

O CRITÉRIO DA FONTE E O SEU ÂMBITO DE APLICAÇÃO

El criterio de la fuente y su alcance

The source criterion and its scope of application

DOI: <http://dx.doi.org/10.15304/dereito.26.1.3921>

PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹

Instituto Politécnico da Maia/N2i

Núcleo de Investigação do IPMAIA (Portugal)

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (Portugal)

Resumo

Fruto da sua soberania, os diferentes Estados procuram estabelecer uma ligação efetiva com determinado facto económico para que possam exercer o seu poder tributário.

Tal ligação pode verificar-se com base na ocorrência desse facto no território desse Estado (conexão objetiva), ou em função da pessoa com quem se relaciona o facto tributário (conexão subjetiva).

Assim, é com base nos aspetos determinantes da soberania estadual que podemos identificar os elementos de conexão de natureza objetiva (referentes ao facto tributável – critério da fonte) e de natureza subjetiva (referentes ao titular do rendimento – critério da residência).

Os tratados internacionais em matéria fiscal apresentam uma aplicação combinada da tributação com base na residência e na fonte. Neste âmbito, são conferidos alguns direitos ao país da fonte, sendo deixada para o país da residência a tarefa de evitar a dupla tributação.

Palavras-chave: soberania, fatores de conexão, critério da fonte, convenções para evitar a dupla tributação.

Resumen

Fruto de su soberanía, los diferentes Estados tratan de establecer una conexión efectiva con cierto hecho económico que puede ejercer su potestad tributaria. Tal conexión puede ocurrir en base a la ocurrencia de los mismos en dicho Estado (conexión objetiva), o porque la persona que se relaciona la operación gravada (conexión subjetiva). Por lo tanto, se basa en aspectos cruciales de la soberanía del Estado que podemos identificar los elementos de conexión de la naturaleza objetiva (por el hecho imponible – criterio de la fuente) y de carácter subjetivo (para los

¹ Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Adjunta Convidada no Instituto Politécnico da Maia e Assistente Convidada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

ingresos del titular –criterio de la residencia). Los tratados fiscales internacionales tienen una aplicación combinada de los impuestos sobre la base de residencia y la fuente. En este contexto, y conferirían ciertos derechos al país de la fuente, quedando al país de residencia de la tarea de evitar la doble imposición.

Palabras clave: soberanía, puntos de conexión, criterio de la fuente, convenios para evitar la doble imposición.

Abstract

As a result of their sovereignty, the different States seek to establish an effective link with a certain economic fact so that they can exercise their tax power.

Such a link may be based on the occurrence of that fact in the territory of that State (objective connection), or in relation to the person with whom the taxable event is related (subjective connection).

Thus, it is on the basis of the determinant aspects of state sovereignty that we can identify the connection elements of an objective nature (referring to the taxable factor – source criterion) and subjective nature (referring to the income holder – residence criterion).

International tax treaties have a combined application of taxation based on residence and source. In this context, some rights are conferred to the country of origin, but the task of avoiding double taxation is left to the country of residence.

Key-words: sovereignty, connection factors, source criterion, conventions to avoid double taxation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO.- 2. CONSIDERAÇÕES GERAIS E NATUREZA DO CRITÉRIO DA FONTE.- 3. A DETERMINAÇÃO DOS FATORES DE CONEXÃO.- 3.1. Formas de determinação.- 3.1.1. *Rendimentos do trabalho*.- 3.1.2. *Rendimentos de imóveis*.- 3.1.3. *Rendimentos empresariais e profissionais*.- 3.1.4. *Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável*.- 3.1.5. *Rendimentos de capitais, pensões, jogo, lotarias e apostas e operações relativas a instrumentos financeiros derivados*.- 3.1.6. *Mais-valias relativas a partes sociais*.- 3.1.7. *Profissionais de espetáculos ou desportistas*.- 3.1.8. *Considerações finais*.- 3.2. A atribuição da competência ao Estado do não residente.- 3.3. A tributação pelo Estado da fonte dos rendimentos provenientes de bens incorpóreos.- 3.4. A tributação no Estado da fonte e as CDT.- 3.5. A extensão dos poderes do Estado da fonte.- 4. A NÃO DISCRIMINAÇÃO ENTRE RESIDENTES E NÃO RESIDENTES.- 5. CONCLUSÕES.- 6. BIBLIOGRAFIA CITADA.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN Y CONTEXTUALIZACIÓN.- 2. CONSIDERACIONES GENERALES Y NATURALEZA DEL CRITERIO DE LA FUENTE.- 3. LA DETERMINACIÓN DE LOS FACTORES DE CONEXIÓN.- 3.1. Formas de determinación.- 3.1.1. *Rendimientos del trabajo*.- 3.1.2. *Rendimientos del*

capital inmobiliario.- 3.1.3. *Rendimientos empresariales y profesionales.*- 3.1.4. *Los ingresos no atribuibles a un establecimiento permanente.*- 3.1.5. *Los ingresos de capital, pensiones, juegos de azar, loterías y las apuestas relacionadas con instrumentos financieros derivados.*- 3.1.6. *Las ganancias de capital sobre las acciones.*- 3.1.7. *Artistas o deportistas.*- 3.1.8. *Conclusiones.*- 3.2 La asignación de responsabilidad al estado no residente.- 3.3. La retención en la fuente de ingresos del estado de los bienes inmateriales.- 3.4. La imposición en el Estado de origen y los convenios para evitar la doble imposición.- 3.5. La extensión de los poderes del Estado de la fuente.- 4. LA NO DISCRIMINACIÓN ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES.- 5. CONCLUSIONES.- 6. BIBLIOGRAFÍA CITADA.

SUMMARY

1. INTRODUCTION AND CONTEXTUALIZATION.- 2. GENERAL CONSIDERATIONS AND NATURE OF THE SOURCE CRITERION.- 3. THE DETERMINATION OF THE CONNECTION FACTORS.- 3.1. Ways of determination.- 3.1.1. *Income from work.*- 3.1.2. *Property income.*- 3.1.3. *Business and professional income.* 3.1.4. *Income not imputable to a permanent establishment.*- 3.1.5. *Income from capital, pensions, gambling, lotteries and betting, and transactions in derivative financial instruments.*- 3.1.6. *Capital gains on shares.*- 3.1.7. *Professional performers or sportsmen.*- 3.1.8. *Final considerations.* 3.2. The attribution of jurisdiction to the State of the non-resident.- 3.3. State taxation of source income from intangible assets.- 3.4. Taxation in the State of source and the CDT.- 3.5. The extension of the powers of the source State.- 4. NON-DISCRIMINATION BETWEEN RESIDENTS AND NON-RESIDENTS.- 5. CONCLUSIONS.- 6. CITED BIBLIOGRAPHY.

1. INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO

Os Estados apenas exercem a sua jurisdição fiscal quando os factos a tributar se encontram, de alguma forma, substancialmente ligados à sua jurisdição, ligação essa que se baseia em fatores (ou elementos) de conexão assentes em critérios subjetivos e objetivos. Por elementos de conexão entendem-se as «*relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objectos e os factos com os ordenamentos tributários*»².

Ora, na hipótese de ocorrência de uma conexão subjetiva, o poder de tributar de um determinado Estado recai sobre uma determinada pessoa e justifica-se pelo facto de existir uma ligação mais intensa do facto tributário ao país onde o contribuinte seja considerado residente (ou, em alguns casos, nacional).

Assim, o Estado da residência (ou da nacionalidade, quando seja esse o critério adotado) terá legitimidade para tributar a totalidade dos rendimentos, independentemente do local de onde sejam originários tais rendimentos. Este tipo de relação subjetiva requer que a tributação seja

² Cfr. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a edição, Almedina, 2009 (reimpressão de 2014).

efetuada com base no princípio da capacidade contributiva e, na maior parte dos casos, de acordo com o princípio da progressividade.

Neste contexto, e nas palavras de M. PIRES e R. CALÇADA PIRES, «*no que respeita ao problema da extensão do imposto, raros são os países que acolhem a nacionalidade como elemento de conexão (...). Nesse sentido, podemos indicar os Estados Unidos da América do Norte e as Filipinas (noutros países, como Portugal, a nacionalidade assume importância para a tributação através da aplicação de regras especiais apenas aos seus nacionais, v.g., continuarem estes a ser considerados residentes ou tratados como tais (...)) designadamente com o fim de prevenir a diminuição do imposto através da mudança de residência – art.º 16.º, n.º 5 do CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*».»³

A própria soberania fiscal de um Estado depende dos elementos de conexão considerados relevantes, quer em termos de legislação fiscal interna, quer ao nível dos tratados internacionais que vinculem o Estado. Esta matéria assume especial relevo, dada a importância dos elementos de conexão para efeitos de tributação.

Tradicionalmente, entendia-se que a soberania fiscal era absoluta, de tal forma que cada Estado seria livre de tributar qualquer acontecimento económico, independentemente do local onde ocorresse. No passado, esta ideia era uma das principais traves-mestras do Direito Fiscal, sendo que as questões fiscais internacionais assumiam um papel meramente secundário em termos doutrinários.⁴

No entanto, e apesar deste entendimento tradicional quase absoluto da soberania fiscal, nos últimos tempos os Estados têm vindo a aceitar voluntariamente algumas exceções às suas pretensões de jurisdição fiscal, quer de forma unilateral, quer através dos tratados, como forma de evitar ou reduzir os obstáculos de índole fiscal ao tráfego internacional e às relações económicas entre os Estados.

Todavia, e contrariamente ao que sucede com outras áreas do Direito Fiscal (veja-se o caso dos impostos aduaneiros e de certos impostos indiretos como, por exemplo, o IVA), é extremamente escassa a harmonização ao nível da União Europeia (ou pelo menos a aproximação) em termos de tributação direta.

A própria legislação europeia vem impor alguns limites à absoluta soberania fiscal, atenta a necessidade de cumprir as liberdades previstas no Tratado da União Europeia, designadamente as seguintes: liberdade de circulação de pessoas, liberdade de circulação de trabalhadores, liberdade de estabelecimento, liberdade de prestação de serviços e liberdade de circulação de capitais.

³ Cfr. M. PIRES e R. CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 5.^a edição – corrigida e aumentada, Almedina, 2012, pp. 200-201.

⁴ Cfr. P. PISTONE, "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *EucoTax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

As limitações ao exercício da plena jurisdição fiscal em situações de conexão com mais do que um ordenamento jurídico derivam de uma *communis opinio juris ac necessitatis* de Direito internacional, que veio alterar profundamente a estrutura do Direito Fiscal⁵.

Não obstante todas estas questões, é com base nos aspetos determinantes da soberania estadual que podemos identificar os elementos de conexão de natureza objetiva (referentes ao facto tributável) e de natureza subjetiva (referentes ao titular do rendimento). Deste modo, o elemento de conexão "fonte" do rendimento, bem como o elemento de conexão "residência" do titular do rendimento, configuram os grandes critérios comumente aceites hoje em dia no âmbito da fundamentação do poder de tributar dos Estados pelo Estado da fonte e o Estado da residência⁶.

A tributação efetuada com base nos critérios, ou seja, na tributação objetiva dos contribuintes não residentes (fonte) e na tributação subjetiva dos contribuintes residentes (residência) conduz a que os Estados tentem prevenir, eliminar ou atenuar a dupla tributação, quer unilateralmente (através de mecanismos internos), quer bilateralmente, através da celebração de tratados internacionais.

Esta dupla tributação é, por exemplo, causada quando (i) um Estado utiliza conexões pessoais ou subjetivas (como a residência) e outro Estado opta por conexões reais ou objetivas (como a fonte), sujeitando assim a mesma pessoa/entidade a imposto em ambos os Estados; (ii) os critérios de conexão são da mesma natureza, mas diferentes (por exemplo, são pessoais ou subjetivos em ambos os Estados, mas um Estado adota o critério da residência e outro o da nacionalidade); e (iii) ambos os Estados utilizam o mesmo critério, mas define-o e delimita-o de forma divergente.

Por isso, importa tentar reduzir (ou pelo menos evitar) os obstáculos ao bom desenvolvimento das relações económicas entre os Estados, de tal forma que se tente compatibilizar os fatores de conexão na falta de princípios comuns e de consenso entre os Estados na implementação

⁵ Cfr. P. PISTONE, "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

⁶ Para M. PIRES, «Estes elementos de conexão que têm, em direito internacional fiscal, sentido diverso de tais elementos no direito internacional privado, porque deles resulta apenas a aplicação ou não da lei do país em questão, podem revestir carácter pessoal ou real. Os elementos de carácter pessoal reconduzem-se à residência e à nacionalidade. No que respeita às pessoas singulares, no termo residência, abrangem-se diversas realidades tais como as normalmente designadas por domicílio, residência e estada. Quanto às pessoas colectivas, a determinante da residência é a localização da sede social, da sede ou direcção efectivas ou mesmo o lugar em virtude de cujas leis foram constituídas. Relativamente aos elementos de carácter real, a situação dos imóveis e do estabelecimento estável, a residência do devedor ou o lugar da utilização dos bens, assim como a situação da instalação fixa ou de outro lugar do exercício de actividade profissional são os normalmente mencionados e podem considerar-se integrados na noção de "fonte". Nacionalidade, residência e fonte são, pois, os elementos de conexão da tributação, embora sob a aparente simplicidade da respectiva indicação se abrigue (...) uma multiplicidade de distinções». Cfr. M. PIRES, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 209-210.

alternativa de outros critérios e regras. Assim, cada Estado deve definir os seus critérios e fatores de conexão internos, tendo em conta o disposto nas CDT.

Além disso, com o desenvolvimento das transações internacionais, assiste-se ao aumento das transferências de capital de umas jurisdições para outras, onde as taxas de tributação sejam mais baixas ou até inexistentes, como é o caso dos “paraísos fiscais” ou dos “regimes fiscais preferenciais”, que criam uma concorrência fiscal desleal. Por isso, entendeu-se, já em 2005, no Congresso da IFA, que seria necessário rever os conceitos referentes à tradicional tributação internacional dos rendimentos, à luz do novo contexto, como forma de redefinir a distribuição da carga fiscal e as competências para tributar⁷.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS E NATUREZA DO CRITÉRIO DA FONTE

As leis fiscais aplicam-se aos factos ou às pessoas que se encontrem em conexão com o território, entendido como âmbito espacial de uma determinada ordem jurídica⁸. Nisto consiste o princípio da territorialidade

⁷ Cfr. A. SCHINDEL e A. ATCHABAHIAN, General Report – International Fiscal Association – “Source and Residence: New Configuration of their Principles”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 90a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort, 2005, também disponível *online*

em: [http://www.ifaitaly.it/download/Guidelines%20Buenos%20Aires%20-%20source%20and%20residence%20\(I\).pdf](http://www.ifaitaly.it/download/Guidelines%20Buenos%20Aires%20-%20source%20and%20residence%20(I).pdf).

Neste seguimento, destaquem-se ainda as observações efetuadas em K. VOGEL, “Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments, Part I”, *Intertax*, n.º 8/9, 1988. Sobre tributação dos rendimentos estrangeiros no Estado da fonte em diversas jurisdições, cfr. AA.VV, “Taxation of Foreign Source Income in Selected Countries”, *Canadian Member Firm of PricewaterhouseCoopers*, maio de 2008, disponível *online* em <http://www.apcsit-gcrfci.ca/O6/rr-re/RR8%20-%20PwC%20-%20en%20-%20final%20-%20090619.pdf>.

Veja-se, ainda a propósito dos diferentes modelos de tributação baseados num ou noutro critério de conexão, D. J. FRISCH, “Issues in the taxation of foreign source income”, National Bureau of Economic Research, 1983, disponível *online* em <http://www.nber.org/chapters/c7712.pdf>; e A. L. BOVENBERG, “Residence and Source-based taxation of capital income in an overlapping generations model”, *Journal of Economics*, Springer-Verlag, 1992, disponível *online* em <http://link.springer.com/article/10.1007%2FBF01237183>.

⁸ Uma boa definição de Estado passa pela seguinte: «Um **povo**, fixado num **território** de que é senhor, e que dentro das fronteiras desse território **institui, por autoridade própria, órgãos que elaborem as leis necessárias à vida colectiva e imponham a respectiva execução.**» (Destacados nossos). Para maiores desenvolvimentos, cfr. M. CAETANO, *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*, 6.ª edição, I, pág. 122. A partir desta noção, lembre-se que os elementos do Estado são os seguintes: povo, território e poder político (também denominado por “soberania”), sendo, para o que aqui nos interessa, o território é o espaço geográfico onde se exerce o poder do Estado, compreendendo: (i) o solo e o subsolo terrestres; (ii) o espaço aéreo; (iii) no caso dos Estados banhados pelo mar, o mar territorial, a plataforma continental e a zona económica exclusiva. O Estado exerce, ainda, os seus poderes sobre navios, aeronaves e veículos sob a bandeira nacional, mesmo que se encontrem em território de país estrangeiro. Fazem também parte do território do Estado as embaixadas e os consulados que representem o seu país em Estados estrangeiros. No nosso país, «Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira» – cfr. art.º 5.º da CRP.

e dele decorrem duas implicações: as leis fiscais estrangeiras não se aplicam em território nacional (delimitação negativa do princípio da territorialidade); as leis fiscais nacionais aplicam-se em todo o território nacional, incluindo aos não-nacionais (delimitação positiva do princípio da territorialidade)⁹.

O princípio da territorialidade assume tradicionalmente duas vertentes: (i) uma vertente real ou objetiva e (ii) uma vertente pessoal ou subjetiva.

Em sentido real (também denominada por territorialidade em sentido restrito ou da fonte, ou por territorialidade objetiva ou real), a conexão é determinada pelos elementos materiais ou objetivos da situação fiscal internacional¹⁰, ao passo que na territorialidade em sentido pessoal (também designada por territorialidade pessoal ou subjetiva), a conexão é determinada pelos elementos subjetivos da situação fiscal internacional¹¹, não sendo aqui de considerar a nacionalidade como elemento relevante para efeitos de tributação¹².

A territorialidade em sentido real é determinada pelos elementos de conexão (que determinam a tributação) de natureza objetiva ou real, como é o caso do lugar de produção do rendimento, do lugar da situação dos bens, do lugar da localização das transmissões de bens.

Por sua vez, a territorialidade em sentido pessoal é definida por referência a elementos de natureza pessoal ou subjetiva. Por isso, a territorialidade diz-se pessoal quando a lei utiliza como elementos de conexão a residência das pessoas singulares (art.º 15.º, n.º 1 do CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), a sede das pessoas coletivas (art.º 4.º, n.º 1 do CIRC – Código do Imposto Sobre

⁹ Existem vários níveis ou graus de territorialidade, quando no território de um Estado se torna necessário delimitar espaços do mesmo para efeitos de aplicação de certos impostos ou de certas normas fiscais. É o que se passa, por exemplo, quanto aos impostos locais. Neste sentido, veja-se M. H. FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, p. 241, nota de rodapé n.º 389. Ainda acerca da territorialidade, que se insere na matéria da aplicação da lei fiscal no espaço, veja-se também M. PIRES e R. CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal, 5.ª edição – corrigida e aumentada*, Almedina, 2012, pp. 199 e ss, onde estes autores referem a territorialidade e os elementos de conexão que ditam a aplicação da lei fiscal no território espacial de um determinado Estado – pp. 200 e 201.

¹⁰ Tais como a situação dos bens, o local de exercício de uma atividade ou o local de pagamento de um rendimento.

¹¹ Sede, domicílio ou residência do titular do rendimento.

¹² Alguma doutrina continua a referir-se a um princípio da territorialidade pessoal ou subjetiva, a par de um princípio da territorialidade real ou objetiva. Veja-se, por exemplo, J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8.ª edição, Almedina, 2015, pp. 216 e ss, bem como M. PIRES e R. CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal, 5.ª edição – corrigida e aumentada*, Almedina, 2012, pp. 200-201. Também A. SCHINDEL e A. ATCHABAHIAN (*in* A. SCHINDEL e A. ATCHABAHIAN, *General Report – International Fiscal Association – “Source and Residence: New Configuration of their Principles”, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 90a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort, 2005, pp. 21-99) referem que, embora o termo “territorialidade” seja normalmente visto como sinónimo de fonte, deve notar-se que o primeiro se refere à ligação geográfica, quer seja na base de um critério objetivo (fonte – localização da propriedade), quer de um critério subjetivo (pessoas domiciliadas ou nacionais).

o Rendimento das Pessoas Coletivas), a sede ou domicílio do prestador de serviços [art.ºs 1.º, n.º 1, alínea a) e 6.º, n.º 4 do CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado]. Passa-se a atender aos elementos pessoais ou subjetivos (v.g. sede, domicílio ou residência)¹³.

Neste contexto, o próprio art.º 13.º da LGT (Lei Geral Tributária) estabelece, no seu n.º 1, o âmbito espacial de aplicação dos impostos, tendo por base a ligação dos factos tributários ao território em sentido físico, sendo que o n.º 2 da mesma disposição acrescenta àquele âmbito os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.

Em sentido formal, o legislador encontra-se limitado quanto à aplicação espacial da sua legislação. As suas leis apenas podem ser aplicadas e executadas no território nacional¹⁴.

A. XAVIER defende a limitação do princípio da territorialidade a uma conexão de natureza real, referindo que *«continuar a falar-se de um princípio da territorialidade quando os critérios de ligação ao território não são já reais, mas pessoais, significa pelo menos uma radical alteração do sentido tradicionalmente conferido ao conceito e, indubitavelmente, uma quebra do seu valor dogmático»*, acrescentando ainda que *«se o princípio da territorialidade material se limita à exigência de uma qualquer conexão da situação da vida internacional com o território, tenha ela natureza real ou pessoal, para que as leis deste tenham aplicação, então ele deixa de funcionar como critério positivo quanto ao âmbito de aplicação das leis internas, para desempenhar tão só uma dupla função negativa: impedir o arbítrio resultante da tributação por um Estado de situações que com ele não têm qualquer conexão (...)»*¹⁵.

Este é também o nosso entendimento, em que associamos a territorialidade ao critério da fonte, fazendo-os coincidir, enquanto elementos de conexão reais ou objetivos, e distinguindo-se o critério da fonte do critério da residência, enquanto critério de conexão pessoal ou subjetivo¹⁶.

Além destas classificações, a doutrina estabelece também uma distinção entre territorialidade em sentido material e territorialidade em sentido formal.

¹³ Neste sentido, cfr. M. H. FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 241-242.

¹⁴ A este propósito, A. F. BRÁS CARLOS – Cfr. A. F. BRÁS CARLOS, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 234 – refere o seguinte: *«A territorialidade material sujeitaria a imposto os rendimentos e o património dos nacionais residentes no estrangeiro, aí auferidos e localizados, respectivamente, mas, em caso de incumprimento, o Estado português não poderia executar aquela dívida de imposto. Porque não teria soberania sobre aquele território. Por isso, os elementos de conexão têm sido escolhidos de molde a evitar estas situações de ausência de coercibilidade em face dos factos tributários selecionados»*.

¹⁵ Cfr. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, p. 30 (e reimpressão de 2014).

¹⁶ No mesmo sentido, cfr. P. ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, p. 98.

Quanto à primeira, estabelece a lei de um Estado, através de elementos de conexão, o âmbito de aplicação de um determinado imposto. Aqui se encontram as situações fiscais internacionais abrangidas pelas leis fiscais internas, mediante a escolha do(s) elemento(s) de conexão.

Diferentemente, a territorialidade em sentido formal já não respeita ao âmbito espacial de incidência da lei, mas antes às leis suscetíveis de execução no território da ordem jurídica em que se integram. Em termos práticos, significa que a lei portuguesa, pela escolha do domicílio ou sede do contribuinte, pode tributar os rendimentos auferidos no estrangeiro ou os imóveis aí situados; não podendo tal tributação ser executada em país estrangeiro.

As leis fiscais apenas são suscetíveis de execução no território da ordem jurídica em que se integram. Assim, podem ser tributados em sede de IRS os rendimentos de residentes obtidos no estrangeiro (territorialidade material), sendo que o crédito tributário daí resultante apenas pode ser efetivado em território nacional (territorialidade formal).

Esta última distinção (entre a dimensão material e formal do princípio da territorialidade) permite-nos perceber a importância da aproximação entre a territorialidade em sentido formal e a territorialidade em sentido material, e do gradual desaparecimento desta distinção doutrinal^{17 18}. Um dos indícios deste fenómeno é a inclusão na convenção modelo da OCDE do art.º 27.º referente à «assistência mútua administrativa em matéria de cobrança de impostos», para além do art.º 26.º, que trata da matéria da «troca de informações»¹⁹.

3. A DETERMINAÇÃO DOS FATORES DE CONEXÃO

3.1. Formas de determinação

De acordo com o critério (fator de conexão) da fonte²⁰, o Estado tem o direito de tributar os factos ocorridos no seu território,

¹⁷ Cfr. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 22-30 (e reimpressão de 2014) e A. F. BRÁS CARLOS, *Impostos – Teoria Geral*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 232-235.

¹⁸ Atente-se na existência dos art.ºs 26.º e 27.º na Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital, o primeiro referente à troca de informações em matéria fiscal entre os Estados e o segundo relativo à cooperação mútua administrativa em matéria de impostos, a par das convenções sobre troca de informações (TIEA – *Tax Information Exchange Agreements*) que entretanto têm vindo a ser celebradas, bem como legislação europeia sobre estas matérias.

¹⁹ Cfr. A. F. BRÁS CARLOS, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 234-235.

²⁰ No «Glossary of Tax Terms», da OCDE, que se encontra disponível *online* em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, o princípio da tributação na fonte (source principle of taxation) define-se da seguinte forma: «Princípio de tributação dos rendimentos ou fluxos internacionais de acordo com a qual um país considera como rendimento tributável os rendimentos produzidos sob a sua jurisdição, independentemente da residência do contribuinte, ou seja, os residentes e os não residentes são tributados sobre os rendimentos obtidos a partir do país.» (tradução nossa).

independentemente de os titulares dos rendimentos serem nacionais ou estrangeiros, residentes ou não residentes.

Os elementos de conexão aqui tidos em conta são de carácter real ou objetivo, pelo que, numa conceção clássica do princípio da territorialidade, as leis fiscais nacionais aplicavam-se apenas aos factos ocorridos no respetivo território, apurando-se tal ligação apenas a partir de elementos de conexão reais ou objetivos²¹.

Assim, algumas jurisdições (como, por exemplo, Hong Kong) possuem um sistema de tributação de base territorial, de acordo com o qual apenas tributam os rendimentos com fonte no seu território, independentemente do Estado da residência do contribuinte²². A legitimidade da tributação pelo Estado da fonte manifesta-se, na maior parte dos casos, na aplicação de uma retenção na fonte sobre o valor do rendimento auferido. É assim atribuído ao Estado da fonte²³ o direito a exercer uma tributação limitada aos rendimentos derivados de fontes localizadas no território desse Estado.

O critério da fonte não é assim tão simples de concretizar quanto poderia parecer. Nem sempre é possível determinar “a fonte económica” onde foi exercida a atividade ou onde está situado o bem gerador do rendimento. Por isso, muitas vezes, o local da fonte do rendimento deve ser apurado através de outros critérios como o da “fonte financeira”, ficcionando-se aqui que o rendimento foi produzido no local da sede ou estabelecimento da entidade remuneradora²⁴, ou ainda através do lugar da obtenção dos lucros comerciais, quando as atividades comerciais se desenrolam em mais do que um país.

Destarte, torna-se ainda necessário recorrer a outros conceitos de fonte distintos, como forma de determinar o lugar do exercício da atividade²⁵, a saber: a fonte de produção e a fonte de pagamento.

O primeiro conceito da fonte *de produção* do rendimento corresponde à fonte em sentido económico ou fonte do rendimento propriamente dita. Tal como a designação indica, trata-se do lugar da produção do

²¹ Cfr., entre outros, R. DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

²² Cfr. “Tax Justice Briefing: Source and Residence Taxation”, atualizado em 15 de setembro de 2005, disponível *online* em <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sourceresidence.pdf>.

²³ As hipóteses de atribuição ao Estado da fonte de um direito exclusivo de tributação são, nos termos da convenção modelo da OCDE, bastante restritos e referem-se apenas a tipos de rendimento bastante específicos – cfr. art.º 19.º da convenção modelo da OCDE.

²⁴ Neste sentido, veja-se R. DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

²⁵ Cfr. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 297-298 (e reimpressão de 2014); P. ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 106 e ss e, ainda, M. PIRES, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 234-235.

rendimento ou do lugar onde se encontra o capital (entendido em sentido amplo) e em que é exercida a atividade²⁶.

O conceito de fonte *de pagamento*, ou fonte em sentido financeiro, refere-se à realização do rendimento e já não à sua produção. Por isso, de acordo com esta aceção, o Estado da fonte é aquele em que o rendimento é pago ou colocado à disposição. Tal aceção justifica-se pelas dificuldades práticas na determinação do lugar do exercício da atividade²⁷ e pelo facto de o Estado que permite a realização do rendimento (em virtude de circunstâncias económicas, políticas, sociais e jurídicas) possuir o poder de tributar²⁸.

Todavia, na definição de fonte não se encara usualmente o problema sob um ponto de vista estritamente lógico ou doutrinal, mas sim de acordo com os interesses em causa²⁹.

Muitas vezes, adota-se o critério da fonte de pagamento, à semelhança do que sucede nas CDT em matéria de dividendos e juros, em que se assume como local da sua fonte o Estado onde reside o devedor – e não o lugar onde o investimento foi realizado, o qual é – não raras vezes – mais difícil de determinar.

O critério da fonte tem a vantagem de o Estado onde são produzidos os rendimentos apresentar uma igualdade de tratamento em relação a todos os investimentos, independentemente da residência dos investidores³⁰, considerando-se todo o rendimento produzido dentro das fronteiras do Estado da fonte, por residentes e não residentes e relacionado com o sistema de tributação territorial.

Uma alternativa à tributação no Estado da “fonte” poderá consistir na repartição das tributações entre o Estado da residência e o da fonte no caso, em particular, da tributação indireta. Esta divisão poderia resultar atribuição ao Estado da residência da tributação, por exemplo, de um quarto da base do imposto e de três quartos ao Estado fonte. Uma outra alternativa seria ainda a tributação do rendimento estrangeiro pelo Estado da residência, quando fosse repatriado para esse Estado e a atribuição do crédito de imposto ao Estado da fonte.

²⁶ Nas palavras de M. PIRES (cfr. M. PIRES, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 234 e 235), segundo a aceção de «*fonte produtora ou em sentido económico, (...) a fonte está situada no território do Estado onde são utilizados os factores de produção.*»

²⁷ Este problema coloca-se, por exemplo, a propósito do comércio electrónico, conforme se retrata no seguinte contributo: R. YU, “E-Commerce: relevance of source and residence rules”, outubro 2001, disponível online em http://raymondyu.net/pub/papers/ecom_sr.pdf.

²⁸ M. PIRES (cfr. M. PIRES, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 234 e 235), considera esta orientação ligada a uma política protecionista, restritiva e «*controladora do movimento de divisas à outrance*».

²⁹ Neste sentido, M. PIRES, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, pp. 235-236.

³⁰ Para maiores desenvolvimentos, cfr. J. MACHADO e P. NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 113 e ss, onde se refere a residência e a fonte. Veja-se ainda A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição Atualizada, Almedina, 2009 (e reimpressão de 2014), pp. 226-232.

Existe, de facto, uma tendência no sentido de conferir ao critério da fonte um importante papel na determinação das pretensões dos Estados³¹, especialmente quando se trata de atividades industriais e comerciais, colocando no Estado da residência a responsabilidade pela eliminação da dupla tributação internacional.

Via de regra, a lei enuncia especificamente para cada tipo de rendimentos o critério que permite qualificar a sua origem ou fonte num dado território. É o que acontece em Portugal – cfr. art.º 18.º do CIRS e art.º 4.º, n.ºs 3 e ss do CIRC.

Deste modo, e consoante o tipo de rendimentos em causa, atende-se a diferentes situações³²:

3.1.1. Rendimentos do trabalho

Quanto aos rendimentos do trabalho, atende-se ao exercício em território nacional das atividades que lhe dão origem, ou à localização, nesse território, da entidade devedora desses rendimentos ou do estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento.

3.1.2. Rendimentos de imóveis

Relativamente aos rendimentos de imóveis (incluindo as resultantes da sua transmissão), atende-se à localização em território nacional dos imóveis.

3.1.3. Rendimentos empresariais e profissionais

No que concerne aos rendimentos empresariais e profissionais, releva a existência em território nacional de estabelecimento estável a que os rendimentos sejam imputáveis.

De facto, existindo estabelecimento estável nos termos do art.º 5.º do CIRC, coloca-se outro problema: o de saber quais os rendimentos que lhe são imputáveis.

³¹ Nas últimas décadas têm sido utilizados diferentes fundamentos para justificar a tributação com base no critério da fonte. A primeira tem por base a “teoria da renda”, de acordo com a qual o Estado da fonte tem direito a cobrar uma renda a todos os não-residentes que nele realizem a sua atividade produtiva, na medida em que a mesma utiliza dos seus recursos naturais, equipamento infraestrutural e sistema regulatório. No entanto, dificilmente esta teoria corresponde à realidade da tributação dos indivíduos e das empresas no Estado da fonte. A segunda assenta na “teoria do benefício”, de acordo com a qual a pretensão de tributar do Estado da fonte se baseia no facto de o mesmo ter prestado serviços que beneficiam a atividade produtiva do contribuinte, proporcionando-lhe a obtenção de rendimentos. Por esse motivo, é como se o Estado contribuísse com capital (estradas, portos aeroportos, etc.) para a atividade produtiva, o que lhe conferiria um direito a participar nos lucros obtidos. Por fim, convém também referir a “teoria da soberania nacional”, onde prevalece essencialmente um critério jurídico-político, em substituição da uma justificação do tipo jurídico-económico (como acontecia em todos os outros critérios que aqui referimos anteriormente). Neste contexto, o *ius tributandi* surge descrito como uma prerrogativa da soberania estadual, que decorre do princípio da territorialidade, sendo que um Estado pode tributar todas as atividades realizadas dentro das suas fronteiras. – Cfr. J. MACHADO e P. NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 113 e ss.

³² Cfr. M. H. FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 245-247.

A este propósito, o legislador português adotou, ainda que de forma limitada, o chamado *princípio da atração do estabelecimento estável*, de acordo com o qual são imputáveis ao estabelecimento estável não só os rendimentos obtidos por seu intermédio, mas também os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que seriam titulares as entidades detentoras do estabelecimento – cfr. n.º 3 do art.º 3.º do CIRC.

Todavia, esta atração é limitada, por se restringir aos rendimentos derivados de atividades idênticas ou similares às exercidas por intermédio do estabelecimento estável, sendo que seria ilimitada se abrangesse quaisquer rendimentos obtidos em território português.

3.1.4. Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável

Quanto aos rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português provenientes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo a intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas nesse território, exceto os relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras, atende-se à residência em território nacional da entidade devedora desses rendimentos ou à existência no mesmo território de estabelecimento estável ao qual deva imputar-se o pagamento dos mesmos.

Não se consideram, porém, obtidos em território português os rendimentos acima mencionados quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do Estado português, não respeitem a bens situados em território português nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

Estes rendimentos também não se consideram obtidos em território português quando constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio – cfr. art.º 4.º, n.º 4 do CIRC, aplicável também em sede IRS, *ex vi* o disposto no n.º 3 do art.º 18.º do CIRS.

3.1.5. Rendimentos de capitais, pensões, jogo, lotarias e apostas e operações relativas a instrumentos financeiros derivados

No que toca aos rendimentos de capitais, pensões, ganhos de jogo, lotarias e apostas mútuas e operações relativas a instrumentos financeiros derivados, atende-se à residência em território nacional da entidade devedora desses rendimentos ou à existência no mesmo território de estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento dos mesmos.

Estes rendimentos não se consideram obtidos em território português quando constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio – cfr. art.º 4.º,

n.º 4 do CIRC, aplicável também em sede IRS, *ex vi* o disposto no n.º 3 do art.º 18.º do CIRS.

3.1.6. *Mais-valias relativas a partes sociais*

No caso das mais-valias relativas a partes sociais, considera-se a localização em território português da sede ou direção efetiva da entidade a que respeitam e a mais-valias de outros valores mobiliários, a localização no mesmo território da sede ou direção efetiva da entidade emitente, e, em qualquer dos casos, não se verificando essas condições, quando o pagamento dos correspondentes rendimentos for imputável a estabelecimento estável situado em território português.

3.1.7. *Profissionais de espetáculos ou desportistas*

Quanto aos rendimentos derivados do exercício da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, importa ter em atenção o exercício em território português dessas atividades.

3.1.8. *Considerações finais*

Relativamente aos rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, o conceito de estabelecimento estável assume especial importância como elemento caracterizador da origem ou fonte dos rendimentos – cfr. art.º 5.º do CIRC.

De uma forma muito resumida, o conceito legal de estabelecimento estável integra qualquer instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Estes elementos essenciais estão também previstos no art.º 5.º da convenção modelo da OCDE: (i) existência de uma instalação ou representação; (ii) carácter fixo ou permanente destas; (iii) exercício de uma atividade empresarial, através da instalação fixa ou estabelecimento estável.

Neste sentido, lembre-se que a lei portuguesa apresenta os casos mais significativos de estabelecimentos estáveis, ou seja, um local de produção, uma sucursal, um escritório, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais, bem como um local ou estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, quando a sua duração seja superior a seis meses³³.

Além disso, «o modelo da ONU permite a tributação na fonte de atividades comerciais de curto prazo, tais como projetos de curta duração em construção, honorários pagos a prestadores de serviços estrangeiros,

³³ O mesmo critério aplica-se às atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com esse estaleiro e às instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais. Em relação a estes últimos, a convenção modelo da OCDE não impõe um mínimo de duração, ficando sujeitos aos critérios gerais de permanência que caracterizam todo o estabelecimento estável.

tais como consultores, mesmo que eles só estejam no país por um curto período.» (tradução nossa)³⁴.

3.2. A atribuição da competência ao Estado do não residente

No caso português, quando se coloque a questão da tributação de um rendimento obtido por um não residente, primeiro apura-se se existe entre Portugal e o país da residência desse contribuinte uma CDT. Em caso afirmativo, há que verificar se a pretensão portuguesa (cfr. art.º 18.º do CIRS) é ou não legítima face ao texto da convenção. Caso não seja, não poderá haver lugar à tributação, em virtude da prioridade de que gozam as normas jurídicas de fonte internacional³⁵.

Em sede de IRS, verifica-se que o art.º 18.º do CIRS é compatível com as CDT subscritas por Portugal, uma vez que se encontram abrangidos pela previsão do art.º 18.º do CIRS os rendimentos relativamente aos quais as convenções reconhecem legitimidade fiscal ao Estado da fonte.

Em sede de IRC, os contribuintes não residentes em Portugal encontram-se abrangidos pelas regras de tributação pelo Estado da fonte³⁶. Contudo, estas regras não são simples de concretizar, pois o critério físico (ou da *fonte em sentido económico*) nem sempre poderá ser utilizado, dadas as dificuldades em determinar onde foi exercida a atividade ou onde está situado o bem gerador de determinado rendimento. Em muitos casos, ficciona-se que o rendimento foi produzido no local onde se situa a sede ou o estabelecimento estável da entidade remuneradora – critério da *fonte financeira*³⁷.

3.3. A tributação pelo Estado da fonte dos rendimentos provenientes de bens incorpóreos

O rendimento proveniente da utilização de bens incorpóreos, materializados como rendimentos provenientes de propriedade intangível (onde se incluem as patentes, os *copyrights*, os segredos de fabrico, as fórmulas, o *goodwill*, as marcas registadas, as marcas comerciais, os *franchises* e outras realidades semelhantes) tem vindo a aumentar

³⁴ Cfr. "Tax Justice Briefing: Source and Residence Taxation", atualizado em 15 de setembro de 2005, disponível *online* em <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sourceresidence.pdf>.

³⁵ De acordo com R. DUARTE MORAIS, «(...) os limites ao direito à tributação de cada Estado contratante, resultantes de uma determinada Convenção, não podem resultar subvertidos por normas hierarquicamente inferiores (pela lei interna desse Estado), nomeadamente pela exigência do cumprimento prévio de determinadas obrigações de índole burocrática como condição de redução do imposto a ser cobrado no país da fonte.» Cfr. R. DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

³⁶ Os contribuintes não residentes poderão possuir (ou não) um estabelecimento estável. Acerca dos contribuintes não residentes sem estabelecimento estável e da representação fiscal, veja-se, entre outros, R. DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, pp. 18 e 19 e ss. Por sua vez, sobre os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável, veja-se, entre outros, R. DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, pp. 23 e ss.

³⁷ Neste sentido, cfr. R. DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 18.

significativamente nos últimos anos, dado a evolução tecnológica e o incremento das transações comerciais entre empresas multinacionais.

Contudo, nem sempre é possível determinar, com exatidão, a origem geográfica do rendimento, como facto gerador da obrigação de pagamento de um imposto. A primeira dificuldade reside nos problemas associados à caracterização dos bens incorpóreos uma vez que não envolvem transações físicas. Estes bens incorpóreos envolvem todo um conjunto de ativos intangíveis, tais como as patentes, os *copyrights*, as marcas registadas e os *softwares*.

Uma outra dificuldade reside no facto de os ativos intangíveis possuírem uma maior mobilidade e serem de rápida transação e substituição ou atualização, em virtude de estarem sujeitos a uma constante evolução tecnológica e científica.

Um outro problema surge em virtude da própria natureza das transações. Além da dificuldade em determinar o local das operações, e da mobilidade dos ativos intangíveis, num contexto global de comércio eletrónico ou num contexto de transferências de informação digital, esta mobilidade permite fazer um planeamento fiscal de modo a organizar as atividades económicas em função da natureza das transações.

Assim, no caso por exemplo de emissão de uma licença a favor de uma entidade estrangeira e de esta licença estar sujeita à tributação nos EUA, pode alterar-se a caracterização da transação, ou seja, classificar-se a mesma transação como uma venda e não como uma licença, o que faz com que a entidade estrangeira simplesmente não seja tributada nos EUA³⁸. Através deste exemplo, verifica-se que a caracterização das transações, combinada com determinadas regras de tributação pelo Estado da fonte pode não refletir a realidade das operações.

A determinação do Estado da fonte do rendimento – EUA – depende da transação resultar de uma licença de utilização de um ativo, de uma venda dos direitos do ativo, de um contrato de produção e venda de bens em regime de propriedade intelectual, de um contrato de prestação de serviços de produção de propriedade para venda, de um contrato de prestação de serviços, ou de uma transação que envolva a utilização de propriedade intelectual ao serviço de atividades espaciais e marítimas³⁹.

De referir ainda que a caracterização das transações e a aplicação do critério da fonte ao rendimento proveniente de propriedade intangível é uma questão, já antiga e muito ambígua. As primeiras regras foram definidas pelos Tribunais, de forma casuística, consoante os países e jurisdições.

Também, este tipo de transações gera diferentes tipos de rendimento, dependendo do interesse do proprietário do ativo intangível. Os rendimentos que derivam deste tipo de transações podem assumir a

³⁸ Cfr. E. L. GURULI, "International taxation: application of source rules to income from intangible property", *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, disponível online em <http://www.hbtlj.org/v05/v05Guruliar.pdf>.

³⁹ Cfr. E. L. GURULI, "International taxation: application of source rules to income from intangible property", *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, disponível online em <http://www.hbtlj.org/v05/v05Guruliar.pdf>.

forma de *royalties*, ganhos ou rendimentos de outros tipos. Tudo depende de estarmos perante um contrato de compra e venda ou de uma licença, sendo que o primeiro envolve a transmissão de um conjunto de direitos, ao passo que o segundo determina a transmissão de apenas alguns direitos. Esta distinção é importante, na medida em que se geram diferentes tipos de contrapartidas, tal como já aqui aludimos⁴⁰.

Anteriormente, o princípio da tributação com base na fonte encontrava-se totalmente dependente da localização exata das atividades, mas com o recurso às transações eletrónicas nesta “era da economia digital” tornando-se urgente a definição clara das regras de tributação da propriedade intelectual.

Tornou-se muito difícil, quase impossível, determinar a exata localização física de realidades não físicas. Para fazer face a este problema, a doutrina tem vindo a propor o desenvolvimento de normas internacionais, adaptando-se as normas já existentes às novas realidades. A solução poderia passar por fazer coincidir a fonte com o local de utilização da propriedade intelectual, independentemente do facto de a transação implicar uma licença, uma venda, um tipo de transmissão ou um rendimento resultante de tais transações⁴¹.

De facto, o local de utilização da propriedade industrial corresponde, em regra, ao Estado onde é fornecida a proteção legal ao proprietário. A aplicação das normas referentes à fonte baseadas no local de utilização teria por efeito minimizar as dificuldades associadas à caracterização da transação.

A aplicação do critério do local de utilização (como forma de aferir a fonte) torna fundamental determinar a atividade que, de forma preponderante, assegura o rendimento proveniente da propriedade intelectual. Mas, tal não garante que nas outras jurisdições onde são desempenhadas outras atividades (embora de natureza não predominante), estas contribuem para o rendimento da propriedade intelectual renunciem à tributação do rendimento, com base em tais atividades.

O facto descrito traria problemas de dupla tributação, a menos que o local de utilização seja uniformemente aceite ou que o problema seja tratado em todos os tratados bilaterais que se vão celebrando. A solução apontada exigiria ainda um método uniforme na determinação da atividade predominante. É o problema da localização da utilização das

⁴⁰ A este propósito, E. L. GURULI (*in* E. L. GURULI, “International taxation: application of source rules to income from intangible property”, *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, disponível *online* em <http://www.hbtlj.org/v05/v05Guruliar.pdf>) apresenta o seguinte exemplo relativamente aos EUA: imaginemos que uma entidade estrangeira recebe um pagamento sob a forma de *royalty* por uma licença relativa a uma patente. Neste caso, a *royalty* encontra-se sujeita a tributação nos EUA. Mas se a mesma entidade recebe, a título de pagamento, a contrapartida pela venda de todos os seus direitos referentes à patente, o rendimento será de fonte estrangeira e não se encontra sujeito a tributação nos EUA.

⁴¹ Cfr. E. L. GURULI, “International taxation: application of source rules to income from intangible property”, *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, disponível *online* em <http://www.hbtlj.org/v05/v05Guruliar.pdf>.

licenças⁴², que não é definido na base de um critério reconhecido internacionalmente pelos Estados.

Daí resulta que as normas sobre tributação na fonte não se encontram totalmente adaptadas à propriedade intangível, devido à dificuldade em localizar este tipo de ativo.

A solução não passa por fazer variar o regime de tributação da propriedade intangível consoante a transmissão e o tipo de rendimento gerado. Passará, antes, pela definição de critérios de fixação do local de utilização das licenças ao nível da OCDE, da UE, etc.

No caso português, os rendimentos provenientes da propriedade literária, artística e científica, incluindo os resultantes da alienação de obras de arte de exemplar único, bem como os rendimentos de obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos pelo titular originário, residentes em território nacional, serão englobados, para efeitos de tributação em IRS, por 50% do seu valor, líquido de outros benefícios (n.º 1 do art.º 58.º do EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais). Excluem-se, no entanto, os rendimentos provenientes de obras não literárias, obras de arquitectura e obras publicitárias (n.º 2 do art.º 58.º do EBF). Estes rendimentos são tributados de acordo com as regras da categoria B do IRS [art.º 3.º, n.º 1, alínea c)] e nos termos do art.º 50.º-A do CIRC.

3.4. A tributação no Estado da fonte e as CDT

Mesmo que o Estado da fonte tenha o poder de tributar, tal não significa que este detenha um poder exclusivo, pois está em muitas situações sujeito a limitações.

Ora, um dos objetivos das CDT (Convenções de Dupla Tributação) é proceder à partilha do poder de tributar entre os Estados contratantes. Tal partilha não resulta na atribuição de tal direito a apenas um deles, mas sim a ambos (um “cúmulo de pretensões”), com limitações impostas ao Estado da fonte e a obrigação de o Estado da residência eliminar (ou pelo menos atenuar) a dupla tributação que daí resulte⁴³.

Aponta neste sentido a convenção modelo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) sobre o rendimento e o capital, que apresenta (i) rendimentos tributáveis exclusivamente no Estado da fonte; e (ii) rendimentos tributáveis cumulativamente no Estado da fonte e no Estado da residência (com ou sem limites máximos).

3.5. A extensão dos poderes do Estado da fonte

Os Estados tendem a combinar o critério da residência (como fator de conexão pessoal), baseado no critério da tributação universal, com o critério da fonte (como fator de conexão real), assente no princípio da

⁴² Cfr. E. L. GURULI, “International taxation: application of source rules to income from intangible property”, *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, disponível online em <http://www.hbtlj.org/v05/v05Guruliar.pdf>.

⁴³ Neste sentido, cfr. R. DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

territorialidade em sentido real, que prevê que sejam tributados os contribuintes não residentes pelos rendimentos obtidos no território em causa.

Neste sentido, prevê o art.º 15.º, n.º 2 do CIRS que os não residentes são tributados em território português pelos rendimentos aí obtidos.

O mesmo sucede em sede de IRC, determinando-se no art.º 4.º, n.º 2 do CIRC que as pessoas coletivas que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos aí obtidos.

4. A NÃO DISCRIMINAÇÃO ENTRE RESIDENTES E NÃO RESIDENTES

O princípio da não discriminação (ou da igualdade de tratamento), que tem a sua fonte no art.º 24.º da convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital, encontra-se reproduzido em todas as convenções assinadas por Portugal.

Tal princípio inclui um elemento objetivo (relativo ao seu conteúdo) e um elemento subjetivo (que consiste no círculo de pessoas sujeitas).

Quanto ao elemento objetivo do princípio da não discriminação, este traduz-se no facto de os “estrangeiros” (incluindo apátridas) não se encontrarem sujeitos, num dado Estado, a tributação diferente daquela a que estão ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação, numa identidade de facto e de direito. O princípio da não discriminação apresenta-se como um corolário do princípio geral da igualdade⁴⁴ ⁴⁵. Este princípio aplica-se independentemente da nacionalidade e a todos os sujeitos que se apresentem objetivamente em situação idêntica. No entanto, a discriminação não está vedada, pois prevê-se um tratamento fiscal diferenciado para situações distintas. Assim, não viola o princípio da não discriminação a eventual aplicação a rendimentos obtidos por não residentes, nacionais de estados que celebraram CDT com Portugal, de taxa superior à aplicável a residentes.

Foi assim considerado que o art.º 67.º do CIRC, referente à subcapitalização, na sua versão original (art.º 57.º-C do CIRC), tratava de forma diferenciada o endividamento excessivo de credores residentes e não residentes, em que não admitia, quanto a financiamentos prestados por estes, a dedutibilidade de juros na parte considerada em excesso. Esta norma contradizia claramente o art.º 24.º da convenção modelo na OCDE, na parte em que proíbe a distinção de tratamento entre juros pagos a credores residentes e a não-residentes, estabelecendo que o Estado da fonte permita a dedução, para efeitos da determinação do lucro

⁴⁴ O princípio geral da igualdade consiste, relembre-se, na obrigação de tratar igualmente aquilo que é igual e tratar desigualmente o que é desigual, visto que igualdade não será sinónimo de igualitarismo.

⁴⁵ O problema será, aqui, encontrar as situações justificativas de tratamentos desiguais para situações desiguais.

tributável, dos juros pagos por uma empresa residente num Estado contratante a uma pessoa residente no outro Estado contratante.

Neste contexto, convém destacar o parágrafo 56 do comentário ao art.º 24.º da convenção modelo da OCDE que refere o seguinte: «o número 4 não impede o país do mutuário de assimilar os juros a dividendos em virtude das respetivas regulamentações internas em matéria de subcapitalização, na medida em que sejam compatíveis com o número 1 do artigo 9.º ou com o número 6 do artigo 11.º», acrescentando-se que «*todavia, se tal regime resultar de regras que não são compatíveis com os artigos referidos e aplicáveis apenas a credores não residentes (com exclusão dos credores residentes), a aplicação deste regime é interdita nos termos do número 4.*»

Por estas razões, o art.º 67.º do CIRC foi objeto de alteração, com vista à sua adaptação à jurisprudência do TJUE, que considerou as normas alemãs de subcapitalização contrárias à liberdade de estabelecimento (caso C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*⁴⁶). Deste modo, a Lei do Orçamento do Estado para 2006 (Lei 60-A/2005, de 30 de dezembro) veio introduzir alterações à redação do art.º 67.º do CIRC⁴⁷, afastando os não residentes europeus da aplicação do regime da subcapitalização, mas mantendo, na sua essência, o tratamento diferenciado entre residentes e não-residentes.

Neste sentido, algumas convenções celebradas por Portugal (é o caso das CDT celebradas com o Luxemburgo, a Roménia, a Suécia e a Ucrânia) foram mais longe na redação do art.º 4.º e aí clarificam de forma expressa que «*as dívidas de uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos de determinação do património tributável dessa empresa, como se tivessem sido contraídas a um residente do Estado primeiramente mencionado*». Noutros casos, Portugal continua a adotar medidas discriminatórias relativamente a Estados signatários de CDT que não são membros da União Europeia.

De referir que o princípio da não discriminação contempla tributos de qualquer espécie ou natureza, independentemente da sua abrangência ou não pelo Tratado (cfr. art.º 24.º, § 6 da convenção modelo da OCDE).

Passemos, agora, à análise do elemento subjetivo. Verificamos que este princípio aplica-se, quer a pessoas singulares, quer a pessoas coletivas. Relativamente às pessoas coletivas, o art.º 24.º da convenção modelo da OCDE inclui o estabelecimento estável de empresas

⁴⁶ Este caso surgiu no âmbito de uma questão prejudicial submetida ao TJUE pela Alemanha, em virtude de um litígio entre um sujeito passivo e a Administração Fiscal alemã, a respeito das regras de subcapitalização vigentes. O Tribunal declarou a incompatibilidade das normas de subcapitalização alemãs com o direito de estabelecimento consagrado no art.º 43.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, rejeitando a argumentação da defesa, que se fundava na luta contra a evasão fiscal, a preservação da coerência do regime fiscal aplicável e a preservação da eficácia dos controles fiscais.

⁴⁷ Correspondente ao anterior art.º 61.º, antes da renumeração operada em 2010 por ocasião da adaptação do CIRC ao Sistema de Normalização Contabilística.

estrangeiras, bem como empresas cujo capital seja controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por uma ou várias pessoas residentes no estrangeiro, o que significa que o princípio da não discriminação se aplica às sociedades domiciliadas no estrangeiro⁴⁸.

Tal implica que um Estado não poderá introduzir discriminações entre as sociedades estritamente nacionais e sociedades estrangeiras, incluindo as suas sucursais e filiais, residentes no estrangeiro.

Como resultado da aplicação do princípio da não discriminação, os estabelecimentos estáveis e as sociedades cujo capital pertença ou seja controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes no estrangeiro (ou seja, as sucursais e as filiais de sociedades estrangeiras), não ficarão sujeitos num Estado a uma qualquer tributação mais onerosa do que aquela a que estão sujeitas as empresas desse mesmo Estado.

Neste sentido, deve equiparar-se os estabelecimentos estáveis a empresas independentes (veja-se a ideia patente no art.º 7.º, parágrafo 2.º da convenção modelo da OCDE) ou a sociedades pertencentes ou controladas por residentes no estrangeiro. Tal equiparação resulta da generalidade das regras atinentes à determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis (cfr. art.º 55.º do CIRC).

Ainda em relação com o princípio da não discriminação importa referir a *cláusula da nação mais favorecida*. A cláusula da nação mais favorecida significa que um determinado Estado-membro não deverá conceder aos outros Estados-membros um tratamento menos favorável comparativamente com o tratamento que confere aos nacionais de um outro Estado, com quem celebrou um tratado, quer o outro Estado faça parte da União Europeia, quer seja um país terceiro⁴⁹.

Entre Estados-membros da União Europeia, a questão que se discute é saber se se pode invocar o direito a um tratamento mais favorável por um dos Estados contratantes a um terceiro, com fundamento na cláusula da nação mais favorecida⁵⁰. Admite-se aqui que possa vigorar o primado do direito comunitário, e que não seria de aplicar as disposições convencionais em caso de conflito entre um tratado e as regras europeias.

Neste seguimento, pergunta-se se o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade é compatível com o princípio da liberdade de estabelecimento e com a liberdade de circulação de capitais, considerando por exemplo que num determinado Estado-membro não se conceda um crédito de imposto a uma empresa residente no próprio Estado ou noutra Estado-membro, mas já o faça em relação a empresas residentes em Estados terceiros (não membros da UE), ao abrigo de tratados celebrados.

⁴⁸ Cfr. Convenção Modelo da OCDE, respetivamente art.º 24.º, § 1.º e art.º 3.º, § 1.º, alínea g); art.º 24.º, § 3.º e art.º 24.º, § 5.º.

⁴⁹ Cfr. G. PINHEIRO, *A Fiscalidade Directa da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998, pp. 163-164.

⁵⁰ Cfr. art.º 12.º do Tratado CE, desenvolvido nas disposições que concretizam a liberdade de circulação de trabalhadores, o direito de estabelecimento, a livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais.

A verdade é que existem regras e princípios aplicáveis entre os Estados-membros da UE, que não se aplicam nas relações com Estados terceiros⁵¹.

5. CONCLUSÕES

Via de regra, as jurisdições tributam os contribuintes considerados fiscalmente residentes pela totalidade dos seus rendimentos, mas também os contribuintes fiscalmente não residentes pelo rendimento obtido no seu território, o que implica a aplicação combinada dos princípios da tributação pelo Estado da residência e pelo Estado da fonte.

Ora, permite-se a tributação, por parte do Estado da fonte de obtenção dos rendimentos, do rendimento gerado por contribuintes não residentes (tributação pelo país da fonte) – cfr. art.º 15.º do CIRS, por exemplo.

Por sua vez, a tributação com base na residência assenta no princípio que os contribuintes (sejam pessoas singulares ou coletivas) devem contribuir para as despesas ocasionadas pelos serviços públicos fornecidos no país onde são considerados residentes, permitindo-se ainda tributar o rendimento de fonte estrangeira auferido por contribuintes considerados como fiscalmente residentes em determinada jurisdição. Os economistas associam o Estado da residência à eficiência económica, considerando o facto de a decisão de investir não ser afetada pelo nível de tributação, o que permite, por parte das jurisdições, uma promoção da eficiência económica potenciada por uma maior certeza e previsibilidade das suas receitas fiscais⁵².

Diferentemente, a tributação pelo Estado da fonte assenta na ideia de que o país que proporciona a oportunidade de gerar rendimentos ou proveitos adquire o direito de os tributar. Ou seja, o critério da fonte dos rendimentos é, quando não opera o elemento de conexão residência, um critério de conexão subsidiário, o que significa que a tributação deverá efetuar-se no Estado no qual os rendimentos são provenientes. No que concerne a este elemento de conexão, a sujeição diz-se real ou limitada.

Por isso, modernamente, não basta apenas a invocação do princípio da territorialidade no seu sentido tradicional (conexão real ou objetiva com o território do Estado), impondo-se, em muitos casos, a escolha dos elementos de conexão relevantes para esse efeito, elementos pessoais ou subjetivos (conjuntamente ou em substituição de elementos reais ou objetivos).

A residência apresenta-se como o elemento de conexão mais importante, pelo que, em Portugal, os contribuintes residentes encontram-

⁵¹ Acerca do princípio da não discriminação do estabelecimento estável e da cláusula da nação mais favorecida, cfr. A. P. DOURADO, "Do caso Saint-Gobain ao caso Metallgesellschaft: o âmbito do princípio da não-discriminação do estabelecimento estável no Tratado da Comunidade Europeia e a cláusula da nação mais-favorecida", in AA.VV., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Fisco*, Lex, 2003, pp. 91-117.

⁵² Cfr. "Tax Justice Briefing: Source and Residence Taxation", atualizado em 15 de setembro de 2005, disponível *online* em <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sourceresidence.pdf>.

se sujeitos à tributação de acordo com uma obrigação pessoal ou ilimitada, independentemente da fonte dos seus rendimentos. Por sua vez, os contribuintes não residentes encontram-se sujeitos a imposto de acordo com uma obrigação real ou limitada, ou seja, apenas pelos rendimentos obtidos em território português – cfr. art.º 15.º do CIRS e art.º 4.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC.

Os próprios tratados internacionais em matéria fiscal apresentam uma aplicação combinada da tributação com base na residência e na fonte. Neste âmbito, alguns direitos são conferidos ao país da fonte, sendo deixada para o país da residência a tarefa de evitar a dupla tributação através do método de crédito do imposto pago ou, alternativamente, através do método da isenção. No fundo, o principal efeito desses tratados internacionais prende-se com a redução da tributação baseada na fonte, priorizando-se a tributação no Estado da residência, através de uma combinação de ambos os fatores de conexão.

Neste contexto, e embora a jurisdição da fonte deva ter prioridade no que concerne à tributação, em virtude da maior facilidade em assegurar a cobrança do tributo, o entendimento deverá caminhar no sentido de que, quer o Estado da residência, quer o Estado da fonte possuem, primariamente, igual prioridade, tendo que avaliar-se em qual dos Estados se localiza a atividade que deu efetivamente origem ao rendimento.

6. BIBLIOGRAFIA CITADA

- AA.VV., "Taxation of Foreign Source Income in Selected Countries", Canadian Member Firm of PricewaterhouseCoopers, maio de 2008, disponível online em <http://www.apcsit-gcrfi.ca/06/rr-re/RR8%20-%20PwC%20-%20en%20-%20final%20-%20090619.pdf>.
- BOVENBERG, A. L., "Residence and Source-based taxation of capital income in an overlapping generations model", *Journal of Economics*, Springer-Verlag, 1992, disponível online em <http://link.springer.com/article/10.1007%2FBF01237183>.
- BRÁS CARLOS, A. F., *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010.
- CAETANO, M., *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*, 6.ª edição, I.
- CASALTA NABAIS, J., *Direito Fiscal*, 8.ª edição, Almedina, 2015.
- DOURADO, A.P., "Do caso Saint-Gobain ao caso Metallgesellschaft: o âmbito do princípio da não-discriminação do estabelecimento estável no Tratado da Comunidade Europeia e a cláusula da nação mais-favorecida", in AA.VV., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Fisco*, Lex, 2003.
- DUARTE MORAIS, R., *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007.
- DUARTE MORAIS, R., *Sobre o IRS (3.ª Edição)*, Almedina, 2016.
- FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade (5.ª Edição)*, Almedina, 2014.
- FRISCH, D. J., "Issues in the taxation of foreign source income", National Bureau of Economic Research, 1983, disponível online em <http://www.nber.org/chapters/c7712.pdf>.

- GURULI, E. L., "International taxation: application of source rules to income from intangible property", *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, disponível *online* em <http://www.hbtlj.org/v05/v05Guruliar.pdf>
- MACHADO, J. e NOGUEIRA DA COSTA, P., *Curso de Direito Tributário*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 2012.
- OECD, "Glossary of Tax Terms", disponível *online* em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
- PINHEIRO, G., *A Fiscalidade Directa da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998.
- PIRES, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984.
- PIRES, M. e CALÇADA PIRES, R., *Direito Fiscal*, 5.^a edição – corrigida e aumentada, Almedina, 2012.
- PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002.
- ROSADO PEREIRA, P., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010.
- SCHINDEL, A. e ATCHABAHIAN, A., General Report – International Fiscal Association – "Source and Residence: New Configuration of their Principles", *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 90a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort, 2005.
- VOGEL, K., "Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments, Part I", *Intertax*, n.º 8/9, 1988.
- XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional*, 2.^a edição, Almedina, 2009 (reimpressão de 2014).
- YU, R., "E-Commerce: relevance of source and residence rules", outubro 2001, disponível *online* em http://raymondyu.net/pub/papers/ecom_sr.pdf.
- E, ainda: "Tax Justice Briefing: Source and Residence Taxation", atualizado em 15 de setembro de 2005, disponível *online* em <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sourceresidence.pdf>