



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

BREVE COMENTÁRIO À CONVENÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

**Para Evitar a Dupla Tributação e
Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de
Impostos sobre o Rendimento**

Ana Cláudia Afonso de Oliveira

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

ÍNDICE

ÍNDICE.....	2
ABREVIATURAS	3
I. INTRODUÇÃO	4
II. ÂMBITO DE APLICAÇÃO E DEFINIÇÕES GERAIS	5
1. ÂMBITO PESSOAL	5
2. ÂMBITO OBJECTIVO.....	7
3. ÂMBITO TERRITORIAL	7
4. ÂMBITO TEMPORAL.....	8
III. ANÁLISE DA CONVENÇÃO: Definição das categorias de rendimentos e competências tributárias de cada Estado	9
1. ART. 6º - RENDIMENTOS DE BENS IMOBILIÁRIOS.....	9
2. ART. 7º - LUCROS DAS EMPRESAS	9
3. ART. 8º - LUCROS DAS EMPRESAS DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA E AÉREA.....	10
4. ART. 9º - EMPRESAS ASSOCIADAS.....	11
5. ART. 10º - DIVIDENDOS	11
6. ART. 11º - JUROS	13
7. ART. 12º- ROYALTIES	14
8. ART. 13º - MAIS – VALIAS	14
9. ART. 14 – PROFISSÕES INDEPENDENTES	16
10. ART. 15º - PROFISSÕES DEPENDENTES	16
11. ART. 16º - PERCENTAGENS DE MEMBROS DE CONSELHOS	17
12. ART. 17º - ARTISTAS E DESPORTISTAS	18
13. ART. 18º - PENSÕES	18
14. ART. 19º - REMUNERAÇÕES PÚBLICAS.....	19
15. ART. 20º - PROFESSORES	19
16. ART. 21º - ESTUDANTES.....	20
17. ART. 22º - OUTROS RENDIMENTOS.....	20
IV. ART. 23º - MECANISMOS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ..	21
V. DISPOSIÇÕES ESPECIAIS	23
1. ART. 24º - NÃO DISCRIMINAÇÃO.....	23
2. ART. 25º - PROCEDIMENTO AMIGÁVEL.....	23
3. ART. 26º - TROCA DE INFORMAÇÃO.....	23
4. ART. 27º - AGENTES DIPLOMÁTICOS E FUNCIONÁRIOS CONSULARES	24
VI. DISPOSIÇÕES FINAIS.....	24
1. ART. 28º - ENTRADA EM VIGOR.....	24
2. ART. 29º - DENÚNCIA.....	24
VII . CONCLUSÃO	25
BIBLIOGRAFIA	26
ANEXOS	27

ABREVIATURAS

- .art..... artigo;
- . arts..... artigos;
- . capt..... capítulo;
- . CIRC..... Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;
- . D.L..... Decreto-Lei;
- . D.R..... Diário da República;
- . IRC..... Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;
- . Modelo OCDE..... Modelo de Convenção Tributária relativa ao Rendimento e ao Capital - Relatório da Comissão de Assuntos Fiscais da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico;
- . n..... número;
- . RAR..... Resolução da Assembleia da República.

I. INTRODUÇÃO

O presente trabalho traduz-se num breve comentário à Convenção entre Portugal e Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

A referida Convenção (RAR n.º 6/95 de 28/1/1995) foi assinada em Madrid em 26 de Outubro de 1993 e aprovada e ratificada em Lisboa, respectivamente em 29 de Junho de 1994 e 28 de Junho de 1995 (Aviso n. 164/95, publicado em 28/6/95), reportando-se o início de aplicação dos seus efeitos a 1 de Janeiro de 1996.

A estrutura da Convenção segue de perto o Modelo de Convenção da OCDE (na sua versão de 1992).

Começa por enunciar o seu âmbito de aplicação (capt. I-arts.1º e 2º) e definir alguns conceitos (capt. II - arts.3º e 5º).

A parte principal é constituída pelos capítulos seguintes que definem a competência de cada Estado em matéria de tributação do rendimento e os métodos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional (capt. III- tributação dos rendimentos – arts. 6º a 22º; capt. IV- métodos para eliminar a dupla tributação – art. 23º).

Seguem-se as disposições especiais (capt.V-arts. 24º a 27º) e as disposições finais (capt. VI- arts. 28º e 29º).

Comporta finalmente um Protocolo de 5 números, que faz parte integrante da Convenção e que tem o mesmo valor jurídico, com o objectivo de esclarecer e precisar certas disposições da Convenção.

Um dos motivos principais da celebração da dita Convenção prende-se com o facto de ambos os Estados Contratantes pretenderem reflectir no contexto internacional a situação tributária, sem esquecer a introdução de medidas para evitar situações de evasão fiscal internacional.

O que me despertou interesse por este tema, foi o facto de constatar de perto e por diversas vezes, aquando da realização de um estágio profissional na DGCI, as dificuldades sentidas por parte dos contribuintes no que concerne a esta matéria e à aplicação desta Convenção em particular, por se tratar de uma zona de Fronteira.

II. ÂMBITO DE APLICAÇÃO E DEFINIÇÕES GERAIS

1. ÂMBITO PESSOAL

A Convenção Portugal/Espanha aplica-se “às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”(art 1º).

Seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, o âmbito de aplicação quanto às “pessoas” é definido em função do critério da residência, prevalecendo este sobre o da nacionalidade.

Contudo, o art. 24º “não discriminação”, que se aplica a nacionais dos Estados Contratantes e as regras do art. 26º sobre “troca de informação”, constituem uma excepção a esta regra, uma vez que não estão limitadas pelo art.1º.

Só se aplica o critério da nacionalidade quando se trata de evitar discriminações em relação a nacionais de um ou de outro Estado (art. 24º n. 1) e quando se utiliza como critério subsidiário para resolver casos de “dupla” residência (art. 4º n.º 2 c)).

À excepção do art. 24º, mediante a presente Convenção apenas se pretende evitar a dupla tributação relativamente às pessoas que são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

No entanto surgem algumas dificuldades em determinar quando uma pessoa é residente de um dos Estados Contratantes, pelo facto da Convenção não conter uma definição autónoma de residência, remetendo antes para a legislação interna de cada país.

O art.4º estabelece o conceito de residente de um Estado Contratante, ou seja “ qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está sujeita a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção efectiva ou a qualquer outro critério de natureza similar.”

Não se incluindo “qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente aos rendimentos de fontes localizadas nesse Estado.”

A Convenção Portugal/Espanha, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, estabelece critérios que permitem resolver os casos em que uma pessoa física ou jurídica, por aplicação da legislação interna dos Estados Contratantes surge como residente de ambos os Estados.

Tais critérios, quanto às pessoas físicas e de forma subsidiária são: a habitação permanente; o centro de interesses vitais; o Estado de residência habitual; a nacionalidade e o mútuo acordo entre os Estados Contratantes (art. 4º n.º 2 a)b)c)d)).

O n.º 3 do art.4º, estabelece que se aplica o critério da direcção efectiva, no caso de uma pessoa não singular residente de ambos os Estados Contratantes.

Para figurar no âmbito subjectivo da Convenção além da condição de “residente” é necessária a condição de “pessoa”.

O art. 3º contém as definições dos conceitos necessários para a aplicação da Convenção: “pessoa”; “sociedade”; “empresa de um Estado Contratante”; “nacional”; “tráfego internacional”; “autoridade competente”...

A definição de “pessoa” compreende uma pessoa singular, uma sociedade e qualquer outro agrupamento de pessoas (art. 3 n. 1 d)).

“Sociedade,”significa qualquer pessoa colectiva ou qualquer entidade que é tratada como pessoa colectiva para fins tributários (art. 3 n. 1 e)).

Para saber se uma sociedade de pessoas portuguesa ou espanhola entra no âmbito de aplicação da convenção Portugal/Espanha é necessário recorrer ao direito interno de cada Estado.

Se no direito interno tais sociedades são consideradas sujeitos passivos, incluem-se no âmbito subjectivo de aplicação da Convenção.

No direito espanhol as sociedades de pessoas tem personalidade jurídica própria. Em Portugal, tem personalidade, sendo sujeitos passivos de IRC, por exemplo: as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica; as heranças jacentes; as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade.... (art. 2º CIRC).

Por força do Princípio da Relatividade dos Tratados, as pessoas só se prevalecem da Convenção se forem residentes num dos Estados Contratantes. Logo os estabelecimentos estáveis, que não são “pessoas” não gozam do estatuto de residente e não beneficiam da protecção do Tratado.

Resta apenas referir, que o n.º 3 do Protocolo adicional da Convenção, contém uma cláusula que visa evitar a elisão fiscal por via de “*treaty shopping*”, acabando desta forma por restringir o âmbito subjectivo de aplicação do Tratado.

2. ÂMBITO OBJECTIVO

Os impostos visados pela Convenção Portugal/Espanha estão previstos no art. 2º e aplicam-se “ aos impostos sobre o rendimento exigidos por cada um dos Estados Contratantes, suas subdivisões políticas ou administrativas e suas Autarquias Locais, seja qual for o sistema usado para a sua percepção (n.1).

Consideram-se impostos sobre o rendimento “os impostos incidentes sobre o rendimento total, ou sobre parcelas do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, bem como os impostos sobre as mais-valias”(n.º 2).

Afastando-se do Modelo de Convenção da OCDE, não se inclui no âmbito objectivo da Convenção Portugal /Espanha os impostos sobre o capital, recaindo apenas sobre o rendimento.

De acordo com a enumeração do art. 2º n.3 a) e b), os impostos actuais a que a Convenção se aplica são:

- Relativamente a Espanha, o imposto sobre la renta de las personas físicas; o imposto sobre sociedades.

- Relativamente a Portugal, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e a derrama.

Dispõe, finalmente, o n. 4 do art.2º, que também se aplicará a Convenção aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção que venham a crescer aos actuais ou a substituí-los. Assim como “ as autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações importantes introduzidas nas respectivas legislações fiscais”.

3. ÂMBITO TERRITORIAL

O âmbito territorial é, de acordo com o n. 1 a) e b) do art. 3º constituído por “Portugal” e por “Espanha”.

Assim, “Espanha” significa “ o Estado Espanhol e utilizado no sentido geográfico, designa o território do Estado Espanhol, incluindo as áreas exteriores ao respectivo mar territorial, onde em conformidade com o direito internacional e em virtude da legislação interna, o Estado Espanhol pode exercer jurisdição ou direitos de soberania

relativamente ao leito do mar, ao subsolo e às águas sobrejacentes e respectivos recursos naturais.”

“Portugal”, compreende o território da República Portuguesa situado no Continente Europeu, os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e bem assim outras zonas, onde em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem jurisdição ou direitos de soberania relativos à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes.

4. ÂMBITO TEMPORAL

Relativamente ao âmbito temporal, importa analisar os arts. 28º e 29º da Convenção Portugal/Espanha e o n. 5 do Protocolo adicional da referida Convenção.

De acordo com o n. 1 do art. 28º, a Convenção Portugal /Espanha entrou em vigor após a verificação de dois requisitos: a ratificação e a troca dos instrumentos de ratificação.

As disposições da Convenção foram aplicadas pela primeira vez em Espanha e em Portugal em Janeiro de 1996. (a) e b) do n.1 do 28º)

No entanto, o n. 5 do Protocolo adicional à Convenção Portugal/Espanha introduziu uma cláusula relativamente ao momento em que a Convenção começou a aplicar-se às disposições do art. 11º da referida Convenção.

Portanto as disposições da Convenção relativamente a juros (art. 11º) foram aplicadas desde 1 de Janeiro de 1993.

O n.º 3 do art. 28º, refere que “a Convenção Portugal/Espanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, assinada em Madrid em 29 de Maio de 1968, deixará de se aplicar quando o disposto na presente Convenção produzir efeitos”, ou seja a partir de Janeiro de 1996 para ambos os Estados.

A Convenção Portugal/Espanha manterá a sua vigência enquanto não for denunciada por um dos Estados Contratantes. A denúncia da Convenção (art. 29º) segue de perto a cláusula geral do Modelo de Convenção da OCDE e estabelece que a mesma permanecerá em vigor enquanto não for denunciada por um Estado Contratante, por via diplomática mediante um aviso prévio de pelo menos 6 meses antes do fim de cada ano civil.

III. ANÁLISE DA CONVENÇÃO: Definição das categorias de rendimentos e competências tributárias de cada Estado

1. ART. 6º - RENDIMENTOS DE BENS IMOBILIÁRIOS

Este artigo, de acordo com o modelo de Convenção da OCDE, estabelece a regra de que os rendimentos imobiliários são tributados no Estado onde os imóveis estão situados.

De acordo com o n.º 2, a definição relevante de rendimento imobiliário é aquela que é dada internamente pelo Estado onde os Imóveis estão situados.

Nesta disposição, esclarece-se que ainda que o direito interno assim não os qualifique, o conceito de imóvel abrange:”os acessórios, o gado e o equipamento das propriedades agrícolas e florestais, os direitos a que se aplicam as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto de bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão de exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais” e exclui os navios, barcos e aeronaves.

Incluem-se ainda os rendimentos derivados da utilização directa do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização de bens imobiliários (art.6º n.3), os rendimentos de bens imobiliários de uma empresa e os rendimentos dos bens imobiliários utilizados para o exercício de profissões independentes (art. 6º n. 4 e n.1 do Protocolo adicional).

2. ART. 7º - LUCROS DAS EMPRESAS

Este artigo da Convenção Portugal/Espanha não se afasta muito do principio geral consagrado no Modelo de Convenção da OCDE relativamente a esta matéria, estabelecendo o n.1 que o direito de tributar os lucros das empresas pertence ao Estado de que tais empresas são residentes.

Mas, a 2ª parte deste n.1, consagra uma excepção à regra geral acima exposta, na qual está prevista a atribuição do poder de tributar os estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes ao Estado da fonte, exigindo no entanto, que os lucros obtidos nesse Estado, sejam imputáveis ao estabelecimento estável.

Os números seguintes estabelecem a forma de determinação do lucro do estabelecimento estável.

O n.º 2 equipara o estabelecimento estável a uma empresa independente. O que leva a pressupor a rejeição do princípio da força atractiva do estabelecimento estável e a aceitação da não diferenciação entre o estabelecimento estável e uma sociedade subsidiária.

Logicamente que para a determinação do lucro do estabelecimento estável é permitida a dedutibilidade de todas as despesas efectuadas para a consecução dos objectivos do dito estabelecimento, incluindo as despesas de direcção e os encargos gerais de administração, ainda que tais despesas não tenham sido realizadas no território de localização do estabelecimento (n.3).

O art.º 5.º, no seu n.1, define estabelecimento estável, de uma forma geral como uma “instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade”. Definição esta que se completa nos números 2 e 3, com uma enumeração exemplificativa das várias realidades que o estabelecimento estável compreende.

Indicando no n. 4 as situações não abrangidas no referido conceito, exclusão que vem limitar a amplitude da definição constante no n. 1.

O art.º 5.º nos seus números 5 e 6 refere ainda as actividades exercidas por meio de agentes. A diferença resulta do seguinte: no n. 5 a empresa actua mediante uma pessoa, que não é agente independente e que tem e exerce habitualmente poderes para contratar em nome daquela.

Considera-se que a 1ª tem estabelecimento estável no Estado onde actua a dita pessoa, a não ser que as actividades efectuadas tenham unicamente carácter preparatório ou auxiliar; no n.º 6, a empresa actua num país por meio de um corrector, um comissário ou outro agente independente não se considerando que tenha um estabelecimento estável nesse país.

3. ART. 8º - LUCROS DAS EMPRESAS DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA E AÉREA

Atendendo ao facto de Portugal e Espanha serem Estados limítrofes, este artigo contempla não só os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional como os barcos utilizados na navegação interior.

De acordo com os números 1 e 2 deste artigo, os lucros acima referidos só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

Este princípio é também aplicável a lucros provenientes de participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração (n. 4). Seguem em princípio o regime desses lucros os provenientes de actividades complementares ou conexas com as de transporte.

Finalmente o n.º 3 define as regras para determinar o Estado onde se encontra a direcção efectiva, quando esta se situa a bordo de um navio. Neste caso, a direcção efectiva considera-se situada no Estado Contratante em que se encontra o porto onde esse navio ou barco estiverem registados, ou na falta de porto de registo, no Estado Contratante de que é residente a pessoa que explora o navio ou o barco.

4. ART. 9º - EMPRESAS ASSOCIADAS

Neste artigo prevê-se a possibilidade da Administração Fiscal do Estado Contratante poder corrigir os preços das transacções efectuadas por empresas associadas, sempre que nas suas relações, estas estabeleçam condições especiais que se afastam das que seriam utilizadas entre empresas independentes.

Admitindo-se desta forma que os proveitos que teriam sido obtidos por uma das empresas e não foram devido aquelas condições, possam ser incluídas nos lucros dessa empresa e conseqüentemente tributados.

Para que a dita correcção se verifique é necessário que exista uma relação de interdependência entre as empresas, que estas estejam localizadas em diferentes Estados, que se verifique uma vantagem anormal e finalmente que se verifique um nexo de causalidade entre esta vantagem e a referida interdependência.¹

5. ART. 10º - DIVIDENDOS

O conceito de “dividendos” está plasmado no n.º 3 do art. 10º, como “rendimentos provenientes de acções, ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou de

¹ Referência à Convenção Multilateral 90/436/CEE (Convenção de Arbitragem), celebrada pelos diferentes Estados Membros da UE com o objectivo de eliminar a Dupla Tributação em caso de Correcção de Lucros de empresas Associadas. Mecanismo que á partida parece mais eficaz que o Procedimento Amigável previsto no art. 25º, para combater a Dupla Tributação originada pela Correcção dos Preços.

outros direitos de participação em lucros, com excepção de créditos que permitam participar nos lucros, bem como rendimentos de outras participações de capital, assimilados aos rendimentos de acção pela legislação fiscal do Estado de que é residente a sociedade que os distribui”.

Esta definição deve ser completada pelo n.º 2 a) e b) do Protocolo adicional, que classifica expressamente como dividendos “os lucros derivados da liquidação de uma sociedade e os rendimentos derivados de contas ou de associação em participação”.

A Convenção Portugal/Espanha prevê que o direito de tributar os dividendos se pode efectuar no Estado da origem dos mesmos (Estado da fonte), mas também no Estado da residência do beneficiário dos dividendos.

No entanto, a tributação encontra-se limitada no Estado da residência da sociedade que paga os dividendos, se o beneficiário dos mesmos é residente no outro Estado Contratante for o seu beneficiário efectivo.

Assim, se o beneficiário efectivo dos dividendos for uma sociedade que possua directamente pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, a tributação encontra-se limitada em 10% do montante bruto dos dividendos.²

Nos restantes casos, a tributação dos dividendos será limitada em 15% sobre o montante bruto dos dividendos.

Este n.º 2 do art.10º aplica-se apenas aos dividendos distribuídos, sem afectar a tributação da sociedade relativamente aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.

De acordo com n. 4, os números 1 e 2, não se aplicam, se o beneficiário efectivo dos dividendos auferir os ditos dividendos através de um estabelecimento estável ou de uma instalação fixa a que estão afectas aquelas acções ou participações, situado no Estado da fonte. Podendo este tributar aqueles dividendos sem qualquer limitação, aplicando-se as disposições do art.7º ou do art. 14º.

Nas situações em que Portugal é o Estado da proveniência dos dividendos adopta-se o método da Imputação Ordinária e o método do *Underlying tax credit*.

Nas hipóteses em que Portugal é o Estado da residência do titular do direito dos dividendos, adopta-se o método da Dedução.

² No que concerne a dividendos pagos por Sociedades - Mãe e Afiliadas ,deve prevalecer o regime da Directiva n. 90/435/CEE, sobre as disposições convencionais menos favoráveis.

6. ART. 11º - JUROS

O n.º 3 deste artigo define juros, como “os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com o direito ou não a participar nos lucros do devedor e, nomeadamente os rendimentos da dívida pública e de obrigações de empréstimo, incluindo prémios atinentes a esses títulos, bem como quaisquer outros rendimentos sujeitos ao mesmo regime que os rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação do Estado Contratante de que provêm os rendimentos”.

A Convenção Portugal/Espanha segue o Modelo da Convenção OCDE e estabelece que os juros podem ser tributados cumulativamente no Estado da fonte e no Estado da residência, ainda que se trate de um direito limitado no Estado da fonte, como sucede com os dividendos.

Ou seja, se o perceptor dos juros é o seu beneficiário efectivo, o imposto exigido ao Estado da fonte não pode exceder 15% do montante bruto dos juros. Competindo ao Estado de residência do perceptor dos juros eliminar a dupla tributação (n.ºs. 1 e 2).

Convém referir que também para este tipo de rendimentos prevalecem as regras respeitantes aos estabelecimentos estáveis e instalações fixas, no caso de ser uma destas entidades a contratar o empréstimo.

Isto é, o direito do país de residência tem como limite o facto de o beneficiário dos juros ter no país de que eles provenham um estabelecimento estável no qual se ligue efectivamente o crédito gerador dos juros (n.ºs. 4 e 5).

Finalmente o n.º 6 vem limitar o campo de aplicação da disposição relativa à tributação dos juros no caso do montante dos juros pagos exceder, em virtude das relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e outra pessoa, o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo se tratassem com absoluta independência.

Aplicando-se neste caso o art. 11.º apenas ao último montante referido, sem prejuízo da parte dos juros pagos em excesso poder ser tributada de acordo com a legislação interna de cada Estado (residência e fonte).

Na hipótese em que Portugal é o Estado da residência do cobrador de juros, o método adoptado para a atenuação é o de Imputação Ordinária.³

³ Relativamente a juros pagos entre Sociedades Associadas de Estados Membros, prevalece o regime da Directiva n.º 2003/49/CE ao abrigo da qual Portugal beneficia de um regime transitório, segundo o qual a retenção na fonte é de 10% nos 4 primeiros anos e de 5% nos restantes.

7. ART. 12º- ROYALTIES

A definição de “Royalties”(cánones em castelhano) retira-se do n.º 3 deste art. 12º, significando “as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho, ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico”.

Quanto às Royalties a posição adoptada pela Convenção Portugal/Espanha diverge do modelo de Convenção OCDE, na medida em que prevê o poder de tributar ao Estado de origem das Royalties e ao da residência do receptor dos mesmos. No entanto, contempla uma tributação limitada pelo Estado da fonte.

Assim, se o perceptor das Royalties for o seu beneficiário efectivo, o imposto exigido não poderá exceder 5% no montante bruto das Royalties (n.ºs 1 e 2).

Do disposto nos n.ºs 4 e 5, retira-se que as regras respeitantes aos estabelecimentos estáveis e instalações fixas podem prevalecer, no caso de ser uma destas entidades, estabelecidas no Estado da fonte, a obter as Royalties, isto porque o direito ou bem que justifica o pagamento das ditas Royalties está efectivamente ligado àquele estabelecimento estável ou instalação fixa.

O n.º 6, refere-se à possibilidade de existir correcção de preços se devido a relações especiais entre devedor e o beneficiário de Royalties, atendendo à prestação pela qual são pagas exceder o valor que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, aplicando-se o art. 12º apenas a este último; podendo o excesso ser tributado de acordo com a legislação interna de cada Estado, tendo em conta outras disposições da Convenção.⁴

8. ART. 13º - MAIS – VALIAS

Relativamente às Mais-Valias resultantes da alienação de bens imóveis ou de direitos reais sobre imóveis, o direito de tributar encontra-se afecto ao Estado da situação do bem imóvel e ao Estado da residência do titular.

⁴ No que concerne a Royalties pagos entre Sociedades Associadas de Estados Membros, ver a Directiva n. 2003/49/CE, já atrás referida a propósito dos juros, que prevê a eliminação da dupla tributação mercê da não tributação das Royalties no Estado da fonte.

Este direito cumulativo de tributar estende-se tanto às Mais-Valias extraídas directamente da transmissão de imóveis (n.1) como à alienação de acções ou de outras participações no capital de uma sociedade, cujo activo seja constituído directa ou indirectamente principalmente por bens imóveis situados num Estado Contratante (n.2).

Na Convenção Portugal/Espanha equiparam-se os ganhos derivados da alienação de acções de uma sociedade cujo activo consista essencialmente em bens imobiliários à alienação de imóveis.

A definição de bens imóveis aqui aplicável remete para a definição de bens imóveis prevista no art. 6º n.º 2 (n.1).

O n.º 3 do art. 13.º estabelece que o direito de tributar as Mais-Valias derivadas da alienação de acções ou de outras participações, que representem uma participação substancial do capital de uma sociedade se encontrem afectas a ambos os Estados Contratantes.

Considera-se que existe uma participação substancial, quando o transmitente, só ou com pessoas associadas, tenha detido directa ou indirectamente, em qualquer momento durante o período de 12 meses que precede à alienação pelo menos 25% do capital dessa sociedade (n.3).

O n. 4, prevê a tributação afecta a ambos os Estados Contratantes, relativamente às Mais-Valias resultantes da alienação de bens móveis que façam parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, ou de bens móveis que pertençam a uma instalação fixa de um residente de um Estado Contratante disponha noutra Estado para o exercício de uma profissão independente, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável isolado ou com o conjunto da empresa.

O n. 5, refere que apenas podem ser tributado no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa, os ganhos com a alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, de barcos utilizados na navegação interior ou de bens móveis afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos.

Finalmente o n.º 6 determina que os ganhos da alienação de quaisquer outros bens diferenciados dos referidos nos números anteriores, só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.

Pelo que, podemos considerar este número como a regra e os outros números acima referidos como a excepção a esta regra.

É importante referir, relativamente aos arts. 10º, 11º, 12º e 13º, aqui explanados, que o n.º 3 do Protocolo adicional à Convenção Portugal/Espanha introduziu uma cláusula destinada a impedir/evitar mecanismos de *Treaty Shopping*, isto é, evitar o uso impróprio ou o abuso das Convenções.

Denomina-se como “cláusula de transparência” e exclui as reduções ou isenções de impostos previstas na Convenção relativamente a Dividendos, Juros, Royalties e Mais-Valias que se obtenham num Estado Contratante por uma sociedade residente noutra Estado em cujo capital participem directa ou indirectamente pessoas não residentes desse outro Estado, em mais de 50% do mesmo.

No entanto a segunda parte deste n.º 3 do Protocolo dispõem que o acima referido não será aplicável desde que a sociedade referida exerça num Estado Contratante de que seja residente, actividades comerciais ou industriais substantivas, distintas da simples gestão de valores ou de outros activos.

Evitando desta forma que algumas actividades económicas legítimas não possam beneficiar da Convenção Portugal/Espanha.

9. ART. 14 – PROFISSÕES INDEPENDENTES

A Convenção Portugal/Espanha, relativamente a esta matéria reserva a competência exclusiva de poder tributar ao Estado de residência. Contudo, se os profissionais independentes dispuserem de forma habitual de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades noutra Estado Contratante, os respectivos rendimentos podem ser tributados neste último Estado, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa (n.1).

O n.º 2, sem carácter exaustivo enumera uma série de profissões independentes: “As actividades independentes, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas”.⁵

10. ART. 15º - PROFISSÕES DEPENDENTES

De acordo com este artigo, os salários, ordenados e remunerações similares são tributados no Estado de residência do trabalhador, salvo se o trabalho for exercido num outro Estado.

⁵ O art.14º (respeitante à tributação das profissões independentes) do Modelo da Convenção da OCDE foi abolido na versão 2000, mas ainda é seguido pelas convenções bilaterais celebradas por Portugal.

No caso do trabalho não ser exercido como uma actividade duradoura no Estado da fonte, a tributação só poderá ocorrer no Estado da residência se verificados cumulativamente os seguintes requisitos:

“a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam 183 dias em qualquer período de 12 meses que comece ou termine no ano fiscal em causa; e

b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente de outro Estado; e

c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado(n.2).

Basta que não se verifique uma destas situações referidas para que o Estado da fonte também possa tributar esse rendimento, cabendo ao Estado da residência eliminar a dupla tributação.

O n.º 3 refere que as remunerações de um emprego a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, apenas podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

Pelo facto de Portugal e Espanha possuírem uma fronteira comum, o n. 4 contempla o tratamento específico dos trabalhadores transfronteiriços.

Assim, as remunerações obtidas através de um emprego exercido num Estado Contratante por um trabalhador transfronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributadas nesse outro Estado.

Ou seja, concede-se o direito exclusivo de tributar as remunerações auferidas pelos trabalhadores transfronteiriços ao Estado em que estes têm a sua residência habitual.

11. ART. 16º - PERCENTAGENS DE MEMBROS DE CONSELHOS

De acordo com o art. 16º da Convenção Portugal/Espanha, os pagamentos efectuados ao Conselho de Administração Fiscal e recebidos nessa qualidade podem ser tributados no Estado de residência da sociedade onde é exercida aquela função ou cargo, ainda que o seu beneficiário resida noutro Estado.

Desta forma, a referida tributação ocorre independentemente da forma como cada Estado qualifica esse rendimento e do local onde esses serviços são prestados ou onde é residente o seu beneficiário.

Ressalva-se o facto, de caso não se verificarem as condições acima referidas, se aplicarem as disposições do art. 15º.

12. ART. 17º - ARTISTAS E DESPORTISTAS

Os rendimentos obtidos pelos profissionais de espectáculo, tais como artistas de teatro, de cinema, de rádio ou de televisão e músicos bem como os desportistas, pelo exercício nessa qualidade das suas actividades pessoais são tributados no Estado em que as actividades são exercidas (Estado da fonte), independentemente daqueles artistas e atletas serem residentes noutra Estado (n.1).

O n.º 2 refere que os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espectáculo ou desportistas nessa qualidade, atribuídos a uma outra podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades.⁶

O n.º 3 deste artigo contempla uma excepção aos números anteriores, na medida em que os rendimentos auferidos por um residente de um Estado Contratante como artista ou desportistas estão isentos de tributação no outro Estado Contratante, se as actividades exercidas nesse outro Estado forem financiadas principalmente através de fundos públicos do mencionado Estado ou de uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou Autarquias Locais.

13. ART. 18º - PENSÕES

Este artigo estabelece um direito exclusivo de tributar as pensões e remunerações similares, pagas em consequência de um emprego anterior, a um residente de um Estado Contratante, salvo se se tratarem de pensões pagas por um Estado contratante ou por uma das suas subdivisões ou Autarquias locais a que se aplique o disposto no art. 19º.

⁶ Tem se entendido que no caso do rendimento ser pago a uma entidade colectiva, o Estado onde a actividade foi exercida pode tributar a proporção do salário correspondente a essa exibição.

14. ART. 19º - REMUNERAÇÕES PÚBLICAS

Estabelece o n. 1 a) deste artigo que as remunerações, excluindo as pensões, pagas por um Estado, suas subdivisões políticas ou administrativas ou Autarquias Locais, são tributadas em exclusivo no Estado Contratante que procede ao pagamento.

Contudo, a alínea b) deste n. 1, permite que o Estado de residência tribute em exclusivo esses rendimentos, se os serviços forem prestados no seu território e a pessoa residente seja nacional desse Estado e não se tornou residente unicamente com o propósito de prestar tais serviços.

O n.º 2 a) estabelece, que as pensões pagas pelo Estado Contratante, suas divisões políticas ou administrativas ou Autarquias Locais, a uma pessoa singular em consequência de serviços que lhe forem prestados, só podem ser tributados nesse Estado. Excepto se a pessoa for residente e nacional de outro Estado, em que a tributação cabe em exclusivo ao Estado de residência (ainda que os serviços não tenham sido prestados nesse território (n.2 a) e b)).

Finalmente o n.º 3 refere que as disposições especiais contidas neste artigo não se aplicam às remunerações e pensões pagas em consequência de Serviços prestados em relação com uma actividade comercial ou industrial exercida por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou Autarquias Locais.

15. ART. 20º - PROFESSORES

Este artigo contém uma disposição especial para regular as remunerações recebidas por professores pelo ensino numa universidade, num colégio, numa escola ou noutro estabelecimento de ensino desse outro Estado Contratante.

Tais remunerações serão isentas de tributação no Estado onde se realizam as actividades, se verificados os seguintes requisitos:

- os professores são ou foram imediatamente antes residentes de um Estado Contratante;
- o período de residência temporária no outro Estado Contratante não pode exceder 2 anos;
- os estabelecimentos pertençam ao Estado ou a uma pessoa colectiva sem fins lucrativos;

- as remunerações não sejam tributadas no 1º Estado Contratante.⁷

16. ART. 21º - ESTUDANTES

Este artigo prevê que o regime de tributação dos estudantes se realiza unicamente no Estado da residência, ainda que exerçam uma actividade temporária noutro Estado. (Estado da fonte).

Assim, as importâncias que receba um estudante ou um estagiário para fazer face às despesas com a sua manutenção, estudos ou formação profissional só podem ser tributadas no Estado Contratante da residência anterior ao Estado para onde se deslocou, desde que verificados certos requisitos:

- o estudante ou estagiário seja ou tenha sido, imediatamente antes de chegar ao Estado Contratante em que realiza os estudos ou formação profissional, residente do outro Estado contratante;

- aquilo que recebe para fazer face às despesas não provenha do Estado Contratante em que realiza os estudos ou a formação profissional.

O n.º 2, refere ainda que a isenção da tributação no Estado Contratante em que se realizam os estudos ou a formação profissional se aplica nas condições referidas anteriormente às importâncias recebidas como remunerações de uma actividade exercida a tempo parcial nesse Estado, permitindo-lhes a continuação dos estudos ou da sua formação profissional desde que não excedam 7000 ECU anuais.

17. ART. 22º - OUTROS RENDIMENTOS

Este artigo destina-se a regular aquelas situações que não foram previstas nos artigos anteriores.

No n.1, é reconhecido o direito de tributar os rendimentos não expressamente mencionados, isto é, “outros rendimentos” exclusivamente ao Estado de residência.

No entanto, de acordo com o n.º 2 deste artigo se o rendimento provém do Estado Contratante onde se encontra um estabelecimento estável, ou uma instalação fixa de um residente de outro Estado Contratante ou de um bem imóvel situado no primeiro Estado Contratante, o Estado de origem dos rendimentos poderá submete-los á tributação de acordo com os arts., 6º, 7º e 14º da Convenção Portugal/Espanha.

⁷ A Convenção Modelo da OCDE apenas se refere aos estudantes e estagiários não aos professores.

IV. ART. 23º - MECANISMOS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

A Convenção Portugal/Espanha seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, utiliza dois métodos para evitar a dupla tributação (Isenção e Imputação).

Os Estados Contratantes acordam entre eles o direito de tributar as diferentes categorias de rendimentos (arts. 6º a 22º).

O art. 23, contempla o regime que devem seguir os Estados Contratantes relativamente aos rendimentos obtidos pelos seus residentes, provenientes do outro Estado Contratante.

Este artigo trata nos seus 3 números diferentes situações:

- nos dois primeiros refere os métodos aplicados em cada um dos Estados para evitar a dupla tributação relativamente aos rendimentos em que o direito de tributar recai sobre ambos os Estados.

- no n.º 3 refere que “de acordo com as disposições desta Convenção, quando o rendimento obtido por um residente de um Estado Contratante for isento de imposto nesse Estado, tal Estado possa, não obstante, ao calcular o quantitativo do imposto sobre o resto dos rendimentos desse residente, ter em conta o rendimento isento”.

Da análise do n.1, deste artigo retira-se como será evitada a dupla tributação, no caso de um residente espanhol, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação espanhola.

Assim, aplicar-se-á, em geral, o método da Imputação Limitada, de acordo com o qual a Espanha permitirá deduzir do imposto sobre o rendimento desse residente em Espanha uma importância igual ao imposto efectivamente pago em Portugal. Contudo a importância deduzida não poderá exceder a fracção do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Portugal (n.1 a)).

Quando se trata de dividendos pagos por uma sociedade residente de Portugal a uma sociedade residente de Espanha e que esta detenha pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, aplica-se o “*underlying tax credit*”. Isto é, a faculdade do investidor

residente num país que aceita este método de deduzir não só o imposto retido na fonte sobre os dividendos mas também parte do imposto incidente sobre os lucros da sociedade donde esses dividendos provêm.

O n.º 2 do art. 23º, refere como deve ser evitada a dupla tributação no caso de um residente português.

A regra geral será o método da Imputação Limitada: “ quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com esta Convenção, possam ser tributados em Espanha, Portugal deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto pago na Espanha”. Contudo a importância deduzida não poderá exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculada antes da dedução correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Espanha (n.º 2 a)).

Quando uma sociedade residente de Portugal auferir dividendos de uma sociedade residente de Espanha em que a primeira detenha directamente uma participação de capital não inferior a 25%, Portugal para efeitos da determinação do lucro tributável sujeito ao imposto sobre o rendimento da pessoa colectiva, deduzirá 95% desses dividendos incluídos na base tributável, tendo em conta o estabelecido na legislação portuguesa.

Finalmente o n.º 3, contempla que quando o rendimento obtido por um residente de um Estado Contratante for isento de imposto nesse Estado, esse Estado poderá ter em conta o rendimento isento, quando calcular o quantitativo do imposto sobre o resto dos rendimentos desse residente.

V. DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

1. ART. 24º - NÃO DISCRIMINAÇÃO

Este artigo prevê a igualdade de tratamento, ou dito de outra forma, o princípio da não discriminação.

Contempla a não discriminação em virtude da nacionalidade, abrangendo não só os impostos previstos no art. 2º da Convenção Portugal/Espanha como quaisquer outros, independentemente da sua natureza ou denominação.

Contudo o n. 4 do Protocolo adicional à Convenção Portugal/Espanha adverte que as disposições da Convenção não impedem a aplicação por um Estado Contratante das regras internas sobre a subcapitalização ou endividamento excessivo.

Tratam-se de medidas tendentes a harmonizar a tributação entre os Estados Contratantes.

2. ART. 25º - PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

Prevê-se neste artigo um procedimento amigável para resolver a maioria dos problemas que a aplicação da Convenção suscite (eliminação da dupla tributação e conflitos fiscais).

Não é um meio de defesa, embora o seu accionamento dependa da vontade do contribuinte, que não é uma parte no seu desenvolvimento.

As partes (as Administrações Fiscais dos Estados Contratantes) são obrigadas a negociar, mas não a chegar a um acordo, não vinculando necessariamente os intervenientes.

O procedimento pode assumir 3 formas: amigável individual; amigável interpretativo e amigável integrativo.

3. ART. 26º - TROCA DE INFORMAÇÃO

Este artigo estabelece uma obrigação mútua das administrações fiscais em trocar informações com relevância tributária para a aplicação da Convenção ou do direito interno dos Estados Contratantes relativamente a impostos compreendidos na Convenção, assim como impedir a Fraude e a Evasão fiscal.

As trocas de informação podem assumir 3 modalidades: automática, espontânea e a pedido.

São, no fundo, medidas de cooperação fiscal entre os Estados Contratantes.

4. ART. 27º - AGENTES DIPLOMÁTICOS E FUNCIONÁRIOS CONSULARES

Este artigo prevê que o disposto na Convenção Portugal/Espanha não prejudicará os privilégios de que beneficiem os agentes diplomáticos.

VI. DISPOSIÇÕES FINAIS

1. ART. 28º - ENTRADA EM VIGOR

2. ART. 29º - DENÚNCIA

Relativamente a estes dois artigos remete-se, para o Âmbito Temporal (vide **II. 4.**) por já lá terem sido abordados.

VII. CONCLUSÃO

No âmbito do Direito Fiscal Internacional, ramo do direito que integra normas que criam e disciplinam as posições jurídicas de devedor/credor de tributos, tendo como objecto regular situações em que estão em contacto mais do que uma ordem jurídica tributária, assume particular importância a Dupla Tributação.

Designa-se por “ Dupla Tributação Internacional”, a incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo idênticos.

Com a Convenção Portugal/ Espanha tem-se conseguido clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado – Membro.

Ressalta-se a “Dupla Tributação” por abarcar a evasão fiscal, a assistência administrativa, a não discriminação e a prevenção da dupla não tributação.

Esta Convenção, tal como todas as outras celebradas por Portugal, de acordo com o Modelo da OCDE, apenas poderá ser aplicada quando as entidades pagadoras dos rendimentos estiverem na posse dos formulários próprios para a execução das mesmas, aprovados pelo despacho n. 11701/2003(2ª série), publicado no D.R. n. 138, de 17 de Junho de 2003, em conformidade com o disposto no art. 90º-A do CIRC e art. 18º do D.L. n. 42/91, de 22 de Janeiro.

BIBLIOGRAFIA

- . **Alberto Xavier**, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2007;

- . **Emílio Alcalde Aguas**, *Tipología normativa para Evitar la Doble Imposicion; un desarrollo de las normas de reparto*, Revista de Contabilidad y Tributacion, Centro de Estudios Financeiros, nº 253, Madrid, 2004;

- . **Fernando Velayos Jiménez e José António Buiza**, *Los Convénios de la Fiscalidad Internacional Española*, capt. 3, Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004;

- . **Manuel Pires**, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984;

- . **Maria Margarida Cordeiro de Mesquita**, *A política Convencional Portuguesa em Matéria de Dupla Tributação*, Estudos em homenagem ao Professor Doutor Soares Martinez, Vol.II, Almedina, Coimbra, 2000;

- . *Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Património*, OCDE. Tradução portuguesa de **Teresa Curvelo e Salomé Rebelo**, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 197, Centro de Estudos Fiscais / Almedina, Coimbra, 2005;

- . **Teodoro Cordón Ezquerro**, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

ANEXO A

. Convenção entre Portugal e Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, versão portuguesa.

Resolução da Assembleia da República n.º 6/95

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.

A República Portuguesa e o Reino de Espanha, desejando concluir uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, acordaram no seguinte:

CAPÍTULO I - Âmbito de aplicação da Convenção

Artigo 1.º - Pessoas visadas

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Artigo 2.º - Impostos visados

1 - Esta Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento exigidos por cada um dos Estados Contratantes, suas subdivisões políticas ou administrativas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua percepção.

2 - São considerados impostos sobre o rendimento os impostos incidentes sobre o rendimento total, ou sobre parcelas do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, bem como os impostos sobre as mais-valias.

3 - Os impostos actuais a que esta Convenção se aplica são:

a) Relativamente à Espanha:

- i)O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (impuesto sobre la renta de las personas físicas);
 - ii)O imposto sobre as sociedades (impuesto sobre sociedades); e
 - iii)Os impostos locais sobre o rendimento;
- (a seguir referidos pela designação de «imposto espanhol»);
- b)Relativamente a Portugal:
- i)O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares - IRS;
 - ii)O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas - IRC;
 - iii)A derrama;
- (a seguir referidos pela designação de «imposto português»).

4 - A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações importantes introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

CAPÍTULO II – Definições

Artigo 3.º - Definições gerais

1 - Para efeitos desta Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

- a)O termo «Espanha» significa o Estado espanhol e, utilizado no sentido geográfico, designa o território do Estado espanhol, incluindo as áreas exteriores ao respectivo mar territorial, onde, em conformidade com o direito internacional e em virtude da legislação interna, o Estado espanhol pode exercer jurisdição ou direitos de soberania relativamente ao leito do mar, ao seu subsolo e às águas sobrejacentes, e respectivos recursos naturais;
- b)O termo «Portugal» compreende o território da República Portuguesa situado no continente europeu, os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e bem assim outras zonas, onde, em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem jurisdição ou direitos de soberania relativos à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes;
- c)As expressões «de um Estado Contratante» e «o outro Estado Contratante» significam a Espanha ou Portugal, consoante resulte do contexto;
- d)O termo «pessoa» compreende uma pessoa singular, uma sociedade e qualquer outro agrupamento de pessoas;
- e)O termo «sociedade» significa qualquer pessoa colectiva ou qualquer entidade que é tratada como pessoa colectiva para fins tributários;
- f)As expressões «empresa de um Estado Contratante» e «empresa do outro Estado Contratante» significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante;
- g)O termo «nacional» designa:
 - i)Todas as pessoas singulares que tenham a nacionalidade de um Estado Contratante; e
 - ii)Todas as pessoas colectivas, associações ou outras entidades constituídas de harmonia com a legislação em vigor num Estado Contratante;
- h)A expressão «tráfego internacional» significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorado por uma empresa cuja direcção efectiva esteja situada

num Estado Contratante, excepto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre lugares situados no outro Estado Contratante;

i) A expressão «autoridade competente» significa:

i) No caso de Espanha, o Ministro da Economia e das Finanças ou o seu representante autorizado; e

ii) No caso de Portugal, o Ministro das Finanças, o Director-Geral das Contribuições e Impostos ou os seus representantes autorizados.

2 - Para aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante qualquer expressão aí não definida terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objecto desta Convenção.

Artigo 4.º - Residente

1 - Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

2 - Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente do Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado Contratante em que permaneça habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes de ambos os Estados resolverão o caso de comum acordo.

3 - Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva.

Artigo 5.º - Estabelecimento estável

1 - Para efeitos desta Convenção, a expressão «estabelecimento estável» significa uma instalação fixa através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.

2 - A expressão «estabelecimento estável» compreende, nomeadamente:

a) Um local de direcção;

b) Uma sucursal;

c) Um escritório;

d) Uma fábrica;

e)Uma oficina;

f)Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extracção de recursos naturais.

3 - Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder 12 meses.

4 - Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão «estabelecimento estável» não compreende:

a)As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar bens ou mercadorias pertencentes à empresa;

b)Um depósito de bens ou de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c)Um depósito de bens ou de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d)Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar bens ou mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e)Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;

f)Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa mantenha o seu carácter preparatório ou auxiliar.

5 - Não obstante o disposto nos números 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a que é aplicável o n.º 6 - actue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado Contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as actividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6 - Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado Contratante pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade.

7 - O facto de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerce a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo), não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

CAPÍTULO III - Tributação dos rendimentos

Artigo 6.º - Rendimentos dos bens imobiliários

1 - Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - A expressão «bens imobiliários» terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições

do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto de bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais. Os navios, barcos e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3 - A disposição do n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização directa, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários.

4 - O disposto nos números 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes de bens imobiliários de uma empresa e aos rendimentos dos bens imobiliários utilizados para o exercício de profissões independentes.

Artigo 7.º - Lucros das empresas

1 - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2 - Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3 - Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas gerais de administração efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado, quer fora dele.

4 - Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo facto da simples compra de bens ou de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

5 - Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

6 - Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afectadas pelas deste artigo.

Artigo 8.º - Navegação marítima, interior e aérea

1 - Os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

2 - Os lucros provenientes da exploração de barcos utilizados na navegação interior só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

3 - Se a direcção efectiva de uma empresa de navegação marítima ou interior se situar a bordo de um navio ou de um barco, a direcção efectiva considera-se situada no Estado Contratante em que se encontra o porto onde esse navio ou barco estiverem registados, ou, na falta de porto de registo, no Estado Contratante de que é residente a pessoa que explora o navio ou barco.

4 - O disposto no n.º 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

Artigo 9.º - Empresas associadas

1 - Quando:

a) Uma empresa de um Estado Contratante participar, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou

b) As mesmas pessoas participarem, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

2 - Quando um Estado Contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado Contratante for tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições acordadas entre as duas empresas tivessem sido as condições quer teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos, se este outro Estado considera o ajustamento justificado. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições desta Convenção e as autoridades competentes dos Estados Contratantes consultar-se-ão, se necessário.

Artigo 10.º - Dividendos

1 - Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os dividendos for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10% do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efectivo for uma sociedade que detenha, directamente, pelo menos 25 % do capital da sociedade que paga os dividendos;

b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites. Este número não afecta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos.

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

4 - O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos uma actividade industrial ou comercial, por meio de um estabelecimento estável aí situado, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, por meio de uma instalação fixa aí situada, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efectivamente ligada a esse estabelecimento estável ou a essa instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º ou do artigo 14.º, consoante o caso.

5 - Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, excepto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efectivamente ligada a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Artigo 11.º - Juros

1 - Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos juros. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3 - O termo «juros», usado neste artigo, significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, e nomeadamente os rendimentos da dívida pública e de obrigações de empréstimo, incluindo prémios atinentes e esses títulos, bem como quaisquer outros rendimentos sujeitos ao mesmo regime que os rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação do Estado Contratante de que provêm os rendimentos.

4 - O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer no outro Estado Contratante de que provêm os juros uma actividade industrial ou comercial, por meio de um estabelecimento estável aí situado ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, por meio de uma instalação fixa aí situada, e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efectivamente ligado a esse estabelecimento estável ou a essa instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º ou do artigo 14.º, consoante o caso.

5 - Os juros consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma sua subdivisão política ou administrativa, uma sua autarquia local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável ou uma instalação fixa em relação com os quais haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável ou essa instalação fixa suportem o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável ou a instalação fixa estiverem situados.

6 - Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 12.º - Redevances

1 - As redevances provenientes de um Estado Contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

2 - Todavia, esses redevances podem ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que receber as redevances for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 5% do montante bruto das redevances. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3 - O termo redevances, usado neste artigo, significa as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes ou gravações para transmissão pela rádio ou televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

4 - O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo das redevances, residente de um Estado Contratante, exercer no outro Estado Contratante de que provêm as redevances uma actividade industrial ou comercial, por meio de um estabelecimento estável aí situado, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, por meio de uma instalação fixa aí situada, e o direito ou bem relativamente ao qual as redevances são pagas estiver efectivamente ligado a esse estabelecimento estável ou a essa instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º ou do artigo 14.º, consoante o caso.

5 - As redevances consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma sua subdivisão política ou administrativa, uma sua autarquia local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor das redevances, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável ou uma instalação fixa em relação com os quais haja sido contraída a

obrigação que dá origem ao pagamento das redevances e esse estabelecimento estável ou essa instalação fixa suportem o pagamento dessas redevances, tais redevances são consideradas provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável ou a instalação fixa estiverem situados.

6 - Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo das redevances, ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das redevances pagas, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 13.º - Mais-valias

1 - Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários, conforme são definidos no artigo 6.º, e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - Os ganhos provenientes da alienação de acções ou de outras participações no capital de uma sociedade, cujo activo seja constituído, directa ou indirectamente, principalmente por bens imobiliários situados num Estado Contratante, podem ser tributados no Estado Contratante em que estiverem situados os bens imobiliários.

3 - Com ressalva do disposto no n.º 2, os ganhos provenientes da alienação de acções ou de outras participações resultantes de uma participação substancial numa sociedade residente de um Estado Contratante podem ser tributados nesse Estado. Considera-se que existe uma participação substancial quando o alienante, só ou em conjunto com pessoas associadas, tenha detido, directa ou indirectamente, em qualquer momento durante o período de 12 meses que precede a alienação, pelo menos 25% do capital dessa sociedade.

4 - Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, ou de bens mobiliários afectos a uma instalação fixa de que um residente de um Estado Contratante disponha no outro Estado Contratante para o exercício de uma profissão independente, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável, isolado ou com o conjunto da empresa, ou dessa instalação fixa, podem ser tributados nesse outro Estado.

5 - Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, dos barcos utilizados na navegação interior ou de bens mobiliários afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos, só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

6 - Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos números anteriores deste artigo só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.

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.

Artigo 15.º - Profissões dependentes

1 - Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º, 20.º e 21.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidas de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2 - Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado, se:

a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam no total 183 dias em qualquer período de 12 meses que comece ou termine no ano fiscal em causa; e

b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente de outro Estado; e

c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3 - Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

4 - Não obstante o disposto nos números 1 e 2, as remunerações auferidas de um emprego exercido num Estado Contratante por um trabalhador fronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributadas nesse outro Estado.

Artigo 16.º - Percentagens de membros de conselhos

As percentagens, senhas de presença e remunerações similares obtidas por um residente de um Estado Contratante na qualidade de membro do conselho de administração ou do conselho fiscal de uma sociedade residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado, desde que tais remunerações sejam determinadas e pagas pela sociedade em virtude da sua participação nas actividades do conselho de administração ou fiscal. Caso contrário, são aplicáveis as disposições do artigo 15.º

Artigo 17.º - Artistas e desportistas

1 - Não obstante o disposto nos artigos 14.º e 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante na qualidade de profissional de espectáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas actividades pessoais

exercidas nessa qualidade, no outro Estado Contratante, podem ser tributadas nesse outro Estado.

2 - Não obstante o disposto nos artigos 7.º, 14.º e 15.º, os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espectáculos ou desportistas nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades dos profissionais de espectáculos ou dos desportistas.

3 - O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se as actividades exercidas num Estado Contratante forem financiadas principalmente através de fundos públicos do outro Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais. Neste caso, os rendimentos auferidos dessas actividades só podem ser tributados nesse outro Estado.

Artigo 18.º - Pensões

Com ressalva do disposto no n.º 2 do artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19.º - Remunerações públicas

1 - a) As remunerações, excluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Estas remunerações só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados neste Estado e se a pessoa singular for um residente deste Estado:

i) Sendo seu nacional; ou

ii) Que não se tornou seu residente unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços

2 - a) As pensões pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais, quer directamente quer através de fundos por elas constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados por esse Estado.

b) Estas pensões só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse Estado

3 - O disposto nos artigos 15.º, 16.º e 18.º aplica-se às remunerações e pensões pagas em consequência de serviços prestados em relação com uma actividade comercial ou industrial exercida por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais.

Artigo 20.º - Professores

Os professores que são, ou foram imediatamente antes, residentes de um Estado Contratante e que no decurso de um período de residência temporária no outro Estado Contratante, não excedente a dois anos, recebam remunerações pelo ensino numa universidade, num colégio, numa escola ou noutra estabelecimento de ensino desse outro Estado Contratante não são neste tributados por tais remunerações, desde que os ditos estabelecimentos

pertençam ao Estado ou a uma pessoa colectiva sem fins lucrativos e tais remunerações não sejam tributadas no primeiro Estado Contratante.

Artigo 21.º - Estudantes

1 - As importâncias que um estudante ou um estagiário que é ou foi imediatamente antes residente de um Estado Contratante e que permanece no outro Estado Contratante com o único fim de aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação profissional recebe para fazer face às despesas com a sua manutenção, estudos ou formação profissional não são tributadas nesse outro Estado, desde que provenham de fontes situadas fora dele.

2 - As pessoas referidas no número anterior são tributadas igualmente no Estado onde permanecem para os fins referidos, pelas importâncias recebidas como remuneração de uma actividade exercida a tempo parcial neste outro Estado, com o limite de 7000 ECU anuais, com vista a permitir-lhes a continuação dos seus estudos ou da sua formação profissional.

Artigo 22.º - Outros rendimentos

1 - Os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante e donde quer que provenham não tratados nos artigos anteriores desta Convenção só podem ser tributados nesse Estado.

2 - O disposto no n.º 1 não se aplica ao rendimento que não seja rendimento de bens imobiliários como são definidos no n.º 2 do artigo 6.º auferido por um residente de um Estado Contratante que exerce no outro Estado Contratante uma actividade industrial ou comercial, por meio de um estabelecimento estável nele situado ou que exerce nesse outro Estado uma profissão independente, através de uma instalação fixa nele situada, estando o direito ou a propriedade, em relação ao qual o rendimento é pago, efectivamente ligado com esse estabelecimento estável ou instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º ou do artigo 14.º, consoante o caso.

CAPÍTULO IV - Eliminação da dupla tributação

Artigo 23.º - Métodos

1 - No caso de um residente de Espanha, a dupla tributação será evitada, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação espanhola (desde que não contrariem os princípios gerais estabelecidos neste número), do seguinte modo:

a) Quando um residente de Espanha obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados em Portugal, a Espanha deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto efectivamente pago em Portugal. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Portugal;

b) No caso de dividendos pagos por uma sociedade residente de Portugal a uma sociedade residente de Espanha, que detenha directamente pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, na determinação da dedução será tomado em consideração, além da importância dedutível de acordo com a alínea a) deste número, o imposto efectivamente pago pela sociedade

mencionada em primeiro lugar relativamente aos lucros de que os dividendos são pagos, na importância correspondente a tais dividendos, desde que a referida importância esteja incluída, para este efeito, na base tributável da sociedade que recebe os dividendos.

Essa dedução, juntamente com a dedução aplicável relativamente aos dividendos de acordo com a alínea a) deste número, não poderá exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados em Portugal.

Para fins da aplicação do disposto nesta alínea, será necessário que a participação na sociedade pagadora dos dividendos seja de, pelo menos, 25% e se mantenha de forma ininterrupta durante os dois anos anteriores ao dia em que os dividendos são pagos.

2 - No caso de um residente de Portugal, a dupla tributação será evitada, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação portuguesa (desde que não contrariem os princípios gerais estabelecidos neste número), do seguinte modo:

a) Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados em Espanha, Portugal deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto pago em Espanha. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Espanha;

b) Quando uma sociedade residente de Portugal auferir dividendos de uma sociedade residente de Espanha, em que a primeira detenha directamente uma participação no capital não inferior a 25%, Portugal deduzirá, para efeitos da determinação do lucro tributável sujeito ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, 95% desses dividendos incluídos na base tributável, nos termos e condições estabelecidos na legislação portuguesa.

3 - Quando, de acordo com o disposto nesta Convenção, o rendimento obtido por um residente de um Estado Contratante for isento de imposto neste Estado, esse Estado poderá, não obstante, ao calcular o quantitativo do imposto sobre o resto dos rendimentos desse residente, ter em conta o rendimento isento.

CAPÍTULO V - Disposições especiais

Artigo 24.º - Não discriminação

1 - Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

2 - A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares, concedidos aos seus próprios residentes.

3 - Salvo se for aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 9.º, no n.º 6 do artigo 11.º ou no n.º 5 do artigo 12.º, os juros, redevances ou outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado.

4 - As empresas de um Estado Contratante cujo capital, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

5 - Não obstante o disposto no artigo 2.º, as disposições do presente artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25.º - Procedimento amigável

1 - Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado Contratante ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto nesta Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado Contratante de que é residente ou, se o seu caso está compreendido no n.º 1 do artigo 24.º, à do Estado Contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de dois anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na presente Convenção.

2 - Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação não conforme com o disposto na presente Convenção.

3 - As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se a fim de eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na Convenção.

4 - As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar directamente entre si, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores. Se se afigurar que tal acordo poderá ser facilitado por trocas de impressões orais, essas trocas de impressões poderão efectuar-se no seio de uma comissão composta por representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.

Artigo 26.º - Troca de informações

1 - As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições desta Convenção ou das leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto no artigo 1.º As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às

peças ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações poderão ser utilizadas no caso de audiências públicas de tribunais ou de sentença judicial.

2 - O disposto no n.º 1 nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

- a) De tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b) De fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
- c) De transmitir informações reveladoras de segredos comerciais, industriais ou profissionais, ou processos comerciais ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

Artigo 27.º - Agentes diplomáticos e funcionários consulares

O disposto na presente Convenção não prejudicará os privilégios fiscais de que beneficiem os agentes diplomáticos ou os funcionários consulares em virtude das regras gerais do direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

CAPÍTULO VI - Disposições finais

Artigo 28.º - Entrada em vigor

1 - A presente Convenção será ratificada e os instrumentos de ratificação serão trocados em Lisboa o mais cedo possível.

2 - A Convenção entrará em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis pela primeira vez:

a) Em Espanha:

i) Aos impostos devidos na fonte cujo facto tributável surja a partir de 1 de Janeiro do ano civil seguinte ao da entrada em vigor da Convenção;

ii) Aos demais impostos relativos aos rendimentos dos períodos tributários com início a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte ao da entrada em vigor da Convenção;

b) Em Portugal:

i) Aos impostos devidos na fonte cujo facto gerador surja em ou depois de 1 de Janeiro do ano imediatamente seguinte ao da entrada em vigor da presente Convenção;

ii) Aos demais impostos, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de Janeiro do ano imediatamente seguinte ao da entrada em vigor da presente Convenção.

3 - O disposto na Convenção entre a Espanha e Portugal para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Madrid em 29 de Maio de 1968, deixará de se aplicar quando o disposto na presente convenção produzir efeitos.

Artigo 29.º - Denúncia

A presente Convenção estará em vigor enquanto não for denunciada por um Estado Contratante. Qualquer dos Estados Contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática mediante um aviso prévio mínimo de seis meses antes do fim de qualquer ano civil. Nesse caso, a Convenção deixará de se aplicar:

a) Em Espanha:

i) Aos impostos devidos na fonte cujo facto tributável surja a partir de 1 de Janeiro do ano civil seguinte àquele em que foi comunicada a denúncia;

ii) Aos demais impostos relativos aos rendimentos dos períodos tributários com início a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que foi comunicada a denúncia;

b) Em Portugal:

i) Aos impostos devidos na fonte cujo facto gerador surja em ou depois de 1 de Janeiro imediatamente após a data em que o período referido no aviso de denúncia expira;

ii) Aos demais impostos, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de Janeiro imediatamente após a data em que o período referido no aviso de denúncia expira.

Em testemunho do qual, os signatários, devidamente autorizados para o efeito pelo Governo respectivo, assinaram a presente Convenção.

Feito em duplicado, em Madrid, em 26 de Outubro de 1993, em espanhol e português, sendo os dois textos igualmente válidos.

Pelo Governo da República Portuguesa:

Jorge Braga de Macedo, Ministro das Finanças.

Pelo Governo do Reino de Espanha:

Pedro Solbes Mira, Ministro da Economia e Fazenda.

PROTOCOLO

No momento da assinatura da 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, os signatários acordaram nas disposições seguintes, que fazem parte integrante da Convenção:

1 - Relativamente ao artigo 6.º, as suas disposições aplicam-se igualmente aos rendimentos derivados dos bens mobiliários que, de acordo com o direito fiscal do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados, sejam assimilados aos rendimentos derivados dos bens imobiliários.

2- a) Relativamente ao artigo 10.º, n.º 3, considera-se que o termo «dividendos» inclui os lucros derivados da liquidação de uma sociedade.

b) Considera-se que o termos «dividendos» inclui os rendimentos derivados de contas ou de associação em participação.

3 - Relativamente aos artigos 10.º, 11.º, 12.º e 13.º, as reduções ou as isenções de imposto previstas na Convenção no que se refere aos dividendos, juros, redevances e mais-valias, não serão aplicáveis quando os rendimentos referidos sejam realizados num Estado Contratante por uma sociedade residente do outro Estado Contratante em cujo capital participem, directa ou indirectamente, em mais de 50 %, sócios não residentes desse outro Estado. O disposto neste número não será aplicável quando a sociedade referida exercer no Estado Contratante de que seja residente actividades comerciais ou industriais substantivas, distintas da simples gestão de valores ou de outros activos.

4 - Relativamente ao artigo 24.º, considera-se que as disposições da Convenção não são impeditivas da aplicação por um Estado Contratante das respectivas normas internas respeitantes a subcapitalização ou a endividamento excessivo.

5 - Relativamente ao artigo 28.º, as disposições do artigo 11.º serão aplicáveis a partir de 1 de Janeiro de 1993.

Em testemunho do qual, os signatários, devidamente autorizados para o efeito pelo Governo respectivo, assinaram o presente Protocolo.

Feito em duplicado, em Madrid, em 26 de Outubro de 1993, em espanhol e português, sendo os dois textos igualmente válidos.

Pelo Governo da República Portuguesa:

Jorge Braga de Macedo, Ministro das Finanças.

Pelo Governo do Reino de Espanha:

Pedro Solbes Mira, Ministro da Economia e Fazenda.

ANEXO B

. Lista de formulários relativos a Espanha (disponíveis em www.dgci.min-financas.pt)

- . **RFI-MOD.10** – Pedido de redução na fonte do imposto português sobre royalties;
- . **RFI-MOD.11** – Pedido de aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação relativamente a rendimentos de pensões e trabalho dependente;
- . **RFI-MOD.12** – Pedido de aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação relativamente a outros rendimentos;
- . **RFI-MOD.13** – Pedido de reembolso parcial do imposto português sobre juros referentes a títulos de dívida;
- . **RFI-MOD.14** - Pedido de reembolso parcial do imposto português sobre dividendos de acções;
- . **RFI-MOD.15** – Pedido de redução na fonte do imposto português sobre dividendos e juros (excepto dividendos de acções e juros de títulos de dívida);
- . **RFI-MOD.16** - Pedido de reembolso parcial do imposto português sobre royalties;
- . **RFI-MOD. 17** – Pedido de reembolso relativamente a rendimentos de pensões e trabalho dependente;
- . **RFI-MOD.18** - Pedido de reembolso relativamente a outros rendimentos;
- . **RFI-MOD.7** - Pedido de redução na fonte do imposto português sobre juros referentes a títulos de dívida;
- . **RFI-MOD. 8** - Pedido de redução na fonte do imposto português sobre dividendos de acções;
- . **RFI-MOD. 9** - Pedido de reembolso parcial do imposto português sobre dividendos e juros (excepto dividendos de acções e juros de títulos de dívida).

. ver também:

MOD.2 – RFF – Pedido de certificação de residência fiscal.