

JOSÉ CARLOS ABREU

# A tributação dos **ESTABELECIMENTOS ESTÁVEIS**

Prefácio de **Rui Duarte Morais**

**VidaEconómica**

# ÍNDICE

Resumo .....	11
Abstract .....	13
Prefácio.....	15
Nota prévia.....	19
Lista de abreviaturas .....	21

## **CAPÍTULO I - Introdução**

1. Enquadramento geral.....	25
2. A importância do tema .....	29
3. A estrutura do trabalho.....	30

## **CAPÍTULO II - O conceito de estabelecimento estável**

1. Noções prévias .....	35
2. O conceito previsto no MC OCDE e na legislação portuguesa ..	37
2.1. O estabelecimento estável “material”.....	42
2.2. O estabelecimento estável “pessoal” .....	50
3. O estabelecimento estável e o comércio eletrónico ( <i>e-commerce</i> ) .....	54
4. O estabelecimento estável e as “prestações de serviços” .....	59
5. O estabelecimento estável como critério de conexão .....	64
6. Os estabelecimentos estáveis <i>versus</i> subsidiárias (filiais).....	73

**CAPÍTULO III - As consequências tributárias decorrentes  
da existência de estabelecimentos estáveis**

1. Enquadramento geral.....	79
2. A repartição do direito à tributação.....	83
3. As regras básicas para a repartição do poder tributário.....	87
4. O princípio da “força da atração”.....	91
5. Outros rendimentos dos estabelecimentos estáveis.....	94
5.1. Os dividendos.....	95
5.2. Os juros.....	96
5.3. Os <i>royalties</i> .....	97
5.4. As outras espécies de rendimentos.....	98
6. Os métodos para o cálculo dos lucros e determinação das despesas.....	99
6.1. O método direto na imputação de lucros.....	100
6.2. O método direto na imputação de despesas.....	101
6.3. A utilização excecional do método indireto na imputação das despesas.....	103
6.4. A continuidade e consistência na atribuição de lucros.....	104
7. As relações entre o estabelecimento estável e a sociedade (matriz) residente no estrangeiro.....	106
7.1. A retenção na fonte.....	115
7.2. A responsabilidade pelas dívidas.....	117
8. A dupla tributação internacional.....	120
8.1. Os métodos para a eliminação da dupla tributação do rendimento.....	121
8.2. Os métodos para a eliminação da dupla tributação e o estabelecimento estável.....	125
8.3. O método para a eliminação da dupla tributação adotado por Portugal.....	126
9. O princípio da não discriminação aos estabelecimentos estáveis no MC OCDE.....	128

10. O uso indevido do conceito de estabelecimento estável no MC OCDE .....	130
11. Sociedade portuguesa com estabelecimento estável no estrangeiro.....	134
11.1. A imputação do resultado do estabelecimento estável.....	137
11.2. O desfasamento entre as regras fiscais nos dois Estados.	142
11.3. A derrama sobre o lucro tributável .....	145
11.4. O caso especial das “tributações autónomas” .....	148
11.5. A alienação do estabelecimento estável e o eventual reinvestimento .....	153
12. Sociedade não residente com estabelecimento estável em Portugal.....	155
12.1. O lucro tributável.....	156
12.2. Os encargos gerais de administração .....	157

**CAPÍTULO IV – O estabelecimento estável  
no Direito da União Europeia**

1. Enquadramento .....	165
2. As normas nacionais à luz do Direito da UE.....	166
3. O princípio da não discriminação e a jurisprudência do TJUE....	172

**CAPÍTULO V – Conclusões .....**

**BIBLIOGRAFIA .....**

**Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia ....**

<b>Principais <i>sites</i> acedidos no período de 05/09/2010 a 03/05/2011 .....</b>	<b>198</b>
---	------------

## RESUMO

Neste trabalho, estudamos o conceito de estabelecimento estável, figura cada vez mais complexa e discutida, à medida que a forma tradicional de desenvolver uma atividade económica vai sendo substituída pela facilidade de realização de operações desmaterializadas e sem localização precisa.

Estabelecemos as principais diferenças entre uma subsidiária e uma sucursal (tipo de organização paradigmático de estabelecimento estável), que é tida como um não residente, ou seja, sem personalidade jurídica, mas com personalidade tributária.

Definido o conceito de estabelecimento estável, passamos à sua aplicação, isto é, às consequências tributárias que derivam da existência de um estabelecimento estável num Estado no qual a sociedade à qual pertence não tem residência.

Verificamos as regras de repartição do poder tributário consagradas nas convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, as relações entre o estabelecimento estável e a sociedade à qual pertence, o uso indevido das convenções e os métodos previstos para a eliminação da dupla tributação.

Analizamos o tratamento fiscal dado à integração pela sociedade residente do resultado obtido pelo estabelecimento estável situado no

estrangeiro, e as dificuldades que daí decorrem, nomeadamente, quanto ao crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Vimos também a tributação do estabelecimento estável português, pertença de sociedade não residente, nomeadamente a determinação do lucro tributável que lhe é imputável.

No contexto comunitário demos relevo à liberdade de estabelecimento e ao princípio da não discriminação fiscal que deve acompanhar a opção que a empresa toma quando pretende desenvolver a sua atividade no exterior.

Por fim, concluímos que o estabelecimento estável se vem convertendo num sujeito passivo praticamente equivalente ao residente fiscal. Porém, dadas as suas características específicas, o regime tributário aplicável ainda está longe da desejável neutralidade fiscal que está inerente à presença de um estabelecimento estável.

**Palavras-chave: estabelecimento estável, empresa, rendimento e tributação**

## ABSTRACT

This paper develops a study on the concept of permanent establishment, an increasingly complex and discussed subject as the traditional way of developing an economic activity is being replaced by the ease of proceeding to dematerialized transactions, with no precise location.

The main differences between a subsidiary and a branch (organization paradigmatic of a permanent establishment), which is considered to be a non-resident entity, that is to say, with no juridical personality, but with tributary personality, have been established.

Defined the concept of permanent establishment, consideration was given to its application, i.e. the tributary consequences which result from the existence of a permanent establishment in a state where the society has no residence.

Existing rules for the allocation of power of taxation, as displayed in conventions celebrated by Portugal to avoid double taxation, the relationships between a permanent establishment and the society, the potential abuse of the existing conventions, and the established methods for the elimination of double taxation, were verified.

The tax treatment given to the integration by the resident society of the results obtained from a permanent establishment situated abroad,

and the subsequent difficulties, namely, those concerning the tax credit for international double taxation, were analyzed.

Furthermore, the Portuguese case of taxation with regards to permanent establishment, belonging to non-resident society, in particular the ascertainment of taxable profit attributable to it, was observed.

At community level, emphasis was given to freedom of establishment and to the principle of non-tax discrimination which should apply when a company decides to develop its activity abroad.

Conclusively, the permanent establishment was found to be converting itself into a passive subject, almost equivalent to the tax resident. Conversely, due to its specific characteristics, the applicable tributary regime is still far from the desirable tax neutrality which is inherent to the presence of a permanent establishment.

**Keywords: permanent establishment, enterprise, income and taxation**

## PREFÁCIO

A obra que temos o gosto de dar a conhecer surgiu num contexto particularmente significativo: trata-se da primeira tese elaborada em ordem à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Não poderia o acontecimento ser melhor assinalado: o Mestre José Carlos Abreu apresentou a provas públicas uma obra de excepcional qualidade, que muito honra, a ele em primeiro lugar, mas também à instituição de que foi aluno e é, agora, docente.

Uma obra que, para além de cumprir plenamente com todas as exigências académicas (tal foi a opinião unânime do júri), é um texto de grande utilidade prática, suscetível, portanto, de interessar e ser proveitoso para um público vasto e diversificado.

Julgamos poder afirmar que a primeira virtude deste texto é a de permitir o fácil conhecimento do “estado da arte” relativamente à problemática fiscal que o estabelecimento estável origina.

O tema não é fácil: o *estabelecimento estável*, enquanto realidade demonstrativa da atuação empresarial de um não residente num determinado Estado, é, desde há muito, universalmente reconhecido como elemento de conexão legitimador do direito à tributação dos rendimentos a ele imputáveis por esse Estado.

Só que este referencial físico – tal como tantos outros em que assenta a repartição internacional do direito à tributação – encontra-se profundamente “degradado” pela facilidade com que, hoje em dia, graças às modernas tecnologias de informação, aos meios de comunicação e de transporte, é possível ter uma presença empresarial significativa em outro Estado, que não o de residência, desacompanhada da “presença física” que antes se impunha como imprescindível. O que é, pois, nos dias de hoje, um *estabelecimento estável* foi a primeira questão cuja resposta o Autor procurou.

Delimitado o que seja *estabelecimento estável*, houve que determinar quais os rendimentos que é legítimo ao Estado da sua situação tributar. Questão que não é de resposta simples, desde logo porque não estão aqui em causa apenas rendimentos de natureza empresarial (lucros), nem rendimentos gerados unicamente no país de situação do estabelecimento.

Centrando-nos na questão da quantificação do lucro tributável pelo país da situação do estabelecimento, temos que a titularidade desta unidade económica por um não residente, porventura detentor de outras unidades económicas situadas em outros países, coloca questões muito particulares, de que nesta obra encontramos esclarecedora notícia.

As dificuldades de aplicação à realidade *estabelecimento estável* das tradicionais regras convencionais, visando a eliminação da dupla tributação internacional, são também objeto de cuidada análise. O Autor conclui pela defesa da consagração do método de isenção, acompanhado de normas antiabuso que previnam a ocorrência de situações de não tributação. Proposta que consideramos muito interessante e, portanto, merecedora de maior debate, até porque vai em sentido inverso ao que nos parece ser a tendência atual das CDT, a de privilegiar o direito ao

imposto dos países de residência (supostamente, os mais desenvolvidos), em detrimento do direito ao imposto (que se nos afigura como sendo o mais legítimo) dos países onde o rendimento é produzido.

Particular destaque nos merecem as páginas dedicadas às sociedades portuguesas com estabelecimento estável no estrangeiro. Aí encontramos uma análise, em larga medida pioneira, de temas tão complexos (e, incompreensivelmente, tão ignorados) como sejam – referindo apenas meros exemplos – o da incidência da derrama sobre a parte do lucro imputável ao estabelecimento estável sito no estrangeiro, o da tributação autónoma das despesas incorridas pelo residente no contexto de um seu estabelecimento estável situado em outro país, ou o do tratamento fiscal da alienação do estabelecimento estável e reinvestimento do valor assim obtido.

Finalmente, aparece-nos a temática porventura mais atual: o estabelecimento estável no Direito da União Europeia.

A concretização do princípio da não discriminação fiscal, referido ao estabelecimento estável, surge-nos analisada à luz da (numerosa) jurisprudência do Tribunal de Justiça. As obrigações que resultam para os Estados-membros dos “entendimentos” deste Tribunal – sempre referidos a situações concretas, portanto sem terem subjacente uma visão sistemática do fenómeno tributário nacional – no sentido de lograrem um enquadramento fiscal dos estabelecimentos estáveis diferente do que decorreria da aplicação da suas legislações internas, e, até, das CDT a que estão vinculados, levam o Autor a interrogar-se sobre a continuidade da relevância fiscal de um conceito que a todo o momento parece ser posto em crise.

Esta interrogação, como tantas outras perplexidades evidenciadas ao longo da obra, conduz a uma questão final: o modelo de tributação do rendimento que conhecemos, e temos como sendo dado adquirido,

não estará definitivamente ultrapassado pela globalização e pela desmaterialização dos principais fatores geradores de riqueza?

A qualidade da investigação, o interesse dos temas analisados, a profundidade e pragmatismo da abordagem tornam, assim, esta obra merecedora de leitura atenta.

Rui Duarte Morais

## NOTA PRÉVIA

Este trabalho agora publicado corresponde, fundamentalmente, à dissertação de mestrado em Fiscalidade apresentada na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, cuja discussão teve lugar em 13 de dezembro de 2011.

Ao júri perante o qual teve lugar a discussão da dissertação de mestrado, constituído pela Professora Doutora Manuela Cunha (Presidente), pela Professora Doutora Glória Teixeira (Arguente) e pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais (Orientador), agradeço os valiosos ensinamentos, as críticas e as manifestações de apreço ao trabalho apresentado.

Em particular, ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, orientador da tese, fica uma palavra de reconhecimento pela sabedoria e confiança transmitidas, tendo estado sempre presente, sendo que sem o seu apoio não seria possível alcançar este objetivo.

Muitos foram os que, pelas mais diversas formas, contribuíram para que este trabalho fosse possível, pelo que a individualização de todos eles implicaria uma listagem extensa, sempre com o risco de omissões involuntárias, que entendo desnecessária, pois cada um sabe do seu contributo e da minha gratidão.

No entanto, é devida uma palavra especial de agradecimento à minha família, que tantas vezes com sacrifício esteve sempre ao meu lado ao longo deste percurso.

Não posso ainda deixar de agradecer à Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, na qual me licenciiei e tenho prestado serviço docente, por tudo o que nela aprendi e que foi da maior importância para a concretização deste trabalho.

A todos, o meu muito obrigado.

## LISTA DE ABREVIATURAS

CC	<i>Código Civil</i>
CDT	<i>Convenção(ões) sobre Dupla Tributação</i>
Cfr.	<i>Confira, conforme, confronte</i>
CIRC	<i>Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas</i>
CIRS	<i>Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares</i>
CRP	<i>Constituição da República Portuguesa</i>
DIT	<i>Direito Internacional Tributário</i>
DL	<i>Decreto-Lei</i>
EE	<i>Estabelecimento Estável</i>
EGA	<i>Encargos gerais de administração</i>
IRC	<i>Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas</i>
IRS	<i>Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares</i>
IVA	<i>Imposto sobre o Valor Acrescentado</i>
LFL	<i>Lei das Finanças Locais</i>
MC OCDE	<i>Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico</i>

MC ONU *Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas para evitar a dupla tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento*

n.º *número*

OCDE *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico*

p. *página*

pp. *páginas*

p. ex. *por exemplo*

TCE *Tratado da Comunidade Europeia*

TFUE *Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*

TJUE *Tribunal de Justiça da União Europeia*

TUE *Tratado da União Europeia*

UE *União Europeia*

CAPÍTULO I  
INTRODUÇÃO

# 1. ENQUADRAMENTO GERAL

Os movimentos de internacionalização e globalização que se verificam atualmente, associados à mudança e adaptação dos sistemas fiscais, levam as empresas que pretendem realizar operações no exterior a uma óbvia preocupação: a de verificar a tributação em que vão incorrer, ou seja, a dos lucros que pretendem auferir com a sua atuação nos diferentes mercados em que se apresentam.

Dessa verificação, alinhada naturalmente com as condições de mercado e com a situação política e social, além da segurança jurídica oferecida por cada país, resultará a escolha de um determinado território e a maneira de atuação a ser desenvolvida.

Assim, quando uma sociedade ou outro tipo de entidade coletiva estabelecida num determinado país pretende desenvolver a sua atividade também no exterior, tem, regra geral, o direito de escolher livremente a forma jurídica que entender mais adequada para o exercício das suas atividades. Deste modo, a sociedade investidora tem ao seu dispor, fundamentalmente, três alternativas: criar uma unidade no exterior, adquirir uma existente ou fundir-se com uma concorrente. Dessas, mostra a prática que, muitas vezes, optam as empresas pela primeira forma, criando uma unidade no exterior.

Essa criação de unidade operacional externa, no entanto, nem sempre se faz com a formalização da constituição de uma pessoa jurídica

no país estrangeiro, procurando a empresa, por razões de mercado, políticas ou da sua conveniência, atuar através de uma sucursal ou outro tipo de presença fixa, sem personalidade jurídica. Neste caso, a sua lei pessoal continuará a ser, em princípio, a do Estado de constituição. Sujeita-se, no entanto, às regras locais relativamente ao impacto fiscal das operações que realiza, na medida em que, em princípio, a presença fixa dará origem a um estabelecimento estável<sup>1</sup>.

O não residente que opera através de um estabelecimento estável é, por um lado, um tipo específico de não residente no qual a ordem jurídico-fiscal deteta características equivalentes às do sujeito passivo<sup>2</sup> residente e, nesse sentido, o estabelecimento estável do não residente é sujeito a regras equivalentes às dos residentes. Por outro lado, é, simultaneamente, uma entidade inserida numa organização mais vasta, localizada essencialmente, regra geral, fora daquela ordem jurídica, pelo que estas regras são adaptadas ou, nalguns casos, afastadas e substituídas por outras<sup>3</sup>.

É esta característica da tributação do estabelecimento estável, com a necessidade de conjugar dois conceitos fundamentalmente divergentes

---

1. Em termos internacionais, utiliza-se a designação “estável” (p. ex., Portugal) ou “permanente” (p. ex., Brasil). A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia diferencia os dois conceitos – estabelecimento estável e estabelecimento permanente –, utilizando o primeiro para os impostos indiretos e o segundo para os impostos diretos. Tal distinção, porém, não é seguida nas legislações nacionais, as quais adotaram indistintamente o conceito de *estabelecimento estável* em Portugal, *establecimiento permanente* na Espanha, *établissement stable* na França ou *stable organizzazione* na Itália.

2. Conforme nos ensina Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento* ..., pp. 125-126, não devemos confundir “sujeito passivo” e “contribuinte”. “O contribuinte será aquela pessoa ou entidade que está adstrita ao pagamento, em sentido económico, de um tributo”. Para o autor ficarão de fora do conceito de contribuinte “(...) as situações de “contribuinte de facto” (casos de repercussão), apenas sendo de admitir as situações de “contribuinte de direito” ou sujeito passivo propriamente dito”.

Para José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, ... pp. 254-256, o sujeito passivo é aquele que está obrigado a efetuar a prestação tributária. Pode ser uma obrigação principal ou acessória. Na maioria dos casos, o sujeito passivo coincide com a pessoa que preenche os pressupostos de facto previstos na lei. Contudo, noutras situações, o sujeito passivo não coincide com a pessoa que preenche os pressupostos de facto. Assim sendo, distingue-se o sujeito passivo de contribuinte. O sujeito passivo será aquele a quem a lei estabelece o dever de pagar imposto. O contribuinte será aquele que suporta efetivamente o desfalque patrimonial.

3. O nosso estudo incidirá fundamentalmente sobre os estabelecimentos estáveis detidos por sociedades, apesar de existirem estabelecimentos estáveis cujo titular é um empresário em nome individual.

– é um não residente, mas em grande medida a sua presença local equivale à de um residente – que dificulta a sua análise.

Assim, justifica-se o âmbito do presente trabalho – **A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis** – nas várias vertentes, não só à luz do Direito interno, como dos acordos de dupla tributação celebrados por Portugal e, inevitavelmente, também o impacto do Direito da União Europeia (UE).

A **motivação** para o estudo desta temática decorre do nosso interesse pela fiscalidade internacional e pela atualidade que estes assuntos encerram. A problemática é extraordinariamente ampla. No âmbito da tributação internacional, o estabelecimento estável é um dos institutos jurídicos mais complexos e esta complexidade resulta tanto do seu próprio conceito como da sua tributação, conforme teremos oportunidade de analisar ao longo do trabalho. Adicionalmente, escasseia um corpo doutrinário substantivo sobre esta temática, em particular no nosso país.

O **objetivo** central deste trabalho será, assim, fazer um estudo aprofundado e, tanto quanto possível, inovador sobre a tributação dos estabelecimentos estáveis, à luz da legislação interna, em articulação com as Convenções sobre Dupla Tributação (CDT)<sup>4</sup>, designadamente através dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (MC OCDE)<sup>5</sup>, as críticas que lhe são apontadas, e a sua compatibilidade com o Direito da UE.

---

4. Iremos utilizar o termo “convenção” (CDT), de acordo com a terminologia utilizada não apenas pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), mas também pela Assembleia da República, nos respetivos instrumentos de aprovação, e pela quase generalidade dos autores, embora haja quem utilize, com o mesmo sentido, os termos “acordo” ou “tratado”.

5. A OCDE, que começou por tomar a designação de OECE (Organização Europeia de Cooperação Económica), nasceu do esforço comum de vários países, sobretudo dos Estados Unidos, Canadá e da Europa, na reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial, em que se verificou uma crescente interdependência e cooperação económica entre os países membros da então OECE. O objetivo era, basicamente, a gestão do Plano Marshall, tendo sido extinta após a sua conclusão, dando então origem, em 1961, à atual OCDE.

Não é nossa pretensão encontrar soluções inquestionáveis. O que se procura é apresentar uma visão pessoal sobre a problemática da tributação dos estabelecimentos estáveis, evidenciando o que é a realidade atual e quais os problemas que daí decorrem. Por outro lado, antecipando as conclusões alcançadas, tentaremos demonstrar que nem sempre as soluções encontradas e o caminho seguido estão de acordo com o mundo globalizado em que vivemos.

Para isso, a **metodologia** utilizada consistiu no exame das legislações incidentes sobre a matéria a estudar e dos elementos doutrinários pertinentes.

O método utilizado assentou, basicamente, numa pesquisa documental. Deste modo, recorreremos, designadamente, a relatórios, pareceres, artigos, manuais, livros e revistas especializados, quer de autores nacionais quer de autores de outros países, dando especial atenção aos Comentários ao MC OCDE. Paralelamente, houve também períodos da investigação em que foram utilizados sistemas de informação, com recurso, nomeadamente à informação disponível na *internet*.

Como **delimitação do âmbito do estudo**, tratamos, exclusivamente, da tributação dos estabelecimentos estáveis no âmbito da tributação direta. Deste modo, não será objeto deste trabalho a tributação indireta<sup>6</sup>. Tal delimitação do objeto de estudo decorre do entendimento que essa matéria, importantíssima, sem dúvida, não serviria de suporte teórico para o “problema central” deste trabalho.

---

6. Ao nível do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), o respetivo código dá relevância à existência de estabelecimentos estáveis em Portugal, mas não define o conceito, tal como aliás se verifica ao nível da legislação comunitária harmonizada que caracteriza este imposto.

## 2. A IMPORTÂNCIA DO TEMA

A **importância do estudo** da tributação dos estabelecimentos estáveis deriva do facto de, atualmente, o estabelecimento estável ser um dos conceitos fulcrais em torno do qual se articula todo o Direito fiscal internacional, revestindo neste domínio a importância do estudo deste tema em face das disposições de ordem interna e no plano internacional<sup>7</sup>.

Conforme salienta MARIA CELESTE CARDONA, a propósito da importância do estabelecimento estável no âmbito da tributação internacional, “(...) *o conceito de estabelecimento estável é nuclear e fundamental, quer no âmbito do direito interno para efeitos de tributação de entidades não residentes pelos seus rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, quer a nível internacional a propósito da regulamentação de normas de repartição do poder de tributar pelo Estado da fonte e pelo Estado da residência, com o fim de evitar a dupla tributação jurídica internacional*”<sup>8</sup>.

O conceito de estabelecimento estável tem hoje uma aceitação inquestionável no estudo da fiscalidade internacional. A sua utilização é difundida em quase todos os tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação internacional dos rendimentos, tratando-se de um dos institutos jurídicos mais importantes e complexos em Direito Internacional Tributário (DIT)<sup>9</sup>, talvez o mais importante se considerado de modo individual. Tal entendimento pode ser confirmado pelo facto de que praticamente todos os tratados internacionais sobre tributação internacional necessitam desse conceito para determinar a jurisdição tributária competente sobre os rendimentos obtidos.

---

7. Neste sentido, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, pp. 306-307.

8. Maria Celeste Cardona, *O conceito de estabelecimento...*, p. 249.

9. Como assinala Paulo Caliendo, *Estabelecimentos Permanentes ...*, p. 80, falamos em Direito Internacional Tributário, no âmbito de um acordo internacional. Por outro lado, falamos de Direito Tributário Internacional no âmbito de um ordenamento jurídico individualmente considerado.

Ao estabelecer regras para evitar a dupla tributação do rendimento dos seus residentes por meio de um tratado bilateral, os países criam regras de distribuição do direito à tributação. Assim, no caso de rendimentos produzidos por um estabelecimento estável, (hipótese de incidência), temos a consequência jurídica de qual a jurisdição que terá legitimidade e competência tributária e como serão tributados esses rendimentos.

A difusão e aceitação do conceito de estabelecimento estável, a sua introdução em textos de CDT, com referência clara ao MC OCDE, não determinam, contudo, precisão sobre a sua definição, as suas espécies ou mesmo sobre a sua real utilidade para as novas situações que estão a surgir no âmbito do DIT. Suscitam-se, assim, questões sobre a atualidade e pertinência do conceito de estabelecimento estável como noção técnico-jurídica definidora da sujeição passiva tributária às situações em que há a obtenção de rendimentos por parte de um não residente.

### 3. A ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em cinco capítulos, começando neste **capítulo inicial** com uma breve introdução ao trabalho, à motivação subjacente e ao objetivo central da tese. Indicamos também a metodologia utilizada, a delimitação do âmbito do estudo e a importância do estudo da tributação dos estabelecimentos estáveis.

No **segundo capítulo**, abordamos o conceito de estabelecimento estável, onde procedemos a uma delimitação positiva e negativa desse conceito perante outras figuras. Em particular, procuramos estabelecer as principais diferenças entre as sucursais (tipo paradigmático de estabelecimento estável) e as subsidiárias (filiais).

Neste sentido, fazemos, em primeiro lugar, um estudo e análise da atualidade, adequação e conformidade das definições de estabelecimento

estável como uma figura incontornável da fiscalidade internacional, à luz do normativo nacional, do MC OCDE e do Direito da UE. Não obstante, a investigação histórica deste conceito tem um peso reduzido no presente trabalho, pelo que a análise histórica da origem do estabelecimento estável, em particular das alterações ocorridas no MC OCDE, o seu articulado e nos Comentários, serve como instrumento de interpretação jurídica e não como objeto específico de exposição.

Esta parte do trabalho tratará também da problemática do comércio eletrónico, bem como a nova abordagem da OCDE à tributação das prestações de serviços e suas implicações para o conceito de estabelecimento estável.

Numa perspetiva do DIT, sobre questões que se prendem com a territorialidade dos impostos, será estudado o estabelecimento estável como critério de conexão, através do princípio da residência e do princípio da fonte, elementos essenciais para a aplicação das normas tributárias e da soberania fiscal dos Estados.

No **terceiro capítulo**, que constitui o capítulo nuclear do nosso trabalho, tratamos da aplicação do conceito de estabelecimento estável, isto é, das consequências tributárias que derivam da existência de um estabelecimento estável num Estado na qual a sociedade detentora não tem residência.

Verificaremos, ainda, as regras de repartição do poder tributário consagradas nas convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, as relações entre o estabelecimento estável e a empresa<sup>10</sup> da qual faz parte, o uso indevido das convenções e os métodos previstos para a eliminação da dupla tributação.

---

10. Embora haja quem utilize, com o mesmo sentido, a designação “sociedade-mãe”, “sede da empresa” ou “matriz”, utilizaremos ao longo do trabalho, nas mais das vezes, a designação “empresa”, em prejuízo do rigor terminológico, mas, estamos certos, em benefício da simplicidade e eficácia da mensagem.

Ainda neste capítulo, analisaremos o tratamento fiscal dado à integração pela empresa das operações (rendimentos e gastos) do estabelecimento estável situado no estrangeiro. Por outro lado, estudamos a tributação do estabelecimento estável português, pertença de sociedade não residente, nomeadamente a determinação do lucro tributável que é imputável ao estabelecimento estável.

O **capítulo seguinte (quarto)** será dedicado ao impacto comunitário nesta matéria, fazendo alusão à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente aquela que se prende com a liberdade de estabelecimento e o princípio da não discriminação fiscal.

Por fim, no **quinto e último capítulo**, perante a identificação das questões examinadas, apresentamos as conclusões deste trabalho, estando certos que a fiscalidade internacional está em constante transformação e que algumas questões merecem estudos mais aprofundados.

Esta obra procura, em primeiro lugar, abordar o conceito tributário de estabelecimento estável, através de um estudo e análise da atualidade, adequação e conformidade das definições de estabelecimento estável como uma figura incontornável da fiscalidade internacional, à luz do normativo nacional, do Modelo de Convenção da OCDE e do Direito da União Europeia.

Delimitado o que seja estabelecimento estável, tratamos da aplicação deste conceito, isto é, das consequências tributárias que derivam da existência de um estabelecimento estável num Estado no qual a sociedade detentora não tem residência. Verificamos as regras de repartição do poder tributário consagradas nas convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal; as relações entre o estabelecimento estável e a empresa do qual faz parte; o tratamento fiscal dado à integração pela empresa das operações (rendimentos e gastos) do estabelecimento estável situado no estrangeiro; e, ainda, a tributação do estabelecimento estável português, pertença de sociedade não residente, nomeadamente a determinação do lucro tributável que é imputável ao estabelecimento estável.

Por último, analisamos o impacto do Direito comunitário nesta matéria, fazendo alusão à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente aquela que se prende com a liberdade de estabelecimento e o princípio da não discriminação fiscal.

**“Uma obra que, para além de cumprir plenamente com todas as exigências académicas (tal foi a opinião unânime do júri), é um texto de grande utilidade prática, suscetível, portanto, de interessar e ser proveitoso para um público vasto e diversificado”**

**“A qualidade da investigação, o interesse dos temas analisados, a profundidade e pragmatismo da abordagem, tornam, assim, esta obra merecedora de leitura atenta”.**

*In: Prefácio do Professor Doutor Rui Duarte Morais*

Visite-nos em  
livraria.vidaeconomica.pt

www.vidaeconomica.pt

