caberá ao sujeito passivo A solicitar o reembolso do imposto pago na Alemanha nos termos semelhantes ao que se encontra na legislação interna portuguesa no N^o 7 do Artigo 101^o-C do CIRS. Assim, o sujeito passivo A terá que solicitar o reembolso do imposto pago na Alemanha, apresentando o formulário Mod. 24-RFI e o certificado comprovativo de residência fiscal em Portugal junto das autoridades tributárias alemãs, justificando que nos termos da CDT, a competência tributária é atribuída exclusivamente ao Estado da sua residência, Portugal.

Caso o sujeito passivo A não acione a CDT ou não cumpra o prazo concedido para usufruir do reembolso do imposto pago na Alemanha, há lugar a uma dupla tributação do mesmo rendimento, simultaneamente no Estado da fonte e no

Estado da residência. Neste caso, caberá ao Estado da residência, Portugal, eliminar a dupla tributação unilateralmente através do método de crédito de imposto previsto no N.º 1 do Artigo 81.º do CIRS.

Portanto, a quantia a deduzir como crédito de imposto corresponderá à menor das seguintes importâncias, tendo como limite máximo o valor do imposto pago na Alemanha:

- a) Imposto pago na Alemanha;
- ou
- b) Fração de IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

Com vista a determinação da dedução à coleta para eliminação da dupla tributação jurídica, é necessário calcular-se qual das importâncias é a menor, o imposto pago na Alemanha ($€5.000 \times 30\% = €1.500$) ou a fração de IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

Para determinar o valor da fração de IRS correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, é necessário determinar-se a categoria de rendimentos, a classificação da atividade económica e efetuar-se os seguintes cálculos:

1. Encontramo-nos perante rendimentos empresariais e profissionais auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza - previstos na alínea b) do Artigo 3.º CIRS;
2. De acordo com o previsto no Artigo 151.º do CIRS, a atividade exercida pelo sujeito passivo A consta na tabela de atividades aprovada por portaria do Ministério das Finanças – Portaria N.º 1011/2001 de 21 de agosto: Código 4014 Consultores Fiscais;

3. Determinação do rendimento tributável no âmbito do regime simplificado – alínea b) do N.º 1 do Artigo 31.º do CIRS.

É aplicado o coeficiente de 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o Artigo 151.º do CIRS.

$$€5.000 \times 0,75 = €3.750$$

$$\text{Rendimento Tributável} = €3.750$$

4. Ao rendimento tributável são aplicadas as taxas gerais do Artigo 68.º do CIRS, taxas progressivas desde 14,5% até 48%. Tendo em consideração o rendimento tributável de €3.750, a taxa a aplicar será a de 14,5%:

$$€3.750 \times 14,5\% = €543,75$$

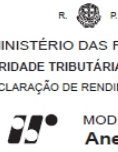
Atendendo à dedução à coleta com vista a eliminação da dupla tributação jurídica unilateralmente, nos termos do N.º 1 do Artigo 81.º do CIRS, a quantia a deduzir como crédito de imposto será de €543,75, a fração de IRS correspondente aos rendimentos obtidos no estrangeiro, sendo esta importância menor que o imposto pago no estrangeiro (€1.500): €543,75 < €1.500

A dedução à coleta relativa à eliminação da dupla tributação a efetuar sobre a coleta total ilíquida do sujeito passivo A será de €543,75.

Em termos declarativos, os rendimentos ilíquidos e o imposto pago na Alemanha declaram-se no Quadro 6-A (rendimentos empresariais e profissionais categoria B) do Anexo J da Modelo 3, indicando o país da fonte dos rendimentos e a inexistência de uma instalação fixa.

Figura 5.7 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s)

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2021

 R R MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo J	1	RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO	2	ANO DOS RENDIMENTOS
				01 2
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)				
Sujeito passivo A - NIF 01		Sujeito passivo B - NIF 02		
A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO		NACIONALIDADE(S)		
NIF 03		04	05	06

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.6 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B)

6 RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS (CATEGORIA B)										
A	Código rendim.	País da fonte	Estabelecimento estável ou instalação fixa		Rendimento	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Imposto retido em Portugal		
			Sim	Não				NIF da entidade retentora	Retenção na fonte	
601	B 0 3	2 7 6	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	. 5 . 000 ,00	. . . ,	. 1 . 500 ,00		. . . ,	
602			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
603			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
604			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
605			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
606			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
SOMA					. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
B INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA B										
Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04	
	Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços	
	< 183 < 9 m (Panamá)	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)			< 183 < 9 m (Panamá)	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)			< 183 < 9 m (Panamá)	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)
651	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	654	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	657	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
652	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	655	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	658	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
653	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	656	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	659	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Se dos rendimentos declarados no quadro 6A, existem montantes que respeitem a herança indivisa, indique a linha:										

Fonte: Portal das Finanças

Caso B

O sujeito passivo B residente em Portugal, é um engenheiro que trabalha por conta própria com contabilidade organizada.

O sujeito passivo B elaborou um projeto relativo a um imóvel localizado em França, tendo auferido uma quantia de 100.000€ pagos por uma empresa francesa.

O sujeito passivo B apresentou junto da empresa francesa o formulário Mod. 21- RFI e certificado comprovativo de residência fiscal em Portugal.

→ Pontos importantes a ter em consideração:

- Estado da residência: Portugal
- Estado da fonte: França
- CDT Portugal/França acionada
- Não dispõe de instalação fixa no Estado da fonte
- Regime de tributação em Portugal: Contabilidade organizada

Estamos perante um sujeito passivo residente em Portugal que auferir rendimentos de profissões independentes de origem francesa, portanto é necessário a análise da CDT celebrada entre os dois Estados.

Analisando a CDT entre Portugal e França, conclui-se que artigo que trata da repartição da competência tributária relativa a rendimentos de profissões independentes é o Artigo 15º da CDT, observe-se abaixo:

Figura 5.8 Artigo 15º da Convenção entre Portugal e a França para evitar a dupla tributação e estabelecer regras de assistência administrativa recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento

Decreto-Lei n.º 105/71

Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Paris em 14 de Janeiro de 1971

Usando da faculdade conferida pela 2.ª parte do n.º 2.º do artigo 109.º da Constituição, o Governo decreta e eu promulgo, para valer como lei, o seguinte:

Artigo único. É aprovada, para ratificação, a Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Paris em 14 de Janeiro de 1971, cujos textos em português e francês vão anexos ao presente decreto-lei.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros. - Marcello Caetano - Rui Manuel de Medeiros d'Espiney Patrício.

Promulgado em 10 de Março de 1971.

Publique-se.

O Presidente da República, AMÉRICO DEUS RODRIGUES THOMAZ.

Convenção entre Portugal e a França para
Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de
Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento

ARTIGO 15.º

1. Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades independentes de carácter similar só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades. Se dispuser dessa instalação, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a essa instalação fixa.

2. A expressão «profissões liberais» abrange em especial as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.

Fonte: Gabinete de Documentação e Direito Comparado (GDDC) do Ministério Público



Constata-se que os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo B em França, serão tributados exclusivamente pelo Estado da residência (Portugal), devido à inexistência de uma instalação fixa em França.

O sujeito passivo B, ao apresentar o formulário Mod. 21- RFI e comprovativo de residência fiscal em Portugal junto da empresa francesa, e por sua vez, das autoridades tributárias francesas, acionando a CDT, solicitou a dispensa de retenção na fonte de imposto, ficando o rendimento sujeito a tributação exclusivamente no seu país de residência, Portugal.

Em termos declarativos, tal como no exemplo anterior, os rendimentos ilíquidos e o imposto pago em França serão declarados no Quadro 6-A (rendimentos empresariais e profissionais categoria B) do Anexo J da Modelo 3, indicando o país da fonte dos rendimentos e a inexistência de uma instalação fixa.

Figura 5.9 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s)

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2021

 R. A. R. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS  MODELO 3 Anexo J	1	RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO	2	ANO DOS RENDIMENTOS
				01 2
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)				
Sujeito passivo A - NIF 01		Sujeito passivo B - NIF 02		
A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO		NACIONALIDADE(S)		
NIF 03		04	05	06

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.10 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B)

6 RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS (CATEGORIA B)										
A	Código rendim.	País da fonte	Estabelecimento estável ou instalação fixa		Rendimento	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Imposto retido em Portugal		
			Sim	Não				NIF da entidade retentora	Retenção na fonte	
	B 0 3	2 5 0	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	. 100 . 000 , 00	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
SOMA					. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
B INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA B										
Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04	
	Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços	
	< 183 < 9 m (Panamá)				< 183 < 9 m (Panamá)				< 183 < 9 m (Panamá)	
	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)				≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)				≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)	
651	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	654	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	657	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
652	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	655	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	658	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
653	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	656	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	659	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Se dos rendimentos declarados no quadro 6A, existem montantes que respeitem a herança indivisa, indique a linha:										

Fonte: Portal das Finanças

Contudo, uma vez que o sujeito passivo B tem contabilidade organizada, os rendimentos estrangeiros líquidos (€100.000) deverão ser deduzidos no Campo 462 do Anexo C da Modelo 3.

Figura 5.11 Anexo C do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime Contabilidade Organizada – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s)

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2021			1 RENDIMENTOS DA CATEGORIA B RÉGIME CONTABILIDADE ORGANIZADA		2 ANO DOS RENDIMENTOS	
	Profissionais, Comerciais e Industriais <input type="text" value="01"/>		Agrícolas, Silvícolas e Pecuários <input type="text" value="02"/>		<input type="text" value="01"/> <input type="text" value="2"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	
	3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)					
	Sujeito passivo A - NIF <input type="text" value="01"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>			Sujeito passivo B - NIF <input type="text" value="02"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		
	A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO					
	Este anexo respeita à atividade de herança indivisa? Sim <input type="text" value="03"/> Não <input type="text" value="04"/> Se assinalou SIM, indique o NIF da herança indivisa					
	NIF do titular <input type="text" value="05"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		NIF da herança indivisa <input type="text" value="06"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>			
	Código da tabela de atividades art.º 151.º do CIRS <input type="text" value="07"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		Código CAE (Rendimentos profissionais, comerciais e industriais) <input type="text" value="08"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		Código CAE (Rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários) <input type="text" value="09"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	
	B POSSUI ESTABELECIMENTO ESTÁVEL? Sim <input type="text" value="10"/> Não <input type="text" value="11"/>					
	C RÉGIME FISCAL APLICÁVEL A EX-RESIDENTES (ARTIGO 12.º-A DO CIRS)					
Se reúne os pressupostos e condições previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 12.º-A do CIRS e pretende usufruir deste regime fiscal, indique o ano em que se tomou residente em Portugal (2019 ou 2020) <input type="text" value="12"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>						

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.12 Campo 462 do Anexo C do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime Contabilidade Organizada

Rendimentos obtidos fora do território português líquidos do imposto pago no estrangeiro (ver instruções)	462	.	100	.	000	,	00
---	------------	---	-----	---	-----	---	----

Fonte: Portal das Finanças

Caso C

O sujeito passivo C, médico, que reside e exerce a sua atividade por conta própria em Portugal, opta pelo regime simplificado na determinação do seu rendimento tributável.

O sujeito passivo C, além de dar consultas em Portugal também dispõe de um consultório em Madrid para dar consultas aos seus clientes espanhóis.

O sujeito passivo C auferiu uma quantia de €10.000 pelas consultas dadas no seu consultório em Espanha e suportou imposto à taxa de 15%.

→ Pontos importantes a ter em consideração:

- Estado da residência: Portugal
- Estado da fonte: Espanha
- Imposto pago no Estado da fonte: €1.500
- Dispõe de instalação fixa em Espanha
- Regime de tributação em Portugal: Simplificado

Consultando a CDT celebrada entre Portugal e Espanha, a repartição da competência tributária relativa a rendimentos de profissões independentes é feita nos termos do Artigo 14^o da CDT, observe-se abaixo:

Figura 5.13 Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Espanha para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento

Resolução da Assembleia da República n.º 6/95
Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento

Aprova, para ratificação, a Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

A Assembleia da República resolve, nos termos dos artigos 164.º, alínea j), e 169.º, n.º 5, da Constituição, aprovar, para ratificação, a Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Madrid, em 26 de Outubro de 1993, cuja versão autêntica nas línguas portuguesa e espanhola segue em anexo à presente resolução.

Aprovada em 29 de Junho de 1994.

O Presidente da Assembleia da República, António Moreira Barbosa de Melo.

CONVENÇÃO ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E O REINO DE
ESPANHA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A
EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO.

Artigo 14.º

Profissões independentes

1 - Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual, no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades. Se dispuser de uma instalação fixa, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa.

2 - A expressão «profissões liberais» abrange em especial as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.

Fonte: Gabinete de Documentação e Direito Comparado (GDDC) do Ministério Público



Consoante o disposto neste artigo, caso o sujeito passivo disponha de uma instalação fixa no Estado da fonte, a competência tributária é atribuída exclusivamente ao Estado da fonte.

Neste caso, dispondo o sujeito passivo C de uma instalação fixa (um consultório) em Espanha (Estado da fonte), a competência tributária dos rendimentos obtidos nessa instalação fixa é atribuída a Espanha, Estado da fonte dos rendimentos.

Apesar da competência tributária sobre os rendimentos em questão ser concedida exclusivamente ao Estado da fonte e, conseqüentemente, isentos de tributação em Portugal, o sujeito passivo C, na qualidade de residente, será tributado em Portugal pela globalidade dos seus rendimentos, nos termos do N.º 1 do Artigo 15.º do CIRS. Portanto, o rendimento auferido e o imposto pago pelo sujeito passivo C em Espanha terão de ser declarados em Portugal na declaração Modelo 3, e, conforme o N.º 4 do Artigo 22.º do CIRS, “ainda que não englobados para efeito da sua tributação, são sempre incluídos para efeito de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, os rendimentos isentos, quando a lei imponha o respetivo englobamento.”

Em termos declarativos, os rendimentos ilíquidos e o imposto pago em Espanha serão declarados no Quadro 6-A (rendimentos empresariais e profissionais categoria B) do Anexo J da Modelo 3, indicando o país da fonte dos rendimentos e a existência de uma instalação fixa.

Figura 5.14 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s)

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2021	 R. P.		1		2	
	MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS		RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO		ANO DOS RENDIMENTOS 01 2	
	 MODELO 3 Anexo J					
	3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)					
Sujeito passivo A - NIF 01		Sujeito passivo B - NIF 02				
A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO			NACIONALIDADE(S)			
NIF 03		04	05	06		

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.15 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B)

6 RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS (CATEGORIA B)										
A	Código rendim.	País da fonte	Estabelecimento estável ou instalação fixa		Rendimento	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Imposto retido em Portugal		
			Sim	Não				NIF da entidade retentora	Retenção na fonte	
601	B, 0, 3	7, 2, 4	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. 10 . 000 ,00	. . . ,	. 1 . 500 ,00		. . . ,	
602			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
603			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
604			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
605			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
606			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
SOMA					. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
B INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA B										
Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04	
	Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços	
	< 183 < 9 m (Panamá)	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)			< 183 < 9 m (Panamá)	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)			< 183 < 9 m (Panamá)	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)
651	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		654	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		657	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
652	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		655	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		658	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
653	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		656	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		659	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Se dos rendimentos declarados no quadro 6A, existem montantes que respeitem a herança indivisa, indique a linha: <input type="text"/>										

Fonte: Portal das Finanças

5.2.2 Tributação de sujeitos passivos singulares com estatuto de residente não habitual que auferem rendimentos de profissões independentes obtidos no estrangeiro

Os sujeitos passivos singulares com o estatuto de residentes não habituais, tal como os sujeitos passivos residentes, são tributados pela universalidade dos seus rendimentos nos termos do N.º 1 do Artigo 15.º do CIRS. Todavia, tal como abordado no Capítulo 2 – Subcapítulo 2.1 desta dissertação, os rendimentos auferidos por um residente não habitual estão sujeitos a um regime fiscal distinto criado pelo Código Fiscal do Investimento através do Decreto-Lei N.º 249/2009 de 23 de setembro, o regime fiscal para o residente não habitual.

Em casos em que o residente não habitual auferir rendimentos de profissões independentes no estrangeiro, é também necessário verificar a existência de uma CDT celebrada entre Portugal e o Estado da fonte dos rendimentos e, assim, eliminar ou prevenir uma dupla tributação jurídica destes rendimentos.

Vejam os seguintes exemplos práticos em que ocorre a aplicação do estipulado nas CDT celebradas entre Portugal e distintos Estados contratantes com vista à eliminação da dupla tributação jurídica de rendimentos de profissões independentes auferidos por residentes não habituais e o tratamento fiscal destes rendimentos através do regime fiscal do residente não habitual.

Caso D

O sujeito passivo D programador informático, após aconselhamento do seu consultor fiscal, em janeiro de 2021 decidiu mudar a sua residência fiscal para Portugal com o objetivo de usufruir do regime fiscal atrativo dos residentes não habituais.

O sujeito passivo D, após a aprovação e obtenção do estatuto de RNH, recebeu €10.000 por prestação de serviços de programação informática a uma empresa Italiana.

→ Pontos importantes a ter em consideração:

- Estado da residência: Portugal
- Estado da fonte: Itália
- Sujeito passivo residente não habitual
- Atividade de elevado valor acrescentado: programador informático

Perante este caso, sabendo que o rendimento é oriundo de Itália, primeiramente deve analisar-se a existência de uma CDT celebrada entre Portugal e Itália. Mais uma vez, sabendo que estamos perante rendimentos de profissões independentes, o Artigo da CDT a analisar-se será o Artigo 14^o, observe-se abaixo:

Figura 5.16 Convenção entre a República Portuguesa e a República Italiana para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimento

Lei n.º 10/82

Convenção entre a República Portuguesa e a República Italiana para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre Rendimento

APROVA PARA RATIFICAÇÃO A CONVENÇÃO ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E A REPÚBLICA ITALIANA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO.

A Assembleia da República decreta, nos termos da alínea j) do artigo 164.º e do n.º 2 do artigo 169.º da Constituição, o seguinte:

ARTIGO ÚNICO

É aprovada para ratificação a Convenção entre a República Portuguesa e a República Italiana para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Roma, em 14 de Maio de 1980, cujos textos em português, italiano e francês acompanham esta lei.

Aprovada em 28 de Janeiro de 1982.

O Presidente da Assembleia da República, Francisco Manuel Lopes Vieira de Oliveira Dias.

Promulgada em 12 de Maio de 1982.

Publique-se.

O Presidente da República, ANTÓNIO RAMALHO EANES. - O Primeiro-Ministro, Francisco José Pereira Pinto Balsemão.

Convenção entre a República Portuguesa e a República Italiana para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

ARTIGO 14.º

Profissões independentes

1 - Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado. Esses rendimentos podem, porém, ser tributados no outro Estado contratante nos seguintes casos:

a) Se esse residente dispuser de forma habitual no outro Estado contratante de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades; neste caso, podem ser tributados no outro Estado contratante unicamente os rendimentos que forem imputáveis a essa instalação fixa; ou

b) Se o residente permanecer no outro Estado contratante durante um período ou períodos que no ano civil atinjam ou excedam no total 183 dias.

2 - A expressão «profissões liberais» abrange, em especial, as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.

Fonte: Gabinete de Documentação e Direito Comparado (GDDC) do Ministério Público

Consoante o disposto neste artigo a competência tributária é atribuída ao Estado da residência, Portugal.

Em relação à tributação deste rendimento em Portugal, sabendo que o sujeito passivo D detém o estatuto de residente não habitual, o enquadramento fiscal e a tributação deste rendimento é tratado de uma forma diferenciada tendo em consideração o tipo de rendimento auferido pelo sujeito passivo D. Portanto, em termos de enquadramento do rendimento, este é classificado como um rendimento de Categoria B auferido no exercício de uma atividade de prestação de serviço de elevado valor acrescentado nos termos do Artigo 3º do CIRS e da Portaria 12/2010 de janeiro de 2010 que disponibiliza a tabela de atividades de elevado valor acrescentado (703 – Programadores informáticos).

O sujeito passivo D pode beneficiar dos mecanismos de eliminação da dupla tributação internacional previstos no Artigo 81º do CIRS. No entanto, apesar de, em termos gerais, o método mais aplicado ser o previsto no Artigo 81º do CIRS (método da imputação normal) e da possibilidade da sua opção, neste caso, considerando que o sujeito passivo D é residente não habitual e que o rendimento foi obtido no estrangeiro (Itália), é possível aplicar-se o método da isenção quando se verificarem as condições previstas nos N.ºs 4, 5 e 6 do Artigo 81º do CIRS.

Em síntese, para eliminar uma possível dupla tributação deste rendimento, deve aplicar-se o método da isenção, isentando em Portugal (Estado da residência) os rendimentos auferidos em Itália pelo sujeito passivo D no exercício da sua atividade de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, desde que, nos termos do N.º 5 do Artigo 81º do CIRS, estes rendimentos possam ser tributados em Itália (Estado da fonte).

Note-se que Portugal não exige a tributação efetiva deste tipo de rendimentos, pelo que se conclui que, se eventualmente o rendimento não for tributado em Itália quer seja por falta de norma de incidência ou por isenção de imposto, este rendimento também não será tributado em Portugal, originando uma possível

dupla não tributação. No entanto, convém acrescentar que, como se trata da aplicação do método de isenção progressiva, este rendimento será considerado para efeitos de apuramento de taxa a aplicar a outros rendimentos auferidos pelo sujeito passivo D sujeitos a tributação.

Em termos declarativos, independentemente de os rendimentos serem isentos de tributação, terão de ser declarados no Modelo 3 da seguinte forma:

1. Preenchimento do Quadro 6-A (rendimentos empresariais e profissionais categoria B) do Anexo J da Modelo 3, indicando o país da fonte dos rendimentos e a inexistência de uma instalação fixa;

Figura 5.17 Anexo J do Modelo 3 Rendimentos obtidos no estrangeiro – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s)

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2021	 R. P.		1		2	
	MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS		RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO		ANO DOS RENDIMENTOS	
	 MODELO 3 Anexo J				01 2	
	3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)					
Sujeito passivo A - NIF 01			Sujeito passivo B - NIF 02			
A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO			NACIONALIDADE(S)			
NIF 03			04	05	06	

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.18 Anexo J do Modelo 3 Rendimento obtidos no estrangeiro – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B)

6 RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS (CATEGORIA B)										
A	Código rendim.	País da fonte	Estabelecimento estável ou instalação fixa		Rendimento	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Imposto retido em Portugal		
			Sim	Não				NIF da entidade retentora	Retenção na fonte	
601	B, 0, 3	3, 8, 0	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	. 10 . 000 ,00	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
602			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
603			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
604			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
605			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
606			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
SOMA					. . . ,	. . . ,	. . . ,		. . . ,	
B INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA B										
Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04			Linha Q6A	Trabalho independente - Códigos B03 / B04	
	Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços				Dias de permanência no país da prestação dos serviços	
	< 183 < 9 m (Panamá)		≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)		< 183 < 9 m (Panamá)		≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)		< 183 < 9 m (Panamá)	≥ 183 ≥ 9 m (Panamá)
651	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	654	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	657	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
652	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	655	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	658	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
653	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	656	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	659	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Se dos rendimentos declarados no quadro 6A, existem montantes que respeitem a herança indivisa, indique a linha:										

Fonte: Portal das Finanças

- Preenchimento dos Quadros 5-A, 6-A e 6-C2 do Anexo L que se remete aos rendimentos obtidos em Itália pelo sujeito passivo residente não habitual.

Figura 5.19 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s)

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2021	<p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo L</p>		1	RESIDENTE NÃO HABITUAL		2 ANO DOS RENDIMENTOS
	<p>01 2 </p>					
	3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)					
	<p>Sujeito passivo A NIF 01 Sujeito passivo B NIF 02 </p>					
	<p>A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO NIF 03 </p>					
<p>B ATIVIDADES DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO</p> <p>Se exerce uma atividade de elevado valor acrescentado indique se obteve o estatuto de residente não habitual até 31/12/2019: SIM 04 <input type="checkbox"/> NÃO 05 <input type="checkbox"/></p>						

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.20 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Rendimentos obtidos no estrangeiro (Anexo J) Categoria A e B rendimentos de elevado valor acrescentado

5 RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO (ANEXO J)								
A CATEGORIAS A E B - RENDIMENTOS DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO								
	QUADRO / CAMPO DO ANEXO J	CÓDIGO ATIVIDADE (Port. N.º 12/2010)	CÓDIGO ATIVIDADE (Port. N.º 230/2019)	CAT. A ou B	PAÍS	RENDIMENTO	COM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO	SEM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO
501	6 A / 6 0 1	7 0 3		B	3 8 0	. 10 . 000 , 00	. . . ,	<input checked="" type="checkbox"/>
502	/					. . . ,	. . . ,	<input type="checkbox"/>
503	/					. . . ,	. . . ,	<input type="checkbox"/>

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.21 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Rendimentos obtidos no estrangeiro (Anexo J) Opções por regimes de tributação

6 OPÇÕES POR REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	
A RENDIMENTOS DE ATIVIDADES DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO	
Para os rendimentos da categoria A do quadro 4A e/ou 5A:	PRETENDE A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA <input type="checkbox"/> 01 <input type="checkbox"/> OU OPTA PELO SEU ENGOBAMENTO <input type="checkbox"/> 02 <input type="checkbox"/>
Para os rendimentos da categoria B do quadro 4B, 4C, 4D e/ou 5A:	PRETENDE A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA <input checked="" type="checkbox"/> 03 <input checked="" type="checkbox"/> OU OPTA PELO SEU ENGOBAMENTO <input type="checkbox"/> 04 <input type="checkbox"/>

Fonte: Portal das Finanças

Figura 5.22 Anexo L do Modelo 3 Residente Não Habitual – Rendimentos obtidos no estrangeiro (Anexo J) Eliminação da dupla tributação internacional

C2 RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO - ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL (anos de 2020 e seguintes)	
Relativamente aos rendimentos auferidos de:	
<ul style="list-style-type: none"> • Categoria A tributados no estrangeiro; • Categoria B respeitantes a atividades de elevado valor acrescentado que possam ser tributados no estrangeiro; • Categoria E, F ou G que possam ser tributados no estrangeiro; 	
Indique o método que pretende:	
MÉTODO DE ISENÇÃO <input checked="" type="checkbox"/> 13 <input checked="" type="checkbox"/>	MÉTODO DE CRÉDITO DE IMPOSTO <input type="checkbox"/> 14 <input type="checkbox"/>

Fonte: Portal das Finanças

5.2.3 Tributação de sujeito passivos singulares não residentes em Portugal que auferem rendimentos de profissões independentes em território português

Sujeitos passivos singulares não residentes em Portugal que auferem rendimentos de profissões independentes no território português estão sujeitos a tributação em sede de IRS, de acordo com o disposto no N.º 1 do Artigo 13.º, no N.º 2 do Artigo 15.º e nas alíneas e) e f) do N.º 1 do Artigo 18.º do CIRS.

Verifica-se no disposto do N^o 2 do Artigo 15^o do CIRS, que os sujeitos passivos não residentes são tributados de acordo com o princípio da territorialidade, ou seja, são tributados apenas pelos rendimentos obtidos no território português, tendo que nomear um representante fiscal e apresentar a declaração modelo 3 preenchida apenas com os rendimentos auferidos em Portugal.

Atendendo ao facto de os rendimentos serem obtidos por não residentes, será necessário verificar a existência de uma CDT entre o Estado da fonte e da residência, se o sujeito passivo dispõe de uma instalação fixa no Estado da fonte dos rendimentos e, ainda, se a entidade que coloca os rendimentos à disposição do sujeito passivo não residente tem obrigação de efetuar retenção na fonte de IRS ou de IRC relativamente a estes rendimentos.

O imposto português, IRS, irá apenas incidir sobre os rendimentos de profissões independentes obtidos em Portugal no exercício de qualquer atividade constante da lista a que se refere o Artigo 151^o do CIRS e sobre as prestações de serviços que sejam consideradas rendimentos empresariais, realizados ou utilizados em território português. Estes rendimentos estão sujeitos:

1. A uma taxa liberatória de 25% estabelecida na alínea a) do N^o 4 do Artigo 71^o do CIRS, caso o não residente não possua uma instalação fixa (estabelecimento estável) para o exercício da sua atividade em território português;
2. A uma taxa autónoma de 25% estabelecida na alínea a) do N^o 6 do Artigo 72^o do CIRS, caso o não residente disponha de uma instalação fixa (estabelecimento estável) para o exercício da sua atividade em território português.

Em seguida, vejamos os seguintes casos práticos em que ocorre a aplicação do estipulado nas CDT celebradas por Portugal com vista a prevenção da dupla tributação jurídica de rendimentos de profissões independentes auferidos por sujeitos passivos não residentes no território português e o seu tratamento tributário no âmbito do sistema fiscal português.

Caso E

O sujeito passivo E residente na Islândia, exerce a atividade de alojamento mobilado para turistas através da exploração do seu imóvel sito em Portugal.

O sujeito passivo E arrenda o seu imóvel a turistas para estadias de curta duração e durante o ano fiscal aferiu €5.000.

A tributação do rendimento do sujeito passivo E é feita através do regime simplificado.

→ Pontos importantes a ter em consideração:

- Estado da residência: Islândia
- Estado da fonte: Portugal
- Sujeito passivo não residente em Portugal
- Dispõe de instalação fixa em Portugal: imóvel
- Regime de tributação em Portugal: Simplificado

Rendimentos obtidos por sujeitos passivos no exercício da atividade de alojamento local, previstos na alínea h) do N.º 1 do Artigo 4.º do CIRS, são considerados rendimentos empresariais e profissionais nos termos da alínea a) do N.º 1 do Artigo 3.º do CIRS.

Sabendo que o sujeito passivo E não tem residência fiscal em Portugal e que obtém rendimentos derivados de uma atividade de alojamento local em Portugal em que dispõe de uma instalação fixa para o seu exercício (o imóvel), em conformidade com a alínea e) do N.º 1 e N.º 2 do Artigo 18.º do CIRS, considera-se que o sujeito passivo E auferiu em território português rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a uma instalação fixa (estabelecimento estável).

Analisando a CDT celebrada entre Portugal e a Islândia, mais uma vez o artigo que trata desta matéria é o Artigo 14.º da CDT, observe-se abaixo:

Figura 5.23 Convenção entre a República Portuguesa e a República da Islândia para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital e respetivo

**Resolução da Assembleia da República n.º 16/2002
Convenção entre a República Portuguesa e a República da Islândia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital e respectivo Protocolo, assinados em Lisboa em 2 de Agosto de 1999**

A Assembleia da República resolve, nos termos da alínea i) do artigo 161.º e do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, aprovar, para ratificação, a Convenção entre a República Portuguesa e a República da Islândia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital e respectivo Protocolo, assinados em Lisboa em 2 de Agosto de 1999, cujas cópias autenticadas das versões nas línguas portuguesa, islandesa e inglesa seguem em anexo.

Aprovada em 20 de Dezembro de 2001.

O Presidente da Assembleia da República, António de Almeida Santos.

CONVENÇÃO ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E A REPÚBLICA DA ISLÂNDIA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO E O CAPITAL.

Artigo 14.º

Profissões independentes

1 - Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual, no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades. Se dispuser de uma instalação fixa, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa.

2 - A expressão «profissões liberais» abrange em especial as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.

Fonte: Gabinete de Documentação e Direito Comparado (GDDC) do Ministério Público

De acordo com o disposto no Artigo 14º da CDT, os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo E serão tributados em Portugal por serem imputáveis à instalação fixa sita no território português (o imóvel).

Estando a competência tributária atribuída a Portugal através da CDT, os rendimentos líquidos imputáveis ao estabelecimento estável serão determinados através do regime simplificado. Consequentemente, para a determinar o rendimento tributável, o coeficiente a aplicar ao rendimento bruto será de 0,35.

Como analisado anteriormente, estando perante um sujeito passivo não residente que dispõe de uma instalação fixa em Portugal, a taxa de imposto a aplicar ao rendimento líquido será uma taxa autónoma de 25% de acordo com o disposto na alínea a) do Nº 6 do Artigo 72º do CIRS.

A tributação deste rendimento é feita da seguinte forma:

1. Determinação do rendimento tributável: aplicação do coeficiente previsto no Artigo 31º do CIRS ao rendimento bruto: $5.000€ \times 0,35 = 1.750€$
2. Aplicação da taxa autónoma de 25% prevista na alínea a) do Nº 6 do Artigo 72º do CIRS ao rendimento tributável: $1.750€ \times 25\% = 437,50€$

Em termos declarativos, como mencionado anteriormente, o sujeito passivo E deve apresentar a modelo 3 declarando os rendimentos obtidos em território português como não residente.

Para tal deve preencher o Anexo B do Modelo 3 da seguinte forma:

1. Quadro 3-A do Anexo B com o código de atividade de alojamento local (CAE 55201), assinalando que possui um estabelecimento estável sito em Portugal.

4. No Quadro 8 informar se durante o ano fiscal houve alienação ou afetação do imóvel à atividade profissional.

Figura 5.27 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos da Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Alienação/Desafetação e/ou Afetação de direitos reais sobre bens imóveis

8 ALIENAÇÃO/DESAFETAÇÃO E/OU AFETAÇÃO DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS												
Indique se no ano a que respeita a declaração:												
Houve alienação/desafetação de imóveis? Sim <input type="checkbox"/> 01 Não <input checked="" type="checkbox"/> 02 X												
Houve afetação de imóveis a atividade empresarial ou profissional? Sim <input type="checkbox"/> 03 Não <input checked="" type="checkbox"/> 04 X												
Se assinalou o campo 01 ou 03 identifique os imóveis:												
Identificação Matricial dos Prédios e Respetivos Valores												
Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração/Secção	Parte %	Código	venda/desafetação/afetação				Campo Q4	Valor definitivo	Art.º 139.º do CIRC
						Ano	Mês	Dia	Valor			
801												
802												
803												

Fonte: Portal das Finanças

5. Informar se o imóvel se localiza em áreas de contenção.

Figura 5.28 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Alojamento local – Estabelecimentos localizados em áreas de contenção

F ALOJAMENTO LOCAL - ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS EM ÁREA DE CONTENÇÃO											
1 - Tendo auferido rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, indique se os mesmos foram auferidos em estabelecimentos localizados em áreas de contenção Sim <input type="checkbox"/> 01 Não <input checked="" type="checkbox"/> 02 X											
2 - Se assinalou o campo 01 (SIM), indique:											
Área de contenção	Rendimento	Área de contenção	Rendimento	Área de contenção	Rendimento						
1381	. . . ,	1382	. . . ,	1383	. . . ,						

Fonte: Portal das Finanças

6. No Quadro 14 confirmar se cessou ou não a atividade e se ocorreu a transmissão da totalidade do património afeto ao exercício da atividade para a realização de capital social nos termos do Artigo 38º do CIRS.

Figura 5.29 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Cessação da atividade/Não exercício da atividade

14		CESSAÇÃO DA ATIVIDADE / NÃO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE																
Cessou a atividade ?	Sim	<input type="checkbox"/> 01	Não	<input checked="" type="checkbox"/> 02	X	Em caso afirmativo indique a data:	03					Ano			Mês			Dia
No ano a que respeita a declaração ocorreu a transmissão da totalidade do património afeto ao exercício de atividade empresarial e profissional para a realização de capital social nos termos do art.º 38.º do CIRS?																		
Sim <input type="checkbox"/> 04 Não <input checked="" type="checkbox"/> 05 X																		
Se preencheu o campo 04, identifique a sociedade beneficiária:																		
NIF Português						País			Número fiscal (UE ou EEE)									
No ano a que respeita a declaração não exerceu atividade nem obteve rendimentos da categoria B																		
<input type="checkbox"/> 06																		

Fonte: Portal das Finanças

7. No Quadro 15 informar se opta pela tributação do rendimento de acordo com as regras estabelecidas para a Categoria F.

Figura 5.30 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Alojamento local – opção pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a Categoria F

15		ALOJAMENTO LOCAL - OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO DE ACORDO COM AS REGRAS ESTABELECIDAS PARA A CATEGORIA F															
1 - Tendo auferido rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, opta pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria F?																	
Sim <input type="checkbox"/> 01 Não <input checked="" type="checkbox"/> 02 X																	
2 - Se assinalou o campo 01 (Sim), preencha os quadros 15.1 a 15.3:																	

Fonte: Portal das Finanças

8. Por último no Quadro 17-A colocar os valores referentes a despesas relacionadas com a atividade.

Figura 5.31 Anexo B do Modelo 3 Rendimentos de Categoria B Regime simplificado/Ato Isolado – Despesas e encargos (N.ºs 2 e 13 do Artigo 31.º do CIRS)

17 DESPESAS E ENCARGOS (N.ºs 2 e 13 DO ART.º 31.º DO CIRS)						
A DESPESAS E ENCARGOS PREVISTOS NO N.º 2 E NAS ALÍNEAS a) E f) DO N.º 13 DO ART.º 31.º DO CIRS						
Natureza			Valor			
17001	Contribuições obrigatórias para regimes de proteção social			-	-	
17002	Importações ou aquisições intracomunitárias de bens e serviços relacionados com a atividade			-	-	
SOMA			-	-	-	
B IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES A QUEM FORAM PAGAS CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS PARA REGIMES DE PROTEÇÃO SOCIAL						
Campo Q 17A	NIF entidade		Valor	Campo Q 17A	NIF entidade	
17021			-	17022		
C DESPESAS E ENCARGOS PREVISTOS NAS ALÍNEAS b), c) E e) DO N.º 13 DO ART.º 31.º DO CIRS						
Em alternativa aos valores comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), pretende declarar as despesas com pessoal, rendas de imóveis e outras despesas relacionadas com a atividade? Sim <input type="checkbox"/> 01 Não <input type="checkbox"/> 02						
Se assinalou o campo 01 (sim) deve preencher o quadro seguinte, inscrevendo todas as despesas e encargos suportados, incluindo aqueles cujos valores são iguais aos comunicados à AT. Note-se que ao exercer esta opção apenas serão consideradas as despesas e encargos inscritos neste quadro.						
Natureza			Valor			
17051	Despesas com pessoal e encargos a título de remunerações			-	-	
17052	Rendas de imóveis afetas à atividade empresarial ou profissional			-	-	
17053	Outras despesas com a aquisição de bens e prestações de serviços relacionadas com a atividade - AFETAS PARCIALMENTE À ATIVIDADE			-	-	
17054	Outras despesas com a aquisição de bens e prestações de serviços relacionadas com a atividade - AFETAS TOTALMENTE À ATIVIDADE			-	-	
SOMA			-	-	-	
D RENDAS DE IMÓVEIS AFETAS À ATIVIDADE EMPRESARIAL OU PROFISSIONAL						
Campo Q 17C	NIF senhorio	Valor	Afetação			
			Parcial	Total		
17071		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
17072		-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		

Fonte: Portal das Finanças

Caso F

O sujeito passivo F é um arquiteto residente na Irlanda que trabalha por conta própria, foi contratado por uma empresa portuguesa para elaborar um projeto de remodelação de uma cadeia de hotéis sita em Portugal.

O sujeito passivo F ao celebrar um contrato de prestação de serviços com a empresa portuguesa, informou que o valor a receber pela elaboração do projeto seria de €30.000.

O projeto foi elaborado no atelier de arquitetura do sujeito passivo F na Irlanda.

➔ Pontos importantes a ter em consideração:

- Estado da residência: Irlanda
- Estado da fonte: Portugal
- Sujeito passivo não residente em Portugal

- Não dispõe de instalação fixa em Portugal

Analisando este caso prático, constata-se que uma empresa portuguesa celebrou um contrato de prestação de serviços com um sujeito passivo trabalhador independente não residente em Portugal. Estamos, portanto, perante um sujeito passivo não residente em território português que auferiu rendimentos de profissões independentes no exercício da sua atividade de arquiteto, atividade considerada de elevado valor acrescentado nos termos da Portaria Nº 12/2010. Assim, de acordo com a legislação interna portuguesa, nomeadamente com o Nº 1 do Artigo 13º, Nº 2 do Artigo 15º e a alínea f) do Artigo 18º do CIRS, e, ainda, com o princípio da territorialidade, o sujeito passivo F fica sujeito a pagar imposto em Portugal pelos rendimentos obtidos em território português. No entanto, pode aqui suscitar-se uma questão: tendo o sujeito passivo F elaborado o projeto na Irlanda, não se deve considerar que o rendimento foi obtido no estrangeiro? Encontramos a resposta a esta questão na alínea f) do Artigo 18º do CIRS, acima mencionada. Diz-nos a alínea f) do Artigo 18º do CIRS que se consideram obtidos em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável nele situado que decorram de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português. Ora, esta alínea clarifica que, apesar do sujeito passivo não dispor de uma instalação fixa para o exercício da sua atividade, o projeto após concluído será utilizado numa cadeia de hotéis sita em território português, classificando os rendimentos colocados à disposição do sujeito passivo F pela empresa portuguesa como rendimentos obtidos em território português.

Perante esta primeira análise, de seguida é necessário considerar as disposições do Artigo 14º da CDT celebrada entre Portugal e a Irlanda, observe-se abaixo:

Figura 5.32 Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento

**Resolução da Assembleia da República n.º 29/94
Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, bem como o respectivo Protocolo**

Aprova, para ratificação, a Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, bem como o respectivo Protocolo.

A Assembleia da República resolve, nos termos dos artigos 164.º, alínea j), e 169.º, n.º 5, da Constituição, aprovar, para ratificação, a Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o respectivo Protocolo, assinados em Dublin em 1 de Junho de 1993, cujas versões autênticas nas línguas portuguesa e inglesa seguem em anexo à presente resolução.

Aprovada em 9 de Fevereiro de 1994.

O Presidente da Assembleia da República, António Moreira Barbosa de Melo.

CONVENÇÃO ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E A IRLANDA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO.

Artigo 14.º

Profissões independentes

1 - Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado. Esses rendimentos podem, porém, ser tributados no outro Estado Contratante nos seguintes casos:

a) Se esse residente dispuser, de forma habitual, no outro Estado Contratante de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades; neste caso, podem ser tributados no outro Estado Contratante unicamente os rendimentos que forem imputáveis a essa instalação fixa; ou

b) Se o residente permanecer no outro Estado Contratante durante um período ou períodos que, no ano fiscal em causa desse outro Estado, atinjam ou excedam, no total, 183 dias.

2 - A expressão «profissões liberais» abrange, em especial, as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.

Fonte: Gabinete de Documentação e Direito Comparado (GDDC) do Ministério Público

O artigo 14º CDT determina que, na ausência de uma instalação fixa (estabelecimento estável) no Estado da fonte, ou seja, de um atelier em Portugal, a competência tributária é concedida ao Estado da residência do sujeito passivo B, Irlanda.

Apesar do disposto no Artigo 14º da CDT, a legislação interna portuguesa estabelece que, nos termos da alínea g) do Nº 1 do Artigo 94º do CIRC, a empresa que irá colocar rendimentos à disposição do sujeito passivo F tem a obrigação de efetuar retenção na fonte sobre os rendimentos pagos a uma entidade não residente, originando a possibilidade de uma dupla tributação do mesmo rendimento. Todavia, como já mencionado anteriormente nesta dissertação, as normas comunitárias sobrepõem-se a qualquer norma interna de um Estado, portanto, sendo a competência tributária sobre o rendimento do sujeito passivo E exclusiva da República da Irlanda, caberá ao sujeito passivo acionar a CDT celebrada entre Portugal e a Irlanda para solicitar a dispensa de retenção na fonte em Portugal.

Com vista a acionar a CDT Portugal/Irlanda, o sujeito passivo E terá de entregar o formulário Mod. 21-RFI preenchido e um comprovativo de residência fiscal na Irlanda, devidamente certificados pelas autoridades tributárias irlandesas, junto da empresa portuguesa e da autoridade tributária portuguesa. Todavia, fica incumbida a empresa portuguesa de entregar o Modelo 30 declarando os valores dos rendimentos e respetivas retenções.

Numa situação em que o sujeito passivo não acione a CDT e a empresa efetue a retenção na fonte, serve o formulário Mod. 24-RFI para solicitar o reembolso do imposto pago indevidamente em Portugal.

Caso a CDT não seja ativada e a empresa coloque à disposição a totalidade dos rendimentos sem efetuar a retenção na fonte, fica a empresa obrigada a pagar a retenção na fonte como substituta tributária nos termos do Nº 5 do Artigo 98º do CIRC.

Conclusão

Mediante a execução desta dissertação e em virtude dos factos mencionados inicialmente, numa perspetiva genérica e primordial, é possível concluir-se com certa incomplexidade que, a implementação de políticas sociais e económicas a nível internacional e a crescente evolução tecnológica, desencadearam um incremento exponencial nas relações económico-tributárias numa dinâmica internacional. Acompanhando esta evolução económica e revolução tecnológica sentida nos últimos tempos, o movimento de mercados, pessoas, prestações de serviços e capitais originaram, numa perspetiva tributária, o fenómeno adverso da dupla tributação. Este fenómeno veio despoletar uma necessidade de reconstrução, reestruturação e adequação dos sistemas fiscais de inúmeros países para fazer face ao seu combate que, consigo, acarreta um grande risco de possibilidade de evasão e fraude fiscal.

Pela observação dos aspetos mencionados inicialmente nesta dissertação, constata-se que a inexistência de uma harmonização fiscal internacional origina as problemáticas da dupla tributação e da evasão fiscal, que deterioram as bases tributárias das economias dos países. Perante estas adversidades, e tendo em consideração a essência desta dissertação, as características “*sui generis*” das profissões liberais e argumentos apresentados, conclui-se que o domínio da área de fiscalidade internacional é um componente fulcral a que se deve dar especial atenção antes de se tomar qualquer decisão relativa a prestação de serviços ou vendas a nível internacional.

Atualmente verifica-se um crescente aumento de profissionais liberais que desempenham as suas atividades num âmbito internacional, prestando os seus serviços para e em qualquer parte do mundo, sem a necessidade de se estabelecer numa determinada empresa ou local. Este facto está diretamente ligado à facilidade das deslocações pelo mundo e à evolução da tecnologia. Todavia, esta característica dos profissionais liberais suscita diversas questões do foro tributário, nomeadamente, onde terá o profissional que pagar os seus impostos. Esta foi uma

das questões preliminares que surgiu ao longo da execução desta dissertação e, que se procurou esclarecer, analisando e explicando a legislação interna portuguesa e a comunitária.

Através desta análise, concluiu-se primeiramente que a resposta a esta questão teria que ser abordada não só num aspeto teórico como também através de uma abordagem prática, que clarificasse a implementação prática dos pressupostos teóricos em contextos tributários reais com que os profissionais liberais se poderiam confrontar. Portanto, após a exposição da problemática da dupla tributação internacional de rendimentos de profissões independentes, partiu-se para a explicação do processo teórico da prevenção e eliminação da dupla tributação destes rendimentos, e, para isso, o primeiro obstáculo encontrado foi explicar em que consiste a residência fiscal e a importância da sua determinação para cada sujeito passivo. Julgou-se necessário primeiramente deslindar a importância da determinação do conceito de residência para efeitos fiscais num âmbito interno - fazendo uma breve abordagem à legislação interna portuguesa que, para além da definição de residente para efeitos fiscais em Portugal, esclarece o novo conceito de residência fiscal parcial e também do regime fiscal do residente não habitual - e num âmbito internacional - Artigo 4º da MCOUDE, que se remete para a legislação interna de cada Estado.

Após essa abordagem ao conceito de residência, observou-se que as CDT estabelecem uma limitação da soberania dos Estados (poder de tributar) através de dois elementos de conexão essenciais em termos de tributação: a residência do sujeito passivo e a fonte dos rendimentos (sem prejuízo de um terceiro elemento também importante, o do estabelecimento estável ou instalação fixa). Todavia constata-se que é da competência de cada Estado determinar os critérios de residência fiscal dos sujeitos passivos pelo facto de, neste aspeto, as CDT se remeterem à legislação interna de cada Estado. Perante estes pressupostos, constata-se que a determinação da residência fiscal do sujeito passivo e da fonte do rendimento, perfaz o primeiro passo na eliminação ou prevenção de uma potencial dupla tributação jurídica internacional.

Ainda dentro da questão da residência fiscal, julgou-se impreterível e fundamental abordar o regime fiscal do residente não habitual, cuja finalidade é atrair profissionais liberais (trabalhadores qualificados) para aumentar a competitividade económica do nosso país e atrair investimento. Tendo em vista os aspetos observados na investigação, grande parte dos rendimentos destes profissionais é sujeita a situações de dupla tributação internacional, pelo facto de estes fixarem a sua residência fiscal num determinado Estado (Portugal) – onde usufruem de um regime próprio de tributação que garante benefícios fiscais durante 10 anos – e de prestarem serviços como profissionais independentes a diversas entidades estabelecidas fora da jurisdição tributária do seu país de residência. Contudo, antes de se apresentar os resultados obtidos na investigação da eliminação da dupla tributação de rendimentos de profissões oriundos de sujeitos passivos residentes, não residentes e residentes não habituais, decidiu-se investigar quais são os principais métodos utilizados na prevenção e eliminação da dupla tributação.

Com vista ao alcance da equidade fiscal, assegurando a distribuição equitativa de receitas fiscais entre Estados, combatendo a evasão e fraude fiscal, depreende-se a implementação de dois tipos de medidas para eliminar e prevenir a dupla tributação: medidas unilaterais e medidas bilaterais. Sabendo que as medidas bilaterais se resumem a celebrações de convenções entre Estados que visam a prevenção e eliminação da dupla tributação internacional, as medidas unilaterais remetem-se a mecanismos adotados por cada Estado nas suas legislações internas para fazer face à problemática da dupla tributação perante a inexistência de uma CDT entre dois Estados. Estes mecanismos resumem-se exatamente aos mesmos métodos aplicados nas CDT: método da isenção (integral ou progressiva) e da imputação (integral ou normal). Contudo, conclui-se que a aplicação unilateral destes métodos não corresponde à melhor solução para problemática da dupla tributação, pelo facto de ser fiscalmente menos viável para o sujeito passivo e pelo facto dos Estados optarem pela celebração de CDT que oferecem uma melhor harmonização tributária, simplificando as questões fiscais e potencializando transações económicas com outros países com sistemas fiscais distintos e economias mais desenvolvidas, com vista a dinamização da economia do próprio

país. Pode até acrescentar-se que os países que celebram CDT são os que cujas economias são mais desenvolvidas. Como parte da investigação, recorreu-se a exemplos práticos da aplicação destes mecanismos de modo unilateral em comparação com a não aplicação de qualquer medida de eliminação da dupla tributação.

Através destes exemplos, numa primeira instância, constatou-se que a aplicação de qualquer um dos mecanismos de eliminação da dupla tributação é sempre fiscalmente mais favorável ao sujeito passivo, evitando que este seja inevitavelmente tributado em dois Estados (residência e fonte). No entanto, depreende-se que a aplicação unilateral destes mecanismos é menos efetiva em relação à sua aplicação bilateral, pelo facto de se incorrer numa menor arrecadação de imposto para o Estado que aplica estes mecanismos unilateralmente e de uma possível maior carga fiscal para o sujeito passivo.

Estas mesmas medidas de eliminação da dupla tributação são bilaterais quando são acordadas entre Estados por via da celebração de CDT. As CDT celebradas entre Estados focam-se na prevenção da dupla tributação, limitando a soberania dos Estados envolvidos e repartindo o poder tributário. Sendo as CDT inspiradas no MOCDE, o âmbito da aplicação das CDT é demarcado através dos elementos de conexão que são baseados nos princípios da residência, da fonte e do estabelecimento estável. Portanto conclui-se que a repartição da competência tributária é feita consoante a aplicação destes princípios.

Sabendo-se que a dupla tributação de rendimentos de profissões independentes é do foro jurídico, depreende-se que este fenómeno se manifesta como uma consequência da territorialidade do imposto (princípio da territorialidade) e ainda pelo facto das soberanias fiscais dos Estados abrangerem mais do que o seu território (princípio da universalidade), ou seja, considera-se uma consequência da amplitude dos poderes tributários dos Estados. Por conseguinte, conclui-se que tendo em vista a consecução da prevenção deste fenómeno em relação a rendimentos de profissões independentes, a delimitação das soberanias tributárias dos Estados é o objetivo primordial das CDT. Perante a análise aprofundada das

CDT, observou-se que os princípios operativos de Direito fiscal, que se dividem relativamente à repartição (princípio da residência, da fonte e do estabelecimento estável) e à amplitude (princípio da territorialidade e da universalidade) do poder tributário, funcionam como base das CDT e como ferramentas de regulamentação para prevenir a dupla tributação.

Ao analisar-se a distribuição das competências tributárias vigente nas CDT, constata-se que a competência tributária de rendimentos de profissões independentes por norma é exclusiva do Estado da residência, todavia, caso o sujeito passivo disponha de uma instalação fixa ou estabelecimento estável no Estado da fonte dos rendimentos, a competência tributária é exclusiva do Estado da fonte.

No MCOCDE e nas estruturas da CDT encontram-se contemplados os métodos da imputação (Artigo 23º-A do MCOCDE) e da isenção (Artigo 23º-B do MCOCDE), é através da aplicação destes que se pretende eliminar o fenómeno da dupla tributação. Constata-se que a aplicação dos métodos de eliminação e prevenção da dupla tributação nas CDT depende da determinação da residência fiscal do sujeito passivo e da origem dos rendimentos, portanto, é imperativo determinar primeiramente qual o Estado da residência do sujeito passivo e qual o Estado da fonte dos rendimentos.

Colocando a aplicação dos métodos da isenção e da imputação em perspetiva, a principal diferença que contrapõe a aplicação de um método em relação ao outro é o facto de que o método da isenção ter em consideração o rendimento auferido pelo sujeito passivo enquanto, em contrapartida, o método da imputação centra-se no imposto pago na fonte, ou no que, eventualmente, seria pago no Estado da residência.

O método da isenção integral prevê uma isenção total de rendimentos obtidos no estrangeiro, o que resulta no benefício do Estado da fonte por este obter uma competência tributária exclusiva, todavia, verifica-se que a aplicação deste método poderá gerar situações de dupla não tributação, caso ambos os Estados optarem

por isentarem o mesmo rendimento. Comparando a aplicação do método da isenção integral e da isenção progressiva, deduz-se que o método da isenção progressiva além de depender de um sistema fiscal com taxas progressivas, é o método que mais receitas arrecada ao Estado da residência, eliminando a dupla tributação, mas considerando os mesmos rendimentos para efeitos de apuramento de taxa a aplicar.

Nas CDT observa-se que além da responsabilidade por parte do Estado da residência de eliminar a dupla tributação, é quase sempre concedida uma competência tributária ilimitada, ao contrário do Estado da fonte. O método da imputação observou-se ser o método mais vantajoso para o Estado da residência, possibilitando a maior arrecadação de imposto, este é o método aplicado por Portugal. Concluiu-se também que a aplicação do método da isenção poderá gerar casos de dupla não tributação, caso ambos os Estados isentem o mesmo rendimento. Este caso verificou-se em sujeitos passivos com o estatuto de residente não habitual em Portugal que auferem rendimentos de profissões independentes noutra Estado e optem pela aplicação do regime fiscal do residente não habitual na tributação destes rendimentos.

Através da elaboração dos Casos Práticos no último capítulo desta dissertação, e em virtude das resoluções das mesmas, verifica-se que primeiramente é necessário determinar qual o Estado da residência do sujeito passivo (revelando a importância do conceito de residência fiscal). Portanto, decidiu estudar-se a prevenção ou eliminação da dupla tributação de rendimentos de profissões independentes de sujeitos passivos residentes, residentes não habituais e de não residentes em Portugal. Perante sujeitos passivos residentes em Portugal que auferem rendimentos de profissões independentes no estrangeiro, verificou-se que as CDT celebradas por Portugal concedem a competência tributária ao Estado da residência do sujeito quando este não disponha de um estabelecimento estável no Estado da fonte onde desempenhe a sua profissão.

Todavia, demonstrou-se que é necessário ativar-se as CDT através dos formulários Mod. 21-RFI (para dispensa de retenção na fonte), ou, quando este não é acionado atempadamente e ocorre a retenção na fonte, vem o Mod. 24-RFI solicitar o

reembolso da retenção na fonte feita ao contribuinte. Observou-se também que, caso o sujeito passivo não acione a CDT, caberá ao Estado da residência eliminar a dupla tributação unilateralmente. Verificou-se que Portugal, em relação a rendimentos de profissões independentes, utiliza o método da imputação para eliminar a dupla tributação unilateralmente. Ao aplicar este método, é deduzido como crédito de imposto a menor das importâncias (ou imposto pago no Estado da fonte ou a fração de IRS correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados), sendo o limite máximo o imposto pago no Estado da fonte. Tendo em consideração a característica deste método, estes rendimentos serão englobados para a determinação da taxa de imposto a aplicar. Já no caso em que um sujeito passivo tenha um estabelecimento estável no Estado da fonte, a competência tributária é exclusiva do Estado da fonte, no entanto, estes ainda terão que ser declarados no Estado da residência (pelo princípio da universalidade), e, embora não sejam tributados no Estado da residência, estes serão englobados com os restantes rendimentos para determinar a taxa de imposto a aplicar. Em relação a sujeitos passivos com o estatuto de residente não habitual, verificou-se que estes usufruem de um regime fiscal distinto dos residentes. Em termos de distribuição da competência tributária o processo é o mesmo, todavia, em termos de tributação o regime é mais benéfico para o sujeito passivo. Quando um sujeito passivo RNH auferir rendimentos de profissões independentes no estrangeiro, além de poder beneficiar do método da imputação normal previsto no Artigo 81º do CIRS, existe a possibilidade de este optar pela aplicação do método da isenção quando se verificarem certos requisitos estipulados nos N.ºs 4, 5 e 6 do Artigo 81º do CIRS. Isto significa que o Estado da residência (Portugal), apesar de englobar os rendimentos auferidos no estrangeiro, isenta-os de tributação, desde que estes possam ter sido tributados no Estado da fonte. Ora, aqui verificou-se que Portugal não exige uma tributação efetiva dos rendimentos, o que se conclui que caso estes rendimentos não sejam tributados no estrangeiro também não serão tributados em Portugal, dando origem a uma dupla não tributação. Relativamente a sujeitos passivos não residentes em Portugal que auferirem rendimentos de profissões independentes no estrangeiro, estes estão sujeitos a tributação no Estado da fonte (Portugal) pelo princípio da territorialidade e, ao analisar as CDT, quando o sujeito passivo dispõe de um

estabelecimento estável em Portugal, a competência tributária é exclusiva do Estado da fonte. Portugal, apesar de aplicar taxas progressivas, a sujeitos passivos não residentes aplica taxas liberatórias de 25% quando este não disponha de um estabelecimento estável em Portugal e autónoma de 25% quando o contrário. No entanto, nos casos peculiares que envolvem sujeitos passivos não residentes quando contratados por empresas portuguesas (através da celebração de um contrato de prestação de serviços) para elaborar projetos de remodelação de propriedades sitas em Portugal e, que cujo projeto seja desenvolvido noutro Estado, suscita-se a questão aquando da tentativa de determinar onde o rendimento é obtido: quando o projeto é realizado noutro Estado, não se deverá considerar que o rendimento foi gerado nesse outro Estado, ou seja, fora de Portugal? Após o estudo aprofundado destes casos em específico, a resposta a esta dúvida encontra-se na alínea f) do Artigo 18º do CIRS, que esclarece, que se consideram obtidos em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável nele situado que decorram de atividades profissionais na celebração de quaisquer contratos realizadas ou utilizadas em território português. Assim, após análise da CDT, a competência tributária é exclusiva do Estado da fonte (Portugal).

Tendo em vista os aspetos observados nos Casos Práticos, pode concluir-se que a área da fiscalidade internacional é uma área muito complexa e em constante mutação de acordo com a necessidade dos mercados, as dinâmicas das empresas e das pessoas. Atualmente perante a veloz evolução das economias e desenvolvimentos dos mercados, é imperativo que a fiscalidade internacional se converta eficaz e dinâmica, sem nunca prejudicar a soberania fiscal dos Estados.

O principal constrangimento confrontado durante a execução desta dissertação, pode afirmar-se que foi a existência de poucos estudos, trabalhos e literatura publicados sobre a eliminação e prevenção da dupla tributação internacional, nomeadamente, em relação a rendimentos de profissões independentes. Esta limitação verificou-se nomeadamente na aplicação prática das componentes teóricas apresentadas. A solução a que se recorreu para se fazer face a este constrangimento baseou-se no contacto com colegas de profissão, profissionais

experientes na área da fiscalidade internacional que providenciaram os esclarecimentos necessários com base na legislação interna e comunitária.

Portanto, observa-se que ainda há um longo caminho a percorrer e que esta tarefa não é nada fácil, é possível observar-se a fragilidade das normas implementadas através dos elementos de conexão (residência, fonte e estabelecimento estável), que cada vez se tornam menos eficazes quando perante o desenvolvimento da tecnologia e quando se observa profissionais liberais que por vezes nem dispõem de uma residência fixa pela facilidade de se deslocarem por todo o mundo sem a necessidade de se fixarem a nível tributário. Estes argumentos levam a acreditar que a fiscalidade tornar-se-á mais eficaz quando a tributação tiver lugar no território onde o rendimento for gerado. Todavia, encontramos-nos num impasse quando se verifica que tal solução resultará no detrimento das soberanias fiscais dos países. Portanto acredita-se que a fiscalidade internacional ainda terá um longo caminho a percorrer para alcançar uma melhor eficácia, contudo, observa-se que se está num bom caminho e que todos devemos de contribuir para esta caminhada.

Referências bibliográficas

Abreu, J. C. (2020). *Fiscalidade Internacional Abordagem Prática no âmbito dos Impostos sobre o Rendimento*. Coimbra: Almedina.

Azevedo, P. (2017). *A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar*. Cadernos de Direito Actual N^o6.

Brás Carlos, A. F. (2010). *Impostos (Teoria Geral)*, 3^a Edição (atualizada). Coimbra: Almedina.

Cardona, M. C. (1993) “O papel dos acordos de dupla tributação na internacionalização da economia”, *XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Colóquio: A internacionalização da economia e a fiscalidade*, Lisboa, Ministério das Finanças, DGCI.

Diário da República (2009). *Decreto-Lei 249/2009 de 23 de setembro*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. N^o 185. Série I. 6774 – 6783. Consultado em 24 abril 2021: <https://dre.pt/application/conteudo/490420>.

Jornal Oficial da União Europeia C 326 (2012). *Versão consolidada do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*. 2012/C 326/01 326, 26.10.2012, pp. 47–390. Art^o 63^o. Consultado em 10 fevereiro 2020: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>.

Machado, J. E. M. e Costa, PP. N. (2012). *Curso de Direito Tributário*, 2^a Edição. Coimbra Editora.

Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Rocha, I. (2020). *Fiscal Códigos tributários e legislação conexa*, 22^a Edição. Porto: Porto Editora.

Saldanha Sanches, J. L. (2007) *Manual de Direito Fiscal*, 3^a Edição. Coimbra: Coimbra Editora.

Xavier, A. (2007) *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina.