



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DO
RENDIMENTO E DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO
ESTÁVEL NO MODELO DE CONVENÇÃO FISCAL DA OCDE**

LUIS AMORIM TEIXEIRA

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

“The tax payer hopes the treaty will prevent the double taxation of his incomes; the tax gatherer hopes the treaty will prevent fiscal evasion; and the politicians just hopes.”

A. Mckie¹

Índice

INTRODUÇÃO.....	4
I) O FENÓMENO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL.....	5
1) A INTERNACIONALIZAÇÃO DOS MOVIMENTOS DE CAPITAIS, PESSOAS, BENS E SERVIÇOS.....	5
2) O CONCEITO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	6
3) A dupla tributação jurídica internacional.....	7
4) MEDIDAS UNILATERAIS DESTINADAS A EVITAR OU ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	8
4.1) O MÉTODO DA IMPUTAÇÃO (OU TAX CREDIT).....	8
4.2) O método da isenção.....	9
5) VIAS DE PREVENÇÃO OU ELIMINAÇÃO. AS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS.....	9
5.1) CARACTERIZAÇÃO GERAL.....	9
5.2) As Convenções sobre Dupla Tributação e o Direito Interno.....	10
II) A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DO RENDIMENTO.....	12
1) GENERALIDADES.....	12
2) A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS NO MODELO DA OCDE.....	14
III) O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL COMO ELEMENTO DE CONEXÃO PREVISTO NO MODELO DA OCDE.....	14
1) O TEXTO DO MOCDE.....	14
2) ELEMENTOS BÁSICOS DO CONCEITO.....	15
4) AS EMPRESAS SUBSIDIÁRIAS.....	17
5) O CASO ESPECIAL DOS ESTALEIROS DE CONSTRUÇÃO OU DE MONTAGEM.....	17
6) O COMÉRCIO ELECTRÓNICO.....	18
7) CONTRIBUTOS PARA UM MODELO EUROPEU DE CONVENÇÃO.....	20
8) O ARTIGO 5º DO CÓDIGO DO ÍMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS.....	22
CONCLUSÃO.....	24
BIBLIOGRAFIA.....	25

Introdução

O presente trabalho pretende analisar a relevância dos aspectos fiscais internacionais. Numa economia cada vez mais global não pode subestimar-se as implicações jurídico-fiscais que advêm de uma cada vez mais regular e intensa dinâmica dos negócios feitos à escala planetária.

Na impossibilidade de aflorar a Fiscalidade Internacional no seu todo, tarefa a que, aliás, nem nos atreveríamos a iniciar, a escolha do tema deste trabalho teria que residir num fenómeno que, além de importante e estimulante do ponto de vista do seu estudo, representasse algo que, com facilidade, nos possamos deparar.

Uma vez que esta é uma exposição elaborada para efeitos de avaliação final no Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, ministrado no ano lectivo de 2006/07, não poderíamos deixar de abordar um tema que constasse do programa do próprio curso.

Assim, e dentro das inúmeras possibilidades de escolha, esta acabou por recair sobre o fenómeno da Dupla Tributação Jurídica Internacional do rendimento, as Convenções Internacionais destinadas a evitá-la e a importância do conceito de Estabelecimento Estável como elemento de conexão das normas destinadas a evitar a dupla tributação internacional.

¹ A. Mckie na 22ª conferência de Direito Fiscal da Fundação Canadiana de Direito Fiscal, citado por BAKER, Philip, in *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1994, p.

I) O FENÓMENO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL

1) A internacionalização dos movimentos de capitais, pessoas, bens e serviços

Actualmente, a globalização da economia é mais do que uma verdade inquestionável, uma lugar-comum. Vivemos numa aldeia global, em que a generalidade dos sistemas económicos assenta em economias de mercado abertas, onde noções como concorrência, competitividade, produtividade, entre outras estão enraizadas na linguagem corrente e se generalizam socio-económico e culturalmente. Todos competem com todos, as empresas têm noção disso mesmo e procuram novos mercados onde vender os seus produtos, novas localizações para unidades industriais, novos espaços onde instalar entrepostos, os trabalhadores por seu lado, procuram noutros locais melhores condições e rendimentos, os investimentos imobiliários e turísticos assumem cada vez mais uma natureza internacional, enfim, é um fluxo constante, crescente e feito de modo transfronteiriço.

Os capitais internacionalizam-se, o investimento estrangeiro é um instrumento vulgar e as políticas nacionais estão cada vez mais dependentes do contexto internacional, sendo que a necessidade de uma coordenação activa surge como imperiosa entre os parceiros da economia mundial.

Veja-se, por exemplo, as grandes fusões e aquisições que ocorrem todos os dias nos mais variados sectores, através das quais empresas asiáticas, americanas e europeias, principalmente, juntam sinergias, partilham tecnologias, redes de distribuição, canais de comunicação, enfim, *know-how* de toda a espécie.

E até os Estados concorrem entre si na busca da competitividade, na procura dos grandes investimentos, que criam postos de trabalho e riqueza.

Ora, com toda esta dinâmica é natural surgirem, aqui e ali, situações de rendimentos acharem-se sob a alçada de mais do que uma jurisdição tributária nacional.

E são cada vez mais frequentes as situações de da vida que têm contacto com mais do que uma ordem jurídica dotada do direito de tributar (as *cross-border situations*).²

Ora, é precisamente da conexão com mais do que um ordenamento que nasce a natureza internacional de uma dada situação, de um determinado facto, in casu, o facto tributário, também chamado de pressuposto de facto da obrigação de imposto.³

Trata-se, pois, de uma situação da vida plurilocalizada, pois que está vinculada a mais do que um ordenamento por acção de um qualquer elemento de conexão, tais como a nacionalidade, a residência, o lugar da situação dos imóveis, a sede da empresa, etc.

E é este um dos campos de actuação privilegiada do Direito Tributário Internacional: a Dupla Tributação.

2) O conceito de dupla tributação

Importa, pois, enquadrar e definir o conceito de Dupla Tributação.

É no quadro dos fenómenos tributários potenciados pela multiplicidade de sistemas fiscais que ocorrem as duplas tributações. E se, por um lado, estas se verificam sobre todos os domínios, certo é que, por outro lado, a sua ocorrência ao nível da tributação do rendimento adquire foros de maior importância.

Para definir dupla tributação importa ter presente o fenómeno impositivo. O nascimento da obrigação fiscal tem como condição necessária a verificação do respectivo pressuposto, isto é, daquele facto que corresponde a um pressuposto abstracto da tributação.⁴

Se a tributação se verifica em virtude da ocorrência do facto tributário ou pressuposto concreto, a dupla tributação implicará que esse facto ou pressuposto seja, ao menos, compreendido em duas normas.

A dupla tributação implica a existência de um mesmo facto tributário previsto em duas leis diferentes, fazendo surgir dois impostos. Existem, pois, duas previsões, dois pressupostos abstractos. O mesmo é dizer que o mesmo facto da vida concretiza dois pressupostos abstractos.

A dupla tributação é, assim, um conceito com que no Direito Tributário se designam os casos de concursos de normas⁵ ou de cumulação de normas.⁶

² XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2007, p. 3.

³ No ensinamento de PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, in *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 25.

⁴ Neste sentido, TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 1991, p. 168, afirmando, a propósito dos conceitos de obrigação fiscal e de relação jurídica, que «o primeiro designa o vínculo

Assim, o mesmo facto integra-se na previsão de duas normas diferentes, isto é, o mesmo facto integra-se no âmbito de incidência de duas normas tributárias materiais, originando mais do que uma obrigação de imposto.

O conceito integra dois requisitos: a identidade do facto e a pluralidade de normas.

Quando as normas em causa pertencem ao mesmo ordenamento tributário a dupla tributação diz-se *interna*. Se, pelo contrário, as normas pertencem a ordenamentos tributários distintos, a dupla tributação diz-se internacional.

3) A dupla tributação jurídica internacional

A dupla tributação jurídica internacional pode ser definida como a incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos.⁷

Estamos perante aquilo que se pode designar de “colisão de sistemas fiscais”⁸, ou em *choque de soberanias fiscais*⁹, pois que nas relações tributárias internacionais cada um dos Estados não pode opor-se à criação por outros de normas de incidência.¹⁰

E pode afirmar-se, ainda, que a Dupla Tributação Internacional pode ter origem numa de três situações:¹¹

- Os sistemas de tributação directa são estruturados com base, regra geral, quer no princípio da residência, quer no princípio da fonte;
- A mesma pessoa é considerada residente por dois ou mais Estados ou estes tratam o mesmo facto tributário como tendo ocorrido no seu território;
- Estado que adoptam o princípio da tributação mundial dos seus cidadãos, como é o caso dos EUA.

que, da verificação dos pressupostos de facto que integram o “tipo” abstracto descrito na lei fiscal, nasce entre o Estado e o particular obrigado ao imposto.».

⁵ Cfr. XAVIER, Alberto, *Lições de Direito Fiscal*, p. 220; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2007, p. 31.

⁶ GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal, Volume II (Lições revistas, ampliadas e actualizadas)*, 1996, p. 465.

⁷ Neste sentido: *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 172, Lisboa, 1995, p. 9; CARTOU, Louis, *Droit Fiscal International et Européen*, Dalloz, 1981, p. 18 e 105.

⁸ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2007, p. 37.

⁹ É o caso de TIXIER, Gilbert, in *O Direito Fiscal Internacional*, Publicações Europa-América, p. 8.

¹⁰ FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I Volume*, Coimbra Editora, 1984, p. 625.

¹¹ Como ensina MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, p. 15.

Há quem fale mesmo em conflitos internacionais de tributação,¹² resultantes da adoção, pela legislação dos vários Estados, de diferentes elementos de conexão, ou de conceituação diversa do mesmo elemento de conexão.

Pode dizer-se, ainda, que o fenómeno da Dupla Tributação Internacional se verifica ao nível dos impostos sobre o rendimento, o património e a despesa, sendo que o presente estudo se debruçará sempre sobre a primeira das vertentes deste fenómeno, quer por aí se apresentar com maior frequência e intensidade, e conseqüente interesse, quer por manifesta imposição de natureza prática, uma vez que a temática, mesmo assim, já se acha suficientemente extensa.

4) Medidas unilaterais destinadas a evitar ou eliminar a dupla tributação internacional

Verificada a dupla tributação, aceites os princípios a que deve presidir a respectiva solução, impõe-se a escolha do meio adequado para a concretizar de modo a os seus eventuais efeitos nefastos sejam eliminados, total ou parcialmente.

Estas medidas podem consistir em processos pacíficos ou não. Elas podem visar imediatamente a solução do fenómeno ou estabelecer instrumentos de retorsão ou de represália.

Tomemos em conta as medidas a que poderemos chamar pacíficas:¹³

4.1) O método da imputação (ou *tax credit*)

Através deste método um Estado deduz no seu imposto o imposto pago noutra Estado, relativamente aos mesmos elementos do rendimento, por outras palavras, o rendimento de fonte estrangeira não é isento, de modo que o Estado da residência tributa o rendimento global do contribuinte. Contudo, do produto do imposto assim apurado deduz (credita) o imposto pago no país de origem.

Se o Estado de residência deduz o montante total do imposto pago, temos a chamada imputação integral. No caso de haver um limite máximo à dedução, fala-se em imputação ordinária ou normal.

¹² Vide BORGES, António de Moura, *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*, Editora da Universidade do Piauí, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Universidade de São Paulo, 1992, p. 21.

¹³ Como o faz, aliás, PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 329 e ss.

4.2) O método da isenção

Consiste este método em isentar do imposto devido no país de residência os rendimentos de fonte estrangeira. A isenção pode ser integral ou com progressividade, consoante o rendimento não é tido em consideração por um dos Estados (1ª variante), ou, pelo contrário, o rendimento, apesar de não ser tributado, é levado em conta, com os de produção noutra Estado, para o efeito de determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento global (2ª variante).

Deve dizer-se, ainda, que o primeiro dos métodos considera o imposto sobre o rendimento, ao passo que o segundo tem em consideração o rendimento, propriamente dito, dirigindo-se, portanto, à matéria colectável.

5) Vias de prevenção ou eliminação. As convenções internacionais.

5.1) Caracterização geral

A prevenção ou eliminação das duplas tributações pode ter carácter interno, como vimos atrás, ou internacional, sendo o segundo aspecto aquele que merece a atenção do presente estudo, que se desenvolverá à luz do chamado Modelo da OCDE (Modelo de Convenção Fiscal Relativo ao Rendimento e à Fortuna).¹⁴

As convenções ou acordos internacionais são os processos por meio dos quais os sujeitos de Direito Internacional Público estabelecem normas,¹⁵ sendo a convenção um acordo de vontades que visa a produção de efeitos jurídicos.¹⁶

As convenções destinadas a evitar ou eliminar a dupla tributação são, pois, uma forma de produção jurídica entre sujeitos de Direito Internacional, sendo o seu objectivo estabelecer os limites dentro dos quais os Estados participantes podem aplicar o seu direito fiscal de modo evitar a concorrência de leis.¹⁷ Não se pode, pois, afirmar que as convenções sobre dupla tributação sejam,

¹⁴ Elaborado em 1963 e revisto em 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003 e 2005; o modelo da Organização das Nações Unidas em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital foi elaborado em 1980 e tem sido adoptado pelos países em vias de desenvolvimento.

¹⁵ Vide BORGES, António de Moura, *ob. cit.*, p. 34.

¹⁶ PIRES, Manuel, *ob. cit.*, p. 418.

¹⁷ Neste sentido, também OGLEY, Adrian, *The Principles of International Tax – a multinational perspective*, Interfisc Publishing, London, UK, p. 31.

per si, normas tributárias (materiais), mas sim normas de direito internacional público pelas quais cada um dos Estados contratantes reconhece ao outro o direito de tributar certa situação.¹⁸

A convenção fiscal é, pois, uma ponte lançada entre dois sistemas fiscais.¹⁹ Visando, não uma uniformização da aplicação de impostos, mas sim a adopção de critérios uniformes de tributação.

A celebração deste tipo de convenções propicia um alívio da tributação, a par de uma racionalização da carga fiscal.

Muitas classificações de convenções podem ser feitas, quer quanto aos impostos e à matéria colectável, quer quanto ao conteúdo, quer, ainda, no que concerne ao método.

Deste modo, quanto aos impostos e à matéria colectável, as convenções poderão ter carácter geral ou carácter limitado, tratando somente certas categorias de matéria tributável.

Quanto ao conteúdo, elas poderão ser agrupadas em totalmente fiscais ou parcialmente fiscais, consoante regularem em exclusivo ou não matéria fiscal.

Já quanto ao método, as convenções poderão ser baseadas no método da atribuição, no método do crédito ou mistas.

5.2) As Convenções sobre Dupla Tributação e o Direito Interno

A relação entre a ordem jurídica internacional e a ordem jurídica nacional levanta a questão de se saber se entre elas haverá ou não relação sistemática. Ora, para responder a isto apresenta-se, normalmente duas teses: a monista e a dualista.²⁰ Assim, para a primeira, as ordens interna e internacional coexistem e vigoram autonomamente. Para os defensores desta posição as normas dos tratados internacionais gozam de vigência plena na ordem interna, ou seja, são, elas próprias, direito interno. Já a segunda posição defende que a norma de direito dos tratados necessita de se transformar em direito interno.

Sobre esta matéria, é comum, ainda, no direito comparado, referir-se três procedimentos tendentes à incorporação do conteúdo de uma convenção no ordenamento jurídico interno de um Estado Contratante.²¹ São eles:

- a) o *sistema da recepção automática*, pelo qual a convenção se aplica internamente com a ratificação e publicação no jornal oficial;²²

¹⁸ FAVEIRO, Vítor António Duarte, *ob. cit.*, p. 642.

¹⁹ TIXIER, Gilbert, *ob. cit.*, p. 67.

²⁰ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2007, p.114 e ss.

²¹ Para uma análise da matéria no direito espanhol, vide ARESACOCHAGA, Joaquín de, *Planificación Fiscal Internacional – Convenios de doble imposición, Estructuras fiscales, Tributación de no residentes*, Segunda edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas e Sociales, S.A., 1998, p. 118.

- b) o sistema da intervenção (aprovação) do parlamento, segundo o qual a aplicação do direito da convenção depende de prévia aprovação pelo órgão parlamentar;²³
- c) o sistema de incorporação legal, que determina que aplicação do direito convencional necessita da produção de uma lei especial nesse sentido.²⁴

Por outro lado, há autores que agrupam os sistemas em dois tipos:²⁵

- i) O efeito directo, correspondente ao sistema da recepção automática e que engloba, ainda, o sistema da aprovação do parlamento;
- ii) O efeito indirecto, correspondente ao sistema de incorporação legal.

Em Portugal vigora o Princípio da recepção automática do Direito Internacional, previsto no nº1 do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa. A vigência automática das normas de Direito Internacional no nosso ordenamento jurídico diz respeito ao denominado Direito Internacional geral ou comum, formado pelas normas de direito consuetudinário e princípios gerais de direito comuns. Assim, para as normas dos tratados internacionais terem eficácia interna, necessitam de um instrumento de ratificação, conforme o previsto no nº 2 do referido preceito constitucional.²⁶

Quanto à relação hierárquica entre as normas internacionais dos tratados (ou normas convencionais), elas são infra constitucionais e supra legislativas, isto é, são hierarquicamente inferiores ao direito constitucional, mas são superiores ao direito interno ordinário.²⁷

A especificidade das convenções fiscais, neste domínio, reside no facto de as relações entre estas e o direito interno darem lugar a dois tipos de efeitos das primeiras: por um lado, um efeito negativo (ou restritivo) e, por outro lado, um efeito positivo. O efeito negativo é imediato, pois que o regime da convenção é imediatamente aplicável quando por via dele resulta um regime fiscal mais favorável ao contribuinte. Por seu turno, o efeito positivo manifesta-se quando uma convenção permite uma tributação num caso não contemplado pela lei interna, situação em que o regime da

²² Casos de França, Japão, Países Baixos e EUA.

²³ Exemplos: Alemanha, de Espanha, da Irlanda e de Itália.

²⁴ Vigente no Canadá, Índia, Reino Unido e na maioria dos países da Commonwealth.

²⁵ Como o fez UCKMAR, Victor, *Double Taxation Conventions*, in *International Tax Law*, Edited by Andrea Amatucci, Kluwer Law International, 2006, p. 155.

²⁶ Transcreve-se, em seguida, o texto do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa, sob a epígrafe “Direito internacional”:

«1. As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.

2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.

3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.»

convenção só será posto em prática, ou seja, a “nova” sujeição a imposto só será efectiva com uma alteração à lei interna, no sentido de esta prever tal sujeição.²⁸

II) A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DO RENDIMENTO

1) Generalidades

Falar-se em dupla tributação é, pois, falar-se em aplicação da lei fiscal no espaço. E, como já vimos, os Estados são soberanos, vigorando o chamado princípio da territorialidade, segundo o qual as leis fiscais de um Estado são as únicas aplicáveis no seu território.

Mas não basta a mera invocação deste princípio. A evolução recente dos sistemas fiscais impôs, frequentemente, a escolha de outros elementos de conexão, pessoais ou reais, para se impor uma lei fiscal a um dado território.

O elemento de conexão é nuclear no que toca à estrutura de qualquer norma de conflitos. As normas de direito tributárias internacionais não são diferentes, pois que é ele que define a localização de um determinado facto da vida em determinado ordenamento tributário e que, de seguida, determina o âmbito de aplicação das normas desse ordenamento a esse mesmo facto.

Um elemento de conexão consiste, pois, naquela realidade que relaciona as pessoas, os objectos, os factos com os ordenamentos jurídico-tributários, podendo denominar-se subjectivos, se reportam às pessoas, ou objectivos, se dizem respeito às coisas e aos factos.

Assim, no domínio dos impostos sobre o rendimento os elementos de conexão normalmente apresentados são a nacionalidade e a residência (ambos de carácter pessoal) e a fonte²⁹ – ou origem – dos rendimentos (este de carácter real).

²⁷ Sobre o tema, PIRES, Manuel, *ob. cit.*, p.433 e PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *ob. cit.*, p. 155 e segs.

²⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *ob. cit.*, p. 157.

²⁹ Para uma aproximação ao conceito de *fonte*: PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *ob. cit.*, p. 206.

A nacionalidade só é relevante, como elemento de conexão, excepcionalmente; a residência, pode dizer-se, apresenta-se como o mais importante dos elementos de conexão; e a fonte, quando não opera a residência, assume especial relevância, significando que a tributação se faz no Estado de que os rendimentos são provenientes.

Relativamente aos rendimentos comerciais, agrícolas ou industriais assume maior importância o conceito de estabelecimento estável.

Pode afirmar-se que as normas das convenções relativas ao poder de tributar são constituídas por três partes: o objecto de conexão, o elemento de conexão e a consequência jurídica.³⁰

Em face de determinação – o objecto da conexão – e mediante um aspecto de circunstancialismo concreto – o elemento de conexão – é reconhecido o poder de tributação de um Estado – a consequência jurídica.

É, pois, através do elemento de conexão que se determina a norma aplicável. O elemento de conexão pode ser real ou pessoal, ter natureza factual ou normativa, ser uno ou plural.

Sobre esta matéria os países membros da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos) já há muito tomaram consciência da necessidade de clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos contribuintes de cada país membro que exercem uma actividade comercial, industrial, financeira ou outra nos outros países membros.

O principal objectivo da OCDE com a criação de um modelo de convenção fiscal sobre dupla tributação que incide sobre o rendimento e o património foi, pois, o de fazer com que os países aplicassem soluções comuns a casos idênticos de dupla tributação.

Importa, ainda, referir que Portugal tem seguido, com uma ou outra reserva, o Modelo da OCDE³¹, unanimemente considerado o modelo dos países ricos, ou pelo menos desenvolvidos, uma vez que o critério do país da fonte é aquele sobre que recai o maior esforço para a eliminação da dupla tributação, e que, até ao momento, estão celebradas e em vigor convenções para evitar a dupla tributação do rendimento com os seguintes países ou territórios (por ordem alfabética)³²: Alemanha, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, China, Coreia do Sul, Cuba, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Estónia Espanha, Estados Unidos da América, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Índia, Irlanda, Islândia, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México Moçambique, Noruega, Países Baixos Paquistão, Polónia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Tunísia, Ucrânia e Venezuela.

³⁰ Como ensina PIRES, Manuel, *ob. cit.*, p. 472 e ss.

³¹ Ver: *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégé 28 Janvier 2003, Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE e Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, in *Ciência e Técnica Fiscal* nº 172, Lisboa, 1995.

³² Sobre Portugal e as orientações da OCDE, vide PIRES, Manuel, *ob. cit.*, p. 584 e ss.

2) A tributação dos rendimentos no Modelo da OCDE

No caso dos rendimentos o MOCDE elenca-os sob as seguintes categorias:

- rendimentos dos bens imobiliários;
- lucros das empresas;
- navegação marítima, interior e aérea;
- empresas associadas;
- dividendos;
- juros;
- *royalties*;
- mais-valias;
- profissões independentes;³³
- profissões dependentes;
- percentagens de membros de conselhos;
- artistas e desportistas;
- pensões;
- remunerações públicas;
- estudantes;
- outros rendimentos.

III) O conceito de estabelecimento estável como elemento de conexão previsto no Modelo da OCDE

1) O texto do MOCDE

O estabelecimento estável (doravante designado EE) é, sem margem para dúvidas, um dos mais interessantes, por ser dos mais complexos e determinantes elementos de conexão incluídos

³³ Entretanto suprimido do modelo em 2000, mas aqui inserido uma vez que consta da esmagadora maioria das convenções celebradas.

nos textos das convenções, havendo mesmo autores que o consideram comparável ao conceito de *domicílio* no Direito Internacional Privado.³⁴

É a seguinte a estrutura do artigo 5º do MOCDE, dedicado ao tema:

1. Para efeitos da presente 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 estaleiro de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder doze meses.
4. Não obstante as disposições anteriores do presente artigo, não se considera que existe “estabelecimento estável” se:
 - a) b) e c) (relativos a instalações usados com o único propósito de armazenagem de bens)
 - d) ... f)
5. (relativo aos agentes dependentes)
6. (relativo a corretores, comissários-gerais e outros agentes independentes)
7. (relativo a relações de controlo entre sociedades).

2) Elementos básicos do conceito

O conceito de estabelecimento estável teve a sua origem no séc. XIX para permitir a tributação dos negócios realizados de forma permanente – com instalação fixa ou figura equivalente - num determinado país, sem a constituição de uma sociedade comercial.

Por isso, a figura do EE concretiza o princípio da prevalência do direito material sobre a forma jurídica, isto é, a prevalência da substância económica das operações.³⁵ Segundo este

³⁴ Caso de XAVIER, Alberto, in *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2007, p. 306.

princípio tributam-se certos factos da vida independentemente da forma jurídica que se está a utilizar.

Na doutrina de meados do séc. XX surgiram duas correntes: a teoria da realização, defendendo que só seriam EE as instalações que realizam directamente um lucro; e a teoria da pertença económica, para a qual bastaria a existência de um estabelecimento, independentemente dos seu carácter produtivo.

O MOCDE consagra, em certa medida, a segunda das teorias. Assim, modelo não são requisitos essenciais os atributos de produtividade ou rentabilidade.

A noção de estabelecimento estável, entidade carecida de autonomia jurídica, é essencialmente utilizada para efeitos de determinação do direito de um Estado contratante tributar os lucros, aí obtidos por uma empresa de outro Estado contratante. Isso mesmo está previsto no artigo 7º do MOCDE, segundo o qual um Estado só pode tributar os lucros de uma empresa de outro Estado, caso esta exerça as suas actividades com recurso a um EE situado no primeiro.³⁶ Este é, pois, o princípio geral da para a construção do conceito da figura do estabelecimento estável.

O EE apresenta-se, assim, como fundamental para a tributação dos lucros comerciais ou industriais, sendo, por isso, o índice de participação da empresa na vida do Estado.³⁷

A existência de EE supõe a verificação cumulativa de três condições³⁸, a saber:

- a existência de um local através do qual seja exercida actividade;
- a sua localização noutra Estado contratante;
- a sua manutenção com um certo grau de permanência.

A expressão “instalação” abrange todo e qualquer local, material ou instalação utilizados no exercício das actividades da empresa, em exclusividade ou não, sendo irrelevante o facto de a empresa ser ou não proprietária do local, podendo até situar-se nas instalações de outra empresa.

A instalação deve ser fixa, no sentido de existir uma ligação entre a instalação e um determinado ponto geográfico, com um certo grau de permanência ou regularidade, sem, contudo, ser exigida a implantação no solo, mas apenas a permanência num determinado espaço. E por fixo tem-se, não só em relação ao requisito temporal, mas também à condição da localização.

3) A figura do representante dependente

³⁵ SANCHES, J. L. Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, 2006, p. 431 e ss.

³⁶ Neste mesmo sentido escreve BAKER, Philip, ob. cit., p. 141 que «permanent establishment (...) must be a fixed place of business through which the business of enterprise is wholly or partly carried on.»

³⁷ PIRES, Manuel, ob. cit., p. 743.

³⁸ Vide, a este propósito, MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, ob. cit., p. 104.

A Convenção Modelo prevê, também a possibilidade de haver EE sem que haja o tal local fixo para o exercício da actividade. Assim sucede quando uma empresa residente em outro Estado contratante possua, no outro Estado, alguém – pessoa colectiva ou singular – agindo em sua representação, com poderes para, de forma habitual, concluir contratos em seu nome. Nestes casos impõe-se que o agente conclua os contratos, pois que se se limitar a promovê-los já não haverá EE.

4) As empresas subsidiárias

A empresa subsidiária de uma empresa residente em outro Estado contratante não é, necessariamente um EE desta. Só o será se as suas instalações forem utilizadas pela outra empresa ou se ela celebrar contratos em nome da sociedade-mãe.

5) O caso especial dos estaleiros de construção ou de montagem

A expressão estaleiros de construção ou de montagem não abrange apenas a construção de edifícios, mas também a construção de estradas, pontes, canais, colocação de condutas, terraplanagem e dragagem. Os trabalhos de planeamento e supervisão da obra estão incluídos na expressão se forem executados pelo empreiteiro.

O critério dos doze meses é aplicável a cada estaleiro, individualmente, sendo que este existe a partir do momento em que o empreiteiro inicia a sua actividade, na qual se incluem os trabalhos preparatórios realizados no país onde vai ser implantada a construção. Referimo-nos, por exemplo, à instalação de um gabinete de estudos.

Nas convenções celebradas por Portugal, avultam as seguintes diferenças em relação ao MOCDE:³⁹

- Portugal estipulou, nas Convenções com a Alemanha, o Brasil e a Itália uma duração menor (seis meses) para os estaleiros referidos no nº 3, na esteira, aliás, do que está previsto no modelo de convenção fiscal das Nações Unidas;

³⁹ Sobre o tema, PIRES, Manuel, *ob. cit.*, p. 755 e ss.

- Também com a Alemanha, o Brasil e a Itália considerou-se haver EE no caso de um representante que não seja um agente autónomo, quando através dele uma empresa de seguros recebe prémios no território de outro Estado ou segura riscos situados nesse mesmo território;
- A não inclusão de poço de petróleo ou gás (convenção com a República Checa e a Itália);
- Eliminação dos casos de sociedades controladas por outras (convenção com a Bélgica);
- Exigência, para não haver EE, de, no caso de actividades preparatórias ou auxiliares, na instalação não serem auferidos quaisquer rendimentos do exercício dessas actividades (convenção com o Brasil);
- As despesas do EE são as despesas directamente ligadas à sua actividade (convenção com Itália).

6) O comércio electrónico

Seja ao nível da OCDE, seja ao nível dos seus Estados membros a matéria do EE é amplamente discutida, designadamente para adequar a figura às novas formas de negociar.

Uma dessas formas e a que maior importância assume é, precisamente, o comércio electrónico como plataforma para a realização de transacções comerciais. Neste campo os requisitos da duração e da localização da actividade, arriscamo-nos a dizer, estão já obsoletos face a estas novas realidades.

Tradicionalmente, o EE é um local fixo, pressupondo um certo grau de permanência e um ponto geográfico específico. Neste sentido, pensamos sempre na existência de equipamento, como computadores, mobiliário, e um local de direcção, uma sucursal, concretamente um estabelecimento comercial, seja um escritório, uma fábrica puma oficina, etc. Ora, como se vê, todos estes pressupostos vêm o seu conteúdo esvaziado quando se penas no *e-commerce*, com milhões de pessoas e empresas espalhadas pelo Mundo envolvidas em transacções nas mais variadas áreas, dos mais variados bens, separadas por dezenas de milhares de quilómetros, sem outro suporte que não seja os respectivos computadores, operando muitas vezes com base em servidores localizados em local terceiro, usando *software* das mais variada proveniência – muitas vezes *open source* ou mesmo gratuito (obtido através de simples operação de *download*). Enfim, um admirável novo mundo de oportunidades e problemas.

A OCDE, já no ano 2000 alterou o comentário ao artigo 5º do MOCDE no sentido de abranger tais fenómenos.⁴⁰ Assim, considera o grupo de trabalho encarregue do tema que, actualmente, uma *web site* não pode, por si só ser considerado EE e que a empresa que desenvolva negócios através desse sítio não pode ver tal sítio considerado, sem mais, um EE. Curiosamente, os únicos países que assim não entenderam foram Portugal e Espanha, preconizando a solução de que se uma empresa realiza transacções comerciais em dado Estado através de um *web site* localizado nesse Estado, tal pode, em dadas circunstâncias, consubstanciar a existência de EE nesse Estado.

E a própria OCDE vai de encontro a esta posição, pois acaba por afirmar que a intervenção humana – física – não é elemento essencial do conceito de EE. As empresas podem, hoje em dia, desenvolver negócio sem uma intervenção humana permanente, de modo automático.⁴¹

Mas a este nível levanta-se uma questão relevante: que critério usa para aferir se temos ou não, nestes caso, EE? O do equipamento físico em si (o *hardware*), ou o *software* usado?

Para resposta, nada melhor que transcrever parte do documento emanado do comité de assuntos fiscais da OCDE que temos vindo a referir. Assim, diz-se aí que:

« (...) 42.1 *There has been some discussion as to whether the mere use in electronic commerce operations of computer equipment in a country could constitute a permanent establishment. That question raises a number of issues in relation to the provisions of the Article.*

42.2 *Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise may constitute a permanent establishment in the country where it is situated (see below), a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment. For instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment” (see paragraph 2 above) as far as the software and data constituting that web site is concerned. On the other hand, the server on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a “fixed place of business” of the enterprise that operates that server.*

⁴⁰ Tax and e-commerce, OECD, *Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Dec. 2000.

⁴¹ “(...) the Committee believes that a requirement of human intervention could mean that, outside the e-commerce environment, important and essential business functions could be performed through fixed automated equipment located permanently at a given location without a permanent establishment being found to exist, (...)”, pode ler-se na p. 4 do documento referido na nota anterior.

42.3 *The distinction between a web site and the server on which the web site is stored and used is important since the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the web site. For example, it is common for the web site through which an enterprise carries on its business to be hosted on the server of an Internet Service Provider (ISP). Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and data required by the web site, these contracts typically do not result in the server and its location being at the disposal of the enterprise (see paragraph 4 above), even if the enterprise has been able to determine that its web site should be hosted on a particular server at a particular location. In such a case, the enterprise does not even have a physical presence at that location since the web site is not tangible. In these cases, the enterprise cannot be considered to have acquired a place of business by virtue of that hosting arrangement. However, if the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met.*

42.4 *Computer equipment at a given location may only constitute a permanent establishment if it meets the requirement of being fixed. In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time. (...)*».

Como se vê, a elasticidade do conceito de EE é, necessariamente acompanhada do conceito de instalação fixa.

7) Contributos para um modelo europeu de convenção

Concluiu a Comissão Europeia, através da comunicação COM(2001) 582, sob o tema “Towards an Internal Market without Tax Obstacles”, que a melhor forma de contornar os obstáculos que se apresentam na construção europeia – ao nível da fiscalidade – será criar um modelo europeu, ou uma versão adaptada do MOCDE e seus comentários, tendo em conta as especificidades da União Europeia e dos seus membros.⁴² O modelo europeu serviria, ainda, para adaptar certas disposições do MOCDE aos princípios da própria construção europeia, solucionando-se, também, os eventuais conflitos entre o direito das convenções e o direito comunitário.

⁴² PISTONE, Pasquale, *An EU Model Tax Convention*, EC Tax Review 2002/03.

A tarefa não se apresenta, contudo, de fácil execução, tendo surgido várias correntes de opinião.

Estando esta matéria em plena discussão e sendo, por natureza, vasta, afigura-se mais consentânea com a finalidade da presente exposição destacar duas das soluções apontadas. Assim, vamos debruçarmo-nos um pouco sobre a corrente defensora da criação de um Tratado Fiscal Multilateral baseado no MOCDE e a corrente que defende a criação de um Modelo Europeu.⁴³

Ambas as posições se baseiam na preferência desde sempre demonstrada pelos Estados membros em optar pela coordenação entre sistemas fiscais, mais do que em harmonização, propriamente dita.

Assim, o Tratado seria assinado por todos os Estados membros e substituiria todas as convenções bilaterais celebradas entre eles.

Por seu lado, o Modelo Europeu (Modelo UE) seguiria de perto o MOCDE, ressalvadas as necessidades de adaptação aos princípios dos tratados constitutivos da UE, mantendo-se, neste caso, em vigor as convenções bilaterais existentes. Podendo colocar-se a questão se saber como articular o Modelo UE com cada uma das convenções.

Relativamente a ambas as soluções, apresentam-se dificuldades ao nível procedimental, uma vez que a unanimidade é correntemente exigida pelas leis comunitárias em matéria de impostos directos. Por outro lado, a união de vontades mostra-se extremamente difícil de encontrar em face da inevitável perda de soberania fiscal.

Parece haver, contudo, uma tendência para a opção pela criação do Modelo UE, por se prefigurar este como a solução com mais hipóteses de sucesso.⁴⁴ E isto porque, antes de mais, o modelo terá uma estrutura equiparada a uma Directiva. Para além disso, ao aderir ao modelo, estarão os países a obrigar-se a introduzir as respectivas disposições nas convenções bilaterais por si celebradas. Parece, de facto, mais fácil que os Estados subscrevam um modelo ao qual podem fazer reservas, adaptações, quer ao nível do seu próprio direito interno, quer no âmbito das convenções que celebrem, do que construir de raiz uma convenção multilateral, tentando articular sistemas fiscais tantas vezes díspares. E este é um argumento de peso, bastando, em caso de dúvida analisar a construção europeia em todas as suas vertentes e compará-la com o resultado até aqui alcançado em matéria de harmonização fiscal. Talvez com a solução da coordenação, ao invés da harmonização, se alcancem mais cedo resultados.

Aqui chegados, talvez possamos afirmar que, solidificado que esteja o Modelo UE, e numa perspectiva de evolução gradual, comparável àquela que a própria UE teve até aos dias de hoje,

⁴³ PISTONE, Pasquale, *ob. cit.*, p. 132 e ss.

⁴⁴ É esta opinião, entre outros, de PISTONE, Pasquale, in *ob. cit.*, p. 136.

poder-se-ia pensar na substituição de todos os tratados celebrados pelos países membros com países terceiros por um único tratado celebrado entre a UE e cada um desses Estados.

8) O artigo 5º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Reportando-nos agora às normas de direito interno, a fim de traçar, ainda que nas suas linhas gerais, as diferenças entre estas e as normas do MOCDE, cabe analisar, sucintamente, a norma constante do artigo 5º do CIRC.

Para efeitos de IRC os residentes em território português estão sujeitos a imposto por obrigação pessoal.⁴⁵ Assim, os rendimentos estão sujeitos a tributação em Portugal, independentemente da sua origem, conforme resulta do disposto da alínea c) do nº1 do artigo 2º do CIRC.

Pelo contrário, os não residentes estão sujeitos a imposto por obrigação real, significando isto que apenas são tributados em Portugal os rendimentos aí obtidos, desde que também tenham tido aí a sua origem, de acordo com o previsto no nº 2 do mesmo preceito.

Estabelece-se no artigo 4º CIRC que são *residentes* aqueles que tenham a sua sede ou direcção efectiva em território português.

Quanto aos *não residentes*, considera-se que se situa em Portugal a origem ou fonte dos rendimentos nos seguintes casos:

- rendimentos obtidos através de estabelecimento estável (EE);
- rendimentos de imóveis localizados em Portugal;
- rendimentos, entre outros, de capitais, rendimentos provenientes de propriedade intelectual ou industrial, rendimentos derivados do uso ou concessão de equipamentos agrícolas, industriais, comerciais ou científicos, quando a entidade devedora tenha a sua residência em Portugal ou nele esteja situado EE a que possa imputar-se o respectivo pagamento.
- rendimentos de actividades profissionais de espectáculos ou de desporto;
- incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito de, entre outros, direitos reais sobre imóveis, bens móveis sujeitos a registo.

Para o legislador nacional um Estabelecimento Estável é qualquer instalação fixa através da qual é exercida uma actividade comercial, industrial ou agrícola, podendo identificar-se um elemento dinâmico e um elemento estático do conceito. O primeiro será a organização através da qual se exerce tal actividade e o segundo será a própria actividade em si mesma.

⁴⁵ À semelhança do que acontece com o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

Quanto às espécies, os EE podem agrupar-se em estabelecimentos reais e pessoais, consoante se esteja perante uma instalação fixa ou uma “representação”. Neste último caso, estamos perante os mandatários com representação. E estes podem ser considerados EE. Para tanto basta que uma pessoa, que não um profissional independente, actue habitualmente em território nacional por conta e em nome de uma empresa e que o faça munido de poderes para intermediar e concluir contratos e, bem assim, vincular a empresa (nº 6 do artigo 5º do CIRC).

Diferente é a posição dos mandatários sem representação, como os comissionistas, os auxiliares, os mediadores, os agentes e os concessionários. Todos eles têm em comum o facto de não vincularem a empresa por não disporem de poderes de representação.

São considerados ainda EE um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina e também uma mina, poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais, situado em território português.

O legislador português considera ainda haver EE nos casos em que um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, ou as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão conexas com aqueles, durem seis meses, bem como se tal duração tiver também a actividade das instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados na prospecção ou exploração de recursos naturais.

Existe, ainda, EE quando o subempreiteiro exercer a sua actividade por um período superior a seis meses.

Decorre do exposto que o legislador português adoptou um conceito de Estabelecimento Estável mais amplo do que o MOCDE.

Conclusão

Pretendeu-se, com o presente trabalho, contextualizar o conceito de Estabelecimento Estável no âmbito da problemática da Dupla Tributação Internacional do Rendimento. Para tanto, houve que delimitar os conceitos de dupla tributação, dupla tributação internacional, abordar os métodos criados para a sua eliminação e prevenção. O acento tónico foi dado às Convenções Internacionais tendentes a eliminá-la (ou evitá-la). Daí partiu-se, com base no Modelo da OCDE, para a análise do conceito de estabelecimento estável, enquanto elemento de conexão constante das normas de direito tributário internacional.

Dada a vastidão e complexidade do tema, optou-se por realçar somente alguns aspectos, julgados mais relevantes, quer à luz das relações económicas tradicionais, quer ligadas a novas formas de negócio entretanto surgidas e que nos levam a pensar e repensar conceitos tidos por imutáveis há dezenas de anos, senão mesmo a considerá-los parte da história.

Ora, não parece ser esta última hipótese aplicável ao conceito de estabelecimento estável. Este tem vindo ser objecto de novas interpretações, o que só atesta a favor da sua razão de ser, validade e actualidade. Pois que, sendo um instituto jurídico de criação relativamente recente, tem-se adaptado e ajustado com manifesta facilidade ao rápido progresso das relações económicas havido desde inícios do século passado até ao presente, e sobre as quais se avizinham novas e mais radicais mutações.

Não podíamos terminar sem abordar problemas novos e sem tentar perspectivar o futuro. Nessa perspectiva, incontornável se mostrou a questão do comércio electrónico e algumas das suas implicações, bem como a perspectiva de um futuro modelo de convenção (multilateral) ao nível da União Europeia.

A figura jurídica do estabelecimento estável continua a revestir-se da máxima importância, e, parece-nos imprescindível nesta sede afirmar que nem mesmo a “desmaterialização” das relações comerciais não se traduzirá numa desactualização ou desadequação do mesmo.

Pela nossa parte, muito terá ficado certamente por dizer. Contudo, não cabia aqui aflorar todas as questões relativas à Dupla Tributação do Rendimento e ao Estabelecimento Estável. Não era possível nesta sede, nem seria esse, certamente, o escopo último deste trabalho, que poderá ser entendido como ponto de partida para ulteriores reflexões.

Bibliografia

Arespacochaga Joaquín de, *Planificación Fiscal Internacional – Convénios de doble imposición, Estructuras fiscales, Tributación de no residentes*, Segunda edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas e Sociales, S.A., 1998;

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1994;

Borges, António de Moura, *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*, Editora da Universidade do Piauí, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Universidade de São Paulo, 1992;

Cartou, Louis, “Droit Fiscal International et Européen, Dalloz, 1981;

Faveiro, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I Volume, Coimbra Editora, 1984;

Gomes, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal, Volume II (Lições revistas, ampliadas e actualizadas)*, 1996;

Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998;

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégé 28 Janvier 2003, Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE;

Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, in *Ciência e Técnica Fiscal* nº 172, Lisboa, 1995;

Ogley, Adrian, *The Principles of International Tax – a multinational perspective*, Interfisc Publishing, London, UK;

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005;

Pires, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984;

Pistone, Pasquale, *An EU Model Tax Convention*, EC Tax Review 2002/03;

Sanches, J. L. Saldanha, *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006;

Tax and e-commerce, OECD, *Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5*, OECD Committee on Fiscal Affaires, Dec. 2000;

Teixeira, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I (reimpressão), 3ª edição, Almedina, 1991;

Tixier, Gilbert, *O Direito Fiscal Internacional*, Publicações Europa-América;

Uckmar, Victor, *Double Taxation Conventions*, in *International Tax Law*, Edited by Andrea Amatucci, Kluwer Law International, 2006;

Vogel, Klaus, *Double Taxations Conventions – a commentary to the OECD, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital*, Supplement, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1994

Xavier, Alberto, *Lições de Direito Fiscal*, 1967

Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2007.

...

.

