



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS



Nº 32/21

# NEWSLETTER

## AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO DA PANDEMIA COVID-19

### SUMÁRIO

O Secretariado da OCDE emitiu um conjunto de linhas orientadores que vieram reiterar a adequação das normas das convenções, sem prejuízo de pequenas adaptações interpretativas.

Tal resulta das medidas extraordinárias que, desde o início da atual crise pandémica, têm vindo a ser implementadas nas diferentes jurisdições que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) bem como das muitas dúvidas suscitadas pelos governos quanto à aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT) no contexto da pandemia da COVID-19.

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact [contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com).

\*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address [newsletter@rffadvogados.com](mailto:newsletter@rffadvogados.com).

\*\*\*

Legal 500 – Band 1 Tax “Portuguese Law Firm”/ Band 1 Tax “RFF Leading Individual” and highlighted in “Hall of Fame”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019  
Chambers & Partners – Band 1 Tax “RFF Ranked Lawyer”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 and Band 1 “Private Wealth Law” - HNW “RFF Ranked Lawyer”, 2018, 2019, 2020  
International Tax Review – “Best European Newcomer” (shortlisted) 2013 / “Tax Controversy Leaders”, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 / “Indirect Tax Leaders”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 / “Women in Tax Leaders Guide”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 / “European Best Newcomer”, 2016 / “Tax Firm of the Year”, “European Tax Disputes of the Year” and “European Indirect Tax Firm of the Year”, (shortlisted) 2017  
Best Lawyers – “RFF Tax Lawyer of the Year”, 2014 / “Recommended Lawyers”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019  
Who’s Who Legal – “RFF Corporate Tax Adviser of the Year”, 2013, 2015, 2016 / “RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader”, 2017 “Corporate Tax: Advisory and Controversy”, 2017, 2018, 2019  
Legal Week – RFF was the only Portuguese in the “Private Client Global Elite Lawyers” 2018, 2019  
STEP Private Clients Awards - RFF “Advocate of the Year 2019” (shortlisted)  
IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020  
Bloomberg Tax and Accounting Author, 2020



[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)  
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5<sup>th</sup> (Reception)/6<sup>th</sup>  
1250-163 Lisboa • Portugal  
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244  
[contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com)

## ENQUADRAMENTO

A pandemia COVID-19 tem tido um efeito profundamente disruptivo sobre a economia global, tendo muitos indivíduos e empresas sido forçados a adaptar-se às frequentes alterações legislativas de combate a esta crise.

Com efeito, têm vindo a ser aprovadas, em momentos de agravamento da pandemia, restrições às deslocações internacionais em muitas jurisdições. Em resultado destas restrições, muitos profissionais ficaram retidos, durante períodos relativamente longos, em países onde não residem habitualmente.

Ora, este efeito não desejável de “retenção” numa jurisdição onde não se reside habitualmente poderá ter consequências ao nível fiscal, tanto para os indivíduos como para as entidades empregadoras.

Neste contexto, e após vários pedidos de esclarecimento por parte dos governos de vários países, o Secretariado da OCDE emitiu orientações para a aplicação das regras constantes das Convenções para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”) nas situações em que os indivíduos fiquem retidos, por força das restrições impostas pelo combate à

COVID-19, em jurisdições diferentes da sua jurisdição de residência.

Neste contexto, a permanência prolongada numa determinada jurisdição poderá levar à sujeição dos rendimentos do indivíduo a tributação nessa jurisdição, podendo originar, assim, situações de dupla tributação.

Neste contexto, e em função dos pedidos de esclarecimento que foram sendo recebidos dos governos dos países que integram a OCDE, as linhas orientadoras emitidas pelo Secretariado centram-se, essencialmente, em três aspetos:

- a criação de estabelecimentos estáveis devido a trabalhadores retidos noutras jurisdições ou em teletrabalho a partir do estrangeiro;
- as alterações de residência e regras de desempate em casos de dupla residência; e
- os rendimentos do trabalho dependente de trabalhadores retidos noutras jurisdições ou em teletrabalho a partir do estrangeiro.

## ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

O facto de um trabalhador se encontrar a trabalhar a partir de casa numa jurisdição diferente do seu empregador

poderá suscitar dúvidas quanto à possibilidade da existência de um estabelecimento estável nessa jurisdição, das quais resultarão obrigações fiscais e declarativas para a empresa.

Neste contexto, a OCDE veio esclarecer que as alterações de residência excepcionais e temporárias do trabalhador ocorridas em consequência direta da pandemia COVID-19, não comportam, em princípio, nenhum risco significativo de estabelecimento estável para o empregador, ainda que o trabalhador celebre contratos em nome da empresa a partir dessa outra jurisdição.

No mesmo sentido, referiu a OCDE que um estabelecimento estável associado a uma empreitada de construção civil não deixará de existir por se encontrar suspenso em resultado da pandemia, mesmo que por tempo indeterminado.

De acordo com a OCDE, alguns países já emitiram linhas orientadoras próprias que deverão ser tidas como exemplo, como é o caso da Austrália, que determinou que nenhuma empresa estrangeira será considerada como tendo um estabelecimento estável no país se, cumulativamente: (i) esse estabelecimento estável não existisse antes da pandemia da COVID-19; (ii) não existam outras alterações à situação

normal da empresa; e (iii) que a presença de trabalhadores da empresa no país resulte apenas da impossibilidade de regresso a casa decorrente das restrições aplicáveis às viagens.

No que diz especificamente respeito ao teletrabalho, refere a OCDE que, para que a residência de um trabalhador possa ser considerada um estabelecimento estável da empresa, para além de se ter de verificar um certo grau de permanência, essa residência terá de se considerar como estando à disposição da empresa.

Contudo, já os Comentários à Convenção Modelo da OCDE esclareciam que o facto de um trabalhador desempenhar as funções a partir da sua residência no estrangeiro não é suficiente para que esta se possa considerar com estando à disposição da empresa. Para tal, será necessário que a residência do trabalhador seja usada por este de forma contínua, não por motivos supervenientes – como uma pandemia – mas sim por exigência ou a pedido da própria empresa.

Neste contexto, a OCDE alerta para a eventualidade de o trabalhador continuar a trabalhar a partir da sua residência no estrangeiro após terminar a crise pandémica. Caso em que, se se

puder considerar que a residência do trabalhador se encontra à disposição da empresa, existirá, assim, risco de se considerar um estabelecimento estável.

A respeito das empreitadas de construção civil suspensas em virtude da situação pandémica, tema a que a OCDE deu algum destaque nas suas orientações, é referido que já os Comentários à Convenção Modelo determinavam que uma suspensão temporária dos trabalhos de construção não significava, necessariamente, a perda de estabelecimento estável na jurisdição em causa.

Contudo, o conceito de “suspensão temporária” não se encontrava desenvolvido.

Deste modo, nas novas orientações, a OCDE sugeriu que as administrações tributárias desconsiderassem os períodos de suspensão causados pela pandemia da COVID-19 na contagem do tempo que, em circunstâncias normais, determinaria a cessação de estabelecimento estável.

## ALTERAÇÕES DE RESIDÊNCIA

As restrições decorrentes da legislação aplicável no âmbito do combate à pandemia suscitam, também, dúvidas quanto aos critérios de determinação de residência fiscal, quer para as empresas, quer para os indivíduos.

No que diz respeito ao impacto sobre a determinação do local de direção efetiva das empresas, nomeadamente, no caso de administradores ou gerentes ficarem retidos noutras jurisdições por razões análogas às já referidas para os trabalhadores, a OCDE refere os exemplos de alguns países que já emitiram orientações sobre o tema.

Neste contexto, veja-se o exemplo do Canadá, cuja administração tributária determinou que, caso um gerente ou administrador não-residente participe numa reunião de gerência ou conselho de administração a partir do país, em virtude de restrições excepcionais, não se considerará a empresa como tendo direção efetiva no Canadá.

Não obstante, quanto à possibilidade, assumidamente remota, de a permanência de um administrador ou gerente numa jurisdição diferente da habitual, por razões excepcionais, poder originar

situações de dupla residência da empresa para efeitos fiscais, a OCDE refere que as CDT contêm normas de desempate que se mantêm eficazes mesmo nestas circunstâncias.

Seguindo a mesma lógica, a OCDE sublinhou que, em qualquer caso, a permanência de um indivíduo não-residente numa outra jurisdição não deverá ser contabilizado, pela administração tributária dessa outra jurisdição, para efeitos de verificação dos critérios temporais de residência fiscal.

Como por exemplo, o critério dos 183 dias, previsto em Portugal e em muitas outras jurisdições, originário da Convenção Modelo da OCDE.

## RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE

A respeito da tributação dos rendimentos do trabalhador dependente deslocado, a OCDE começa por mencionar a Convenção Modelo e correspondentes recomendações.

Neste contexto, de acordo com as novas orientações, a parte do salário do trabalhador que esteja a ser subsidiada pelo Estado, no caso de a empresa estar a receber apoios relacionados com a pandemia da COVID-19 para o efeito,

deverá considerar-se como tendo sido auferida na jurisdição em que o trabalhador desenvolve habitualmente a sua atividade, isto é, no local onde desempenhava as suas funções antes pandemia.

Adicionalmente, e sobre este ponto, recomenda, também, a OCDE, que os dias em que o trabalhador permaneça retido numa determinada jurisdição, por força das restrições relacionadas com a pandemia, não sejam contabilizados para efeitos de verificação dos critérios de residência fiscal.

Ilustrando a importância desta recomendação, exemplifica a OCDE o seguinte: veja-se o caso de um indivíduo que é residente numa determinada jurisdição, mas que desempenha, habitualmente, uma parte das suas funções numa outra jurisdição. Em circunstâncias normais, o seu rendimento seria tributado na jurisdição da fonte, da qual é residente, mas caso este trabalhador venha a permanecer tempo suficiente naquela outra jurisdição (geralmente, 183 dias), esta outra jurisdição poderia tributar os seus rendimentos.

Neste contexto, sugere a OCDE que os dias de permanência forçada, decorrentes das restrições associadas à COVID-

19, não sejam contabilizados para o referido teste dos 183 dias, procurando, assim, evitar potenciais conflitos de jurisdição fiscal, que por sua vez poderão levar a situações de dupla tributação associadas a um tipo de rendimento que é, geralmente, retido na fonte, e cuja regularização implicaria sempre acrescidos custos administrativos e de *compliance*.

De acordo com as novas linhas orientadoras, alguns países já adotaram medidas e publicaram instruções sobre esta matéria e que poderão ser um exemplo a seguir, como é o caso da Alemanha.

Segundo a OCDE, a administração tributária alemã celebrou protocolos com administrações fiscais de outros países e, determinando o seguinte: enquanto as autoridades de saúde continuarem a recomendar o teletrabalho como forma preferencial de desempenho de funções, devido ao elevado risco de infeção, os dias em que os trabalhadores deslocados permaneçam numa jurisdição diferente da sua e que, em circunstâncias normais, seriam passados na sua jurisdição de residência, não serão contabilizados para efeitos de determinação da residência fiscal nessa jurisdição.

## CONCLUSÕES

Apesar das muitas dúvidas suscitadas a respeito da aplicação das CDT no contexto pandémico, que conduziram à publicação das referidas novas linhas orientadoras, a OCDE pronunciou-se no sentido de que as CDT em vigor, bem como a Convenção Modelo que lhes deu origem, continuam a ser adequadas na resposta à generalidade dos conflitos de dupla tributação.

No entanto, enquanto esta crise sanitária se verificar no panorama internacional, considera a OCDE que, no momento da interpretação e aplicação das CDT, sejam devidamente ponderadas as circunstâncias extraordinárias que os indivíduos, as empresas e os governos atualmente enfrentam.

\*\*\*

Lisboa, 16 de março de 2021

Rogério M. Fernandes Ferreira  
 Marta Machado de Almeida  
 Rita Arcanjo Medalho  
 Soraia João Silva  
 Inês Tomé Carvalho  
 José Oliveira Marcelino

*(Tax Advisory Team)*

[www.rffadvogados.com](http://www.rffadvogados.com)