

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA

TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM ANGOLA

*A Tributação das empresas portuguesas em Angola: as vantagens da celebração de uma
Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Angola*

*Dissertação de Mestrado em Direito e Prática
Jurídica, na Especialidade de Direito Financeiro e
Fiscal, apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Lisboa para obtenção do grau de
Mestre por Filipa Isabel Serra Matias, sob orientação
do Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha*

Lisboa, janeiro de 2019

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, o Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha, por todo o apoio, compreensão, conselhos e total disponibilidade que revelou na elaboração da presente dissertação.

Aos meus pais, Henriqueta e José Luís, e à minha irmã, Ana, pelo apoio que me deram em todas as fases da minha vida, que se revelou crucial para a elaboração desta dissertação. Agradeço-lhes a sua compreensão e a habitual motivação com que pude contar ao longo deste trabalho.

Aos meus amigos e colegas de trabalho, pela força que sempre me transmitiram e pelos conselhos que me deram para a elaboração desta dissertação. E, em especial, aos meus colegas Francisco André, António Mendes, André Miranda e João Antunes, pelo apoio, disponibilidade e flexibilidade que demonstraram, desde o início do meu percurso profissional e académico, sem o qual não seria possível a conclusão desta dissertação.

RESUMO

As relações socioeconómicas entre Portugal e Angola foram, desde sempre, muito estreitas, designadamente devido aos laços históricos e afetivos que ligam ambos os Estados. Nesse sentido, o investimento de empresas portuguesas em Angola tem vindo a crescer, acompanhando o rápido crescimento da economia angolana.

Não obstante, no âmbito das relações económicas entre os Estados, surge um fenómeno que consubstancia um verdadeiro obstáculo às trocas comerciais entre os agentes socioeconómicos portugueses e angolanos: *A Dupla Tributação Jurídica Internacional*, que ocorre quando o mesmo facto é objeto de tributação, nos termos de duas ou mais normas distintas, dando origem a mais do que uma obrigação de imposto. A Dupla Tributação Jurídica Internacional consubstancia um dos principais fatores que desincentivam o investimento estrangeiro, na medida em que implica a tributação de um determinado facto, por aplicação cumulativa das normas de dois Estados diferentes.

Para evitar a Dupla Tributação Jurídica Internacional, os Estados têm vindo a celebrar Convenções de Dupla Tributação, existindo três modelos principais, que os Estados utilizam como base para a negociação.

Acontece que, até 18 de setembro de 2018, Portugal e Angola não tinham assinado qualquer tipo de acordo para evitar a Dupla Tributação, tendo, porém, naquela data assinado, em Luanda, uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal, a qual se encontra ainda a aguardar aprovação por parte da Assembleia da República, e posterior ratificação. Ora, a celebração de uma Convenção de Dupla Tributação, entre Portugal e Angola, consubstancia um verdadeiro contributo para o desenvolvimento das relações entre estes Estados, na medida em que constitui um incentivo ao investimento, por parte de entidades residentes num dos Estados, no outro Estado Contratante.

Nesse sentido, a presente dissertação tem como objetivo analisar o regime de tributação aplicável às empresas portuguesas, por rendimentos auferidos em Angola. A análise deverá partir deste caso concreto, tendo como principal foco o fenómeno da Dupla Tributação, bem como as vantagens da celebração de uma Convenção de Dupla Tributação entre os Estados.

Por fim, atendendo à assinatura da Convenção, entre Portugal e Angola, para evitar a Dupla Tributação, no passado dia 18 de setembro, será feita uma análise das medidas que se prevê que esta estabeleça e do impacto das mesmas na tributação das empresas portuguesas, que venham a auferir rendimentos em Angola.

Palavras-chave: Angola; convenção de dupla tributação; direito fiscal internacional; dupla tributação; não residentes; tributação de não residentes.

ABSTRACT

Socio-economic relations between Portugal and Angola were always very close, particularly due to the historical and affective ties that bind both States. In this regard, the investment of Portuguese companies in Angola has been growing, following the fast growth of the Angolan economy.

Nevertheless, in the context of the economic relations between the States, a phenomenon that constitutes a real obstacle to commercial exchanges between Portuguese and Angolan socio-economic agents appears: the *International Juridical Double Taxation*, a phenomenon that occurs when the same fact is object of taxation under two or more distinct rules, giving rise to more than one tax obligation. International Juridical Double Taxation constitutes one of the main factors that discourage foreign investment, since this implies a double taxation in result of the cumulative application of two different rules.

To avoid International Juridical Double Taxation, States have been concluding double taxation conventions, and there are three main models, that States use as a basis for negotiation.

Turns out, until 18 September 2018, Portugal and Angola had not signed any kind of agreement to avoid double taxation, having, however, at that time, signed in Luanda a Tax Convention to avoid double taxation on Income and to prevent fraud and tax evasion, which is still awaiting approval by the Assembly of the Republic, and subsequent ratification. The conclusion of a Double Taxation Convention between Portugal and Angola constitutes a real contribution to the development of relations between these States, in so far as it constitutes an incentive to investment by entities residents in a Member State, in the other Contracting State.

In this regard, the present dissertation aims to analyze the tax regime applicable to Portuguese companies for income earned in Angola. The analysis will start from this case, having as its main focus the phenomenon of double

taxation, as well as the advantages of the conclusion of a Double Taxation Convention between these States.

Finally, since Portugal and Angola signed a Convention to avoid double taxation, on September 18, we will analyze the measures that we believe the Convention will set and its impact on the taxation of Portuguese companies, that obtain revenues in Angola.

Keywords: Angola; double taxation convention; international tax law; double taxation; non-residents; taxation of non-residents.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	1
RESUMO	2
ABSTRACT	4
PRINCIPAIS SIGLAS E ABREVIATURAS	8
A. INTRODUÇÃO	9
B. CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA FISCAL ANGOLANO	14
<i>a. Breve Caracterização</i>	14
<i>b. A Reforma fiscal de 1948 – 1950</i>	18
<i>c. A Reforma fiscal de 1967 – 1972</i>	18
<i>d. A Reforma fiscal de 2011 – 2014</i>	19
<i>e. O Sistema Fiscal Angolano</i>	24
<i>f. Angola e os Acordos de Dupla Tributação</i>	30
C. A TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM ANGOLA	33
CAPÍTULO I – A TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS EM ANGOLA	33
<i>a. Elementos de conexão: Conceito e Elenco dos Elementos de Conexão mais Relevantes</i>	33
<i>b. Os Conceitos de Residente e Não Residente</i>	38
<i>c. O Conceito de Estabelecimento Estável</i>	40
<i>d. A Tributação de Empresas Não Residentes em Angola</i>	41
CAPÍTULO II – A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS	49
<i>a. O Conceito de Dupla Tributação</i>	49
<i>b. A celebração de Convenções para evitar a Dupla Tributação (Remissão para o Capítulo III)</i>	52

CAPÍTULO III - CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO	54
<i>a. A Necessidade de Celebração de Convenções de Dupla Tributação</i>	54
<i>b. As Convenções Modelo para evitar a Dupla Tributação</i>	65
<i>c. O papel dos Modelos de Convenção perante os “países em vias de desenvolvimento”</i>	78
<i>d. Portugal e a Celebração de Convenções de Dupla Tributação</i>	79
<i>iii. O Procedimento de Celebração de Convenções de Dupla Tributação</i>	84
<i>iv. A Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Angola</i>	85
D. CONCLUSÕES	92
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	95

PRINCIPAIS SIGLAS E ABREVIATURAS

BNA - Banco Nacional de Angola;

CDT - Convenção para eliminar a Dupla Tributação;

CRP - Constituição da República Portuguesa;

IDH - Índice de Desenvolvimento Humano;

LIP - Nova Lei do Investimento Privado em Angola (Lei n.º 14/15, de 11 de agosto);

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico;

ONU - Organização das Nações Unidas;

SADC - Southern African Development Community;

SDN - Sociedade das Nações.

A. INTRODUÇÃO

A presente dissertação surge no âmbito do Mestrado em Direito e Prática Jurídica, na especialidade de Direito Financeiro e Fiscal, lecionado na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, e resulta da necessidade de aprofundar os conhecimentos sobre um tema ainda pouco estudado, o que se deve maioritariamente aos recentes desenvolvimentos ao nível do sistema fiscal angolano, que sofreu recentemente uma reforma, bem como à assinatura, no passado dia 18 de setembro, de uma Convenção entre Portugal e Angola com a finalidade de evitar a Dupla Tributação.

A escolha do tema objeto da presente dissertação deve-se ao crescente investimento estrangeiro em Angola, em particular, ao investimento de empresas sediadas em Portugal naquele país, e às mais recentes alterações legislativas, que, tendo grande impacto naquele investimento, tornam este tema ainda mais interessante e atual.

As relações económicas entre Portugal e Angola sempre foram bastante estreitas, em especial, por razões históricas e afetivas. Mesmo após a declaração de independência de Angola, em 11 de novembro de 1975, os dois Estados permaneceram “ligados”, pelas razões apontadas.

É importante salientar ainda, a este respeito, que Portugal sempre teve, e continua a ter, claras vantagens comparativas face a outros Estados, nomeadamente pela facilidade no diálogo, derivada da língua comum, da influência cultural recíproca, entre outros aspetos¹.

¹ Conforme refere o Eng.º FERNANDO FARIA DE OLIVEIRA, em *Investimento Português em Angola* [in Encontro Empresarial Portugal-Angola, 3, Porto, 1991; Câmara de Comércio e Indústria Portugal-Angola], “Portugal tem, realmente vantagens comparativas claras, evidentes, insuperáveis, no diálogo com os PALOP e designadamente com Angola. Para nós, a lógica da preferência do diálogo com Portugal assenta em vários factores: língua comum, forte influência cultural (recíproca), relacionamento fácil, hábitos locais, do território, dos meios de produção existentes, das tecnologias disponíveis (a maior parte instaladas por nós).”.

A par de todos estes fatores de “aproximação” entre os dois Estados, Angola tem ainda vindo a registar um rápido crescimento económico, o que veio a permitir a adoção de um conjunto de medidas estruturais para a *Reforma do Sistema Fiscal*, o que tornou Angola num destino ainda mais atrativo para o investimento, tanto de empresas portuguesas, como de qualquer outras empresas estrangeiras.

A referida reforma tributária teve por base a aprovação das Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária, pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de março de 2011, no âmbito das quais foram identificados os principais objetivos, entre os quais constavam os seguintes²:

- a. Atração de investimento estrangeiro, mediante um posicionamento mais favorável de Angola face à concorrência internacional;
- b. Diferenciação da regulamentação aplicável aos grandes contribuintes, mediante a aprovação de um regime jurídico especial para os contribuintes de maior dimensão, adaptado à complexidade das suas operações;

² Adicionalmente, identifica Paula Rosado Pereira, in PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, pp. 8-10, os seguintes objetivos da Reforma Tributária: “Contribuir para uma crescente formalização da economia angolana, bem como para a implementação de um clima de maior exigência no que diz respeito à organização contabilística e documental das empresas e outros operadores económicos”; “Adaptar o sistema tributário às modernas tendências da tributação, caminhando no sentido do alargamento da base tributária e (...) efetuar um racionalização dos incentivos fiscais inadequados e que contribuem para a erosão das receitas tributárias”; “Contribuir para a adaptação da administração tributária e das empresas às novas tecnologias de informação e comunicação”; “(...) atuar também no sentido da melhoria da capacidade técnica dos recursos humanos, da maior eficiência e adequação dos processos e procedimentos administrativos ao nível dos serviços tributários, da modernização dos sistemas de informação utilizados”; “Atualizar e aprofundar o quadro jurídico de determinados aspetos transversais às várias áreas de tributação (...)”; e “Reformular o sistema de justiça tributária, tanto no plano administrativo como no plano judicial, de forma a assegurar uma célere e independente decisão dos conflitos entre a administração tributária e os contribuintes, bem como a efetividade da cobrança coerciva das dívidas tributárias”.

- c. Reforma da administração tributária, designadamente mediante a criação da Administração Geral Tributária (que agrega as funções da Direção Nacional de Impostos e do Serviço Nacional de Alfândegas);
- d. Diversificação das fontes de receita, *“mitigando a dependência financeira deste [do Estado] relativamente às receitas provenientes do setor petrolífero³”*⁴;
- e. Modernização do sistema tributário, por forma a promover a sua eficiência e a torná-lo mais acessível para a administração e para os agentes socioeconómicos.

Tendo a reforma tributária os objetivos indicados, é de salientar como uma das principais alterações a redução significativa das taxas aplicáveis, designadamente do Imposto Industrial.

A par da recente reforma tributária, é possível observar outras medidas do Governo angolano para promover o posicionamento da economia angolana no mercado internacional, bem como para atrair o investimento estrangeiro. Refira-se, a este respeito, a recente assinatura, entre Portugal e Angola, no passado dia 18 de setembro, de uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (“CDT”).

Note-se que a assinatura de uma CDT entre Portugal e Angola consubstancia um marco extremamente importante para ambos os países, na medida em que se trata de uma medida há muito aguardada e que já vinha sendo discutida há muito tempo.

³ PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 8.

⁴ Ainda a este respeito, refere Jónatas Machado, in MACHADO, Jónatas E. M. / COSTA, Paulo Nogueira da/MACAIA, Osvaldo – *Direito Fiscal Angolano – Segundo a reforma de 2014*, Coimbra Editora, Coimbra, 2015, p. 249., *“a razão de ser da implementação do processo de reforma tributária em Angola encontra-se intimamente relacionada com o atual cenário de monocultura fiscal das finanças públicas angolanas, em que a estrutura das receitas do Estado inscritas no Orçamento Geral do Estado se encontram excessivamente dependentes dos rendimentos resultantes da exploração dos recursos minerais, em especial, os rendimentos resultantes das operações de exploração do petróleo bruto.”*.

Para Angola, esta Convenção representa a sua segunda CDT, uma vez que a primeira foi assinada com os Emirados Árabes Unidos (e ainda não se encontra em vigor). Por outro lado, para Portugal, a assinatura de uma CDT com Angola tem especial importância, na medida em que completa, assim, a sua “rede de Tratados” com os países de língua oficial portuguesa, para além de se tornar no primeiro país europeu a assinar uma CDT com Angola.

Neste sentido, as relações económicas entre Portugal e Angola encontram-se em constante evolução, constituindo estes novos desenvolvimentos um grande progresso em termos de atração de investimento estrangeiro, em especial, de investimento de empresas portuguesas.

Face ao exposto, a presente dissertação tem como objetivo analisar a tributação das empresas sediadas em Portugal por rendimentos auferidos em Angola, com especial foco nos impactos da assinatura de uma CDT entre estes dois Estados.

Assim, inicialmente, será feita uma análise do sistema fiscal angolano, o que passará pela análise da sua evolução, à qual se seguirá o estudo da tributação das empresas em Angola, sempre na perspectiva das empresas não residentes em Angola e, em especial, das empresas sediadas em Portugal.

De seguida, será analisada uma das questões fundamentais da tributação de não residentes em Angola, isto é, da questão da Dupla Tributação. Nesse capítulo, será dada especial relevância ao caso das empresas portuguesas que, até aqui, devido à inexistência de uma CDT entre Portugal e Angola, estavam sujeitas à Dupla Tributação dos seus rendimentos.

Por fim, tendo em conta os mais recentes desenvolvimentos – isto é, a assinatura da CDT entre Portugal e Angola -, será analisado o impacto da CDT na tributação das empresas portuguesas em Angola, e serão apresentadas aquelas que são as alterações expectáveis, à luz da CDT, que terá sido assinada, e que se espera vir a ser aprovada em breve.

Por tudo o exposto, e conforme se indicou *supra*, segue-se a caracterização do sistema fiscal angolano.

B. CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA FISCAL ANGOLANO

a. Breve Caracterização

A República de Angola foi durante cerca de cinco séculos uma colónia do Império Colonial Português, tendo declarado, por força do *Movimento de Libertação de Angola*, a sua independência em 11 novembro de 1975. Posteriormente à declaração de independência de Angola, o país viveu ainda tempos bastante conturbados, devido à guerra civil, facto que, até ao seu término, em 2002, vinha impossibilitando um conjunto de reformas estruturais necessárias.

Após o fim da guerra civil, com a adoção das tão aguardadas medidas estruturais, tanto ao nível administrativo, como fiscal, as quais tornaram Angola num destino atrativo para o investimento estrangeiro, verificou-se um rápido crescimento económico⁵.

Aliás, apesar de Angola permanecer ainda no quadro dos “países em desenvolvimento”, este país verificou, na última década, um acelerado período de crescimento económico, o que se tem vindo a manifestar na subida de posição no próprio Índice de Desenvolvimento Humano (ou “IDH”).

Tal crescimento económico está diretamente, e quase em exclusivo, ligado ao crescimento do setor petrolífero, o que não deixa de ser um problema, na medida em que a enorme dependência financeira do Estado relativamente às receitas provenientes daquele setor torna a economia extremamente vulnerável às oscilações no preço do petróleo nos mercados mundiais⁶.

⁵ A este respeito, é de salientar que muitos países com economias em desenvolvimento, como Angola, têm vindo a apostar em medidas que promovam o investimento estrangeiro, como método primordial de promoção do crescimento económico.

⁶ A esse respeito, refere Paula Rosado Pereira, in PEREIRA, Paula Rosado - *Tributação das Empresas em Angola - O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 8, que um dos objetivos da mais recente reforma tributária foi precisamente “contribuir para a maior

A este respeito, conforme refere a Professora Paula Rosado Pereira⁷, “os impostos petrolíferos representavam, à época [na data da aprovação das Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária, pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de março de 2011], e tendo em conta a média dos últimos anos, cerca de 80% do total da receita fiscal e 45% do PIB, tornando a economia angolana muito vulnerável aos choques do preço do petróleo nos mercados mundiais e pondo em risco a disponibilidade de meios financeiros necessários à prossecução dos objetivos do Estado”.

Não obstante, o crescimento económico verificado, a par dos extensos recursos naturais existentes, tais como as reservas de minerais e de petróleo, têm sido o principal fator de atração do investimento estrangeiro.

Consciente da riqueza do país, o Governo angolano tem promovido o desenvolvimento do mesmo, tanto do ponto de vista económico e social, como ao nível da dinamização da economia. Para esse efeito, têm vindo a ser implementadas medidas legislativas suscetíveis de potenciar condições favoráveis à atração de investimento, nacional e estrangeiro, entre as quais se enfatizam as reformas fiscais, no âmbito das quais têm vindo a ser aprovados diversos diplomas (conforme se irá expor *infra*), que consubstanciam alterações significativas ao nível dos vários impostos que integram o sistema fiscal angolano, bem como a aprovação da nova Lei do Investimento Privado em Angola (Lei n.º 14/15, de 11 de agosto) (“LIP”).

A nova LIP, que agrega as matérias anteriormente regulamentadas pelas Leis de Bases do Investimento Privado e pela Lei dos Incentivos Fiscais e Aduaneiros, estabeleceu normas relativas aos procedimentos a observar na implementação de projetos, que envolvam investimento, em Angola.

diversificação das fontes de receita do Estado, mitigando a dependência financeira deste relativamente às receitas provenientes do setor petrolífero.”.

⁷ PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola* – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 8.

Adicionalmente, a LIP estabelece diretrizes para o acesso dos contribuintes a determinados benefícios fiscais concedidos pelo Estado. Para além disso, estabelece ainda os direitos, deveres e garantias dos contribuintes (investidores).

É, porém, de salientar que a LIP não se aplica aos investimentos nos setores petrolífero, de mineração de diamantes e financeiro, uma vez que estes, pela sua importância, se encontram sujeitos a legislação específica.

A LIP abrange, no entanto, tanto investimentos nacionais, como estrangeiros, considerando como investimento estrangeiro todos os projetos económicos que envolvam a criação ou a representação de empresas estrangeiras por pessoas singulares ou coletivas, residentes ou não residentes, e que impliquem a introdução e utilização, em Angola, de recursos como capitais, tecnologias, *know-how*, bens ou equipamentos, domiciliados dentro ou fora do território nacional. Nesse sentido, o investimento estrangeiro operacionaliza-se mediante a transferência de fundos próprios do exterior, a aplicação, por não residentes, de capital depositado em contas bancárias em Angola, o reinvestimento externo (isto é, a aplicação em território angolano da totalidade ou de parte dos lucros gerados por um investimento externo), a importação de materiais, equipamentos acessórios ou outros ativos fixos, e/ou a incorporação de tecnologia e de *know-how*.

Mediante a aprovação desta nova lei, relativa ao investimento privado, são dadas claras indicações de que as estratégias adotadas pelo Governo são no sentido da atração de investimentos de elevado valor, na medida em que a LIP prevê um montante mínimo de USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares) por cada investidor estrangeiro, não obstante existirem outros diplomas aplicáveis a investimentos de valor inferior.

Nesse sentido, a LIP estabelece, no seu artigo 3.º, que os benefícios e incentivos aí previstos se aplicam:

“a) Aos investidores externos, cujo montante global corresponda ao contravalor em Kwanzas equivalente ou superior a USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares dos Estados Unidos da América);

b) Aos investidores internos, cujo montante global corresponda ao contravalor em Kwanzas equivalente ou superior a USD 500.000,00 (quinhentos mil dólares dos Estados Unidos da América).”

Ora, o montante de investimento estabelecido pela nova LIP, permitirá aos investidores, não só acederem aos benefícios fiscais e incentivos aí previstos, como ainda, cumulativamente, à obtenção de uma autorização de repatriamento dos lucros e/ou dividendos.

Neste sentido, a aprovação da nova LIP consubstanciou um novo passo no sentido da promoção do investimento estrangeiro.

Ora, Portugal, pelos motivos já apresentados *supra*, sempre teve, e continua a ter um enorme papel ao nível do investimento estrangeiro em Angola, o que se tem vindo a manifestar num elevado volume de negócios entre os dois países. E é precisamente, por esse motivo, e nessa ótica, que se pretende analisar a tributação das empresas em Angola.

Nesse sentido, importa analisar a evolução do sistema fiscal angola, enquanto fator de atração (ou não) do investimento por parte de empresas portuguesas, na medida em que a tributação dos rendimentos aí obtidos é determinante para a escolha do investimento. E, para que um sistema fiscal seja atrativo, há que ter em conta uma série de características, como as taxas de cada imposto ou os subsídios de capital do tratamento de rendimentos estrangeiros.

É possível identificar três grandes reformas fiscais em Angola, sendo elas as seguintes: (i) Reforma fiscal de 1948 - 1950; (ii) Reforma fiscal de 1967 - 1972; (iii) Reforma fiscal de 2011 - 2014.

b. A Reforma fiscal de 1948 – 1950

A reforma fiscal de 1948 – 1950, que teve como clara influência a reforma fiscal portuguesa de 1920, teve como principal foco a tributação direta (em especial, o Imposto Industrial), e foi motivada pelo desajustamento do sistema fiscal face à realidade económica e às necessidades de arrecadação de receita tributária⁸.

c. A Reforma fiscal de 1967 – 1972

À semelhança do que ocorreu em 1948 – 1950, também na reforma fiscal de 1967 – 1972 se podem detetar a influência da reforma tributária portuguesa de 1959 – 1965, designadamente “ao nível da introdução da tributação pelos rendimentos reais”⁹.

Conforme refere a Professora Paula Rosado Pereira¹⁰, na reforma tributária angolana, que teve como um dos seus principais focos o Imposto Industrial, este imposto “adotou o modelo previsto no modelo original do Código da Contribuição Industrial português, resultante da reforma de 1959 – 65, com a divisão das empresas em três grupos, de entre as quais apenas as de maior dimensão (integradas no Grupo A) eram objeto de tributação de acordo com o rendimento real, com base na respetiva contabilidade”.

É ainda de registar o alargamento da incidência deste imposto, após a declaração de independência de Angola, na medida em que as atividades de exploração agrícola, florestal e pecuária, de pesca, de minas e de sal, que estavam

⁸ PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 5.

⁹ PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 6.

¹⁰ PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 6.

anteriormente sujeitas a uma tributação específica, passaram a integrar o Imposto Industrial¹¹.

d. A Reforma fiscal de 2011 – 2014

A mais recente reforma fiscal angolana teve o seu início com a aprovação das *Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária*, pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de março. Conforme exposto *supra*, o referido Decreto Presidencial enunciou os principais problemas do sistema fiscal angolano e as necessidades de reforma.

Nesse sentido, pode ler-se no preâmbulo do mencionado Decreto Presidencial o seguinte:

“Considerando que num tempo de globalização e integração económica e de progressiva abertura ao exterior, a Reforma Tributária, tanto no domínio do sistema fiscal e aduaneiro, como da Administração e da Justiça Tributária, não pode ser adiada por mais tempo, sob pena da República de Angola não consolidar as vantagens decorrentes das mudanças políticas, económicas e sociais em curso;

Considerando que o actual sistema tributária angolano encontra-se muito desfasado em relação à realidade sócio-económica e aos princípios constitucionais em vigor. Apesar de existirem algumas alterações legislativas positivas e algumas melhorias no aparelho administrativo, o sistema tributário é ainda, em muitos aspectos, obsoleto, ineficiente, excessivamente complexo e por vezes baseado em leis do período colonial não compatíveis com os ditames da justiça distributiva (negrito nosso).

Tendo em conta a necessidade de dotar o País de um moderno sistema tributário capaz de dar resposta aos objectivos de política que lhe são constitucionalmente atribuídos e

¹¹ Resultante da abolição do Imposto sobre as Explorações Agrícolas, Florestais e Pecuárias, de Pesca, de Minas e de Sal.

aos desafios do desenvolvimento sócio-económico, através nomeadamente de políticas de fomento do desenvolvimento económico, de atracção do investimento e de promoção do emprego;

Tendo em conta a necessidade de fazer acompanhar as reformas legislativas de uma profunda reforma na Administração Tributária, no plano orgânico, no plano dos recursos humanos e no plano dos procedimentos administrativos e dos sistemas de informação e a necessidade de reformular o actual sistema de justiça tributária, tanto no plano administrativo, como, em especial, no plano judicial, de forma a assegurar uma célere e independente decisão dos conflitos entre a Administração Tributária e os contribuintes, bem como a efectividade do sistema de cobrança coerciva das dívidas tributárias;"

Ora, como é possível retirar da leitura do preâmbulo, as questões que fundamentaram a recente reforma tributária baseiam-se fundamentalmente na desatualização e ineficiência do sistema, na medida em que este consistia ainda num conjunto de normas redigidas no período colonial, naturalmente, desajustadas da realidade atual.

É, aliás, nesse sentido que as *Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária* estabelecem os principais motivos e a razão de ser da Reforma:

"O sistema fiscal, em particular, é, igualmente, obsoleto, pois provém, no essencial, do período colonial. Há uma profusão de diplomas avulsos e desconexos, de épocas muito distintas, facto que contribui para a ineficiência do sistema. A legislação tributária tem vindo a ser actualizada para adaptação às realidades das últimas décadas mas de forma pontual e manifestamente insuficiente. Por outro lado, apesar dos esforços já efetuados no plano administrativo, o sistema tributário não é ainda dotado de eficientes sistemas de informações e dos recursos humanos necessários, com as qualificações hoje exigidas na gestão de um sistema moderno.

O sistema tributário não se adequa à mudanças políticas em curso (consolidação da democracia e do processo de paz, normalização da Administração Local do Estado no território, incluindo a desconcentração da Administração fiscal e aduaneira), à

abertura da economia angolana ao exterior (atração do investimento, concorrência internacional empresarial e concorrência entre Estados) e às transformações do tecido económico angolano (desenvolvimento do mercado formal, modernização da estrutura empresarial, novas tecnologias de informação e de comunicação, comércio electrónico).

(...)

Do mesmo modo, o actual sistema não obedece às modernas tendências da tributação que assentam no alargamento da base tributária e na diminuição das taxas e não é exigente em relação à organização contabilística e documental das empresas.

No domínio da fiscalidade internacional, é notória a ausência de acordos sobre dupla tributação que incentivam o investimento e aprofundem as relações de cooperação empresarial com os países com quem Angola mantém relações económicas mais estreitas (negrito nosso).

(...)"

Como se pode observar da leitura dos motivos que fundamentam a reforma tributária, também a ausência de acordos sobre a dupla tributação constituía uma preocupação do Estado, na medida em que tais acordos constituem um dos principais fatores que, atualmente, motivam o investimento num determinado país.

Ora, nesse sentido, estabelecidas as prioridades, a reforma tributária foi planeada numa perspetiva gradual, de curto e de médio prazo. A este respeito, estabelecem as *Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária* o seguinte:

"A implementação da Reforma nos domínios do sistema fiscal, incluindo o aduaneiro, da parafiscalidade, da administração, da justiça tributária e da tributação internacional deve obedecer a um quadro de prioridades e de acções que serão projectadas no curto prazo (1 a 2 anos) e médio prazo (3 a 5 anos) (...)".

Neste sentido, sucederam-se a aprovação de um conjunto de diplomas legais, o que concretizou os objetivos estabelecidos a curto prazo¹².

Ao nível da legislação tributária transversal, foram aprovados os seguintes diplomas:

- i. Código das Execuções Fiscais (20/14, de 22 de outubro);
- ii. Código Geral Tributário (Lei n.º 21/14, de 22 de outubro);
- iii. Código do Processo Tributário (Lei n.º 22/14, de 05 de dezembro).

Ao nível da tributação direta, foram aprovados os seguintes diplomas:

- i. Estatuto dos Grandes Contribuintes (Decreto Presidencial n.º 147/13, de 01 de outubro);
- ii. Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais (Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/14, de 20 de outubro);
- iii. Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (Lei n.º 18/14, de 22 de outubro);
- iv. Código do Imposto Industrial (Lei n.º 19/14, de 22 de outubro).

Uma das grandes reformulações ocorreu relativamente ao Código Geral Tributário, que regula a atividade tributária em geral. Ora, este Código sofreu uma profunda revisão, que teve como principal objetivo a compatibilização das normas tributárias com os princípios constitucionais consagrados, com o quadro económico atual e com a globalização.

É ainda de salientar a importância da aprovação do novo Código das Execuções Fiscais, que regula a cobrança coerciva das dívidas fiscais e substituiu o antigo *regime simplificado das execuções fiscais*. O novo Código apresenta um

¹² Cfr. PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola* – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 12.

conjunto de normas que criam um sistema de execuções fiscais mais completo e eficaz, bem como cria um regime de perdão de dívidas tributárias.

Também o Código do Processo Tributário foi alterado, adaptando o contencioso tributário ao atual quadro constitucional, conferindo uma maior celeridade e eficácia ao sistema, e estabelecendo uma separação de poderes mais evidente entre o poder judicial e o poder administrativo.

Quanto à tributação dos rendimentos das pessoas singulares e coletivas, estiveram em causa também algumas alterações, as quais, não obstante a sua importância, não desvirtuaram o regime anteriormente existente.

No que respeita à tributação das pessoas coletivas, as principais alterações verificaram-se ao nível das alterações introduzidas no Código do Imposto Industrial, aprovado pela Lei n.º 19/14, de 22 de outubro.

e. O Sistema Fiscal Angolano

O sistema fiscal angolano é caracterizado pela diversidade de impostos sobre os rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos, apresentando, no geral, um imposto para cada tipo de rendimento.

É possível destacar os principais impostos a que os contribuintes estão sujeitos da seguinte forma:

<i>IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO</i>	Imposto Industrial;
	Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho;
	Imposto sobre a Aplicação de Capitais;
	Imposto Predial Urbano (que incide sobre os rendimentos derivados de prédios urbanos);
<i>IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO</i>	Imposto sobre o Consumo;
	Imposto sobre os Direitos Aduaneiros;
<i>IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE</i>	Imposto Predial Urbano (que incide sobre a detenção de prédios urbanos);
	Sisa (que incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis);
	Imposto sobre as Sucessões e Doações;
<i>IMPOSTOS SOBRE ATOS OU CONTRATOS</i>	Imposto de Selo.

Conforme exposto anteriormente, a recente reforma tributária em Angola teve como principal intuito a modernização, adaptação e aperfeiçoamento de um sistema tributário desajustado da realidade. Nesse sentido, foram aprovados, no último trimestre de 2014, um conjunto de diplomas legais, que correspondem,

tanto a simples alterações de pormenor e ligeiras adaptações em certos impostos, como em autênticas reformulações.

Conforme referido anteriormente, os diplomas aprovados foram, ao nível da legislação transversal ao sistema tributário, (i) o Código das Execuções Fiscais (20/14, de 22 de outubro); (ii) o Código Geral Tributário (Lei n.º 21/14, de 22 de outubro); (iii) Código do Processo Tributário (Lei n.º 22/14, de 05 de dezembro); e ao nível da tributação direta, (i) o Estatuto dos Grandes Contribuintes (Decreto Presidencial n.º 147/13, de 01 de outubro); (ii) o Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais (Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/14, de 20 de outubro); (iii) o Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (Lei n.º 18/14, de 22 de outubro); e (iv) o Código do Imposto Industrial (Lei n.º 19/14, de 22 de outubro).

No que diz respeito aos impostos propriamente ditos, as alterações não foram tão substanciais quanto as alterações relativas ao sistema tributário em geral e ao processo tributário.

No que diz respeito à tributação das empresas, uma vez que a presente dissertação se centra maioritariamente no estudo da tributação de pessoas coletivas [não residentes] em Angola, importa salientar que a maioria das sociedades comerciais angolanas adotam a forma de sociedades por quotas, anónimas ou unipessoais, à semelhança do que acontece em Portugal.

As sociedades multinacionais, com sede em países estrangeiros, que atuam enquanto agentes socioeconómicos em Angola, desenvolvem a sua atividade em Angola através de sucursais, filiais, escritórios de representação ou consórcios/parcerias.

Relacionadas com o investimento estrangeiro, por via da atuação de sociedades estrangeiras, estão as restrições cambiais impostas pelo Banco Nacional de Angola (“BNA”). A este respeito, cumpre-nos salientar que a circulação de capitais está sujeita ao controlo do BNA, uma vez que as operações

cambiais estão condicionadas ao cumprimento de certos requisitos, que são os seguintes:

TRANSPORTE DE MOEDA PARA O EXTERIOR DO PAÍS	
<i>RESIDENTES EM ANGOLA</i>	Podem transportar consigo, para fora do país, até USD 15.000 (correspondente a 4.629.105,00 kwanzas ou 13.113,67 euros).
<i>NÃO RESIDENTES EM ANGOLA</i>	Podem transportar consigo, para fora do país, até USD 10.000 (correspondente a 3.086.070,00 ou 8.742,45 euros).
TRANSFERÊNCIAS PARA O EXTERIOR	
<i>ATÉ AO MONTANTE DE USD 300.000 (correspondente a 92.582.100,00 kwanzas ou 262.273,50 euros)</i>	Não estão sujeitas a qualquer restrição, desde que provenham de contratos que não excedam esse valor.
<i>SUPERIORES A USD 300.000 (correspondente a 92.582.100,00 kwanzas ou 262.273,50 euros)</i>	Estão sujeitas à aprovação prévia por parte do BNA.

Ainda quanto à tributação das empresas em Angola, é importante salientar que as empresas são tributadas em razão dos princípios da residência e da fonte.

O princípio da residência “corresponde a uma obrigação pessoal de imposto”¹³. Isto é, os rendimentos das sociedades sediadas em Angola são tributados pelo Estado angolano.

Conforme refere a Professora Paula Rosado Pereira, “o princípio da residência assenta no critério da existência de sede ou direção efetiva no território nacional” e “a fundamentação do princípio da residência assenta na existência de uma ligação de natureza socioeconómica entre o sujeito passivo e o Estado onde é residente. Nesse Estado, o sujeito passivo beneficia de um conjunto de direitos, cujos custos deve ajudar a suportar através dos impostos que aí paga. Por outro lado, trata-se uma questão de praticabilidade, na medida em que é relativamente aos sujeitos passivos residentes que o Estado melhor por controlar a força económica, a capacidade contributiva resultante do exercício de uma atividade, para efeitos de sujeição da mesma tributação.”.

O princípio da residência, quanto às pessoas coletivas, é concretizado na alínea a) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do Imposto Industrial, na medida em que estabelece que são sujeitos passivos do Imposto Industrial “*as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, fundações, associações, fundos autónomos, empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva no território angolano*” (negrito nosso).

Por outro lado, o princípio da fonte, que corresponde a uma obrigação real de imposto, fundada na obtenção de rendimento em determinado Estado (o Estado da fonte)¹⁴, tem também concretização no sistema fiscal angolano. Nesse sentido, estabelece a alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do Imposto Industrial, que são sujeitos passivos do Imposto Industrial “*as pessoas colectivas que não tenham sede ou direcção efectiva em Angola mas que obtenham rendimentos no País*”.

¹³ PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 15.

¹⁴ PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 17.

Conforme vem estabelecido no preceito indicado, que concretiza o princípio da fonte¹⁵, as pessoas coletivas que não têm sede ou direção efetiva em Angola são, ainda assim, tributadas nesse país pelos rendimentos que aí obtiverem.

Quanto à aplicação conjugada dos dois princípios (da residência e da fonte), estabelece a Professora Paula Rosado Pereira que “o princípio da residência seria insuficiente se não fosse acompanhado por uma tributação na fonte que abrangesse os não residentes, uma vez que parte considerável dos investimentos e das atividades desenvolvidas num Estado pertencem a não residentes nesse Estado. Seria, portanto, considerável a perda de receita fiscal para o Estado que tributasse apenas os seus residentes, prescindindo da tributação na fonte relativamente ao rendimento obtido no seu território por não residentes.”¹⁶.

Por tudo o exposto, conclui-se que:

- i. As sociedades residentes em Angola estão sujeitas a tributação sobre os seus lucros, independentemente do país de onde esses lucros provenham (*Princípio da residência*);
- ii. As sociedades não residentes em Angola estão sujeitas a tributação sobre os rendimentos auferidos em território angolano (*Princípio da fonte*).

Refira-se ainda que o Código do Imposto Industrial identifica, no seu artigo 7.º, dois grupos de tributação: (i) o *Grupo A*, que inclui as empresas públicas, sociedades comerciais com capital igual ou superior a 200.000.000,00 kwanzas e sociedades comerciais com lucros totais anuais de valor superior a 500.000.000,00

¹⁵ Conforme refere Paula Rosado Pereira, in PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 17, “é comum que os Estados tributem os rendimentos com origem no seu território, mesmo quando obtidos por entidades não residentes, nos termos do princípio da fonte. Com efeito, a soberania sobre o ocorrido no território nacional é um elemento fundamental da soberania do Estado, que se concretiza também ao nível tributário.”.

¹⁶ Veja-se ainda, a este respeito, PEREIRA, Paula Rosado – *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 114 e 115.

kwanzas; e (ii) o *Grupo B*, que inclui todas as sociedades que não estiverem incluídas no *Grupo A* e as que praticaram apenas uma operação ou ato isolado de natureza comercial ou industrial.

Quanto à tributação dos lucros das empresas, importa referir que o conceito de lucro tributável é bastante amplo, integrando a soma de todos os rendimentos e ganhos decorrentes de qualquer atividade desenvolvida pela empresa, após a dedução dos custos ou perdas necessárias para a obtenção desses mesmos rendimentos ou ganhos (saliente-se que a dedução destes custos ou perdas apenas são considerados para efeitos de determinação do lucro tributável no caso dos contribuintes do *Grupo A*).

Quanto aos prejuízos fiscais, é importante referir que estes podem ser deduzidos ao lucro tributável de um ou mais dos três exercícios seguintes.

Por fim, ainda quanto à tributação das empresas, a taxa correspondente ao Imposto Industrial é de 30%, à exceção das atividades de agricultura, aquicultura, avicultura, pecuária, piscatória e silvicultura, às quais é aplicável uma taxa reduzida de 15%. Por outro lado, os contribuintes do *Grupo B* que não possuam contabilidade organizada estão também sujeitos a uma taxa reduzida de 6,5%.

Para uma melhor compreensão acerca da tributação das empresas não residentes em Angola (que corresponde ao tema central da presente dissertação), será feita *infra* uma exposição mais aprofundada acerca dessa matéria.

Ainda numa perspetiva generalista acerca do sistema fiscal angolano, será abordado um tema com especial relevo para o investimento estrangeiro – a celebração de Acordos de Dupla Tributação.

f. Angola e os Acordos de Dupla Tributação

Sem prejuízo do *supra* exposto quanto aos fatores de atração de investimento estrangeiro, é de salientar ainda como um fator determinante para a escolha de um investimento, o facto de o país onde se pretende investir tenha celebrado com o país do domicílio do investidor uma Convenção para evitar a Dupla Tributação.

Ora, a esse nível, Angola tem ainda um extenso caminho pela frente, na medida em que terá recentemente assinado as duas primeiras CDT, com os Emirados Árabes Unidos e, posteriormente, com Portugal, não tendo ainda nenhuma das duas entrado em vigor.

Ora, conforme foi referido anteriormente, um dos aspetos apontados nas *Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária*, aprovadas pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de março, que motivou a reforma tributária foi o facto de “*no domínio da fiscalidade internacional, é notória a ausência de acordos sobre a dupla tributação que incentivem o investimento e aprofundem as relações de cooperação empresarial com os países com quem Angola mantém relações económicas mais estreitas*”.

Neste sentido, também o facto de Angola não ter, até então, celebrado quaisquer acordos sobre a dupla tributação, foi motivo para a reforma tributária, a qual, entre outros objetivos, tinha como intuito a atração de investimento estrangeiro. E, conforme também já se referiu anteriormente, a existência de CDT entre Angola e um determinado país é, sem dúvida, um importante fator de decisão de investimento, quando uma empresa residente nesse país decide investir em Angola.

Por esse motivo, a reforma tributária angolana teve também como objetivo a tomada de medidas que promovessem a atração de investimento estrangeiro, o que passou, entre outras medidas, pela celebração de acordos sobre a dupla tributação.

Foi nesse pressuposto que Angola assinou, em 08 de fevereiro de 2018, a sua primeira CDT, com os Emirados Árabes Unidos, a qual, entre outras medidas, se

prevê que estabeleça taxas reduzidas de retenção na fonte de impostos sobre o rendimento, bem como um período superior para a presunção da existência de estabelecimento estável face à legislação interna.

Mais tarde, em 18 de setembro, foi assinada uma CDT entre Portugal e Angola, a qual é fruto de uma longa negociação entre dois Estados com uma longa história de relações económicas. A celebração de uma CDT entre os dois Estados teve como intuito o desenvolvimento dessas mesmas relações, facilitando as trocas comerciais, a prestação de serviços, os fluxos de investimento e a circulação de pessoas, de capitais e de tecnologias.

Não obstante os progressos ao nível da celebração de acordos de dupla tributação, nenhum dos dois acordos celebrados se encontra em vigor.

No que se refere ao acordo celebrado entre Portugal e Angola, em 18 de setembro de 2018, o mesmo foi aprovado pelo Conselho de Ministros, no passado dia 15 de novembro. A esse respeito, veja-se o texto do Comunicado do Conselho de Ministros de 15 de novembro de 2018:

“(...) 5. Foram aprovados os seguintes acordos e convenções internacionais:

(...)

- Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal, assinada em Luanda a 18 de setembro de 2018. Esta Convenção representa um contributo importante para o desenvolvimento das relações económicas entre Portugal e Angola no âmbito das trocas comerciais e da prestação de serviços, dos fluxos de investimento e da circulação de pessoas, de capitais e de tecnologias; (...)”

Ainda na mesma data, foi aprovado o acordo celebrado entre Portugal e Angola (também em 18 de setembro de 2018) sobre Assistência Mútua e Cooperação em Matéria Fiscal. A esse respeito, é referido no Comunicado do Conselho de Ministros de 15 de novembro de 2018 o seguinte:

“(...) Neste Acordo estabelecem-se regras que possibilitam várias formas de assistência administrativa mútua em matéria fiscal, que abarcam a realização de controlos fiscais simultâneos e a participação em controlos fiscais no estrangeiro; a assistência na cobrança, incluindo as providências cautelares; e a notificação de documentos; (...)”

O referido acordo sobre a dupla tributação terá ainda de obter a aprovação da Assembleia da República, e terá, posteriormente, de ser ratificada, para entrar em vigor. Quanto a esta matéria, analisaremos *infra* o procedimento de celebração das convenções.

Feito um enquadramento acerca do sistema fiscal angolano e das questões principais que serão analisadas, faremos agora uma análise mais profunda acerca da tributação de empresas não residentes em Angola, com especial foco para as empresas sediadas em Portugal.

Posteriormente, será abordada a questão da Dupla Tributação, do impacto da mesma no investimento estrangeiro, e da sua solução, que passa pela celebração de uma Convenção de Dupla Tributação (assinada no dia 18 de setembro).

C. A TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM ANGOLA

CAPÍTULO I – A TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS EM ANGOLA

Uma vez que o tema da presente dissertação diz respeito à tributação de empresas (portuguesas) não residente em Angola, por rendimentos aí auferidos, é de extrema relevância a análise do regime de tributação estabelecido na legislação angolana.

Nesse sentido, será feita uma exposição *infra* acerca das principais regras aplicáveis à tributação de não residentes em Angola, a qual partirá da referência aos elementos de conexão adotados nas normas tributárias, passando pela definição do conceito de residente/não residente em Angola, bem como o conceito de estabelecimento estável, para que, posteriormente, possamos analisar o regime de tributação das empresas não residentes em Angola.

a. Elementos de conexão: Conceito e Elenco dos Elementos de Conexão mais Relevantes

Um elemento de conexão é um elemento da previsão de uma norma que, “fixando a «localização» de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”¹⁷.

Os elementos de conexão consubstanciam relações ou ligações entre pessoas, objetos e factos com determinados ordenamentos tributários. Os elementos de conexão subjetivos reportam-se a pessoas (residência ou nacionalidade) e os elementos de conexão objetivos reportam-se a objetos e factos (fonte de produção,

¹⁷ Cfr. XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2016, p. 224.

lugar do exercício da atividade, lugar da situação dos bens, lugar da celebração de um contrato, pagamento de um rendimento).

Conforme referem os Professores Alberto Xavier¹⁸ e Isabel de Magalhães Colaço¹⁹, a conexão pode ser múltipla ou complexa, na medida em que, muitas vezes, a lei ou as convenções recorrem a mais do que um elemento de conexão nas suas previsões normativas. Nesses casos, é possível distinguir três modalidades de conexão múltipla: a conexão subsidiária, a conexão cumulativa e a conexão alternativa.

A conexão subsidiária caracteriza-se pela previsão, numa determinada norma, de duas ou mais conexões, estabelecendo essa norma que uma das conexões é subsidiária à outra, *i.e.*, só terá aplicação em caso de impossibilidade de aplicação da conexão primária. A este respeito, o Professor Alberto Xavier apresenta como exemplo o artigo 4.º, n.º 2, alínea a) do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”)²⁰.

A conexão cumulativa, por seu turno, caracteriza-se pela existência de uma norma que preveja dois ou mais elementos de conexão na sua previsão, cuja ocorrência se deva verificar simultaneamente para que certo efeito se produza. Como exemplo de uma conexão cumulativa, o Professor Alberto Xavier refere o caso da *“norma convencional que estabelece que a convenção apenas se aplica, se o beneficiário dos juros tiver num certo Estado simultaneamente a sua residência e o seu estabelecimento estável, de tal modo que ela não se aplica aos juros pagos aos*

¹⁸ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2016, p. 224.

¹⁹ COLAÇO, Isabel de Magalhães – *Direito Internacional Privado*, II, Lisboa, 1959, pp. 20 e ss.

²⁰ A norma estabelece que, em caso de conflito de residências, uma pessoa deve ser *“considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição”* – conexão primária. Por outro lado, *“se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro dos interesses vitais)”* – conexão secundária ou subsidiária.

estabelecimentos estáveis que as empresas residentes no primeiro Estado tenham em terceiros Estados"²¹.

Por fim, a conexão alternativa ocorre quando uma norma prevê dois ou mais elementos de conexão, em que qualquer um deles está apto à produção dos efeitos nessa norma estatuídos. Quanto a este caso, o exemplo apresentado pelo Professor Alberto Xavier é o de uma norma *"que considera como residentes em Portugal as sociedades que tenham em Portugal a sua sede estatutária ou a sua direcção efectiva"*²².

Ora, a utilização de elementos de conexão diversos, pelos Estados, tem-se manifestado como um dos principais motivos para a ocorrência de dupla tributação internacional. E tal pode ocorrer, tanto pelo facto de os Estados adotarem elementos de conexão distintos, como a residência do contribuinte ou o local da fonte do rendimento, como pelo facto de os Estados, ainda que adotando o mesmo elemento de conexão (como a residência), atribuírem a esse elemento de conexão um sentido diverso (considerando-se o contribuinte residente de ambos os Estados simultaneamente).

No que diz respeito, por exemplo, aos Impostos sobre o Rendimento e o Capital, a adoção dos elementos de conexão pode resultar dos princípios da residência e da fonte^{23 24}, conforme ocorre no caso angolano.

²¹ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 225.

²² XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 225.

²³ Segundo o *princípio da residência*, as sociedades residentes num determinado Estado estão sujeitas a tributação sobre os seus lucros nesse Estado, independentemente do país de onde esses lucros provenham; Segundo o *princípio da fonte*, as sociedades não residentes nesse Estado estão sujeitas a tributação sobre os rendimentos auferidos no território desse Estado.

²⁴ Conforme refere Paula Rosado Pereira, in PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 18, os princípios da residência e da fonte, geralmente, são conjugados, na medida em que *"o princípio da residência seria insuficiente se não fosse acompanhado por uma tributação na fonte que abrangesse os não residentes, uma vez que parte considerável dos investimentos e das atividades*

Uma questão associada aos princípios da residência e da fonte reside em saber qual a extensão do poder de tributar, questão essa que apenas se vê resolvida com recurso aos princípios da universalidade e da territorialidade. Isto porque os princípios da residência e da fonte apenas dizem quais são as conexões relevantes, não determinando qual a extensão do poder tributário que decorre dessa mesma conexão.

Quando está em causa a conexão-residência, o princípio da universalidade, a esta associada, estabelece uma obrigação tributária ilimitada, *“no sentido de que o residente de um país, seja pessoa singular ou pessoa colectiva, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa: daí que se fale num princípio da universalidade ou do world-wide-income que conduziria, assim, a uma extensão «extra-territorial» da lei interna”*²⁵.

Do mesmo modo, os mesmos sistemas fiscais que adotam o elemento de conexão-residência, tendem também a adotar, para os não residentes, o elemento de conexão-fonte. Relacionado com esse elemento de conexão, está o princípio da territorialidade, que estabelece uma obrigação tributária limitada aos não residentes num determinado Estado, *“submetendo a imposto apenas os rendimentos decorrentes de fontes localizadas no seu território”*²⁶.

Assim, em muitos Estados, o princípio da residência aparece associado ao princípio da universalidade ou da tributação ilimitada, caso em que o Estado terá de tributar os seus residentes pelos rendimentos obtidos, tanto no seu território, como no estrangeiro.

No que respeita aos Impostos sobre transmissões a título gratuito, estão geralmente em causa dois princípios: o princípio do domicílio e o princípio *locus*

desenvolvidas num Estado pertencem a não residentes nesse Estado. Seria, portanto, considerável a perda de receita fiscal para o Estado que tributasse apenas os seus residentes, prescindindo da tributação na fonte relativamente ao rendimento obtido no seu território por não residentes”.

²⁵ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 231.

²⁶ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 231.

rei sitae. Segundo o princípio do domicílio, o Estado tem o poder de tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efetuadas por pessoas, singulares ou coletivas, domiciliadas nesse mesmo Estado (domicílio do *de cuius* ou do doador), ou cujo beneficiário tem domicílio nesse Estado (domicílio do beneficiário), independentemente da localização dos bens ou direitos. Por outro lado, segundo o princípio do *locus rei sitae*, o Estado tem o poder de tributar as transmissões patrimoniais relativas a bens ou direitos localizados nesse mesmo Estado, independentemente do domicílio do *de cuius* ou doador e do beneficiário.

Relativamente a este tipo de impostos, os Estados tendem a adotar uma solução que compatibiliza ambos os princípios (do domicílio e do *locus rei sitae*). Nesse sentido, os Estados tendem a tributar, tanto as transmissões gratuitas efetuadas por transmitentes nele domiciliados ou cujos beneficiários tenham domicílio nesse Estado, como as transmissões gratuitas efetuadas por não residentes em relação a bens e direitos localizados no seu território.

Quanto aos Impostos sobre o Consumo, conforme refere o Professor Alberto Xavier²⁷, estes são geralmente “lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e, por razões simétricas, o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais”.

Neste tipo de imposto, os elementos de conexão *lugar da assinatura dos contratos, o lugar onde o pagamento é efetuado, a nacionalidade ou o domicílio das partes* são, portanto, totalmente irrelevantes. Neste caso, é sim relevante o *princípio da tributação do país do destino*.

²⁷ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 238.

No que diz respeito ao Imposto do Selo, os elementos de conexão relevantes na maioria dos Estados são o *local da prática dos atos jurídicos* ou da *expedição dos documentos*.

b. Os Conceitos de Residente e Não Residente

Importa, a este respeito, começar por distinguir os conceitos de residência e domicílio, uma vez que certos Estados fazem tal distinção, atribuindo-lhes regimes jurídicos distintos.

Ora, os ordenamentos jurídicos que distinguem estes dois conceitos, tendem a atribuir maior relevância, do ponto de vista tributário, ao domicílio, relativamente à residência, uma vez que o primeiro corresponde a uma ligação mais duradoura a um determinado território, na medida em que integra uma intenção efetiva de aí permanecer (*animus*)²⁸. Por outro lado, o conceito de residência corresponde apenas a uma ligação física a um território (*corpus*).

Como exemplos de Estados que atribuem particular relevância ao conceito de residência, temos:

- i. O Reino Unido, em que o conceito de domicílio parte da distinção entre domicile of origin e domicile of choice, sendo que o primeiro diz respeito aos cidadãos nascidos naquele território, e o segundo corresponde ao país com o qual um cidadão estabeleceu laços mais estreitos, tornando-o a sua “pátria de adoção”²⁹;*

²⁸ A este respeito, distingue José Luiz Bulhões Pedreira, *in* PEDREIRA, José Luiz Bulhões – *Imposto de Renda*, 1969, *Apud* XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 281, os seguintes conceitos relevantes no direito brasileiro: “*pousada: lugar onde graus da presença física de uma pessoa se encontra em trânsito*”; “*morada: onde habita com maior estabilidade*”; “*residência: caracterizada pela permanência*”; “*domicílio: que resulta do caráter definitivo da residência*”.

²⁹ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 282.

- ii. França, que distingue os conceitos de residência habitual e domicílio, sujeitando os domiciliados no país à tributação segundo o princípio da universalidade e os residentes habituais à tributação segundo o princípio da territorialidade.

A este respeito, é ainda importante ter presente que muitos Estados não autonomizam estes dois conceitos, utilizando-os como sinónimos. É, porém, relevante ter em conta que o próprio conceito de residência pode ter duas aceções: a aceção subjetivista e a aceção objetivista³⁰.

As aceções subjetivistas de residência, para além de exigirem uma ligação física ao Estado (*corpus*), exigem ainda uma intenção de o sujeito se tornar residente nesse mesmo Estado (*animus*). Neste sentido, a obtenção da residência por um determinado sujeito está sujeita à apreciação das autoridades tributárias acerca da verificação dos dois requisitos – a ligação física ao Estado e a intenção de se tornar residente nesse Estado.

Por outro lado, as aceções objetivistas de residência apenas exigem a verificação do requisito da ligação física ao Estado, num determinado período mínimo estabelecido.

É considerada residente em Angola a sociedade que tiver sede ou direção efetiva³¹ no território angolano³². Quanto a estas sociedades, é de salientar que a base para a tributação das empresas é o lucro obtido, independentemente do país de origem (princípio da universalidade), conforme estabelecido no artigo 3.º do Código do Imposto Industrial³³.

³⁰ A este respeito, veja-se XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2016, p. 283.

³¹ Conforme disposto no artigo 38.º do Código Geral Tributário, a direção efetiva é o lugar em que funciona normalmente a administração principal da sociedade.

³² *Cfr.* Artigo 3.º do Código do Imposto Industrial.

³³ A este respeito, refere Paula Rosado Pereira, *in* PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, p. 21, que “O CII angolano adota, assim, um princípio de tributação universal ou ilimitada dos residentes, tributando-os, em sede de Imposto Industrial, relativamente à totalidade dos seus rendimentos a

c. *O Conceito de Estabelecimento Estável*

O artigo 39.º do Código do Imposto Industrial estabelece que se considera existir um estabelecimento estável³⁴ em território angolano quando haja “*uma instalação fixa através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade, compreendendo, designadamente: um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais que se situe no território nacional*”³⁵.

No entanto, a legislação angolana prevê ainda a existência de um estabelecimento estável mais três situações específicas, que são as seguintes:

- i. Existência de um estaleiro de construção ou de montagem e as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão conexas com o seu funcionamento, se a sua duração ou a duração da obra ou atividade a que respeite, incluindo os trabalhos preparatórios, for superior a 90 (noventa) dias em qualquer período de 12 (doze) meses;
- ii. Fornecimento de serviços, compreendendo as funções de consulta por uma empresa atuando por intermédio de assalariados ou outro pessoal contratado para esse fim, mas unicamente quando atividades dessa natureza são prosseguidas em Angola durante um ou vários períodos, representando no total mais de 90 (noventa) dias, em qualquer período de 12 (doze) meses;

nível mundial (worldwide taxation). Incluem-se, portanto, na extensão da obrigação de imposto dos sujeitos passivos residentes, os rendimentos obtidos fora do território angolano”.

³⁴ Conforme refere Paula Rosado Pereira, in PEREIRA, Paula Rosado – *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 137, “*o preenchimento do conceito de estabelecimento estável permite, no caso concreto, assumir a existência de uma estrutura, em termos de instalações ou apenas humana, utilizada no desenvolvimento de uma atividade económica regular no território em questão, determinando a tributação nesse Estado como se de uma entidade jurídica autónoma se tratasse*”.

³⁵ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, pp. 23 e 24.

- iii.* Quando uma pessoa singular ou coletiva possua um agente dependente, que atue em Angola em representação daquela, na medida em que o agente em causa:
- a.* Tenha ou habitualmente exerça, em território angolano, poderes para concluir contratos em nome da empresa; ou
 - b.* Não dispondo desses poderes, conserve habitualmente em Angola um *stock* de mercadorias para entrega por conta da pessoa singular ou coletiva que representa.

d. A Tributação de Empresas Não Residentes em Angola

Conforme *supra* referido, é considerada residente em Angola a sociedade que tiver sede ou direção efetiva no território angolano, sendo que estas são tributadas, em sede de Imposto Industrial, pela totalidade dos lucros obtidos, quer no país, quer no estrangeiro (princípio da universalidade)³⁶.

As sociedades residentes em Angola têm por base um princípio universal ou ilimitado, na medida em que estas são tributadas em Angola pela totalidade dos seus lucros.

A tributação dos rendimentos das sociedades em Angola tem por base um imposto único e geral, denominado Imposto Industrial. No que respeita à incidência objetiva deste imposto, estabelece o artigo 1.º do Código do Imposto Industrial que este incide sobre o lucro contabilístico imputado ao exercício das sociedades que desenvolvem, em Angola, atividades, ainda que acidentais, de natureza comercial ou industrial (desde que não sujeitas a Imposto sobre o Rendimento do Trabalho), atividades agrícolas, aquícolas, avícolas, piscatórias, silvícolas e pecuárias, bem como atividades de mediação, agência ou

³⁶ *Cfr.* Artigo 3.º do Código do Imposto Industrial.

representação, na execução de contratos de qualquer natureza, nos termos do artigo 1.º do Código do Imposto Industrial.

Para esse efeito, os lucros das sociedades correspondem à soma dos rendimentos e ganhos obtidos no território, sendo a mesma normal, acessória, ocasional ou principal, após concluídas todas as deduções para a obtenção deste resultado. Por sua vez, são ainda abatidos os prejuízos fiscais, consoante o lucro tributável dos três exercícios seguintes³⁷.

É de referir que, para o cálculo do Imposto Industrial, as mais-valias obtidas devem ser adicionadas ao lucro tributável, sendo que, para o cálculo destas, é feita uma correção monetária aos juros e *royalties*.

Os rendimentos obtidos, para efeito deste imposto, são classificados e tributados de acordo com os seguintes grupos:

- i. **Grupo A:** Integra as empresas públicas, as sociedades comerciais com capital igual ou superior a 200.000.000,00 kwanzas e sociedades comerciais com lucros totais anuais de valor superior a 500.000.000,00 kwanzas (artigo 8.º do Código do Imposto Industrial);
- ii. **Grupo B:** Integra todas as sociedades que não estiverem incluídas no Grupo A e as que praticaram apenas uma operação ou ato isolado de natureza comercial ou industrial³⁸ (artigo 10.º do Código do Imposto Industrial).

Nos termos do artigo 9.º do Código do Imposto Industrial, os contribuintes podem optar pela inclusão no Grupo A, mediante menção de tal intenção, até ao final do mês de fevereiro do ano a que o imposto respeite, sendo que, uma vez

³⁷ Não é permitido reportar prejuízos em relação a períodos anteriores.

³⁸ A este respeito, refere Paula Rosado Pereira, in PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, pp. 20, que se entende por ato isolado de natureza comercial ou industrial “a realização de qualquer atividade comercial ou industrial, como definida nos termos do CII, que, de forma contínua ou interpolada, não tenha duração superior a 180 dias durante o exercício fiscal.”.

incluídos no Grupo A, só decorridos três anos será possível o reingresso no Grupo B.

Importa esclarecer que, no que respeita aos sujeitos passivos (incidência subjetiva), este imposto incide sobre as pessoas, singulares ou coletivas, nacionais ou estrangeiras, que desenvolvam uma das atividades *supra* identificadas, desde que sejam:

- i. **Residentes em Angola**, sendo, por conseguinte, tributadas pela totalidade dos lucros obtidos, tanto no país como no estrangeiro (por aplicação do princípio da tributação universal ou ilimitada); ou
- ii. **Não residentes em Angola** (isto é, que possuam domicílio, sede ou direção efetiva no estrangeiro) **com estabelecimento estável em Angola**, sendo estas tributadas pelos:
 - a. Lucros imputáveis ao estabelecimento estável situado em Angola;
 - b. Lucros imputáveis às vendas em Angola de mercadorias da mesma natureza do que as vendidas pelo estabelecimento estável, ou de natureza similar;
 - c. Lucros imputáveis a outras atividades exercidas em Angola, da mesma natureza que as exercidas pelo estabelecimento estável, ou de natureza similar.
- iii. **Não residentes em Angola** (isto é, que possuam domicílio, sede ou direção efetiva no estrangeiro) **sem estabelecimento estável em Angola**, sendo estas tributadas nos termos estabelecidos nos artigos 71.º a 73.º do Código do Imposto Industrial. Conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 71.º daquele Código, *“as pessoas colectivas sem sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Angola, que de forma acidental exerçam actividades de prestação de serviços de qualquer natureza, em território angolano ou efectuadas a favor de entidades com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Angola, independentemente do local da*

*sua prestação, estão sujeitas a Imposto Industrial nos termos deste regime especial*³⁹.

Relativamente às taxas aplicáveis, o Código do Imposto Industrial estabelece uma taxa única, de 30% (trinta por cento)⁴⁰, sendo que, no caso das operações associadas ao setor agrícola, aquícola, avícola, piscatória, silvícola e pecuária, o n.º 2 do artigo 64.º do Código do Imposto Industrial prevê uma taxa reduzida de 15% (quinze por cento).

Por outro lado, o n.º 5 do artigo 64.º do Código do Imposto Industrial prevê um regime especial para a liquidação provisória de imposto sobre prestações de serviços, cuja taxa é de 6,5% (seis vírgula cinco por cento). Assim, será esta a taxa aplicável, aos não residentes, sem estabelecimento estável em Angola, que exerçam, em território angolano, atividades de prestação de serviços de qualquer natureza.

Quanto ao período de tributação, o artigo 77.º do Código do Imposto Industrial estabelece que o Imposto Industrial é devido por cada exercício económico, o qual coincide com o ano civil⁴¹. Não obstante o Imposto Industrial ser um imposto período, que opera numa base anual, existem situações específicas, nas quais o período de tributação pode ter uma duração inferior a um ano. Essas situações, em que o período de tributação pode ser inferior a 1 (um) ano, previstas no n.º 2 do artigo 77.º do Código do Imposto Industrial, são as seguintes:

³⁹ Está aqui em causa a aplicação do elemento de conexão da fonte do rendimento, na medida em que é tributado o lucro realizado em Angola, mesmo quando obtido por entidades não residentes nesse território.

⁴⁰ *Cfr.* Artigo 64.º, n.º 1 do Código do Imposto Industrial.

⁴¹ A regra da anualidade do período de tributação não é, porém, estanque, conforme refere Paula Rosado Pereira, *in* PEREIRA, Paula Rosado - *Tributação das Empresas em Angola - O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, pp. 27, na medida em que *“a regra da anualidade é conjugada com a existência de um direito, nos termos legalmente previstos, ao reporte dos prejuízos fiscais.”*. A esse respeito, estabelece o artigo 48.º do Código do Imposto Industrial, *“os prejuízos verificados em determinado exercício são deduzidos à matéria colectável, havendo-os, de um, ou mais, dos três anos posteriores”*.

“a) No exercício do início de tributação, que se considera o período decorrido entre a data em que se inicia a actividade ou se inicia a obtenção de rendimentos sujeitas a imposto e o fim do exercício;

b) No exercício da cessação da actividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o primeiro dia do exercício e a data da cessação da actividade;

c) Quando as condições de sujeição ao imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo exercício, em que é constituído pelo período efectivamente decorrido.”

A liquidação do Imposto Industrial é devida no momento em que é apresentada a declaração do mesmo.

O artigo 6.º do Código do Imposto Industrial prevê isenções de Imposto Industrial nos casos de:

- i. “Fundações, associações e cooperativas devidamente legalizadas e com estatuto de utilidade pública, por um período de até 5 (cinco) anos, sempre que o interesse público o justifique;*
- ii. Companhias de navegação marítima ou aéreas, se, no país da sua nacionalidade, as companhias angolanas de igual objeto social gozarem da mesma prerrogativa.”⁴²*

Para além do Imposto Industrial, as empresas não residentes em Angola podem ainda vir a ser tributadas, em Angola, estando sujeitas a outros impostos. Nesse sentido, as empresas não residentes em Angola podem ser tributadas, em Angola, designadamente no âmbito dos seguintes impostos:

- i. **Imposto Industrial**, sendo tributado por retenção na fonte a uma taxa liberatória de 6,5% de Imposto Industrial, incidente sobre o valor global do serviço prestado;*

⁴² Cfr. Paula Rosado Pereira, in PEREIRA, Paula Rosado – *Tributação das Empresas em Angola* – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Almedina, Coimbra, 2016, pp. 29.

- ii.* **Imposto sobre o Rendimento do Trabalho**, no âmbito do qual os contribuintes estão agrupados em 3 grupos - Grupo A, Grupo B e Grupo C: aos contribuintes do Grupo A aplicam-se as taxas constantes da tabela anexa ao Código do IRT, a qual prevê uma parcela fixa, à qual acresce uma percentagem que varia entre 7% (sete por cento) e 17% (dezassete por cento), em função dos rendimentos do contribuinte; aos contribuintes do Grupo B, aplica-se uma taxa única de 15% (quinze por cento); e aos do Grupo C, aplica-se a taxa única de 30% (trinta por cento);
- iii.* **Imposto sobre Aplicação de Capitais**, sendo tributado por retenção na fonte, pela entidade a quem incumbe o pagamento de tais rendimentos, nos termos definidos nos artigos 28.º, n.º 2, alínea a) e 29.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais⁴³. O imposto incide sobre os rendimentos provenientes da simples aplicação de capitais e divide-se em duas secções: A e B. As taxas aplicáveis são de 15% (quinze por cento), no caso dos rendimentos previstos na secção A e de 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento) ou 15% (quinze por cento), no caso dos rendimentos previstos na secção B;
- iv.* **Imposto sobre o Consumo**, o qual incide sobre: serviços de hotelaria e similares; serviços de telecomunicações; consumo de água e de energia; locação de máquinas, equipamentos, espaços para conferências, colóquios ou outros eventos; serviços de consultoria; serviços fotográficos; serviços portuários, aeroportuários e serviços de despachantes; serviços de segurança privada; serviços de turismo e viagens promovidas por agências de viagens; serviços de gestão de cantinas, refeitórios, imóveis e condomínios; acesso a espetáculos ou eventos culturais, artísticos e desportivos; transportes e ainda importação de mercadorias. As taxas aplicáveis variam entre 2% (dois

⁴³ Aprovado pelo Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/14, de 22 de outubro de 2014.

- por cento), 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento), 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento);
- v. **Imposto de Selo**, o qual incide sobre os mais variados atos jurídicos e contratos celebrados em território angolano. As taxas aplicáveis a este imposto variam, conforme o tipo de operação em causa, e constam da tabela anexa ao Código do Imposto de Selo;
- vi. **Imposto Predial Urbano**, o qual incide sobre os rendimentos provenientes de prédios urbanos, situados em Angola, *i.e.* das rendas recebidas, em cada ano, às quais são subtraídas o valor das despesas de conservação e encargos. A taxa aplicável é de 25% (vinte e cinco por cento);
- vii. **Sisa**, o qual incide sobre a transmissão, a título oneroso, de bens imóveis. A taxa aplicável é de 2% (dois por cento);
- viii. **Tributação na Indústria Petrolífera:**
- a. Imposto sobre a Produção do Petróleo, ao qual se aplica a taxa de 5% (cinco por cento);
 - b. Imposto sobre o Rendimento do Petróleo, ao qual se aplica a taxa de 25% (vinte e cinco por cento);
 - c. Imposto sobre o Rendimento do Petróleo para Projetos de Gás não-associado.
- ix. **Tributação na Indústria Mineira**, cuja taxa aplicável à tributação do rendimento é de 25% (vinte e cinco por cento); cuja taxa aplicável à tributação dos *royalties* é de: 5% (cinco por cento) para os minerais estratégicos e pedras e minerais metálicos preciosos; 4% (quatro por cento) para as pedras semi-preciosas; 3% (três por cento) para os minerais metálicos não preciosos; e 2% (dois por cento) para os materiais de construção de origem mineira e outros minerais.

Feita a identificação dos principais impostos a que as entidades não residentes em Angola estão sujeitas, importa referir que, uma vez não existir ainda (sem

prejuízo da CDT assinada, no passado dia 18 de setembro, e aprovada pelo Conselho de Ministros no passado dia 15 de novembro) uma Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Angola, há que ter em conta que, uma empresa portuguesa que opte por investir em Angola está sujeita às normas portuguesas (por via do princípio da universalidade ou da tributação ilimitada) e às normas angolanas (por via do princípio da territorialidade ou princípio da fonte), o que poderá resultar na sobreposição de normas e, conseqüentemente, na verificação do fenómeno da dupla tributação jurídica internacional, conceito que *infra* se irá explorar.

CAPÍTULO II - A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS

a. O Conceito de Dupla Tributação

A dupla tributação, que pode também designar-se de concurso de normas, ocorre, conforme refere o Professor Alberto Xavier⁴⁴, “quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”⁴⁵.

Os dois requisitos do conceito de dupla tributação são, portanto, a identidade do facto e a pluralidade de normas aplicáveis àquele facto.

No que diz respeito ao primeiro requisito – de identidade do facto –, é necessário não confundir a dupla tributação jurídica com a dupla tributação económica. Isto porque, enquanto que num caso de dupla tributação jurídica estamos perante uma verdadeira identidade dos sujeitos passivos, num caso de dupla tributação económica, ainda que o facto gerador do imposto seja o mesmo, existe uma pluralidade de sujeitos passivos. Conforme exemplifica o Professor Alberto Xavier⁴⁶, estaríamos perante um caso de dupla tributação económica se “o mesmo rendimento fosse tributado por normas tributárias distintas, das quais uma o atinge na sociedade, pessoa colectiva onde se gerou, e outra no sócio a quem foi distribuído e, em geral, sempre que o mesmo facto (ou aspecto material do facto) é tributado cada vez que muda de titular (...)”⁴⁷.

⁴⁴ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 31.

⁴⁵ Conforme refere Herbert Dorn, in DORN, Herbert – *Diritto Finanziario e Questioni Fondamentali sulle Doppie Imposizioni*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1938, “a dupla – múltipla – tributação verifica-se quando vários titulares de soberania tributária independentes – neste caso, vários Estados independentes – submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie”.

⁴⁶ XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, p. 35.

⁴⁷ Em sentido contrário, veja-se UDINA, Manlio – *Il Diritto Internazionale Tributario*, Pádua, 1949, p. 252.

Assim, a dupla tributação jurídica distingue-se da dupla tributação económica, na medida em que a primeira exige a identidade do sujeito passivo, e a segunda apenas exige uma identidade objetiva, que coexiste com uma pluralidade de sujeitos.

Ou seja, no caso da dupla tributação económica, o rendimento é sujeito a tributação na esfera de dois sujeitos passivos diferentes, sendo que a mesma situação é tributada por dois Estados distintos (em caso de dupla tributação internacional), havendo uma sobreposição de impostos que resulta numa identidade quanto ao objeto, ainda que os sujeitos passivos sejam diversos. Por outro lado, nos casos de dupla tributação jurídica, está em causa a identidade do sujeito passivo, ou seja, a tributação irá operar através de diferentes normas, mas na esfera do mesmo sujeito passivo.

Para além da identidade do facto, para existir um caso de dupla tributação, é necessário que se verifique ainda um concurso real de normas, porquanto esteja em causa uma aplicação autónoma e independente de duas ou mais normas, da qual resulta a produção conjunta das consequências jurídicas de ambas.

A figura da dupla tributação pressupõe, portanto, a existência de um facto, ao qual são aplicáveis várias normas tributárias, e da qual resulta essa dupla tributação. Portanto, estamos perante um caso de dupla tributação quando um mesmo facto tributário integra a previsão de duas normas e incidência distintas.

Por sua vez, quando as previsões normativas pertencem a ordenamentos tributários de dois ou mais Estados, surge o fenómeno da dupla tributação internacional.

Ora, conforme vem definido na Introdução do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, *“a dupla tributação jurídica internacional pode ser definida, em termos gerais, 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. Os seus efeitos nefastos sobre a troca de bens e de serviços e sobre a circulação de capitais, de tecnologia e de pessoas são por*

demais conhecidos, pelo que se torna supérfluo sublinhar a importância de que se reveste a supressão dos obstáculos que a dupla tributação representa para o desenvolvimento das relações económicas entre os países”⁴⁸.

Acontece que um dos principais fatores que dão origem a casos de dupla tributação prendem-se com o facto de a maioria dos Estados tributarem, simultaneamente, todos os rendimentos que têm origem no seu território, bem como todos os rendimentos obtidos no estrangeiro pelos seus residentes. Neste sentido, a adoção, pelos Estados, de regras de tributação que se baseiem no princípio da fonte e no princípio da residência (*worldwide taxation*) simultaneamente, resulta na formação de casos de dupla tributação internacional.

Um outro fator gerador de casos de dupla tributação internacional, embora não tao frequente, resulta da tributação, por certos Estados, segundo o critério da nacionalidade. Isto é, verificam-se casos de dupla tributação internacional, quando ocorre uma sobreposição entre a tributação pelo Estado da nacionalidade e a tributação pelo Estado da residência (caso esteja em causa um contribuinte que tem a sua residência num Estado diverso do Estado da sua nacionalidade).

Ora, este tipo de fatores tem vindo a provocar um fenómeno cada vez mais debatido: a dupla tributação internacional. Acontece que, uma vez que estamos numa altura em que a globalização e o investimento estrangeiro têm vindo a crescer exponencialmente, têm vindo a ser tomadas medidas, pelos Estados, de modo a “corrigir” este tipo de fenómenos, por forma a evitá-los, promovendo e incentivando, assim, ainda mais, tanto a globalização, como o investimento estrangeiro e a circulação de capitais.

Nesse sentido, o principal método que tem vindo a ser adotado pelos Estados é a celebração de Convenções de Dupla Tributação, conforme se verá *infra*.

⁴⁸ OCDE – Comité dos Assuntos Fiscais – *Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Património, Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal*, Lisboa: Europress, Indústria Gráfica, 1.^a edição, 2013, p. 9.

b. A celebração de Convenções para evitar a Dupla Tributação (Remissão para o Capítulo III)

Conforme foi referido anteriormente, um dos principais instrumentos que os Estados têm vindo a adotar para prevenir, eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica internacional é a via consensual, mediante celebração de Convenções para Evitar a Dupla Tributação, as quais se referem, por via de regra, apenas à Dupla Tributação Jurídica e não à Dupla Tributação Económica.

No caso que aqui se pretende ver desenvolvido, que se relaciona com a tributação de empresas portuguesas em Angola, é de extrema importância a análise acerca do papel das Convenções de Dupla Tributação, na medida em que existe um elevado grau de relacionamento socioeconómico entre os dois Estados.

Ora, no relacionamento entre Portugal e Angola, ao nível do investimento das empresas em ambos os Estados, surge muitas vezes o problema da dupla tributação jurídica internacional, na medida em que cada Estado estabelece as suas regras de tributação e, por vezes, estas sobrepõem-se, dando, assim, origem, a casos de dupla tributação.

Nesse sentido, têm vindo a ser negociados os termos de uma Convenção de Dupla Tributação, a celebrar entre os dois Estados, prevendo-se o estabelecimento de regras que conduzam à eliminação da dupla tributação, por forma a reforçar as relações entre os dois países, e promovendo, assim, as trocas comerciais entre os agentes residentes nesses países⁴⁹.

Uma vez que o tema da presente dissertação se refere à tributação de empresas portuguesas em Angola, será analisada *infra* a importância da celebração de uma Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Angola.

⁴⁹ Conforme se referiu anteriormente, a celebração de Convenções de Dupla Tributação tem vindo a revelar-se como um dos principais instrumentos para a atração de investimento estrangeiro.

A esse respeito, adiantamos, desde já, que no passado dia 18 de setembro, foi assinada, em Luanda, no âmbito de uma visita oficial do Primeiro Ministro português a Angola, uma **Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal**, bem como um Acordo sobre Assistência Administrativa Mútua e Cooperação em Matéria Fiscal⁵⁰.

É possível ainda ler-se, a este respeito, no Comunicado do Conselho de Ministros de dia 15 de novembro, que na reunião daquele Conselho foi aprovada a *“Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal, assinada em Luanda a 18 de setembro de 2018. Esta Convenção representa um contributo importante para o desenvolvimento das relações económicas entre Portugal e Angola no âmbito das trocas comerciais e da prestação de serviços, dos fluxos de investimento e da circulação de pessoas, de capitais e de tecnologias”* (negrito nosso).

Neste sentido, será analisado no Capítulo III *infra* o impacto da celebração da referida Convenção na tributação das empresas (portuguesas) não residentes em Angola, por rendimentos aí auferidos.

Anteriormente a essa análise, faremos uma exposição breve da “situação atual” (*i.e.*, anterior à entrada em vigor da Convenção de Dupla Tributação assinada entre Portugal e Angola), por forma a facilitar a compreensão acerca do impacto daquela Convenção na tributação das empresas (portuguesas) por rendimento auferidos em Angola.

⁵⁰ A este respeito, resulta do Comunicado do Conselho de Ministros de dia 15 de novembro, que *“neste Acordo estabelecem-se regras que possibilitam várias formas de assistência administrativa mútua em matéria fiscal, que abarcam a realização de controlos fiscais simultâneos e a participação em controlos fiscais no estrangeiro; a assistência na cobrança, incluindo as providências cautelares; e a notificação de documentos”*.

CAPÍTULO III - CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

a. A Necessidade de Celebração de Convenções de Dupla Tributação

A Dupla Tributação Internacional prejudica as relações económicas internacionais, na medida em que impede a entrada de capital nos Estados. Em especial, no que diz respeito aos denominados “países em desenvolvimento”, a dupla tributação prejudica a entrada de capitais imprescindíveis ao desenvolvimento destes países, na medida em que desincentiva o investimento estrangeiro.

Como já terá sido referido *supra*, a economia dos “países em desenvolvimento” tende a depender essencialmente do investimento estrangeiro, na maioria dos casos, devido à sua riqueza ao nível dos recursos naturais e ao interesse que esses recursos provocam nos investidores (é, aliás, esse o caso de Angola, cuja economia tem vindo a registar um enorme crescimento, o qual se deve, maioritariamente, ao investimento estrangeiro). Ora, casos de dupla tributação internacional tendem a desincentivar o investimento estrangeiro, o que, conseqüentemente, prejudica o crescimento dos “países em desenvolvimento”⁵¹.

No que se refere aos meios para evitar a dupla tributação internacional, os Estados podem utilizar uma de duas vias:

- i.* A via unilateral, mediante aprovação de normas jurídicas internas que evitem este fenómeno;

⁵¹ A este respeito, refere Ovídio Pahula, in PAHULA, Ovídio – *Estudos sobre o Sistema Jurídico-Económico Angolano*, Estoril: Príncipe Editora, 2008, p. 28, que “muitos autores defendem, acerrimamente, que a dupla tributação internacional é o principal obstáculo para o desenvolvimento harmonioso das relações económicas internacionais.” e que “alguns especialistas na matéria afluam que o fenómeno da dupla tributação internacional é responsável pela violação da justiça fiscal e pela produção de conseqüências negativas nos domínios financeiro, cultural e sociopolítico.”.

- ii. A via bilateral, mediante celebração de convenções para evitar a dupla tributação com outros Estados.

Ora, conforme se referiu anteriormente, atualmente, o principal instrumento adotado pelos Estados para prevenir, eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica internacional é a via consensual ou bilateral, mediante a celebração de Convenções para Evitar a Dupla Tributação. A este respeito, refere Ovídio Pahula⁵² que *“os tratados bilaterais entre Estados, no plano da atenuação ou da eliminação da dupla tributação internacional, ocupam um lugar de destaque, já que os tratados multilaterais são relegados para o segundo plano, visto que os interesses particulares de cada Estado se tornam difíceis de implementar.”*.

Ora, a celebração de Convenções de Dupla Tributação deve-se primordialmente à crescente globalização e à necessidade de facilitação das relações comerciais entre Estados. Isto porque vivemos, atualmente, num mundo onde, cada vez mais, o conceito de barreira entre países se esbate, dando, assim, lugar ao fenómeno da globalização.

O fenómeno da globalização gera uma situação de verdadeira ausência de barreiras no que diz respeito às atividades negociais ou a qualquer tipo de transação entre países. Na perspetiva do Direito Fiscal, este fenómeno é suscetível de gerar obrigações tributárias em mais do que um território, o que poderá dar origem a um caso de Dupla Tributação.

Conforme exposto *supra*, a situação em que um mesmo rendimento está sujeito a um imposto equiparável em dois ou mais Estados, incidindo sobre o mesmo sujeito passivo, origina situações de Dupla Tributação Jurídica Internacional. E, para evitar esse tipo de situações, os Estados têm vindo a celebrar Convenções para evitar a Dupla Tributação.

No que diz respeito aos países integrantes da União Europeia, a celebração de Convenções de Dupla Tributação tem vindo a perder a sua utilidade, na medida

⁵² In PAHULA, Ovídio - *Estudos sobre o Sistema Jurídico-Económico Angolano*, Estoril: Príncípia Editora, 2008, p. 34.

em que a publicação de Diretivas Comunitárias, de âmbito fiscal, que visam a harmonização entre os Estados Membros tem vindo a crescer, solucionando, assim, o problema da dupla tributação internacional.

A este respeito, é de salientar que a entrada em vigor de Diretivas⁵³, aplicáveis aos Estados-membros da União Europeia, é bastante mais vantajosa (para os próprios Estados) que a própria celebração de Convenções bilaterais, uma vez que estas, geralmente, “reduzem” as taxas de retenção na fonte a aplicar a determinados rendimentos, enquanto que as Diretivas da União Europeia têm vindo a eliminado essas mesmas taxas.

Nesse sentido, refira-se, a título de exemplo, que a Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, foi objeto do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 7 de dezembro de 2010, no Recurso n.º 1.075/09 (sobre a tributação de lucros distribuídos por uma sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade-mãe residente em França), o qual atribui primazia àquela Diretiva, relativamente à Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a França.

Não obstante a crescente importância das Diretivas da União Europeia, em matéria fiscal e, em especial, em matéria de dupla tributação, a celebração de Convenções bilaterais tem um papel de extrema importância na eliminação da Dupla Tributação (especialmente quando está em causa um Estado que não é membro da União Europeia, como é o caso de Angola). Nesse sentido, é relevante perceber de que forma se iniciou este fenómeno da celebração de Convenções de Dupla Tributação entre os Estados.

⁵³ A este respeito, refere Ana Paula Dourado, *in* DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*, Coimbra: Coimbra Editora, 1.ª edição, 2010, p. 222, que “*embora o Tratado da CE, desde a sua versão originária – Tratado de Roma, relativo à então CEE – até à versão actual, não preveja expressamente a harmonização da tributação directa, cedo se entendeu que se tratava de matéria com «incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum» e que por isso se justificava a sua harmonização ao abrigo da disposição geral sobre a matéria (art. 94.º, ex-art. 100.º do Tratado).*”.

Ora, em finais do século XIX, a globalização e o crescimento da intensidade das relações económicas internacionais trouxeram problemas de dupla tributação internacional para os diferentes ordenamentos jurídicos⁵⁴.

Efetivamente, multiplicavam-se as situações em que a obtenção de rendimento podia ser relacionada com diversos Estados, o que fez com que estes sentissem a necessidade de celebrar tratados internacionais destinados a evitar a dupla tributação. Esta necessidade cresceu exponencialmente durante todo o século XX e é cada vez mais relevante neste novo século.

“A interdependência entre os diferentes países e continentes é cada vez maior e, à medida que o esforço e o tempo se contraem progressivamente, as fronteiras vão desaparecendo com o aumento das trocas comerciais, o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, a expansão do investimento estrangeiro e as constantes inovações que estimulam o crescimento económico e trazem consigo esperanças de uma mais rápida diminuição da pobreza no mundo”⁵⁵.

De facto, hoje em dia, multiplicam-se as plataformas de compras *on-line* e as multinacionais de distribuição de bens que levantam novos problemas para a fiscalização da tributação de rendimentos de cada Estado envolvido nestas transações.

Foi assim que, na primeira metade do século XIX, foram celebradas as primeiras Convenções em matéria tributária. O seu conteúdo não versava ainda

⁵⁴ PEREIRA, Paula Rosado – *Princípios do Direito Fiscal Internacional. Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu* – Dissertação de Doutoramento, Coimbra: Almedina Edições, 2010, p. 27.

⁵⁵ FERREIRA, Eduardo Paz e ATANÁSIO, João – *Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico. Vol. I* – Coimbra: Almedina Edições, 2004, pp. 13 a 35.

sobre formas de evitar a dupla tributação, mas antes sobre questões pontuais de assistência fiscal entre os Estados⁵⁶.

Naturalmente, os primeiros registos de convenções sobre dupla tributação bilaterais, que regulavam a tributação de rendimento, ocorreram entre Estados que já tinham relações comerciais e económicas, tendo já laços políticos fortes ou alianças políticas e territoriais⁵⁷.

“É o caso da convenção entre a Prússia e a Saxónia relativa a impostos directos, de 16 de Abril de 1869, das convenções entre a Áustria e a Hungria relativas à tributação de empresas comerciais e industriais, de 18 de Dezembro de 1869 e 7 de Janeiro de 1870”⁵⁸.

A primeira Convenção com o objetivo de eliminar a Dupla Tributação a nível global foi celebrada ente entre a Áustria e Prússia a 21 de junho de 1899⁵⁹. Mas foi sobretudo depois da Segunda Guerra Mundial que o fenómeno das Convenções sobre a Dupla Tributação se multiplicou, com especial ênfase para os Estados anglo-saxónicos, em decorrência do crescimento das relações entre os Estados da *Commonwealth* e dos primórdios da internacionalização da economia norte-americana.

Porém, o desenvolvimento dos primeiros Modelos de Convenção Fiscal foi anterior, designadamente, no âmbito da “Sociedade das Nações” (SDN). Os

⁵⁶ PIRES, Manuel – *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento* – Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1984, pp. 182 e ss.

⁵⁷ Situação que se verifica entre Portugal e Angola, daí a importância de celebração, entre estes dois Estados, de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação.

⁵⁸ PEREIRA, Paula Rosado – *Princípios do Direito Fiscal Internacional. Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu* – Dissertação de Doutoramento, Coimbra: Almedina Edições, 2010, p. 28.

⁵⁹ UCKMAR, Victor – *internacional Tax Law* – Kluwer Law Internacional, The Netherlands, 2006, p. 150. *Apud* PEREIRA, Paula Rosado – *Princípios do Direito Fiscal Internacional. Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu* – Dissertação de Doutoramento, Coimbra: Almedina Edições, 2010, p. 28.

diversos relatórios que nasceram desse desenvolvimento⁶⁰ apresentavam conclusões no sentido de que a solução para a Dupla Tributação deve nascer, inicialmente, da repartição do poder tributário entre o Estado da Residência, do qual provinha o investimento, e o Estado da fonte.

A preocupação fundamental destes primeiros relatórios e Modelos de Convenção consistia na tentativa de alcançar um consenso internacional no que toca a uma repartição do poder de tributar entre os Estados, que distribuísse, de forma aceitável, entre estes, o custo da eliminação da Dupla Tributação, em articulação com métodos especificamente previstos para tal na CDT.

O relatório do “Comité dos Quatro Economistas” recomendava que os Estados isentassem reciprocamente os não residentes de tributação sobre o rendimento, para que se optasse somente pela tributação pelo Estado da residência⁶¹. Esta doutrina enfrentou diversas oposições políticas, levando à ideia de que a atribuição da competência de tributação de um Estado dependeria da maior conexão económica desse Estado relativamente a cada categoria de rendimento.

O método de “*classification and assignment*” proposto à SDN, no âmbito do relatório *supra* mencionado, ainda hoje tem reflexos nas regras de distribuições do poder de tributar, tal como se encontram no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

Estas conclusões não foram, porém, de forma alguma, consensuais, tendo havido fortes oposições políticas por parte de vários Estados, dada a diversidade dos sistemas fiscais dos vários Estados. Desta forma, o relatório final da SDN de 1928 propôs três Modelos de Convenções diferentes.

⁶⁰ Exemplos destes relatórios são: o relatório do denominado “Comité dos Quatro Economistas”, 1923 de Gijbert Bruins, Luigi Einaudi, Edwin Seligman e Josiah Stamp; e os relatórios do “Comité de Peritos Fiscais”, de 1925.

⁶¹ MORAIS, Rui Duarte - *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado* - Porto, Publicações Universidade Católica, 2005, p. 109.

O primeiro Modelo baseava-se numa ideia de tributação de rendimentos que distinguia os impostos reais dos impostos pessoais, sendo apenas suscetível de ser aplicada em Estados com este tipo classificatório de sistema fiscal. Assim, defendia que o Estado da fonte tributasse com exclusividade no âmbito dos impostos reais e o Estado da residência tributasse, por sua vez, no âmbito dos impostos pessoais.

Já um segundo Modelo faria sentido aos Estados nos quais existisse um imposto único sobre o rendimento, sujeito ao princípio da tributação universal. Desta forma, ao Estado do domicílio do beneficiário era atribuído um direito prioritário para tributar certos tipos de rendimento dos seus residentes, como os dividendos, os juros e *royalties*, devendo o Estado da fonte restituir o valor do imposto que tivesse cobrado, mediante justificação. Ao invés, o Estado da fonte gozava do direito de tributar cinco categorias de rendimentos, entre as quais se incluíam os lucros e os rendimentos imobiliários, com crédito de imposto no Estado de residência, correspondente ao valor pago no Estado da fonte.

Finalmente, o terceiro Modelo sugeria o princípio defendido pelo Reino Unido, isto é, de tributação exclusiva pelo Estado de Residência, impedindo, desta forma, o Estado da fonte de tributar os rendimentos obtidos no seu território por não residentes.

A SDN apresentou novos Modelos, em 1943 e 1946, nomeadamente o Modelo do México e o Modelo de Londres, que dadas as divergências políticas inultrapassáveis, foram considerados apenas como possíveis alternativas na negociação de convenções bilaterais pelos Estados.

Estas questões de tributação internacional não foram, porém, abandonadas pelo fracasso da Sociedade das Nações, tendo sido posteriormente retomadas em sede da Organização das Nações Unidas (“ONU”) e da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”).

Logo em 1963, foi publicada a primeira versão do Modelo de Convenção de Dupla Tributação da OCDE e dos respetivos Comentários. O ponto de partida deste modelo foi o *supra* referido Modelo de Londres da SDN, de 1946.

*“O Comité não teve a pretensão de proceder a alterações radicais da aí proposto, apenas procurou atualizar tal modelo à luz dos tratados concluídos posteriormente entre os Estados, as necessidades especiais de certos países menos desenvolvidos que integravam a organização e a situação de Estados-membros que, reconhecidamente, atuavam como entrepostos fiscais”*⁶² (designadamente, a Suíça e o Luxemburgo).

Tendo sido sucessivamente revistos e adaptados às novas realidades internacionais, foram publicadas várias versões de Modelos de Convenção da OCDE, nomeadamente, em 1977 e em 1992. A última alteração ao *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património* da OCDE reporta-se, porém, a 2017.

Foi, contudo, na fase subsequente à do Modelo de 1977 que a chegada a um consenso pelos Estados passou para segundo plano, uma vez que a crescente preocupação em conter o fenómeno da fraude e evasão fiscal internacional passou a ter cada vez mais importância.

Efetivamente, os principais avanços nas últimas versões do Modelo de Convenção da OCDE dizem respeito às matérias do combate a fraude fiscal e do intercâmbio de informação e assistência mútua entre administrações fiscais.

Porém, as CDT caracterizam-se por uma maior eficiência devido ao facto de terem por base uma grande concertação entre os Estados assinantes. Isto porque a coordenação entre as soberanias fiscais permite que as CDT consagrem soluções técnicas e mecanismos de resolução de problemas de dupla tributação entre os Estados de forma eficiente e adequada em cada caso concreto e, se for caso disso,

⁶² MORAIS, Rui Duarte – *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado* – Porto, Publicações Universidade Católica, 2005, p. 114.

chegando à resolução por processos com a aplicação de métodos de eliminação da dupla tributação.

Os sucessivos Modelos de Convenção da OCDE têm facilitado, em grande medida, o processo de negociação de convenções bilaterais entre os Estados-membros da daquela Organização, vincando a profunda influência relativamente às CDT concluídas pelos Estados que, na sua grande maioria, as seguem.

Outra grande vantagem da utilização deste Modelo é a harmonização entre as múltiplas convenções bilaterais celebradas, quer na perspetiva dos sujeitos passivos, quer na perspetiva das administrações fiscais, uma vez que facilita a aplicação das CDT e gera um conhecimento mais intuitivo acerca do regime fiscal aplicável a nível internacional por parte dos sujeitos passivos⁶³. Isto não só para convenções celebradas entre Estados-membros da OCDE, uma vez que, tanto Estados terceiros, como outras organizações internacionais, utilizam o Modelo de Convenção da OCDE como base de trabalho no desenvolvimento dos seus próprios Modelos de Convenção para a eliminação da dupla tributação internacional.

É esse o caso do Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas, de 1980, para evitar a dupla tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento.

Este Modelo tem por base os princípios, a estrutura e até o mesmo texto do Modelo de Convenção da OCDE, contendo, porém, algumas alterações com o objetivo de se adequar às negociações entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento.

O Modelo de Convenção da ONU tem, assim, como principal preocupação o alcance de equilíbrio entre interesses de Estados com níveis de desenvolvimento

⁶³ VOGEL, Klaus – *Worldwide vs. Source taxation of income – A review and reevaluation of arguments (Part 1)* – in *Intertax*, n.º 8/9, 1988, pp. 3 e 4, *Apud* PEREIRA, Paula Rosado – *Princípios do Direito Fiscal Internacional. Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu* – Dissertação de Doutoramento, Coimbra: Almedina Edições, 2010, p. 28.

diferentes e preocupações fiscais distintas⁶⁴. Para isso, este Modelo tem um cariz mais vincado no que toca à aplicação do princípio de tributação pelo Estado da fonte, comparativamente ao Modelo de Convenção da OCDE.

A celebração de Convenções de Dupla Tributação tem vindo, assim, a ter um papel de extrema (e crescente) importância no desenvolvimento de relações económicas entre os Estados.

Ora, as Convenções de Dupla Tributação são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, sendo de referir que não está previsto, no Direito português, qualquer ato de transformação do Direito Convencional em Direito interno. Nesse sentido, as normas constantes de Convenções internacionais validamente celebradas, ratificadas e aprovadas, vigoram na ordem interna logo que publicadas.

Nos termos do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, as Convenções celebradas são hierarquicamente superiores relativamente ao Direito interno, não podendo estas ser afastadas por quaisquer atos normativos internos. As Convenções são, portanto, superiores relativamente à lei ordinária

⁶⁴ Enquanto que, os países mais desenvolvidos são predominantemente países exportadores, os países menos desenvolvidos são maioritariamente importadores de capital e tecnologia.

anterior, suspendendo eventuais leis ordinárias conflituantes. Por outro lado, são ainda superiores à lei ordinária posterior que as contrarie⁶⁵ ⁶⁶.

A maioria das Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal baseiam-se no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. Conforme referido anteriormente, este modelo, à semelhança do que ocorre no caso do Modelo de Convenção Fiscal da ONU, limita-se a traçar os princípios básicos que as partes deverão seguir na elaboração da Convenção, pelo que este nunca poderia limitar e, muito menos, sobrepor-se à vontade das partes.

Vejamos, em seguida, algumas particularidades dos Modelos de Convenção Fiscal já identificados.

⁶⁵ A este respeito, Alberto Xavier, in XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2016, pp. 117 e ss., refere que “os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser invocados, como tal, perante os tribunais (princípio da eficácia directa e imediata); e que à interpretação dos seus preceitos são aplicáveis as regras de hermenêutica que vigoram quanto aos tratados e não as que respeitam à legislação interna de cada Estado contratante. Por outras palavras, o direito português consagra uma cláusula geral de recepção automática plena do direito internacional convencional, de harmonia com a visão monista, ou seja, a cláusula pela qual o Direito Internacional Público adquire relevância na ordem interna, independentemente de outra formalidade que não seja a mera publicação. O direito internacional convencional vigora, assim, na ordem interna portuguesa, por efeito da vinculação internacional do Estado português, e vigora na sua qualidade de direito internacional, não sendo necessária uma «transformação» ou «ordem de execução», caso a caso, ou seja, entrando em vigor independentemente de conversão legal (princípio da aplicabilidade directa ou imediata).”.

⁶⁶ Conforme estabelece o Acórdão do Tribunal Constitucional de 10 de julho de 1985 (Processo n.º 84-0101), “O artigo 8, n. 2, da Constituição consagra uma regra de recepção automática do direito internacional convencional, condicionada apenas ao facto da eficácia interna depender da sua publicação no Diário da República. Como os requisitos constitucionais de ratificação ou aprovação são requisitos de validade do tratado, pode dizer-se que a ideia do legislador constituinte foi a de aceitar a vigência das “normas internacionais” como tais e não como normas internas, pelo que essas normas não podem ser alteradas por actos internos, deixando de vigorar na ordem interna (apenas) quando o tratado, por qualquer motivo, deixar de vincular o Estado Português”. No mesmo sentido, estabelece o Acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de julho de 1985 (Processo n.º 84-0007), “o artigo 8.º, n.º 2 da Constituição consagra o princípio da primazia do direito internacional convencional sobre a lei interna, com a consequência de uma norma interna não poder repelir ou contrariar a vigência de uma norma convencional”.

b. As Convenções Modelo para evitar a Dupla Tributação

De modo a evitar a Dupla Tributação Jurídica Internacional, têm vindo a ser celebrados inúmeros acordos bilaterais de tributação, tendo a grande maioria por base o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e o Modelo de Convenção Fiscal da ONU.

Conforme se referiu anteriormente, o principal objetivo da celebração deste tipo de convenções prende-se com a eliminação da Dupla Tributação, a qual poderá surgir como consequência do referido fenómeno da globalização⁶⁷.

Os referidos Modelos de Convenção Fiscal (da OCDE e da ONU), para além de evitarem a Dupla Tributação, têm outros objetivos, como a promoção da certeza e da previsibilidade em casos de investimento estrangeiro, e criação de um mecanismo que facilite a resolução deste tipo de situações, pelas autoridades tributárias de cada país.

Assim, durante as negociações deste tipo de Convenções bilaterais, os Estados têm vindo a utilizar os Modelos da OCDE e da ONU, enquanto base das políticas fiscais a adotar.

⁶⁷ A este respeito, pode ler-se em *“Introduction – A. Origin of the United Nations Model Convention”*, in Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação das Nações Unidas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, p. 6, disponível em https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf, o seguinte: *“these Models, particularly the United Nations Model Convention and the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (the OECD Model Convention) have had a profound influence on international treaty practice, and have significant common provisions. The similarities between these two leading Models reflect the importance of achieving consistency where possible. On the other hand, the important areas of divergence exemplify, and allow a close focus upon, some key differences in approach or emphasis as exemplified in country practice. Such differences relate, in particular, to the issue of how far one country or the other should forego, under a bilateral tax treaty, taxing rights which would be available to it under domestic law, with a view to avoiding double taxation and encouraging investment.”*

Ora, no contexto do final da Segunda Guerra Mundial, foi criado o *Plano Marshall*, pelos Estados Unidos da América, com o objetivo de colaborar financeiramente para a recuperação da economia dos países aliados europeus.

Nesse contexto, foi criada a Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE), em 16 de abril de 1948, com o objetivo de promover a cooperação entre os países membros, coordenar a distribuição de fundos e criar zonas de comércio livre.

Conforme referido *supra*, o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE teve origem no ano de 1963, tendo sido sujeita a várias atualizações. Este modelo é, atualmente, o modelo de convenção mais utilizado entre os Estados-membros da OCDE, tendo sido elaborada de acordo com os interesses e necessidades destes países.

Paralelamente a esta Convenção, surgiram outros modelos de convenção, essencialmente, para Estados que não eram membros da OCDE, designadamente para *países em vias de desenvolvimento*. Neste sentido, a mais relevante dos referidos modelos é o Modelo de Convenção Fiscal da ONU, publicado em 1980.

Acontece que, enquanto o Modelo de Convenção da OCDE foi criada e pensada, tendo em consideração os interesses dos países desenvolvidos, o Modelo de Convenção da ONU foi criado como instrumento alternativo àquele, para ser utilizado nas negociações levadas a cabo pelos países em desenvolvimento, provando ser um modelo mais viável para as características deste tipo de países⁶⁸.

É ainda de salientar que, em 17 de agosto de 1992, na Cimeira realizada em Windhoek (Namíbia), foi criada a Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral ou *Southern African Development Community* (“SADC”). Na

⁶⁸ O Modelo de Convenção Fiscal da ONU resultou da adaptação das regras contidas no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, através da alteração das regras de alocação dos poderes de tributação, oferecendo, ao contrário do que acontece neste último Modelo, mais direitos de tributação ao Estado onde se situa a fonte do rendimento em causa (Estado-fonte).

sequência da criação desta Organização, resultou, à semelhança do que ocorreu com a OCDE e ONU, um Modelo de Convenção para evitar a Dupla Tributação, o qual teve por base, naturalmente, os Modelos já existentes.

Em geral, é possível concluir, da análise da evolução da tributação internacional, que os princípios derivados das atividades destas Organizações Internacionais (OCDE, ONU e SADC) constituíram uma “alavanca” para o consenso mundial em matéria de tributação internacional. Nesse sentido, conclui-se que a celebração de Convenções de Dupla Tributação é a via mais adequada e eficaz para eliminar a Dupla Tributação Jurídica Internacional,

b.1.) O Modelo de Convenção da OCDE

O Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, à semelhança do que ocorre com o Modelo de Convenção Fiscal da ONU (ainda que, atendendo a que uma das partes é um país em desenvolvimento, este estabeleça regras especiais para garantir o equilíbrio das partes), limita-se a sugerir um modelo de repartição do poder de tributar entre os Estados contratantes, não limitando, conforme referido anteriormente, a vontade das partes contratantes.

Nesse sentido o Modelo de Convenção estabelece apenas, para as diferentes categorias de rendimentos, sugestões relativamente às competências tributárias do Estado da fonte e do Estado da residência.

Em geral, o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE estabelece, relativamente ao Estado da residência, (i) a inexistência de limitações no seu poder de tributar ou (ii) a atribuição de um direito exclusivo de tributar, estando o Estado da fonte impedido de o fazer. Em qualquer um dos casos, eliminam-se as possibilidades de verificação do fenómeno da Dupla Tributação.

O Modelo de Convenção prevê ainda alguns casos em que o Estado da residência não tem esse direito exclusivo de tributação, estabelecendo antes uma

competência de tributação conjunta (entre o Estado da residência e o Estado da fonte), casos em que cabe ao Estado da residência recorrer a um dos métodos previstos no Capítulo V do Modelo de Convenção, de forma a eliminar a Dupla Tributação⁶⁹.

É de salientar, a este respeito, que várias questões têm vindo a ser colocadas nos tribunais portugueses, tais como questões relativas ao conceito convencional de *residência* ou relativas ao mecanismo de troca de informações entre os Estados, previsto nas Convenções de Dupla Tributação, para a comprovação da realidade das situações tributárias dos sujeitos passivos⁷⁰.

Ainda relativamente ao Modelo de Convenção da OCDE, é de salientar a importância dos Comentários ao Modelo, elaborados pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, os quais são parte integrante do próprio. Ora, estes comentários consubstanciam um elemento interpretativo muito útil para a descoberta da *ratio* das normas propostas, sendo muitas vezes utilizadas pelas administrações fiscais dos Estados contratantes, pelos contribuintes e pelos tribunais⁷¹.

Refira-se também que, não obstante o recurso ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, por vezes, os Estados redigem *Reservas* ou *Observações*, consoante

⁶⁹ A este respeito, veja-se MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro - *As Convenções de Dupla Tributação*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 179.

⁷⁰ Quanto ao mecanismo de troca de informações para comprovação da realidade das situações tributárias dos sujeitos passivos, a jurisprudência portuguesa tem vindo a decidir no sentido de que cabe à Administração Fiscal, caso existam dúvidas quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades tributárias do outro Estado, por forma a evitar situações de Dupla Tributação. Foi, aliás, nesse sentido que estabeleceu o Tribunal Central Administrativo Norte, no seu Acórdão de 14 de abril de 2005 (Processo n.º 00285/02 - BRAGA) que cabe à Administração Fiscal Portuguesa, “no caso de *lhe subsistirem dúvidas quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades fiscais alemãs, por forma a evitar a dupla tributação, de harmonia com o disposto no art. 27º da citada Convenção.*”.

⁷¹ Saliente-se, porém, que não existe uma tradução oficial do Modelo de Convenção da OCDE, sendo as versões traduzidas existentes foram elaboradas pelo Centro de Estudos Fiscais, que tem publicado algumas versões do Modelo de Convenção e dos respetivos Comentários nos seus “*Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*”.

pretendem manifestar a sua discordância relativamente a certos preceitos do Modelo ou relativamente à interpretação que a OCDE faz desses preceitos^{72 73}.

Uma vez que os Comentários têm vindo a ser modificados ou atualizados, o Comité de Assuntos Fiscais da OCDE tem vindo a defender que a interpretação das normas de uma Convenção de Dupla Tributação deve ser feita de acordo com os Comentários mais recentes, defendendo, portanto, uma interpretação atualista das normas da Convenção. Porém, conforme refere o Professor Doutor Gustavo Courinha⁷⁴, as normas de uma determinada Convenção de Dupla Tributação devem ser interpretadas à luz dos Comentários vigentes à data da sua celebração.

No que especificamente diz respeito ao caso português, Portugal, tendo já celebrado diversas Convenções de Dupla Tributação, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, tem vindo a formular algumas *Reservas*, por forma a atribuir mais competências tributárias ao Estado da fonte, em matéria de dividendos, juros e *royalties*^{75 76}.

⁷² Daí a importância dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal, elaborados pela OCDE.

⁷³ Conforme estabelece o Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha, in COURINHA, Gustavo Lopes - *Da tributação do software nas convenções de dupla tributação celebrados por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da Convenção Modelo da OCDE*, Revista Fiscalidade, Lisboa: Instituto Superior de Gestão (ISSN 0874-7326), N.º 37 (janeiro - março 2009), pp. 27-63, as *Observações* são meras declarações interpretativas, ou seja, o Estado que as formula está de acordo com a redação da norma proposta, discordando apenas da interpretação feita pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE; por outro lado, as *Reservas* demonstram a discordância do Estado relativamente à própria redação proposta para um determinado preceito, reservando-se o direito de optar por uma redação diferente nas Convenções que venha a celebrar.

⁷⁴ In COURINHA, Gustavo Lopes - *Da tributação do software nas convenções de dupla tributação celebrados por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da Convenção Modelo da OCDE*, Revista Fiscalidade, Lisboa: Instituto Superior de Gestão (ISSN 0874-7326), N.º 37 (janeiro - março 2009), pp. 27-63.

⁷⁵ Neste sentido, veja-se o disposto nos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, mais concretamente, em *Reservas ao artigo 12.º* (§ 36), in OCDE - Comité dos Assuntos Fiscais - *Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Património, Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal*, Lisboa: Europress, Indústria Gráfica, 1.ª edição, 2013, p. 383: "A Austrália, o Chile, a Coreia, a Eslovénia, o México, a Nova Zelândia, a Polónia, Portugal, a República da Eslováquia e a Turquia reservam-se o direito de tributar os royalties na fonte."

⁷⁶ O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02 de fevereiro de 2011 (Processo n.º 621/09), analisou uma das *Reservas* formuladas por Portugal no que toca aos

Pelo exposto se conclui que o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, tal como os Comentários elaborados pelo Comité dos Assuntos Fiscais, são um instrumento fundamental na interpretação das mais diversas Convenções celebradas pelos Estados (tanto das Convenções que utilizam o Modelo de Convenção da OCDE, como das que utilizam outros Modelos que, conforme se expôs, têm aquele como referência).

Assim, o Modelo de Convenção da OCDE tem sido utilizado, tanto nas negociações entre Estados-membros da OCDE, como entre Estados não membros. Foi também, conforme referido, utilizado como base para a redação inicial e, posteriormente, na revisão do Modelo de Convenção da ONU em matéria de Dupla Tributação entre “países desenvolvidos” e “países em vias de desenvolvimento”.

Neste sentido, constituindo o Modelo de Convenção da OCDE a base para qualquer Convenção celebrada entre Estados (sejam eles membros ou não membros da OCDE), o seu valor, bem como o dos Comentários do Comité dos Assuntos Fiscais, é cada vez mais reconhecido, servindo de base para a interpretação e aplicação das normas das Convenções existentes.

Conforme estabelece o artigo 1.º do Modelo de Convenção da OCDE, qualquer Convenção celebrada com base neste modelo é aplicável a todas as “pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”. O conceito de residência é estabelecido no artigo 4.º daquele Modelo, o qual estabelece que “para efeitos da presente Convenção, a expressão residente de um Estado Contratante significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto

rendimentos provenientes de *software*. Nos termos da referida *Reserva*, Portugal reservou-se “o direito de tributar na fonte como royalties os rendimentos provenientes da assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos ou das informações referidos nos termos do número 2 do presente artigo.” (§ 44. dos Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE). Ora, de acordo com a referida *Reserva*, formulada por Portugal em 1992 (tendo perdurado até julho de 2008), este Estado, enquanto Estado da fonte, estava habilitado a tributar, ainda que de forma limitada, *i.e.* a uma taxa de imposto reduzida, aqueles rendimentos pagos a não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal.

devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar (...)”.

Quanto ao âmbito de aplicação objetivo, a Convenção aplica-se aos *“impostos sobre o rendimento e sobre o património exigidos em benefício de um Estado Contratante ou das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança”*⁷⁷.

Os elementos de conexão que determinam a aplicação das normas do Modelo de Convenção da OCDE são a residência do titular do rendimento ou património e o local da fonte do facto tributável, elementos esses que se fundamentam o poder de tributar dos Estados, mediante a aplicação dos princípios da residência e da fonte.

No âmbito do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, direito exclusivo de tributar será, em regra, atribuído ao Estado da residência, contrariamente ao que sucede no âmbito da aplicação da Convenção Modelo das Nações Unidas, conforme veremos *infra*.

Por tudo o exposto, conclui-se que a grande maioria Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas pelos Estados têm sido celebradas com base neste Modelo de Convenção.

Não obstante, salientamos que este Modelo de Convenção é, desde a sua criação, direccionado para a tributação no Estado de residência, critério que cumpre os interesses da maioria dos chamados *“países desenvolvidos”*⁷⁸.

⁷⁷ Cfr. Artigo 2.º, n.º 1 do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património. O n.º 2 daquele artigo estabelece, por sua vez, que *“são considerados impostos sobre o rendimento e sobre o património todos os impostos incidentes sobre o rendimento total, sobre o património total, ou sobre elementos do rendimento ou do património, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos vencimentos ou salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias”*.

⁷⁸ A grande maioria das normas que compõem o Modelo de Convenção da OCDE estabelecem direitos de tributação ao Estado da residência ou, quanto muito, descrevem de forma detalhada os casos nos quais o Estado da fonte poderá tributar. Mais raro será o caso de competência exclusiva de tributação do Estado da fonte.

b.2.) O Modelo de Convenção das Nações Unidas

O Modelo de Convenção Fiscal da ONU é utilizada como base para a celebração de Convenções de Dupla Tributação entre “Estados desenvolvidos” e “Estados em vias de desenvolvimento”. Este Modelo tornou-se numa alternativa ao Modelo de Convenção da OCDE, a qual compatibiliza melhor os interesses dos países mais desenvolvidos e industrializados, reforçando a tributação no Estado da residência. Pelo contrário, o Modelo de Convenção da ONU privilegia os interesses dos “países em desenvolvimento”, reforçando a tributação no Estado da fonte.

A grande preocupação na elaboração deste Modelo de Convenção consistiu em procurar alcançar um equilíbrio entre os interesses dos “países desenvolvidos” – caracterizados como exportadores de capital e de tecnologia – e entre os “países em via de desenvolvimento” – caracterizados como importadores de capital e tecnologia. Assim, este Modelo de Convenção estabelece um conjunto de normas direcionadas para os “países em desenvolvimento”, mediante regras de alocação de tributação no Estado da fonte dos rendimentos, na medida em que, na maioria das situações, estes países se encontram na posição de Estado-fonte⁷⁹.

O Modelo de Convenção da ONU é claramente baseado no Modelo de Convenção da OCDE, na medida em que segue a mesma estrutura, utiliza a

⁷⁹ Neste sentido, pode ler-se em “Introduction – A. Origin of the United Nations Model Convention”, in Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação das Nações Unidas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, p. 6, disponível em https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf, que “the United Nations Model Convention generally favour retention of greater so called «source country» taxing rights under a tax treaty – the taxation rights of the host country of investment – as compared to those of the «residence country» of the investor. This has long been regarded as an issue of special significance to developing countries, although it is a position that some developed countries also seek in their bilateral treaties.”.

mesma terminologia, afastando-se apenas deste Modelo de Convenção no que respeita à proteção dos interesses dos “países em desenvolvimento”⁸⁰.

Não obstante a referida aproximação entre os Modelos de Convenção Fiscal, existem, porém, diferenças substanciais entre os dois textos, na medida em que o Modelo de Convenção da OCDE atribui, na grande maioria dos casos, o direito de tributar ao Estado da residência, enquanto o Modelo de Convenção da ONU privilegia a tributação pelo Estado da fonte.

A título de exemplo, existem diferenças no que diz respeito ao próprio conceito de estabelecimento estável, uma vez que o Modelo de Convenção da ONU apresenta, em comparação com o Modelo de Convenção da OCDE, uma maior amplitude, permitindo a existência de mais casos em que o direito de tributar é atribuído ao Estado onde se encontra o estabelecimento estável. Nos termos do Modelo de Convenção da ONU, o Estado onde se localiza o estabelecimento estável irá tributar, não apenas nos casos de lucros que provenham de factos imputáveis no contexto da atividade desse estabelecimento estável, mas também em relação aos lucros provenientes do Estado do estabelecimento estável ou por outro estabelecimento estável que se localize num terceiro Estado, desde que as operações prosseguidas se enquadrem no mesmo tipo de operações que o estabelecimento estável (*princípio da força atrativa do estabelecimento estável*).

Ora, tal solução privilegia, mais uma vez, a maioria dos “países em desenvolvimento”, na medida em que permite a tributação de lucros auferidos no seu território por não residentes.

Também os casos em que o direito de tributação pertence ao Estado da fonte (designadamente em casos de tributação de dividendos, juros e *royalties*) são mais

⁸⁰ Nesse sentido, refira-se que os próprios Comentários ao Modelo de Convenção da ONU fazem inúmeras referências ao disposto nos Comentários da Convenção Modelo da OCDE.

amplos, comparativamente com o estabelecido no Modelo de Convenção da OCDE.

Ora, por tudo o exposto, conclui-se que o Modelo de Convenção Fiscal da ONU é amplamente mais vantajoso para os casos em que um “país em desenvolvimento” celebra uma Convenção de Dupla Tributação com um dos denominados “países desenvolvidos”.

b.3.) O Modelo de Convenção da SADC

A SADC⁸¹ é uma organização de âmbito regional, criada em 17 de agosto de 1992, durante a Cimeira de Windhoek (Namíbia), com o objetivo de coordenar projetos estruturantes para a região, com vista ao desenvolvimento económico dos seus Estados-Membros. Os Estados-Membros da SADC são os seguintes: Angola, Botswana, República Democrática do Congo, Suazilândia, Lesotho, Madagáscar, Malawi, Maurícias, Moçambique, Namíbia, Seychelles, África do Sul, Tanzânia, Zâmbia e Zimbabwe.

Esta Organização visa reforçar a integração dos seus Estados-Membros nos mercados internacionais, combatendo, por essa via, o subdesenvolvimento daqueles. A este respeito, refere Jorge Braga de Macedo que⁸² *“a concertação regional oferece parte da solução da exclusão de África da economia mundial. Ela pode ser muito bem um catalisador para reformas económicas e políticas em todo o continente, tão necessárias para o desenvolvimento económico sustentado.”*

A SADC apresenta ainda como um dos seus principais objetivos o estabelecimento de uma Zona de Comércio Livre, o que implicará, naturalmente, uma série de operações tributáveis, que levantam questões a nível fiscal. Neste

⁸¹ *Southern African Development Community* ou Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral.

⁸² In MACEDO, Jorge Braga de, *A Integração Regional na África*, OCDE, 2002.

sentido, uma das prioridades da SADC, ao nível da política fiscal, será a eliminação de quaisquer obstáculos fiscais às relações económicas internacionais.

Nesse pressuposto, foi elaborado, por esta Organização, um Modelo de Convenção de Dupla Tributação, através da compilação das normas do conjunto de Convenções Fiscais celebradas por todos os membros daquela Organização.

Assim, o Modelo de Convenção da SADC surgiu através da compilação das normas jurídicas utilizadas nas Convenções já celebradas, enquanto normas *standard*, tendo-se procedido, nos mesmos termos do Modelo de Convenção da OCDE, a *Reservas* ao Modelo.

Na recente atualização do Modelo de Convenção, em 2011, é manifesta a influência da Convenção Modelo da OCDE, ainda que também se reconheçam normas do Modelo de Convenção da ONU⁸³. Em geral, este Modelo baseia-se na estrutura do Modelo de Convenção da OCDE, incluindo, porém, diversos aspetos do Modelo da ONU, designadamente no que respeita à priorização do princípio da fonte, em detrimento do princípio da residência.

A título de exemplo, no que diz respeito à tributação dos *royalties*, vejam-se as diferenças entre os três Modelos de Convenção:

- i. Estabelece o artigo 12.º, n.º 2 do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, o termo *royalties* significa “*retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico*”.

⁸³ Tal influência verifica-se na utilização de um conceito de estabelecimento estável mais amplo e no não estabelecimento de um limite de retenção na fonte aplicado aos rendimentos classificados como juros ou *royalties*.

Conforme disposto no n.º 1 do artigo 12.º daquele Modelo de Convenção, a tributação dos rendimentos que integrem a categoria de *royalties* **será exclusiva do Estado da residência do beneficiário efetivo**, não devendo ser objeto de tributação pelo Estado da fonte ou proveniência: *“os royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo é um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributados nesse outro Estado”*.

- ii. O artigo 12.º, n.º 3 do Modelo de Convenção Fiscal da ONU estabelece que o termo *royalties*, que é semelhante ao significado atribuído pelo Modelo de Convenção da OCDE, significa *“payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience”*.

Ao contrário do que sucede no Modelo de Convenção da OCDE, o Modelo de Convenção da ONU estabelece, nos seus n.ºs 1 e 2 do artigo 12.º, que a tributação dos rendimentos provenientes de *royalties* **não será exclusiva do Estado de residência do beneficiário efetivo**, estabelecendo, sim, uma reserva ao direito de tributar os *royalties* no Estado fonte. Mais concretamente, este Modelo de Convenção estabelece o seguinte:

“1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of the State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so

charged shall not exceed ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the royalties. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation”.

- iii. Por sua vez, o artigo 12.º, n.º 3 do Modelo de Convenção da SADC estabelece que o termo *royalties*, que é semelhante ao significado atribuído pelos outros dois Modelos de Convenção, significa *“payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright (including the copyright of literary, artistic, scientific work, broadcasts or cinematograph films, motion pictures or movies), any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience”.*

A Convenção Modelo da SADC segue o sentido estabelecido no Modelo de Convenção da ONU, **não existindo um direito de tributação exclusivo do Estado de residência do beneficiário efetivo.** Do mesmo modo, a limitação de tributação no Estado da fonte não está definida, devendo ser acordada entre os Estados Contratantes. Neste sentido, estabelece os n.ºs 1 e 2 do artigo 12.º deste Modelo o seguinte:

“1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise, and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ___ per cent of the gross amount of the royalties.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.”

Ora, do exemplo apresentado é possível retirar que, ao Contrário do que o que ocorre no Modelo de Convenção da OCDE, que prioriza a tributação segundo o princípio da residência, os Modelos de Convenção da ONU e da SADC atribuem especial importância à tributação segundo o princípio da fonte.

À semelhança do que ocorre relativamente à tributação de *royalties*, também quanto à tributação de dividendos e juros (prevista nos artigos 10.º e 11.º) este Modelo de Convenção prevê mecanismos que permitem, segundo o princípio da fonte, que o Estado da fonte crie benefícios fiscais destinados a atrair investimento ao seu território, bem como potenciar a competição internacional.

c. O papel dos Modelos de Convenção perante os “países em vias de desenvolvimento”

Conforme se referiu anteriormente, o Modelo de Convenção da OCDE é o mais respeitado e utilizado, seguido do Modelo de Convenção da ONU. Ora, numa situação em que estão em causa dois países não membros da OCDE, a probabilidade de estes virem a basear-se no Modelo de Convenção da OCDE, no âmbito de uma eventual negociação para celebração de uma Convenção de Dupla Tributação, é bastante elevada.

Acontece que a celebração de uma CDT envolverá sempre a criação de limitações de tributação para ambos os Estados Contratantes e, conforme se referiu, o Modelo de Convenção da OCDE privilegia a tributação pelo Estado da residência – favorecendo, assim, a maioria dos “países desenvolvidos”, na medida em que, geralmente, são estes que investem nos “países em desenvolvimento”.

Ora, neste sentido, na maioria dos casos, a celebração de uma CDT, entre um “país desenvolvido” e um “país em desenvolvimento”, segundo o Modelo de Convenção da OCDE, implicaria a criação de um maior número de limitações para os “países em desenvolvimento”, na medida em que estes assumem, normalmente, a posição de *Estado da fonte* (e não o *Estado da residência*).

Por outro lado, os Modelos de Convenção da ONU e da SADC garantem uma maior proteção dos direitos dos “países em desenvolvimento”, na medida em que as suas normas foram elaboradas com esse mesmo objetivo, atribuindo mais direitos de tributação ao Estado da fonte (posição que aqueles países geralmente assumem).

A elaboração destes Modelos de Convenção, mais benéficos a estes países, teve, portanto, uma enorme importância, que tem funcionado como um verdadeiro incentivo à celebração destas Convenções. E, por sua vez, a celebração de Convenções de Dupla Tributação por “países em desenvolvimento” torna o investimento nestes países muito mais atrativo.

d. Portugal e a Celebração de Convenções de Dupla Tributação

Conforme se expôs anteriormente, a Dupla Tributação Jurídica Internacional é um obstáculo às relações comerciais e à circulação de bens, serviços, pessoas e capitais. Nesse sentido, os Estados têm vindo a desenvolver estratégias para eliminar esse obstáculo.

Atualmente, a eliminação da Dupla Tributação Jurídica Internacional tem, aliás, especial importância, na medida em que a regulação (bilateral) do direito de tributar dos Estados envolvidos, para além de promover a atração de investimento, promove o estreitamento dos laços socioeconómicos entre aqueles Estados.

Ora, conforme se viu, a celebração de Convenções de Dupla Tributação tem-se manifestado como o instrumento mais eficaz à eliminação deste fenómeno.

Nesse pressuposto, Portugal tem vindo a celebrar Convenções de Dupla Tributação com diversos Estados, seguindo, em regra, o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, ainda que com algumas reservas, que têm como principais objetivos:

- i. Assegurar um conceito mais amplo de estabelecimento estável; e
- ii. Elevar os direitos de tributação no Estado da fonte, relativamente a dividendos, juros e *royalties*.

Até hoje, Portugal celebrou várias Convenções de Dupla Tributação, sendo que muitas outras estão em negociação, e outras já foram assinadas, estando a aguardar aprovação e posterior ratificação⁸⁴.

A lista de Convenções para eliminar a Dupla Tributação celebradas, até hoje, por Portugal é a seguinte:

N.º	ESTADO	DATA DA ENTRADA EM VIGOR
1	África do Sul	22/10/2008
2	Alemanha	08/10/1982
3	Andorra	23/04/2017
4	Arábia Saudita	01/09/2016
5	Argélia	01/05/2006
6	Áustria	28/02/1972
7	Barbados	07/10/2017
8	Barém	01/11/2016
9	Bélgica	19/02/1971
10	Brasil	05/10/2001 (com efeitos a 01/01/2000)
11	Bulgária	18/07/1996
12	Cabo Verde	15/12/2000
13	Canadá	24/10/2001
14	Chile	25/08/2008
15	China	08/06/2000
16	Chipre	16/08/2013

⁸⁴ Como é o caso da Convenção de Dupla Tributação assinada, em 18 de setembro de 2018, entre Portugal e Angola.

TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM ANGOLA

FILIPA MATIAS

17	Colômbia	30/01/2015
18	Coreia	21/12/1997
19	Costa do Marfim	18/08/2017
20	Croácia	28/02/2015
21	Cuba	28/12/2005
22	Dinamarca	24/05/2002 (com efeitos a 01/01/2003)
23	Emirados Árabes Unidos	22/05/2012
24	Eslováquia	02/11/2004 (com efeitos a 01/01/2005)
25	Eslovénia	13/08/2004 (com efeitos a 01/01/2005)
26	Espanha	28/06/1995
27	Estados Unidos da América	01/01/2006
28	Estónia	23/07/2004 (com efeitos a 01/01/2005)
29	Etiópia	09/04/2017
30	Finlândia	14/07/1971 até 31/12/2018 (denunciada pela Finlândia)
31	França	18/11/1972
32	Geórgia	18/04/2016
33	Grécia	13/08/2002 (com efeitos a 01/01/2003)
34	Guiné-Bissau	05/07/2012
35	Holanda	11/08/2000
36	Hong Kong	03/06/2012
37	Hungria	08/05/2000
38	Índia	05/04/2000
39	Indonésia	11/05/2007

TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM ANGOLA

FILIPA MATIAS

40	Irlanda	11/07/1994
41	Islândia	11/04/2002 (com efeitos a 01/01/2003)
42	Israel	18/02/2008
43	Itália	15/01/1983
44	Japão	28/07/2013
45	Koweit	05/12/2013
46	Letónia	07/03/2003
47	Lituânia	26/02/2003
48	Luxemburgo	30/12/2000
49	Macau	01/01/1999
50	Malta	05/04/2002 (com efeitos a 01/01/2003)
51	Marrocos	27/06/2000
52	México	09/01/2001
53	Moçambique	01/01/1994
54	Moldávia	18/10/2010
55	Montenegro	07/12/2017
56	Noruega	15/06/2012
57	Panamá	10/06/2012
58	Paquistão	04/06/2007
59	Perú	12/04/2014
60	Polónia	04/02/1998
61	Qatar	04/04/2014
62	Reino Unido	20/01/1969
63	República Checa	01/10/1997
64	Roménia	14/07/1999
65	Rússia	11/12/2002 (com efeitos a 01/01/2003)

66	San Marino	03/12/2015
67	São Tomé e Príncipe	12/07/2017
68	Senegal	20/03/2016
69	Singapura	16/03/2001
70	Suécia	19/12/2003 (com efeitos a 01/01/2000)
71	Suíça	18/12/1975
72	Sultanato de Omã	26/07/2016
73	Timor-Leste	A aguardar a publicação do Aviso do Ministério dos Negócios Estrangeiros
74	Tunísia	21/08/2000
75	Turquia	18/12/2006
76	Ucrânia	11/03/2002 (com efeitos a 01/01/2003)
77	Uruguai	13/09/2012
78	Venezuela	08/01/1998
79	Vietname	09/11/2016

Conforme se pode concluir da análise da tabela *supra*, estão em vigor 77 (setenta e sete) Convenções de Dupla Tributação, celebradas por Portugal. No caso da Convenção celebrada entre Portugal e Timor-Leste, uma vez que se aguarda a publicação do Aviso do Ministério dos Negócios Estrangeiros, que irá publicitar a troca dos instrumentos de ratificação entre os dois Estados Contratantes, esta ainda não se encontra em vigor. Por sua vez, a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Finlândia, em vigor desde 14 de julho de 1971, extinguiu os seus efeitos a 31 de dezembro de 2018, na sequência de denúncia por parte da Finlândia.

Para além dos casos apresentados na tabela, é de salientar, conforme se referiu anteriormente, que foi assinada, entre Portugal e Angola, em 18 de setembro de 2018, durante a visita oficial do Primeiro-Ministro português a Angola, uma *Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal*. No passado dia 15 de novembro de 2018, a Convenção assinada foi aprovada pelo Conselho de Ministros, seguindo-se a aprovação pela Assembleia da República, e posterior ratificação, nos termos que *infra* se irão expor.

iii. O Procedimento de Celebração de Convenções de Dupla Tributação

O procedimento de celebração das convenções (ou tratados) integra duas fases distintas: a fase da negociação e a fase da celebração propriamente dita.

Ora, a fase da negociação cabe ao Governo, por força do artigo 197.º, n.º 1, alínea b) da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), na medida em que é da competência do Governo o exercício das funções políticas, através dos agentes para tal habilitados.

Por sua vez, a fase da celebração inicia-se com a aprovação pela Assembleia da República, uma vez que, nos termos da alínea i) do artigo 161.º da CRP, compete a esta “*aprovar os tratados, designadamente os tratados de participação de Portugal em organizações internacionais, os tratados de amizade, de paz, de defesa, de rectificação de fronteiras e os respeitantes a assuntos militares, bem como os acordos internacionais que versem matérias da sua competência reservada ou que o Governo entenda submeter à sua apreciação*”.

Ora, sendo a criação de impostos e sistema fiscal, nos termos da alínea i) do artigo 165.º, uma das matérias da competência reservada da Assembleia da República (ainda que na modalidade de reserva relativa), a celebração de tratados que versem sobre aquelas matérias está dependente da aprovação da Assembleia.

A este respeito, refere o Professor Doutor Alberto Xavier⁸⁵, que “a aprovação da Assembleia da República reveste, assim, a natureza de uma autorização para ratificação. Por seu turno, a ratificação é o acto unilateral pelo qual o Chefe de Estado, devidamente autorizado pela Assembleia da República, manifesta a vontade de o Estado se declarar obrigado em relação às disposições do tratado (artigo 135.º, alínea “b”).”.

Posteriormente à ratificação, segue-se a publicação em Diário da República, sendo esta condição da plena eficácia do tratado, nos termos do artigo 119.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 da CRP.

iv. A Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Angola

Conforme referido *supra*, no passado dia 18 de setembro de 2018, durante a visita oficial do Primeiro-Ministro português a Angola, foi assinada, entre os dois Estados, uma *Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal*. Seguiu-se a aprovação da Convenção pelo Conselho de Ministros, constando do Comunicado do Conselho de Ministros de 15 de novembro o seguinte:

“Esta Convenção representa um contributo importante para o desenvolvimento das relações económicas entre Portugal e Angola no âmbito das trocas comerciais e da prestação de serviços, dos fluxos de investimento e da circulação de pessoas, de capitais e de tecnologias.”

Nos termos anteriormente referidos, as relações económicas entre Portugal e Angola sempre foram extremamente fortes, pelas razões históricas e afetivas de todos conhecidas. Ora, por essas mesmas razões, mesmo após a declaração de independência de Angola, em 1975, a ligação entre os dois povos persistiu.

⁸⁵ In XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2016, p. 114.

Nesse sentido, as relações socioeconómicas entre Portugal e Angola mantiveram-se, encontrando-se em constante evolução.

Por esse motivo, a celebração, entre Portugal e Angola, de uma Convenção para evitar a Dupla Tributação era um passo há muito aguardado, na medida em que, existindo entre os dois Estados relações económicas tão estreitas, a celebração de um acordo que estabeleça medidas para eliminar o fenómeno da Dupla Tributação Jurídica Internacional era aconselhável e, de certo modo, até inevitável.

Isto porque, conforme referimos anteriormente a verificação de situações de Dupla Tributação desincentiva o investimento estrangeiro, na medida em que um agente socioeconómico, interessado em investir num país estrangeiro, sempre terá em conta o valor que terá de pagar a título de impostos. Ora, nessa perspetiva, ainda mais em conta terão esses agentes o facto de existir uma situação em que, de uma operação possa decorrer uma dupla obrigação de imposto.

Ora, nos termos *supra* expostos, estão em causa diversas situações em que um contribuinte, residente em Portugal, fique obrigado a liquidar um imposto em Angola, pelos rendimentos aí auferidos (por via da aplicação do princípio da fonte), e, adicionalmente, um imposto em Portugal (por via da aplicação do princípio da universalidade ou tributação ilimitada).

Na prática, a situação de uma empresa residente em Portugal, que aufera rendimentos em Angola, até agora, era a seguinte:

- i.* A empresa é tributada em Portugal, pelo seu rendimento global, por aplicação do princípio da universalidade ou da tributação ilimitada. Assim, é tributada em Portugal, em sede de Imposto sobre as Pessoas Coletivas (“IRC”), à taxa de 21% (vinte e um por cento);
- ii.* A empresa é tributada em Angola, por certos rendimentos que aufera nesse território, na medida em que a legislação fiscal angolana prevê que serão aí tributados os rendimentos provenientes de prestações de

serviços, de juros, de dividendos ou de *royalties*, por aplicação do princípio da fonte. Nesse sentido, a empresa é tributada em Angola, em sede de Imposto Industrial, à taxa de 6,5% (seis vírgula cinco por cento).

Nesse caso, a empresa estaria sujeita à Dupla Tributação Jurídica Internacional, na medida em que estão em causa duas normas, que se sobrepõem e que geram uma obrigação de pagamento de imposto em ambos os Estados. Seria, portanto, tributada em Angola (Estado da fonte), onde estaria sujeita a uma taxa de 6,5% (seis vírgula cinco por cento), e seria tributada em Portugal (Estado da residência), onde estaria sujeita a uma taxa de 21% (vinte e um por cento).

Ora, nestes casos, como foi referido anteriormente, a forma mais eficaz de evitar este tipo de situações – de Dupla Tributação Jurídica Internacional – será a celebração de uma Convenção para evitar a Dupla Tributação.

Acontece que, ao contrário de Portugal⁸⁶, Angola assinou recentemente as suas duas primeiras Convenções em matéria fiscal⁸⁷: a primeira com os Emirados Árabes Unidos, em 08 de fevereiro de 2018; e a segunda com Portugal, em 18 de setembro de 2018.

Ora, como se pode concluir da análise das *Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária*, aprovadas pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de março, a celebração de Convenções de Dupla Tributação constituiu um dos objetivos da mais recente Reforma Tributária angolana. No âmbito das referidas linhas gerais, onde são estabelecidos os objetivos e prioridades da Reforma, encontrava-se previsto, no domínio da Tributação Internacional, numa perspetiva de curto prazo, o seguinte:

⁸⁶ Que celebrou, até momento, 79 (setenta e nove) Convenções de Dupla Tributação, para além da Convenção assinada com Angola, que se encontra em processo de aprovação e ratificação, estando 77 (setenta e sete) daquelas em vigor.

⁸⁷ Não tendo, até ao momento, nenhuma das duas entrado em vigor.

“Preparação de uma equipa especializada para as negociações tendentes a estabelecer acordos de dupla tributação.”

Ainda no domínio da Tributação Internacional, mas numa perspetiva de médio prazo, os objetivos eram os seguintes:

“a) Realização de cursos de fiscalidade internacional (convenções de dupla tributação, cooperação administrativa, etc.);

b) Continuidade e aceleração das negociações visando a convergência da legislação aduaneira e adoção de um Código Aduaneiro Único a nível da SADC, sem prejuízo da sua compatibilidade com os princípios e normas constitucionais;

c) Celebração de acordos de cooperação com instituições e organismos internacionais e de protocolos entre instituições internas, públicas e privadas, tendo em vista o intercâmbio de informações para uma luta mais eficaz contra a fraude e criminalidade organizada aduaneira e fiscal;

d) Definição de uma rede de convenções de dupla tributação, começando pelos países com os quais Angola tem relações sócio-económicas ou políticas (países investidores ou de exportação, países de emigração ou de imigração, países da SADC e da CPLP⁸⁸) mais intensas.” (negrito nosso)

Da análise das prioridades estabelecidas, no âmbito da recente Reforma Tributária angolana, é possível depreender que Portugal seria um dos primeiros Estados a celebrar com Angola uma Convenção de Dupla Tributação.

Ora, a Convenção, recentemente assinada, foi alvo de longas negociações, tendo por base o Modelo de Convenção Fiscal da ONU (cuja versão mais recente se reporta a 2017) – desde logo, porque (i) Angola não é membro da OCDE (e, por esse motivo, é explicado por que razão não foi utilizado o Modelo de Convenção da OCDE); e porque (ii) o Modelo de Convenção Fiscal da ONU está

⁸⁸ Comunidade dos Países de Língua Portuguesa.

pensado para este tipo de negociações, entre “país desenvolvidos” e “países em vias de desenvolvimento” (motivo pelo qual será este o Modelo mais adequado).

Uma vez que a Convenção de Dupla Tributação, assinada por Portugal e Angola, se encontra em fase de aprovação e ratificação, não tendo ainda sido publicada, resta-nos apresentar aquelas que serão as normas espectáveis e desejáveis:

- i.* Em primeiro lugar, prevê-se que a CDT estabeleça uma definição ampla de estabelecimento estável, o que se deverá concretizar no estabelecimento de:
 - a.* períodos reduzidos para a existência de um estabelecimento estável para construção;
 - b.* uma definição abrangente de agente dependente;
 - c.* previsão de casos de prestações de serviços que deverão integrar o conceito de estabelecimento estável;
 - d.* a integração no conceito de estabelecimento estável de atividades de exploração de recursos naturais, desde que as respetivas instalações permaneçam no Estado da fonte por um período temporal mínimo.

- ii.* Prevê-se que a CDT, observando, tanto o estabelecido no Modelo de Convenção da ONU, como o estabelecido no Modelo de Convenção da OCDE, disponha no sentido da tributação na fonte de transferências indiretas de ativos imobiliários;

- iii.* A CDT deverá privilegiar o princípio da fonte, em detrimento do princípio da residência, estabelecendo os vários casos em que a tributação caberá ao Estado da fonte (casos como a prestação de serviços técnicos);

- iv.* A CDT deverá prever, por aplicação do princípio da fonte, e de acordo com o estabelecido no mais recente Modelo de Convenção da ONU, uma taxa de retenção na fonte sobre o pagamento de honorários cobrados pela prestação de certos serviços técnicos;
- v.* É expectável que a CDT preveja uma redução na taxa aplicável à retenção na fonte do imposto sobre a distribuição de dividendos, por sociedades subsidiárias ou participadas em Angola, a sociedades sediadas em Portugal;
- vi.* É expectável a redução da taxa aplicável à retenção na fonte do imposto sobre juros auferidos em Angola, por sociedades residentes em Portugal;
- vii.* Por fim, espera-se ainda que a CDT preveja a redução da taxa aplicável à retenção na fonte do imposto sobre *royalties* auferidos em Angola, por sociedades residentes em Portugal.

Uma vez que se espera que seja dada preferência à tributação pelo princípio da fonte - conforme tem sido a prática portuguesa, e como se encontra estabelecido no Modelo de Convenção da ONU -, as empresas portuguesas que invistam em Angola, e aí auferirem rendimentos, tenderão a ser tributadas pelo Estado angolano (Estado da fonte) e não em Portugal (Estado da residência).

Em princípio, a CDT deverá entrar em vigor, após aprovação pela Assembleia da República e ratificação pelo Presidente da República, por um período de oito anos, renovável automaticamente por iguais períodos, salvo denúncia por qualquer um dos Estados Contratantes.

A entrada em vigor da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal em Angola, representa um grande passo nas relações económicas entre os dois Estados, na medida em que tal incentivará os agentes económicos residentes num desses Estados a investir no outro Estado. Isto porque, conforme se referiu anteriormente, a eliminação da Dupla Tributação Jurídica Internacional representa uma enorme diminuição da carga tributária a que aqueles agentes estão sujeitos.

D. CONCLUSÕES

Com a presente dissertação, procedemos à análise de um tema ainda pouco estudado, em especial, por força dos mais recentes desenvolvimentos no sistema fiscal angolano, que sofreu recentemente uma reforma, bem como da assinatura, no passado dia 18 de setembro, de uma Convenção entre Portugal e Angola com a finalidade de evitar a Dupla Tributação.

Atendendo ao crescente investimento estrangeiro em Angola, e, em particular, ao investimento de empresas portuguesas em Angola, as relações económicas entre os dois países, que sempre foram bastante estreitas, têm vindo a desenvolver-se e a crescer exponencialmente. Nesse pressuposto, o problema da Dupla Tributação Jurídica Internacional era, já há muito, uma questão alvo de discussão.

Na presente dissertação, procurámos analisar, de um ponto de vista global, o sistema fiscal angolano, bem como os principais impostos a que as empresas portuguesas estão sujeitas. Por outro lado, procurámos analisar a fundo a questão da Dupla Tributação Jurídica Internacional, passando por definir este fenómeno, apresentando as soluções para ele, e, posteriormente, procurando apresentar as principais características dos vários Modelos de Convenção Fiscal para evitar a Dupla Tributação: (i) O Modelo da OCDE, o primeiro e, até hoje, o mais utilizado; (ii) o Modelo da ONU, que teve por base o Modelo da OCDE, adaptando-o, porém, à realidade dos “países em desenvolvimento”; e (iii) o Modelo da SADC, que se baseia nos outros dois modelos, dando especial relevância à realidade dos países do Sul do Continente Africano.

Neste contexto, conclui-se que o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE prioriza a tributação segundo o princípio da residência, ao passo que os Modelos de Convenção da ONU e da SADC atribuem especial importância à tributação segundo o princípio da fonte.

Nesse sentido, os Modelos de Convenção da ONU e da SADC, pensados para as realidades dos “países em desenvolvimento” preveem mecanismos que permitem, segundo o princípio da fonte, que os Estados da fonte (que, neste contexto, seriam “países em desenvolvimento”) crie benefícios fiscais destinados a atrair investimento ao seu território, bem como potenciar a competição internacional.

Já no que, em concreto, respeita a Portugal e Angola, enquanto que o primeiro já assinou setenta e nove Convenções de Dupla Tributação (encontrando-se setenta e sete em vigor), o segundo assinou, no ano de 2018, as suas duas primeiras Convenções (com os Emirados Árabes Unidos e com Portugal). Ora, a celebração, por Angola, no ano de 2018, de duas Convenções de Dupla Tributação vem na sequência da mais recente reforma tributária angolana, a qual previa, como um dos principais objetivos (a médio prazo) a “definição de uma rede de convenções de dupla tributação, começando pelos países com os quais Angola tem relações socio-económicas ou políticas (países investidores ou de exportação, países de emigração ou de imigração, países da SADC e da CPLP) mais intensas.”.

Nesse sentido, Portugal e Angola assinaram, no dia 18 de setembro de 2018, durante a visita oficial do Primeiro-Ministro português a Angola, uma *Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal*, a qual foi posteriormente aprovada pelo Conselho de Ministros, em 15 de novembro, aguardando-se agora a aprovação pela Assembleia da República e posterior ratificação.

Uma vez que a Convenção não foi ainda aprovada, ratificada e publicada, foi feita uma análise daquelas que serão as normas expectáveis que a Convenção deverá prever, adiantando-se, desde já, que será expectável que a Convenção: (i) siga o Modelo de Convenção da ONU; (ii) privilegie a tributação pelo Estado da fonte; entres outros aspetos que se enunciaram.

Quanto ao impacto da entrada em vigor da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal em Angola na tributação das empresas portuguesas,

tal representará, naturalmente, uma enorme diminuição da carga tributária daquelas.

Em geral, a entrada em vigor daquela Convenção representa, no que respeita às relações entre os dois Estados, um enorme passo, há muito aguardado, que deverá facilitar as trocas comerciais entre os agentes socioeconómicos destes Estados, representando um incentivo ao investimento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Obras e Artigos:

Câmara de Comércio e Indústria Portugal – Angola (ed. lit), *Cadernos económicos Portugal Angola*, Encontro Empresarial Portugal - Angola, 3, Porto: 1991;

CARRERO, José Manuel Cabrerón/FERNÁNDEZ, Néstor Carmona/JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín/VILADOMAT, Montserrat Trapé - *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2006;

COLAÇO, Isabel de Magalhães - *Direito Internacional Privado*, II, Lisboa, 1959;

Comité dos Assuntos Fiscais (OCDE) – *Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Património*, Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal, Lisboa: Europress, Indústria Gráfica, 1.ª edição, 2013;

COURINHA, Gustavo Lopes - *A Residência no Direito Internacional Fiscal - Do Abuso Subjectivo de Convenções*, Coimbra: Almedina, 2015;

COURINHA, Gustavo Lopes - *Da tributação do software nas convenções de dupla tributação celebrados por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da Convenção Modelo da OCDE*, Revista Fiscalidade, Lisboa: Instituto Superior de Gestão (ISSN 0874-7326), N.º 37 (janeiro - março 2009), pp. 27-63;

COURINHA, Gustavo Lopes - *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015;

DOURADO, Ana Paula - *Governança Fiscal Global*, Coimbra: Almedina, 2017;

DOURADO, Ana Paula - *Lições de Direito Fiscal Europeu - Tributação Directa*, Coimbra: Coimbra Editora, 1.ª edição, 2010;

MACEDO, João Braga, *A Integração Regional na África*, OCDE, 2002;

MACHADO, Jónatas E. M./NOGUEIRA, Paulo da Costa/MACAIA, Osvaldo - *Direito Fiscal Angolano – Segundo a reforma de 2014*, Coimbra: Coimbra Editora, 2015;

MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro - *As Convenções de Dupla Tributação*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 179, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais (Direção Geral de Impostos – Ministério das Finanças), 1998;

MORAIS, Rui Duarte - *Dupla tributação internacional em IRS - Notas de uma leitura em jurisprudência*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, N.º 1, Coimbra: Almedina, 2008;

MORAIS, Rui Duarte - *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Porto: Publicações Universidade Católica, 2005;

PAHULA, Ovídio - *Estudos sobre o Sistema Jurídico-Económico Angolano*, Estoril: Príncípia Editora, 2008;

PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação e Direito Comunitário Tributário* (Dissertação de Doutoramento), Lisboa: 2009;

PEREIRA, Paula Rosado - *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu – in Teses de Doutoramento*, Coimbra: Almedina, 2010;

PEREIRA, Paula Rosado - *Tributação das Empresas em Angola – O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes* (Cadernos IDEFF Internacional, N.º 5), Coimbra: Almedina, 2016;

PIRES, Manuel - *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984;

PIRES, Rita Calçada - *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2018;

UDINA, Manlio - *Il Diritto Internazionale Tributario*, Pádua, 1949;

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal* – Coimbra: Almedina, 2.^a edição, 2018;

XAVIER, Alberto – *Direito Internacional Tributário*, Coimbra: Almedina, 2.^a edição, 2016.

Convenções Modelo e Convenções de Dupla Tributação analisadas:

Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, OCDE:

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page30;

Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação das Nações Unidas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, ONU:

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf;

Convenção Modelo da SADC:

<http://www.sadc-fip.gov.na/documents/899832/1426693/SADC+MODEL+DTAA+October+2013.doc/061ed236-3978-4450-8250-555591790941>;

Convenção entre a República Portuguesa e a República de Moçambique para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Evasão Fiscal, assinada em Lisboa em 21 de março de 1991:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/mocambique.pdf;

Convenção entre a República Portuguesa e a República de Democrática de Timor-Leste para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 27 de setembro de 2011:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Resol_Ass_Rep_11_2-2012_DR.pdf;

Convenção entre a República Portuguesa e a República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 13 de novembro de 2006:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/ResolucaoAssRep_53_2008.pdf;

Convenção entre a República Portuguesa e a República Democrática de São Tomé e Príncipe para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em São Tomé em 13 de julho de 2015:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT%20S%C3%A3o%20Tom%C3%A9%20e%20Pr%C3%ADncipe.pdf

Fontes de Internet:

- *Artigos:*

KRAUSE, Frans Albert – *A comparative study of double tax agreements in a Southern African context*, Dissertação, Pretoria: University of Pretoria, 2015:

https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/52988/Krause_Comparative_2016.pdf?sequence=1

- *Guias Fiscais:*

Deloitte Touche Tohmatsu Limited – Guia Fiscal 2018:

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ao/Documents/tax/Guia_Fiscal_2018_AO.pdf;

Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados/ALC Advogados – Angola-Portugal: Convenção para eliminar a Dupla Tributação:

https://www.mlgts.pt/xms/files/site_2018/Newsletters/2018/2018.12.20_Angola_-_Portugal_Convencao_para_Eliminar_a_Dupla_Tributacao_-_Legal_Alert.pdf;

Ernst & Young Angola, Limitada. – Guia Fiscal Angola 2018:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-angolan-tax-guide/\\$FILE/EY-angolan-tax-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-angolan-tax-guide/$FILE/EY-angolan-tax-guide.pdf);

- *Sites:*

<https://www.un.org/development/desa/capacity-development/?s=double+taxation>;

<http://www.oecd.org/tax/>;

[https://www.sadc.int/themes/economic-development/investment/tax-coordination/;](https://www.sadc.int/themes/economic-development/investment/tax-coordination/)

https://europa.eu/european-union/index_pt;

<https://africabusinesscommunities.com/news/angola-portugal-enter-deal-to-end-double-taxation/?src=ilaw;>

<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/governo/comunicado-de-conselho-de-ministros?i=237;>

<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/noticia?i=portugal-e-angola-afirmam-vontade-de-desenvolver-parceiras-economicas-e-investimentos-mtuos;>