

PROVA ESCRITA DE LICENCIATURA – EXAME ÉPOCA NORMAL

DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

4.º Ano | Turma Dia | Regente e coordenação: Professora Doutora Ana Paula Dourado

Colaboração: Mestres Filipe de Vasconcelos Fernandes e Daniela Pessoa

Data: 14 de junho de 2023 | Duração: 120 minutos (sem tolerância)

GRUPO I

Assumindo que os países envolvidos possuem Convenções Fiscais assinadas entre si e que as mesmas seguem o Modelo de Convenção da OCDE (“CMOCDE”), resolva o seguinte caso à luz da CMOCDE de 2017 e das recomendações do BEPS:

“A”, empresário de sucesso na área das tecnologias de informação, residiu em Espanha durante os primeiros 9 meses do ano de 2022, tendo-se mudado, por motivos pessoais para Portugal no último trimestre daquele, aí vivendo atualmente com a família. “A” detém a totalidade do capital social da sociedade “B” com sede nos EUA, a qual tem atividade na área da conceção e desenvolvimento de *software* multimédia.

Há uns anos, a sociedade “B” criou um *software* especificamente concebido para empresas, e que permite o acesso rápido e eficiente a funções de apresentação integrada de textos e de imagens. Desde a criação do *software* multimédia, aquela sociedade continuou a desenvolver e melhorar as funcionalidades àquele associadas. A sociedade “B” detém duas afiliadas: a sociedade “C” residente em Londres (Reino Unido) e a sociedade “D” com sede na Holanda.

- a) “A” é proprietário de um imóvel de escritórios “X”, localizado no Reino Unido, o qual se encontra arrendado a uma empresa com sede nesse país. Além disso, vendeu, com lucro, o imóvel “Z”, localizado em Espanha.
- b) Em 2022, a sociedade “B” alienou à sociedade “D” os direitos sobre o *software* multimédia.
- c) Alguns meses depois, a sociedade “D” celebrou contratos de licenciamento com as sociedades “B” e “C”, nos termos dos quais cada uma daquelas sociedades podia utilizar o *software* multimédia. Os valores acordados como contraprestação pela utilização do *software* foram muito elevados. As atividades de desenvolvimento e investigação do *software* continuaram, contudo, a ser desenvolvidas nos EUA pela sociedade “B”.
- d) A sociedade “B” auferiu, em maio de 2023, rendimentos provenientes das ações que detém na sociedade “C”, sendo que apenas passou a deter mais de 25% do capital social da sociedade “C” em janeiro de 2023.
- e) “E”, irmão de “A” também vive em Portugal, e trabalha aí por conta própria, tendo como único cliente a sociedade “C”. “E” percorre Portugal de Norte a Sul efetuando demonstrações alusivas aos produtos vendidos e aos serviços prestados pela sociedade “C” com base nas indicações fornecidas por essa sociedade. Além disso, “E” informa ainda os potenciais interessados sobre todos os termos contratuais. Embora “E” disponibilize brochuras sobre os produtos e serviços, os contratos são celebrados pela sociedade “C”. No ano de 2023, a sociedade “C” obteve lucros, incluindo os decorrentes da celebração daqueles contratos. “E” é remunerado em função dos serviços prestados e produtos vendidos pela sociedade “C”. Que Estado pode tributar os rendimentos auferidos pela sociedade “C”?
- f) “F”, casada com “A” vive em Portugal e exerce funções no Conselho de Administração da sociedade “C”. Pelo exercício daquelas funções recebe, mensalmente, uma remuneração avultada.

Quid iuris? Resolva cada uma das alíneas separadamente.

Cotação: alíneas a) a e): 3,5 valores (por alínea); alínea f): 2,5 valores = 20 valores

Grelha de Correção

(pontos essenciais a abordar)

Alínea a)

- Discussão sobre a residência de “A”, pessoa singular, ao abrigo dos artigos 1.º e 4.º, n.º 1, da CMOCDE, analisando um potencial conflito de residência, causado pela presença física em Espanha durante 9 meses no ano de 2022, e pelo facto de “A” dispor de habitação em Portugal (na qual vive a respetiva família) em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual (tendo aí permanecido pelo menos durante 3 meses no ano de 2022). Discussão sobre a aplicação da *Tie-Breaker Rule* prevista no artigo 4.º, n.º 2, da CMOCDE, para efeitos da aplicação de um princípio de unidade da residência.

1º parte (rendas)

- Identificação da CDT potencialmente aplicável [Espanha/Portugal (com base no acima) - Reino Unido]) e referência ao âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, de acordo com a CMOCDE;
- Identificação de uma situação de dupla tributação jurídica internacional e respetiva fundamentação;
- Enquadramento do rendimento enquanto rendimento de bens imóveis, conforme artigo 6.º, n.ºs 2 a 4 (e artigo 7.º, n.º 4), todos da CMOCDE;
- Referência à competência cumulativa ilimitada do Estado da fonte (Reino Unido, *locus rei sitae*), nos termos do artigo 6.º, n.º 1 da CMOCDE;
- Menção à eliminação da dupla tributação pelo Estado da residência (Portugal/Espanha), através dos métodos da isenção ou do crédito, conforme artigo 23-A.º ou artigo 23-B.º, ambos da CMOCDE.

2º parte (mais-valia)

- Caso, em resultado acima, seja discutida a residência de “A” em Espanha, conclusão pela ausência de uma situação plurilocalizada, na medida em que o Estado da fonte é Espanha (*locus rei sitae*);
- Caso, em resultado acima, seja discutida a residência de “A” em Portugal, identificação da CDT potencialmente aplicável (Portugal – Espanha). Referência ao âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, com base na CMOCDE;
- Identificação de uma situação de dupla tributação jurídica internacional e respetiva fundamentação.
- Enquadramento do rendimento decorrente da alienação do imóvel enquanto mais-valia imobiliária (caso o valor de aquisição seja superior ao de realização), por força dos artigos 13.º, n.º 1 (e 7.º, n.º 4), ambos da CMOCDE;
- Referência à competência cumulativa ilimitada do Estado da fonte (Espanha, *locus rei sitae*), nos termos do artigo 13.º, n.º 1 da CMOCDE;
- Menção à eliminação da dupla tributação pelo Estado da residência (Espanha), através dos métodos da isenção ou do crédito, conforme artigo 23-A.º ou artigo 23-B.º, ambos da CMOCDE.

Alínea b)

- Identificação da CDT potencialmente aplicável (EUA-Holanda) e referência ao âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, com base na CMOCDE;
- Identificação de uma situação de dupla tributação jurídica internacional e respetiva fundamentação;
- Enquadramento do rendimento decorrente da alienação dos direitos de propriedade intelectual pela sociedade “B” à “D” enquanto mais-valia, por força dos artigos 13.º, n.º 5 (e 7.º, n.º 4), ambos da CMOCDE, afastamento da qualificação como royalty (12.º, n.º 2, da CMOCDE), porquanto se trata de uma alienação total dos direitos – cf. §8.2);

- Referência à competência exclusiva do Estado de residência do alienante (EUA, Estado da residência da sociedade “B”), nos termos do artigo artigos 13.º, n.º 5, da CMOCDE.

Alínea c)

- Identificação das CDTs potencialmente aplicáveis (Holanda-EUA / Holanda-Reino Unido) e referência ao âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, com base na CMOCDE;
- Identificação de uma situação de dupla tributação jurídica internacional e respetiva fundamentação;
- Enquadramento da remuneração decorrente da cedência dos direitos de propriedade intelectual pela sociedade “D” às sociedades “B” e “C” enquanto royalties, nos termos do artigo 12.º, n.º 2 (e 7.º, n.º 4), ambos da CMOCDE;
- Referência à competência exclusiva do Estado em que o beneficiário efetivo é residente (Holanda), Estado da residência da sociedade “D” (artigo 12.º, n.º 1, da CMOCDE);
- Identificação da existência de relações especiais entre os devedores (“B” e “C”) e o beneficiário efetivo (“D”), conforme artigo 9.º, n.º 1, alínea a), da CMOCDE, pelo que as disposições do artigo 12.º da CMOCDE apenas se aplicam ao montante que não exceda o valor praticado em conformidade com o princípio de plena concorrência (*arm's length*). Acresce a possibilidade de ajustamentos/ correções ao lucro tributável, nos termos do artigo 9.º da CMOCDE;
- Valorização da identificação de uma potencial prática de planeamento fiscal agressivo, tendo como referência, nomeadamente, o caso “*Starbucks*”;
- Valorização da análise das ações do BEPS relevantes: em especial ações 8-10 e ação 13. No que concerne à ação 8, reflexão (tendo em conta os elementos do enunciado, nomeadamente “*As atividades de desenvolvimento e investigação do software continuaram, contudo, a ser desenvolvidas nos EUA pela sociedade “B”*”) sobre a aplicação das recomendações relativas ao alinhamento do regime de preços de transferência com a criação de valor nos intangíveis. Assim, os preços praticados devem ser consistentes com os ativos, as funções desempenhadas bem como dos riscos específicos assumidos (FAR) com atividades de desenvolvimento, melhoria, manutenção, proteção e exploração relacionadas com intangíveis (DEMPE).

Alínea d)

- Identificação da CDT potencialmente aplicável (EUA-Reino Unido) e referência ao âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, com base na CMOCDE;
- Identificação de uma situação de dupla tributação jurídica internacional e respetiva fundamentação;
- Enquadramento da distribuição de lucros enquanto dividendos, nos termos do artigo 10.º, n.º 3 (e artigo 7.º, n.º 4), ambos da CMOCDE;
- Referência à competência cumulativa limitada do Estado da fonte (Reino Unido, país do qual o dividendo provém), conforme artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 e artigo 7.º, n.º 4, da CMOCDE, aplicando-se a taxa de 15% prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º da CMOCDE. Análise dos requisitos de aplicação do artigo;
- Referência à ação 6 BEPS e às alterações introduzidas na CMOCDE, nomeadamente, a introdução de um período mínimo de detenção das ações de 365 dias (artigo 12.º, n.º 2, alínea a), da CMOCDE e artigo 8.º do MLI) – período mínimo que não se encontra preenchido;
- Menção à eliminação da dupla tributação pelo Estado da residência (EUA, país da sede da sociedade “B”), através dos métodos da isenção ou do crédito, conforme artigo 23-A.º ou artigo 23-B.º, ambos da CMOCDE.

Alínea e)

- Identificação de uma potencial situação de estabelecimento estável pessoal (artigo 5.º, n.º 5, da CMOCDE);
- Afastamento do disposto no artigo 5.º, n.º 6, da CMOCDE e aplicação do artigo 5.º, n.º 5, fundamentando com os elementos do caso prático, numa perspetiva pré-BEPS e pós BEPS;
- Valorização da referência à ação 7 do BEPS (e artigo 12.º, n.º 1, do MLI), em especial na parte referente à elisão artificiosa da qualificação como estabelecimento estável através de contratos de comissão e estratégias similares;
- Identificação da CDT potencialmente aplicável (Portugal-Reino Unido) e referência ao âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, com base na CMOCDE;
- Em resultado, referência à possibilidade de tributação dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável da sociedade “C” pelo Estado em que o estabelecimento estável se localiza (princípio do estabelecimento estável), e, portanto, competência cumulativa ilimitada do Estado da fonte (Portugal), de acordo com o artigo 7º, n.º 1, 2.ª parte da CMOCDE;
- Menção à eliminação da dupla tributação pelo Estado da residência (Reino Unido), onde reside a sociedade “C”, através dos métodos da isenção ou do crédito, conforme artigo 23-A.º ou artigo 23-B.º, ambos da CMOCDE.

Alínea f)

- Identificação da CDT potencialmente aplicável (Portugal-Reino Unido) e referência ao âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, com base na CMOCDE;
- Identificação de uma situação de dupla tributação jurídica internacional e respetiva fundamentação;
- Enquadramento da remuneração pelo exercício de funções no Conselho de Administração nos termos do artigo 16.º (e artigo 7.º, n.º 4), ambos da CMOCDE;
- Referência à competência cumulativa ilimitada do Estado da fonte (Reino Unido), com base nas mesmas normas;
- Menção à eliminação da dupla tributação pelo Estado da residência (Portugal), através dos métodos da isenção ou do crédito, conforme artigo 23-A.º ou artigo 23-B.º, ambos da CMOCDE.