



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**MESTRADO DE DIREITO FISCAL**

**O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à  
luz dos protocolos e outros acordos colaterais anexos às  
Convenções de Dupla Tributação**

**Candidato: Hugo Pinheiro Ferreira**

**Orientador: Mestre João Taborda da Gama**

**Lisboa, 5 de Setembro de 2014**

## ÍNDICE

<b>I - INTRODUÇÃO</b> .....	4
<b>II – ASPETOS INTRODUTÓRIOS</b> .....	5
<b>1. Interpretação das Convenções de Dupla Tributação</b> .....	5
1.1. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados .....	5
1.2. Artigo 31.º da Convenção de Viena .....	7
1.3. Artigo 32.º da Convenção de Viena .....	10
1.4. Princípio da Boa-fé .....	11
<b>2. A dupla tributação internacional, a Convenção Modelo e os Comentários</b> .....	13
<b>3. <i>Soft Law</i> e <i>Hard Law</i></b> .....	15
<b>III – OS COMENTÁRIOS À CONVENÇÃO MODELO DA OCDE</b> .....	17
<b>4. O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE</b> .....	17
<b>4.1. Os Comentários enquanto recomendação da OCDE</b> .....	17
<b>4.2. O valor dos Comentários e a doutrina</b> .....	19
4.2.1. Doutrina Internacional .....	19
A. KEES VAN RAAD, AVERY JONES e DAVID WARD .....	19
B. KLAUS VOGEL .....	22
C. HUGH AULT .....	25
D. MICHAEL LANG .....	26
E. PETER WATTEL E OTTO MARRES .....	28
F. FRANK ENGELEN .....	29
4.2.2. Doutrina nacional .....	31
A. ALBERTO XAVIER .....	32
B. MARGARIDA MESQUITA .....	32
C. MANUEL PIRES .....	33
D. GUSTAVO LOPES COURINHA .....	33
E. RUI DUARTE MORAIS .....	34
<b>IV - POSIÇÃO ADOTADA</b> .....	35
<b>5. O valor intrínseco dos comentários à Convenção Modelo</b> .....	35
<b>6. O valor real dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE</b> .....	37

<b>6.1.</b>	<b>A intenção tácita das partes: as reservas e observações</b> .....	38
<b>6.2.</b>	<b>A boa fé e os seus subprincípios</b> .....	41
<b>6.3.</b>	<b>A intenção expressa das partes</b> .....	44
6.3.1.	Remissões aos Comentários.....	45
6.3.2.	Protocolos, trocas de notas, declarações conjuntas e memorandos de entendimento .....	48
6.3.3.	O efeito vinculatório dos Comentários por força das remissões .....	49
6.3.4.	Normas remissivas e problemática da interpretação estática ou ambulatoria .....	53
<b>V</b>	<b>– CONCLUSÃO</b> .....	55
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	.....	61
<b>ANEXO</b>	.....	69

## I - INTRODUÇÃO

No direito fiscal, como em qualquer ramo do direito, o processo interpretativo é essencial para alcançar as melhores soluções para o caso concreto. Nesta matéria, muito se tem discutido na doutrina fiscal internacional qual o valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE<sup>1</sup> (doravante, os Comentários) e como enquadrá-los nas regras de interpretação constantes da Convenção de Viena de Direito dos Tratados (doravante Convenção de Viena), questões que estão longe de merecer uma resposta unânime por parte da doutrina. Pretendemos com esta dissertação dar um contributo significativo ao estudo destas matérias dando conta de um fenómeno que, não obstante já ter sido identificado pela doutrina, ainda não foi alvo de estudo apesar de ser prática de alguns Estados há mais de 20 anos: a utilização de normas remissivas para os comentários como forma de fixar o sentido interpretativo constante das Convenções de Dupla Tributação (doravante, CDT).

Qual o papel das normas remissivas para os Comentários? Como se enquadra este fenómeno no estudo do valor jurídico dos Comentários e no seu enquadramento nas regras de interpretação constantes da Convenção de Viena? Os Comentários são *hard law* ou *soft law*? Se *soft law*, poderão de algum modo tornar-se vinculativos por força de normas remissivas?

São estas perguntas o cerne da presente dissertação e às quais procuraremos responder. Deste modo, e como ponto de partida ao nosso tema, procuraremos primeiramente elucidar alguns aspetos introdutórios, distinguindo os conceitos de *soft law* e *hard law* e dando a conhecer as regras de interpretação constantes da Convenção de Viena, para depois nos focarmos no tema central, onde faremos um estudo exaustivo do valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE e do seu papel enquanto instrumento de auxílio interpretativo, assunto, que como veremos, já foi bastante debatido pela doutrina, mas que carece de uma perspetiva mais primária. É com base nesta premissa que faremos uma análise tendo como pano de fundo as CDT e outros instrumentos bilaterais como protocolos, troca de notas e declarações conjuntas, trazendo à colação o fenómeno da utilização de normas remissivas para os Comentários.

---

<sup>1</sup> Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

## II – ASPETOS INTRODUTÓRIOS

### 1. Interpretação das Convenções de Dupla Tributação

Nas palavras de OLIVEIRA ASCENSÃO, “*a fonte [de direito] não é a regra*”, “*a fonte é o modo de revelação da regra*”, sendo a interpretação “*a actividade que permite, a partir da fonte, chegar à regra que ela alberga*”<sup>2</sup>. As CDT<sup>3</sup> enquanto fonte de direito não são exceção, podendo tal necessidade advir quer de uma divergência de opinião entre os Estados signatários, quer a nível interno perante autoridades administrativas e tribunais<sup>4</sup>. De facto, como refere BAPTISTA MACHADO relativamente às disposições legais, não raras vezes “*o texto comporta múltiplos sentidos e contém (...) expressões ambíguas e obscuras*” e “*mesmo quando aparentemente claro à primeira leitura, a sua aplicação aos casos concretos da vida faz muitas vezes surgir dificuldades de interpretação insuspeitadas e imprevisíveis*”<sup>5</sup>. Assim, as regras apresentam um carácter essencial enquanto meio intermediário indispensável para alcançar a solução para o caso concreto.

Mas perante esta necessidade de interpretação, quais as principais regras e princípios? Quais os elementos interpretativos a ser considerados? De onde resultam? São estas perguntas que procuraremos responder neste ponto.

#### 1.1. CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS

É hoje reconhecida pela maior parte dos países a dupla natureza das Convenções de Dupla Tributação. Se por um lado são normas internacionais resultantes do acordo entre dois Estados, por outro, em alguns países, são também normas internas na medida em que se tornam parte integrante do ordenamento jurídico desses mesmos Estados<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito: Introdução e Teoria Geral*<sup>13</sup>, (Coimbra: 2006), 382-283.

<sup>3</sup> As CDT são Tratados internacionais de conteúdo especificamente tributário. V. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009), 97 ss.

<sup>4</sup> KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*<sup>3</sup>, (London: 1999), 33.

<sup>5</sup> JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, (Coimbra: 2008), 175.

<sup>6</sup> Neste sentido v. SUSANA MOICHE, “Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación”, *Cronica Tributaria* (2005), 30; e KRISTIAN OLENIK, “Tax treaties and the recourse to historical interpretation under the Vienna Convention on the Law of Treaties” in THOMAS ECKER / GERNOT

Não obstante esta dupla natureza existente em alguns países, hoje é internacionalmente aceite que as CDT devem ser interpretadas de acordo com as regras gerais de direito internacional público, designadamente a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>7</sup>. Como refere Sir IAN SINCLAIR, “*there can be no doubt that the Vienna Convention on the Law of Treaties was intended to cover all types of international agreements between States*”<sup>8</sup>, e deste modo “*tax treaties fall within the scope of the Vienna Convention and the principles of treaty interpretation elaborated in the Convention are as applicable to tax treaties as they are to other categories of treaty*”<sup>9</sup>. Por outro lado, “*the principles of treaty interpretation embodied in the Vienna Convention are now regarded as forming part of the corpus of customary international law and are, therefore, applicable not only as between States parties to the Vienna Convention but also as between non-parties*”<sup>10</sup>.

Concluimos assim que todas as CDT devem ser interpretadas de acordo com as regras de interpretação presentes nos artigos 31.º e seguintes da Convenção de Viena, mesmo aquelas celebradas com Estados não signatários da Convenção de Viena, uma vez que tais regras são uma codificação dos princípios gerais de interpretação já antes impostos pelo direito consuetudinário<sup>11</sup>.

---

RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: 2011), 62 ss.

<sup>7</sup> A Convenção de Viena foi assinada a 23 de Abril de 1969 tendo entrado em vigor a 27 de janeiro de 1980 para os Estados (foram 35 o número de Estados) que até 28 de dezembro desse mesmo ano tivessem depositado seu instrumento de ratificação ou adesão junto do secretário-geral das Nações Unidas. Portugal aderiu à Convenção de Viena em 2004, tendo depositado seu instrumento de adesão a 6 de fevereiro desse ano. Cfr. Aviso n.º 47/2004, de 3 de abril.

<sup>8</sup> Atente-se à definição de “Tratado” presente no artigo 2.º, n.º 1, al. a) da Convenção de Viena.

<sup>9</sup> J.F. AVERY JONES, “Interpretation of tax treaties” (transcrição do painel de discussão do seminário B do Congresso IFA realizado em Londres a 11 de setembro de 1985), *IBFD Bulletin*, vol. 40, n.º 2 (1986), 75.

<sup>10</sup> J.F. AVERY JONES, “Interpretation of tax treaties”, *IBFD Bulletin*, vol. 40, n.º 2 (1986), 75.

<sup>11</sup> De salientar o caso dos EUA, que não obstante nunca ter transposto para o seu ordenamento jurídico a Convenção de Viena (apenas a assinaram), os seus tribunais não deixam de aplicar ou referir as regras de interpretação nela contidas. V. BARRY CARTER/ALLEN WEINER, *International Law*<sup>5</sup> (Nova Iorque: 2007), 104. No mesmo sentido, também o caso do Brasil (não ratificou). V. SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, Series on International Taxation, Vol. 32 (Alphen aan den Rijn: 2009), 82. Em sentido contrário, temos o exemplo de Espanha, que apesar de ser signatária e ter ratificado a Convenção a 2 de maio de 1972, “*the tax authorities and the courts generally use other methods for the interpretation of tax treaties*”. V., JOSÉ CALDERÓN /DOLORES PIÑA, “Interpretation of tax treaties”, *European Taxation*, vol. 39, n.º 10 (1999), 380.

Estas regras de interpretação juntam os cinco principais elementos doutrinários de interpretação: elemento objetivo, elemento subjetivo, elemento sistemático, elemento teleológico e elemento histórico.

Façamos uma breve análise destes artigos, e identifiquemos em cada um deles os elementos de interpretação<sup>12</sup>.

## 1.2. ARTIGO 31.º DA CONVENÇÃO DE VIENA

A regra geral de interpretação está presente no artigo 31.º da Convenção de Viena, o qual apresenta a seguinte redação:

### *Artigo 31.º*

#### *Regra geral de interpretação*

- 1- *Um tratado deve ser interpretado de boa fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respetivos objeto e fim.*
- 2- *Para efeitos de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, preâmbulo e anexos incluídos:*
  - a. *Qualquer acordo relativo ao tratado e que tenha sido celebrado entre todas as Partes quando da conclusão do tratado;*
  - b. *Qualquer instrumento estabelecido por uma ou mais Partes quando da conclusão do tratado e aceite pelas outras Partes como instrumento relativo ao tratado.*
- 3- *Ter-se-á em consideração, simultaneamente com o contexto:*

---

Por outro lado, se os artigos 31.º e seguintes da Convenção de Viena são codificação de direito consuetudinário, então necessariamente as regras e princípios dela resultantes, ao contrário do estipulado no artigo 4.º da Convenção de Viena, não serão aplicados unicamente às CDT concluídas pelos Estados após a entrada em vigor da Convenção, mas a todas as CDT. Neste sentido v. HANS PIJL, “The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to dutch practice”, *Bulletin for international fiscal documentation*, vol. 51, n.º 12 (1997), 539-540; e, NED SHELTON, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (London: 2004), 156.

<sup>12</sup> Por razões de escopo da presente dissertação, apenas faremos uma breve análise dos artigos 31.º e 32.º da Convenção de Viena, não sendo analisado o artigo 33.º. Para uma análise exaustiva de todos estes artigos v. FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004).

- a. *Todo o acordo posterior entre as Partes sobre a interpretação do tratado ou a aplicação das suas disposições;*
  - b. *Toda a prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das Partes sobre a interpretação do tratado ou a aplicação das suas disposições;*
  - c. *Toda a prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das Partes sobre a interpretação do tratado;*
  - d. *Toda a norma pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as Partes.*
- 4- *Um termo será entendido num sentido particular se estiver estabelecido que tal foi a intenção das Partes.*

Dos cinco elementos acima referidos, quatro têm presença no artigo 31.º.

O primeiro elemento a ter em consideração é o elemento objetivo. Este tem presença no n.º 1 do artigo 31.º quando refere que o tratado deve ser interpretado de acordo com o “*sentido comum atribuível aos elementos do tratado*”.

Como não poderia deixar de ser, o texto é o ponto de partida do processo interpretativo<sup>13</sup>, consubstanciando também, todavia, um limite ao intérprete, não podendo este alcançar uma solução contrária ao sentido enunciado no texto. Ainda assim, enquanto condição necessária da atividade hermenêutica, o texto por si só não é suficiente para que seja aferido o “*sentido comum*” de um termo do tratado<sup>14</sup>. Como refere FRANK ENGELÉN, “*the ordinary meaning of the terms of a treaty is not to be determined in isolation*”<sup>15</sup>, e nessa medida, o “*sentido comum*” seria de aferição impossível sem ter em consideração outros

---

<sup>13</sup> Como refere a COMISSÃO DE DIREITO INTERNACIONAL DAS NAÇÕES UNIDAS no seu relatório, “*the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation ab initio into the intentions of the parties*”. V. INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Yearbook of the International Law Commission 1966 Vol. II* (New York: 1967), 220.

<sup>14</sup> Ainda que possam coincidir, não devemos confundir “sentido comum” com sentido literal, no qual o intérprete cinge-se por completo ao texto. Por outro lado, o “sentido comum” dos termos do tratado “*is not just the everyday usage. It is the uniform legal usage or the specific legal usage employed by the Contracting States*”. V. ROY ROHATGI, *Basic International Taxation* (The Hague: 2002), 22. No mesmo sentido, KLAUS VOGEL, “*Double tax treaties and their interpretation*”, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 4, n.º 1 (1986), 35.

<sup>15</sup> FRANK ENGELÉN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004), 141.

elementos interpretativos, como o sistemático e o teleológico, os quais têm presença também no n.º 1 do artigo 31.º.

O elemento sistemático apresenta-se quando é referido que deve ser tido em consideração o “*contexto*”. Este, definido no n.º 2 do artigo 31.º, compreende não só o “*texto, preâmbulo e anexos*”, mas também outros acordos ou instrumentos aceites pelas partes como relativos ao tratado, tais como protocolos, notas, cartas ou memorandos de entendimento<sup>16</sup>. O contexto, nos moldes apresentados, juntamente com o texto do tratado compreendem os elementos *intrínsecos* de interpretação, sendo, por oposição, considerados elementos *extrínsecos* os plasmados no n.º 3 do artigo 31.º<sup>17</sup>.

Por seu lado, o elemento teleológico apresenta-se com a referência ao “*objeto e fim*”. Estes são aferidos tendo por base a globalidade do tratado, sendo o “*objeto*” o conteúdo e os princípios do tratado, e o “*fim*” o objetivo pretendido na vontade declarada<sup>18</sup>. No caso das CDT, o fim primário é evitar a dupla tributação jurídica internacional, visando paralelamente o combate à evasão fiscal e não discriminação tributária.

Em suma, a regra geral de interpretação presente no artigo 31.º, n.º 1 da Convenção de Viena funciona como uma fonte de orientação<sup>19</sup> que combina três elementos de interpretação (objetivo, sistemático e teleológico), os quais apresentam relevância no processo interpretativo em igual medida<sup>20</sup>, garantindo deste modo a coerência interna da regra. A estes

---

<sup>16</sup> Estão excluídos todos os materiais de carácter unilateral, nomeadamente notas explicativas e as muito conhecidas explicações técnicas utilizadas pelos EUA nas suas CDT.

<sup>17</sup> J.F. AVERY JONES, “Interpretation of tax treaties”, *IBFD Bulletin*, vol. 40, n.º 2 (1986), 76.

<sup>18</sup> ANDRÉ FESTAS DA SILVA, *Interpretação dos Tratados de Dupla tributação* (Lisboa: 2005), FDUL (dissertação de mestrado não publicada – Cota T-4022), 14.

<sup>19</sup> Discordamos assim de alguns autores que consideram que a regra geral de interpretação presente no artigo 31.º é demasiado vaga, e, como tal, não providencia ao intérprete qualquer tipo de orientação útil para o processo interpretativo. V. BRIAN ARNOLD, “The interpretation of tax treaties: myth and reality”, *Bulletin of International Taxation*, vol. 64, n.º 1 (2010), 5 e 14-15.

<sup>20</sup> Como refere ANDRÉS BECERRA relativamente aos elementos interpretativos, “*any interpretation process that uses only one element of the rule and ignores the rest cannot be considered as a “legally relevant interpretation”. Accordingly, a purely literal interpretation that ignores the context of a term and the object and purpose of the treaty or an extreme teleological interpretation that ignores the text falls outside the rule*”. Assim, os elementos “*should influence and balance each other. The text should influence the “object and purpose” to avoid an extreme teleological approach, and the “object and purpose” influences the text so as not to have an extremely rigid outcome*”. V. ANDRÉS BECERRA, “The interpretational approaches to the Vienna Convention – Application to (tax) treaty analysis”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 10 (2011).

é necessário juntar o elemento subjetivo, representado no artigo 31.º, n.º 4 da Convenção de Viena como a “*intenção das partes*”, o qual só deve ser tido em consideração quando os outros elementos de interpretação, incluindo os complementares, não forem conclusivos na atribuição de um significado a um termo<sup>21</sup>.

### 1.3. ARTIGO 32.º DA CONVENÇÃO DE VIENA

O artigo 32.º da Convenção de Viena tem a presente redação:

#### *Artigo 32.º*

##### *Meios complementares de interpretação*

*Pode-se recorrer a meios complementares de interpretação, designadamente aos trabalhos preparatórios e às circunstâncias em que foi concluído o tratado, com vista a confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31.º, ou a determinar o sentido quando a interpretação dada em conformidade com o artigo 31.º:*

- a) Deixe o sentido ambíguo ou obscuro; ou*
- b) Conduza a um resultado manifestamente absurdo ou incoerente.*

É neste artigo que a Convenção de Viena nos ilumina relativamente ao relevo a dar ao elemento histórico, referindo-se aos “*meios complementares de interpretação*”. Não obstante esta referência, a Convenção de Viena não tipifica o que entende por “*meios complementares de interpretação*”, optando antes pela utilização do advérbio “*designadamente*”, prosseguindo com a apresentação exemplificativa de dois elementos complementares: os trabalhos preparatórios e as circunstâncias. Estes elementos, os quais devem ser apurados casuisticamente porquanto uma vez mais não se encontram definidos na Convenção de Viena, deverão ser utilizados apenas para confirmar a interpretação já resultante da aplicação do artigo 31.º, ou, para determinar o sentido quando a interpretação de acordo com o artigo 31.º se mostra insuficiente, seja por deixar o sentido ambíguo ou obscuro, seja por que conduz a um resultado manifestamente absurdo ou incoerente.

---

<sup>21</sup> J. F. AVERY JONES, “The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model – II”, *British Tax Review*, n.º 2 (1984), 604.

Concluimos deste modo pela existência de uma supremacia do artigo 31.º face ao artigo 32.<sup>o22</sup>, não sendo este último autónomo ou uma alternativa ao primeiro<sup>23</sup>. Por outras palavras, o elemento histórico apenas terá destaque quando o resultado da interpretação se denotar inconclusivo com o auxílio dos elementos objetivo, sistemático e teleológico<sup>24</sup>.

#### 1.4. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ

Identificados todos os elementos de interpretação, é impreterível aludirmos ao princípio ao qual todos estes estão sujeitos, e ao qual o intérprete deve obediência no processo interpretativo: o princípio da boa fé.

O princípio da boa fé apresenta-se como uma das pedras angulares do direito internacional público<sup>25</sup>, merecendo destaque na Convenção de Viena. Não obstante ter-se optado na Convenção por não se definir o que é a boa fé, tal facto não implicou a inexistência de referências à mesma. Começando pelo preâmbulo onde é referido que “*os princípios do livre consentimento e da boa fé e a regra pacta sunt servanda são universalmente reconhecidos*”, passando pelo artigo 26.º onde se menciona que “*todo o tratado em vigor vincula as Partes e deve ser por elas cumprido de boa fé*”, a boa fé é finalmente<sup>26</sup> aludida na regra geral de interpretação do artigo 31.º, objeto do nosso estudo, sendo a sua relevância fulcral no processo interpretativo.

Esta boa fé, que provém diretamente (é parte integrante) da regra *pacta sunt servanda* da Convenção de Viena<sup>27/28</sup>, diz respeito à “*objectivação de condutas*”, apresentando-se assim

---

<sup>22</sup> Neste sentido, HANS PIJL, “The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to dutch practice”, *Bulletin for international fiscal documentation*, vol. 51, n.º 12 (1997), 541.

<sup>23</sup> Sir IAN SINCLAIR, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, (Manchester: 1973), 72.

<sup>24</sup> Neste sentido JORGE BACELAR GOUVEIA, *Manual de Direito Internacional Público – uma Perspetiva de Língua Portuguesa* (Coimbra: 2013), 265.

<sup>25</sup> LUC DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam: 2008), 240.

<sup>26</sup> Embora fora do escopo do nosso trabalho, saliente-se que a boa fé é ainda referida mais duas vezes na Convenção de Viena nos artigo 46.º e 69.º.

<sup>27</sup> INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Yearbook of the International Law Commission 1966 Vol. II* (New York: 1967), 211 e 221.

<sup>28</sup> Destaque-se que, por regra, é o princípio *pacta sunt servanda* consequência do princípio da boa fé. Como refere FLÁVIO RUBINSTEIN, “*o escopo das obrigações jurídicas derivadas da boa-fé é bastante mais amplo do que o pacta sunt servanda*”. Esta ideia é confirmada pela existência de “*obrigações internacionais*”

como uma boa fé objetiva<sup>29</sup>. Nessa medida, deve-se entender que a boa fé para efeitos de interpretação de tratados significa “*that a treaty must be interpreted honestly, fairly and reasonably and in accordance with the common intention of the parties as expressed in the terms of the treaty*”, devendo marcar presença em todo o processo interpretativo<sup>30</sup>.

E aqui, enquanto corolários do princípio da boa fé, estão presentes também os princípios do *estoppel*<sup>31</sup> e *acquiescence*<sup>32</sup>, assim como o princípio da protecção das legítimas expectativas.

Decorre assim que, se durante as negociações de um tratado for rejeitada, a título de exemplo, uma determinada interpretação de um termo ou se da atuação de um Estado resultar uma concordância tácita quanto a um sentido interpretativo, não poderão depois os Estados signatários desse Tratado, por força do princípio do *estoppel* e *acquiescence*, seguir, respectivamente, a interpretação rejeitada ou contrária ao tacitamente acordado.

Por outro lado, e seguindo a mesma lógica, por força do princípio da protecção das expectativas legítimas, no processo interpretativo devem ser tidas sempre em consideração as

---

*antes mesmo da conclusão dos tratados, bem como de(...) obrigações advindas de outras fontes de direito internacional”. V. FLÁVIO RUBINSTEIN, “Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa fé objectiva”, Revista de Direito Tributário Internacional, vol. 1, n.º 3 (2006), 70. Todavia, para efeitos da interpretação dos tratados, o princípio *pacta sunt servanda* e a boa fé surgem como equivalentes, uma vez que durante o processo interpretativo, como não poderia deixar de ser, o tratado já se encontra em vigor. Neste sentido, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, Series on International Taxation, Vol. 32 (Alphen aan den Rijn: 2009), 95.*

<sup>29</sup> No mesmo sentido v. FLÁVIO RUBINSTEIN, “Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa fé objectiva”, *Revista de Direito Tributário Internacional*, vol. 1, n.º 3 (2006), 65.

<sup>30</sup> FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004), 131.

<sup>31</sup> De acordo com Sir IAN SINCLAIR, no direito internacional o termo *estoppel* “*has been used to denote a legal principle which operates so as to preclude a party from denying before a tribunal the truth of a statement of fact made previously by that party to another party whereby that other has acted to his detriment or the party making the statement has secured some benefit*”. V. Sir IAN SINCLAIR, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*<sup>2</sup> (Manchester: 1984), 105. V. também ROGER PINTO, *Le Droit des Relations Internationales* (Paris: 1972), 128-129.

<sup>32</sup> HUGH THIRLWAY explica o princípio de *acquiescence* como “*an agreement which is not written down, nor even stated in words. One speaks of acquiescence when there is a proposal or request on the table, and the state concerned by it does not say No, but remains silent in circumstances that point unequivocally to its saying tacitly Yes*”. V. HUGH THIRLWAY, “The role of the international law concepts of acquiescence and estoppel” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008), 30.

legítimas expectativas de ambas as partes. Assim, a título de exemplo, se uma das partes durante o processo negocial leva a outra a crer, com base no seu comportamento, que será seguido um determinado sentido interpretativo, não poderá depois, por vontade própria, seguir um sentido distinto, frustrando de forma injusta as legítimas expectativas criadas. Como referem COTTIER e SCHEFER, o princípio da boa fé “*incorporates a faithfulness to behaving in a way as not to disappoint the subjective beliefs of others, so long as the subjective beliefs, or expectations, can be logically deduced from the the state’s prior actions or inactions*”<sup>33</sup>.

Por fim, é importante mencionar a estreita ligação da boa fé ao princípio da eficácia, sendo este último uma consequência do primeiro. De acordo com este princípio, um tratado deverá sempre ser interpretado de modo a que resultem das suas provisões um efeito útil. Ora, tal efeito útil apenas se concretiza com a boa fé. Citando a COMISSÃO DE DIREITO INTERNACIONAL DAS NAÇÕES UNIDAS, “*when a treaty is open to two interpretations one of which does and the other does not enable the treaty to have appropriate effects, good faith and the objects and purposes of the treaty demand that the former interpretation should be adopted*”<sup>34</sup>, sendo deste modo excluída qualquer interpretação que encaminhe para um resultado desprovido de sentido. Assim, a título de exemplo, se no caso de interpretação de uma CDT uma interpretação levar à eliminação da dupla tributação (fim primário das CDT) e outra não, por força do princípio da boa fé e dos objeto e fim das CDT, deverá ser a primeira interpretação a ser adotada, mas sempre na medida em que não implique uma violação do próprio texto<sup>35</sup>.

## 2. A dupla tributação internacional, a Convenção Modelo e os Comentários

As questões e problemas relacionados com o fenómeno da dupla tributação internacional não são recentes. De facto, existem provas de que problemas desta natureza já

---

<sup>33</sup> THOMAS KHOTIER / KRISTA SCHEFER, “Good faith and the protection of legitimate expectations in the WTO” in MARCO BRONCKERS / REINHARD QUICK (Eds.), *New Directions in International Economic Law: Essays in honour of John H. Jackson* (The Hague: 2000), 50.

<sup>34</sup> INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Yearbook of the International Law Commission 1966 Vol. II* (New York: 1967), 219.

<sup>35</sup> Neste sentido v. FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004), 429.

existiam na Grécia antiga, por volta do ano V a.C.<sup>36</sup>. Contudo, não obstante a antiguidade destes problemas, a verdade é que as primeiras convenções para evitar dupla tributação remontam apenas ao século XIX<sup>37</sup>, e tornaram-se apenas uma tendência a partir da 2.<sup>a</sup> Guerra Mundial<sup>38</sup>, o que demonstra que durante largos anos a preocupação por parte dos Estados na resolução destas questões através de instrumentos bilaterais foi inexistente.

Hoje em dia, com a complexificação da economia mundial e a proliferação de transações internacionais, a prevenção da dupla tributação internacional tornou-se uma necessidade por parte dos Estados. Assim, em todo o mundo os Estados começaram a

---

<sup>36</sup> V. GUSTAV LIPERT, *Das international Finanzrecht. Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen* (Triest: 1912), 599 *apud* CHRISTIAN FREIHERR VON ROENNE, “The very beginning – The first tax treaties” in THOMAS ECKER / GERNOT RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: 2011), 21.

<sup>37</sup> A maioria dos autores considera que a primeira CDT foi celebrada a 21 de junho de 1899, tendo como signatários o Império Austro-Húngaro e a Prússia. V. neste sentido, HEMETSBERGER-KOLLER, “Der wirtschaftspolitische Hintergrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich-Ungarn un Preußen” in MICHAEL LANG (Hg.), *Die Zukunft des Internationalen Steurrechts* (1999) 13-41 *apud* CHRISTIAN FREIHERR VON ROENNE, “The very beginning – The first tax treaties” in THOMAS ECKER / GERNOT RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: 2011), 24-25. Em sentido diferente, SUNITA JOGARAJAN considera que já anos antes, a 27 de agosto de 1872, havia sido celebrada uma CDT – *Declaration Relative to Succession or Legacy Duties on Property of British Subjects Dying in the Canton of Vaud or of Citizens of the Canton of Vaud Dying in the British Dominions*. Esta convenção celebrada entre a Grã-Bretanha e a Suíça (Cantão de Vaud) tinha como objecto a prevenção da dupla tributação da herança de bens móveis ou imóveis. V. SUNITA JOGARAJAN, “The conclusion and termination of the “First” double taxation treaty”, *British Tax Review*, n.º 3 (2012), 283 ss.

<sup>38</sup> Não obstante a intensificação de celebração de CDT se ter dado apenas após a 2.<sup>a</sup> Guerra Mundial, é importante salientar a importância dos trabalhos realizados, primeiramente, pelo Comité Financeiro, e depois, pelo Comité Fiscal da Sociedade das Nações após a 1.<sup>a</sup> Guerra Mundial no sentido de criar medidas para eliminar a dupla tributação. Sublinhe-se a relevância dos Modelos (para evitar a dupla tributação) Mexicano (1943) e Londrino (1946), cujos princípios foram seguidos pelos Estados na negociação de CDT até à divulgação por parte da OCDE do Projeto de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património em 1963. Para uma súmula e perspetiva histórica dos trabalhos realizados pela Sociedade das Nações, v. entre outros, VERONIKA DAURER, *Tax Treaties and Developing Countries*, Series on International Taxation, Vol. 44 (Alphen aan den Rijn: 2014), 54-56; e, RODRIGO CASTELO BRANCO, “The history and relevance of Model Tax Conventions” in THOMAS ECKER / GERNOT RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: 2011), 46-49. Para uma comparação entre o trabalho da Sociedade das Nações e o da OECE/OCDE no âmbito do Direito Fiscal Internacional v. A. J. VAN DEN TEMPEL, *Relief from Double Taxation* (Amsterdam: 1967).

construir uma vasta rede de CDT, tendo já sido celebrados até aos dias de hoje mais de 2000<sup>39</sup>.

No decorrer deste processo, o papel da OCDE (primeiramente OECE<sup>40</sup>) foi fundamental, nomeadamente através da criação de um modelo de convenção destinado a evitar a dupla tributação. Esta Convenção Modelo, cujo primeiro projeto foi divulgado em 1963<sup>41</sup>, tornou-se, juntamente com a Convenção Modelo das Nações Unidas<sup>42</sup>, um dos principais pontos de partida utilizado pelos Estados na negociação e elaboração de CDT.

Os Comentários, redigidos e aprovados pelos peritos representativos dos governos dos países membros no seio do Comité dos Assuntos Fiscais, têm sido publicados e acompanhado a Convenção Modelo desde o seu projeto.

### 3. *Soft Law e Hard Law*

Importa ainda nos aspetos introdutórios dar uma noção de *soft law*<sup>43</sup>, conceito que tem sido utilizado pela maioria dos autores que estudam o valor dos comentários.

A generalidade da doutrina internacional tem distinguido *soft law* de *hard law* tendo por base um critério de vinculatividade<sup>44</sup>. Para estes autores, seriam *hard law* todos os

---

<sup>39</sup> REUVEN AVI-YONAH, *Double Tax Treaties: An Introduction* (Michigan: 2007), 1; e, MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Wien: 2013), 30.

<sup>40</sup> Organização para a Cooperação Económica.

<sup>41</sup> Foi alvo de sucessivas revisões em 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008 e 2010.

<sup>42</sup> Publicada em 1980, a Convenção Modelo das Nações Unidas resultou do trabalho desenvolvido pelo “Grupo *ad hoc* de Peritos em Convenções Fiscais” e surgiu como uma resposta às várias críticas feitas pelos países menos desenvolvidos ao Modelo OCDE que, segundo estes, “*embora adequado aos interesses recíprocos dos países industrializados, já se não ajustava às características de desigualdade de nível de progresso económico nas relações entre o mundo industrializado e os países menos desenvolvidos*”. V. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009), 101. Para uma perspetiva histórica da criação e alterações da Convenção Modelo das Nações Unidas ao longo do tempo v. VERONIKA DAURER, *Tax Treaties and Developing Countries*, Series on International Taxation, Vol. 44, (Alphen aan den Rijn: 2014), 58 ss. Para uma análise comparativa entre o Modelo da OCDE e o Modelo das Nações Unidas V. RODRIGO CASTELO BRANCO, “The history and relevance of Model Tax Conventions” in THOMAS ECKER / GERNOT RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, (Vienna: 2011), 49-52.

<sup>43</sup> Pensa-se que terá sido LORD MCNAIR o primeiro autor a utilizar esta expressão. V. A.J.P. TAMMES, “Soft Law” in *Essays on International & Comparative Law in honour of Judge Erades* (The Hague: 1983), 187.

instrumentos que visassem a vinculação dos Estados ao conteúdo deles resultante, e *soft law* todos os instrumentos que apesar não visarem essa vinculatividade, criam expectativas quanto a futuros comportamentos<sup>45</sup>.

Os instrumentos de *hard law* e *soft law* podem ser encarados como instrumentos alternativos em que a opção por um deles é feita casuisticamente, atendendo não só ao contexto e problemáticas em questão mas também às vantagens e desvantagens inerentes<sup>46</sup>. Não obstante, podem também ser encarados como instrumentos que se complementam na resolução de problemas. Como referem GREGORY SHAFFER e MARK POLLACK, “*hard and soft international law can interact and build upon each other as complementary tools for international problem solving*”<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> É importante referir que a distinção entre *hard law* e *soft law* varia consoante a escola de pensamento. A distinção que adotamos, que tem como critério a vinculatividade, é utilizada pela Escola positivista. V. sobre esta matéria, apresentando também a distinção de outras escolas de pensamento como a construtivista ou das relações internacionais, GREGORY SHAFFER / MARK A. POLLACK, “Hard and soft law: What have we learned?”, *Minnesota Legal Studies Research Paper Series*, Research Paper n° 12-17 (2012), 2-5; e, GREGORY SHAFFER / MARK A. POLLACK, “Hard vs. Soft law: Alternatives, complements, and antagonists in international governance”, *Minnesota Law Review*, Vol. 94, n.º 3 (2010), 713 ss.

<sup>45</sup> CHRISTINE CHINKIN, “Normative development in the international legal system” in *Commitment and Compliance* (2000), 22. Em sentido semelhante TIMOTHY MEYER refere que “*soft legal obligations are those international obligations that, while not legally binding themselves, are created with the expectation that they will be given some indirect legal effect through related binding obligations under wither international or domestic law*”. V. TIMOTHY MEYER, “Soft law as delegation”, *Fordham International Law Journal*, Vol. 32, n.º 3 (2009), 889. Também LÁZLÓ BLUTMAN aponta que “*the rules of soft law do not appear in formal legal sources recognized by international law, and in legal terms they are not obligatory*”, contudo “*soft law can contain classic normative rules of conduct (...) and may have a great impact on the conduct and activities of international actors, including States*”. V. LÁZLÓ BLUTMAN, “In the trap of legal metaphor: international soft law”, *International and Comparative Law Quarterly*, vol 59 (2010), 608.

<sup>46</sup> A doutrina refere-se os instrumentos *hard law* como instrumentos que conferem uma maior credibilidade aos compromissos dos Estados, e aos instrumentos *soft law* como instrumentos mais flexíveis, de fácil negociação e com menos custos de soberania. Sobre as vantagens dos instrumentos de *hard law* e *soft law* v. GREGORY SHAFFER / MARK A. POLLACK, “Hard and soft law: What have we learned?”, *Minnesota Legal Studies Research Paper Series*, Research Paper n° 12-17 (2012), 6-8; e, KENNETH W. ABBOTT / DUNCAN SNIDAL, “Hard and Soft Law in international governance”, *International Organization*, Vol. 54, n.º 3, 434 ss.

<sup>47</sup> GREGORY SHAFFER / MARK A. POLLACK, “Hard vs. Soft law: Alternatives, complements, and antagonists in international governance”, *Minnesota Law Review*, Vol. 94, n.º 3 (2010), 721.

### III – OS COMENTÁRIOS Á CONVENÇÃO MODELO DA OCDE

#### 4. O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE

Referidos que estão os primeiros aspetos introdutórios referentes às regras de interpretação aplicáveis às CDT, cabe-nos agora focar no nosso tema: o valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz dos protocolos e outros acordos colaterais anexos às Convenções de Dupla Tributação.

Como foi acima referido<sup>48</sup>, não raras vezes podem surgir entre Estados divergências interpretativas quanto ao sentido a dar a determinado termo presente na CDT ou quanto ao alcance a dar a determinada provisão. Nessa medida, os Comentários à Convenção Modelo da OCDE têm sido um instrumento de auxílio interpretativo de inegável importância, quando as normas ou termos da CDT a ser interpretada são idênticas às presentes na Convenção Modelo.

Não obstante tal importância, ainda existe incerteza na ordem jurídica internacional quanto ao estatuto jurídico destes Comentários, questão que tem vindo a ser debatida com maior intensidade principalmente desde meados da década de 80 por parte da doutrina<sup>49</sup>.

##### 4.1. Os Comentários enquanto recomendação da OCDE

De acordo com o artigo 5.º da Convenção relativa à Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (doravante Convenção da OCDE), a OCDE, como meio de atingir os seus objetivos, poderá tomar decisões (que obrigam os seus membros), fazer recomendações ou concluir acordos com os seus Membros, Estados não membros e organizações internacionais.

No que concerne à Convenção Modelo e os respetivos Comentários, a opção caiu sobre as recomendações, meros instrumentos de *soft law*, não havendo assim uma obrigação dos Estados de adotar a Convenção Modelo e os Comentários<sup>50</sup>. Desde 1963<sup>51</sup>, a OCDE tem

---

<sup>48</sup> V. II, 1.

<sup>49</sup> SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN, “General introduction” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008), 3.

<sup>50</sup> A opção da OCDE pela recomendação de um Modelo de Convenção compreende-se por ser o melhor meio de promover a celebração de CDT e a harmonização das suas provisões por parte dos Estados. De facto, as recomendações não só contribuem significativamente para a aplicação de soluções comuns aos problemas

vindo a recomendar os seus Estados Membros “*when concluding new bilateral conventions or revising existing bilateral conventions, to conform to the Model Tax Convention, as interpreted by the Commentaries thereon*” e, desde 1997, que “*their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Articles*”<sup>52</sup>.

Os Comentários surgem assim como meras recomendações interpretativas que, não obstante apresentarem extrema utilidade na aplicação e interpretação das Convenções e na resolução de litígios, carecem de carácter vinculatório, e nessa medida, não são fonte de direito internacional. Como é referido no parágrafo 29. da Introdução da Convenção Modelo, apenas as CDT celebradas pelos países membros “*constituem instrumentos jurídicos internacionais de natureza vinculatória*”, ainda que os Comentários tenham, na generalidade dos casos, um peso considerável tanto para as Administrações Fiscais como para os tribunais.

Saliente-se todavia que, não raras vezes, os Estados apresentam *observações* aos Comentários, como meio de demonstrarem a sua discordância face ao sentido interpretativo seguido relativamente a determinado artigo. Em tais casos, os Estados afastam-se da recomendação apresentada pelo Comité Fiscal dos Assuntos Fiscais, permitindo a *observação*

---

decorrentes da dupla tributação jurídica internacional, como também permitem uma uniformização do sentido interpretativo das provisões. Neste sentido V. EDWIN VAN DER BRUGGEN, “The power of persuasion: notes on the sources of international law and the OECD commentary”, *Intertax*, vol. 31, n.º 8/9 (2003), 260-261. Por outro lado, resulta claramente do artigo 18.º, alínea c) das Regras Procedimentais da OCDE que essas recomendações não são de implementação obrigatória para os Estados. Refere o artigo 18.º, alínea c) das Regras Procedimentais da OCDE que “*Recommendations of the Organization (...) shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation*”. Neste sentido, e como refere KLAUS VOGEL, “*the provisions of the commentaries, therefore, do not bind the Member countries absolutely, but only when they consider the provisions “opportune”*”. V. KLAUS VOGEL, “The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n.º 12 (2000), 614. Saliente-se também que que “*most soft international tax law emerges from the OECD in its self-described role as “market leader in developing [tax] standards and guidelines”*”. V. ALLISON CHRISTIANS, “Hard law, soft law, and no law: The world of international tax dispute resolution”, *New York University School of Law – Colloquium on Tax Policy and Public Finance* (2011), 47. Disponível em: [http://campus.iitf.net/?wpfb\\_dl=70&doing\\_wp\\_cron=1409761941.7927160263061523437500](http://campus.iitf.net/?wpfb_dl=70&doing_wp_cron=1409761941.7927160263061523437500).

<sup>51</sup> Foram proferidas recomendações em 1963, 1977, 1992, 1994, 1995 e 1997.

<sup>52</sup> *Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital - [C(97)195/FINAL]* (23 de Outubro de 1997).

O valor dos comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz dos protocolos e outros acordos colaterais anexos às Convenções de Dupla Tributação

que sejam fornecidos aos restantes países uma “*indicação útil quanto ao modo como esses países irão aplicar as disposições do artigo em causa*”<sup>53</sup>.

## 4.2. O valor dos Comentários e a doutrina

Como referimos acima, o valor dos Comentários tem sido alvo já há mais de três décadas, de intenso debate. Neste debate, o papel da doutrina, na apresentação de soluções de enquadramento nas regras gerais de interpretação ou do valor legal (se algum) dos Comentários quando as negociações da CDT tiveram por base a Convenção Modelo, tem sido um contributo de relevo para um melhor entendimento destes textos. Não obstante, não existe ainda uma solução unânime na doutrina. Ainda que a posição maioritária vá no sentido de considerar os Comentários *soft law*, tendo em consideração principalmente a sua origem recomendatória, ainda existem alguns autores que atendendo a factores específicos e comportamento por parte dos Estados procedem a um enquadramento nas regras de interpretação constantes da Convenção de Viena que confere um maior valor.

Vejamus algumas das principais opiniões apresentadas na doutrina.

### 4.2.1. Doutrina Internacional

#### A. KEES VAN RAAD, AVERY JONES e DAVID WARD

VAN RAAD foi um dos primeiros autores a procurar um enquadramento dos Comentários nas regras de interpretação presentes na Convenção de Viena, ainda antes de se iniciar o intenso debate na década de 1980. Num primeiro estudo<sup>54</sup>, VAN RAAD concluía que os Comentários deveriam ser considerados como parte do “*contexto*”, enquadrando-se no artigo 31.º, n.º 2, alínea b) da Convenção de Viena, e sustentava essa posição com o facto de os Comentários serem adotados por acordo mútuo dos Estados Membros, havendo

---

<sup>53</sup> Parágrafo 30. da Introdução da Convenção Modelo. Quanto ao papel das observações na interpretação das CDT v. GUGLIELMO MAISTO, “The observation on the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, n.º 1 (2005), 14-19.

<sup>54</sup> KEES VAN RAAD, “Interpretatie van belastingverdragen” in *47 MBB 2/3* (1978), 55 *apud* FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004), 440-441.

possibilidade de estes apresentarem observações aos Comentários se discordassem com a interpretação neles plasmada (Artigo 6.º, n.º 1 e 2 da Convenção da OCDE).

Na sua última publicação a solo sobre esta matéria<sup>55</sup>, VAN RAAD alterou significativamente essa posição, afastando-se de tal enquadramento. O autor concluiu então pelo carácter não vinculatório dos Comentários para os Estados Membro da OCDE e que os mesmos não seriam parte do “*contexto*”, porquanto dificilmente poderiam ser vistos como documentos ou acordos existentes à data da conclusão da Convenção. Para VAN RAAD, a única dúvida seria se os Comentários “*can be seen as shedding light on the “object and purpose” of the treaty since on the grounds of paragraph 1 it is this “object and purpose” which must be used in interpreting it*”<sup>56</sup>.

Diferentemente, em 2002, AVERY JONES<sup>57</sup> defendeu que os Comentários dificilmente poderiam ser enquadrados como “*meio suplementar de interpretação*” nos termos do artigo 32.º da Convenção de Viena, pelo que deveriam fazer parte do “*contexto*” presente no artigo 31.º, n.º 2 da Convenção de Viena, ou refletir um “*sentido particular*” aos olhos do artigo 31.º, n.º 4 da Convenção de Viena<sup>58</sup>.

Apesar de não apresentar uma solução concreta, AVERY JONES concluía na altura que os Comentários alterados ou aditados após a data de celebração da CDT estariam num patamar inferior aos existentes no momento da celebração uma vez que “*they cannot form part of the intention of the treaty negotiators, or be an agreement made in connection with the conclusion of the treaty, or contain a special meaning to which the parties had agreed, or*

---

<sup>55</sup> KEES VAN RAAD, “Tax treaty issues – Current and future developments”, *European Taxation*, vol. 36, n.º 1 (1996), 3-6.

<sup>56</sup> KEES VAN RAAD, “Tax treaty issues – Current and future developments”, *European Taxation*, vol. 36, n.º 1 (1996), 3.

<sup>57</sup> J. F. AVERY JONES, “The effect of changes in the OECD commentaries after a treaty is concluded”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, n.º 3 (2002), 102-109.

<sup>58</sup> Apesar de apresentar várias possibilidades para o enquadramento dos comentários na Convenção de Viena, AVERY JONES chegou a referir que a melhor solução seria considerar os comentários como reflexão de um “*sentido particular*” nos termos do artigo 31.º, n.º 4 da Convenção de Viena. V. J. F. AVERY JONES, “Tax treaty interpretation in the United Kingdom” in MICHAEL LANG (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: 2001), 364.

*even be the preparatory work of the treaty, or relate to the circumstances of the conclusion of the treaty”<sup>59</sup>.*

Em 2006, DAVID WARD juntamente com alguns autores, entre os quais VAN RAAD e AVERY JONES, fizeram um estudo relativamente à problemática do valor dos Comentários e o seu enquadramento nas regras gerais de interpretação constantes da Convenção de Viena<sup>60</sup>.

Nesse estudos os autores concluíram que dificilmente se consegue enquadrar muitos dos Comentários no artigo 31.º, n.º 1 a 3, e 32.º da Convenção de Viena, e que seria “*more accurate to consider, if there is sufficient proof that treaty negotiators intended to adopt the meaning of terms set out in the OECD commentaries, that they, or at least some parts of them, may provide a “special meaning”*[em português, o “sentido particular”] *for treaty terms. If so, those parts of the commentaries could be covered by paragraph 4 of article 31 (...)*”<sup>61</sup>. Para os autores, a dificuldade de enquadramento dos Comentários não deve coibir o intérprete de recorrer a estes pois podem ser meios de orientação de grande utilidade para fixar o sentido do texto a ser interpretado<sup>62</sup>. Como é referido nas conclusões, “*even though much of the commentaries does not fit within the interpretive rules of the Vienna Convention, it should be recognized that the interpretive rules described in Articles 31 and 32 are not a complete statement of all the principles and maxims of interpretation that are found in decisions of international tribunals as these were intentionally not codified by the International Law Commission as their application is discretionary rather than obligatory*”. Assim, aos Comentários “*can be given a proper and effective role in accordance with principles of logic and good sense in interpretive process in dealing with bilateral income tax conventions as the commentaries, as they existed at the time of the conclusion of a bilateral treaty formed part of the legal context of the treaty and can be presumed to reflect the intended interpretation of the*

---

<sup>59</sup> J. F. AVERY JONES, “The effect of changes in the OECD commentaries after a treaty is concluded”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, n.º 3 (2002), 103.

<sup>60</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006).

<sup>61</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 18-27 e 111.

<sup>62</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 29.

*treaty articles that follow the OECD Model*” sendo esta presunção mais forte especialmente nas CDT celebradas entre Estados membros<sup>63</sup>.

Para RAAD, JONES e WARD, em regra, apenas os Comentários existentes à data da celebração da CDT devem ser considerados. Assim, só devem ser considerados os Comentários publicados em data posterior à data de celebração da CDT quando estes não impliquem uma alteração ao sentido das provisões constantes da CDT<sup>64</sup>. Por outro lado, o valor dos Comentários também diferenciará consoante os Estados signatários da CDT. O valor a atribuir aos Comentários no processo interpretativo será menor sempre que um dos Estados signatários for um Estado não membro da OCDE<sup>65</sup>.

Por fim, os autores defendem que os Comentários “*do not rise to the level of binding interpretations in international law (...), they may not be binding on tax administrations in municipal or internal law, and certainly are not binding on taxpayers or the courts*”<sup>66</sup>.

## B. KLAUS VOGEL

KLAUS VOGEL teve mais do que uma posição relativamente a este tema. Inicialmente<sup>67</sup>, era sua opinião que os Comentários não se enquadravam no artigo 31.º, n.º 2 da Convenção de Viena uma vez que não eram um texto concluído à data da celebração da CDT (artigo 31.º, n.º 2 da Convenção de Viena). Por outro lado, uma vez que são de fácil conhecimento e obtenção, também dificilmente poderiam ser considerados “*trabalhos preparatórios*”, e conseqüentemente, um meio suplementar de interpretação de acordo com o artigo 32.º da Convenção de Viena.

Deste modo, para o autor os Comentários ou refletiriam o “*sentido comum atribuível aos termos do tratado*” (artigo 31.º, n.º 1 da Convenção de Viena) ou o “*sentido particular se*

---

<sup>63</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 112.

<sup>64</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 80 e 114.

<sup>65</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 112-113.

<sup>66</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 113.

<sup>67</sup> KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*<sup>3</sup>, (London: 1997), 43-47.

*estiver estabelecido que tal era a intenção das partes*”, dizendo, em qualquer dos casos, apenas respeito à versão existente à data da negociação e conclusão dos mesmos<sup>68</sup>.

Assim, para as CDT celebradas entre Estados-Membro da OCDE e considerando apenas os Comentários existentes à data da celebração da mesma<sup>69</sup>, VOGEL apresentou as seguintes observações:

- 1) Se o texto da Convenção Modelo tiver sido adotado pelas partes na elaboração da CDT sem quaisquer alterações, então é possível assumir que estes optaram por respeitar as Recomendações da OCDE, isto é, seguir o seu modelo de convenção e os respetivos Comentários. Só assim não será se alguma das partes tiver feito uma reserva ao texto da Convenção Modelo ou observação aos Comentários;
- 2) Se os artigos da Convenção Modelo não são idênticos, sendo apenas semelhantes, ou se o contexto particular da CDT indica que seja feita uma interpretação diferente às provisões idênticas à Convenção Modelo, poder-se-á presumir que as partes pretenderam seguir a interpretação constante dos Comentários;
- 3) Se o texto da CDT não for idêntico ao presente na Convenção Modelo ou se o contexto sugere uma interpretação distinta daquela presente nos Comentários, então os Comentários não devem ser considerados para efeitos de interpretação da CDT.

---

<sup>68</sup> Como refere o autor, *“An amendment to the Commentaries at a later time cannot retroactively establish the “ordinary meaning” of the treaty terms at the time they were drawn up; nor can the amendment prove an intention of the parties to agree on a “special meaning” that was not in the Commentaries before”*. V., KLAUS VOGEL, “The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n.º 12 (2000), 615.

<sup>69</sup> Quaisquer alterações ou aditamentos aos comentários, quando realizadas após a celebração de uma CDT, não deveriam, segundo KLAUS VOGEL, ser consideradas vinculatórias no processo interpretativo. Como refere o autor, *“it is hardly convincing to consider ensuing changes to Commentary as a subsequent agreement of the treaty parties in the sense of Art. 31(3)(a) VCLT. The 1977 MC Commentary is therefore in principle only significant for treaties which were completed after 11 April 1977, while the 1992 MC Commentary should apply only to those treaties concluded following 23 July 1992. The same pattern applies for future commentaries (...)”*. V., KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*<sup>3</sup>, (London: 1997), 46.

No caso de CDT celebradas entre Estados não-membros, o valor dos Comentários, segundo VOGEL apresentava menor relevo, devendo estes apenas ser considerados quando “*the text of the provision coincides with the OECD MC*” e “*its context suggests no other interpretation*”<sup>70</sup>.

Em 2000, VOGEL adicionou alguns elementos à sua posição alterando-a significativamente. Estas alterações deveram-se maioritariamente às sucessivas alterações sofridas pelos Comentários desde 1992, as quais começaram a surgir em intervalos cada vez mais curtos, e a um demudamento na metodologia de publicação da OCDE que começou a publicar todas as alterações em folhas soltas, o que ainda que tenha tornado o modelo e os Comentários “*more topical, more dynamic, and working with it has been facilitated*”, também contribuiu para que perdesse alguma fiabilidade<sup>71</sup>. Nessa medida, para VOGEL, deixou de fazer sentido os Comentários representarem uma reflexão do “*sentido comum*” ou “*sentido particular*” dos termos do tratado uma vez que “*these assumptions, which were well considered and absolutely convincing when they were originally conceived, have been destroyed as general assumptions by the current practice of changing the Model and Commentaries at breathless intervals and by the way the changes are published*”<sup>72</sup>.

Assim, segundo VOGEL, o enquadramento dos Comentários deveria ser feito nos dias de hoje seguindo uma abordagem progressiva composta por quatro passos:

- 1) Se o termo, expressão ou frase tiverem sido usados pela primeira vez no Projeto de Convenção de 1963 e interpretados pelos respectivos Comentários, então a interpretação dada pelos Comentários corresponde ao “*sentido comum*” nos termos do artigo 31.º, n.º 1 da Convenção de Viena, devendo estes ser considerados como fazendo parte da *linguagem fiscal internacional*;

---

<sup>70</sup> KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*<sup>3</sup>, (Londres: 1999), 46. No mesmo sentido, referindo que os comentários devem ser considerados quando tiverem sido base na negociação da CDT entre os Estados, KLAUS VOGEL/ RAINER PROKISCH, “General report – Interpretation of double taxation conventions” in *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXVIIIa (1993), 65.

<sup>71</sup> KLAUS VOGEL, “The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n.º 12 (2000), 615.

<sup>72</sup> KLAUS VOGEL, “The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n.º 12 (2000), 616.

- 2) Se o termo, expressão ou frase tiverem sido utilizados ou explicados pela primeira vez na Convenção Modelo de 1977, então também os Comentários correspondem ao “*sentido comum*” nos termos do artigo 31.º, n.º 1 da Convenção de Viena, salvo se a CDT a ser interpretada tiver sido celebrada nos primeiros anos após a introdução do Modelo Revisto, caso em que o valor dos Comentários deve ser aferido casuisticamente;
- 3) Se o significado do termo, expressão ou frase tiver sido atribuído pelos Comentários numa versão mais recente, poderá o mesmo corresponder ao “*sentido particular*” nos termos do artigo 31.º, n.º 4 da Convenção de Viena, mas apenas se a CDT da qual o termo, expressão ou frase fazem parte tiver como partes Estados-membros da OCDE, e se tiver decorrido um período temporal suficiente<sup>73</sup> entre a adoção desse sentido nos Comentários e a conclusão da CDT;
- 4) Se não tiver decorrido um período temporal suficiente entre a alteração ou aditamento feita aos Comentários e a conclusão dos Tratados, ainda assim os Comentários deverão ser considerados no processo interpretativo, todavia apenas como meio complementar de interpretação no termos do artigo 32.º da Convenção de Viena.

### C. HUGH AULT

HUGH AULT considera que as regras de interpretação da Convenção de Viena são inapropriadas no contexto das CDT<sup>74</sup>. Não obstante, o autor não deixa de as ter em consideração porquanto estas são as regras que tecnicamente devem ser aplicadas. Para AULT,

---

<sup>73</sup> VOGEL sugere um período de 10 anos.

<sup>74</sup> Segundo HUGH AULT, “*it could be argued that the strict attention to a narrowly defined “context” and the restrictive conditions for the consideration of supplementary material are inappropriate in the context of tax treaties*”, uma vez que, por um lado, “*tax treaties are not restricted to regulating the relations between and among states but are primarily focused on the private actors who will be applying the treaty rules*”, e por outro, “*they are drafted against a large body of international tax ‘common law’ (...) which may not be present in the case of more specialized agreements operating solely at the intergovernmental level.*” V. HUGH AULT, “The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Intertax*, vol. 22, n.º 4 (1994), 145-146.

os Comentários não se enquadram nem no “*contexto*” do artigo 31.º, n.º 2 da Convenção de Viena, nem na respetiva extensão do mesmo presente no artigo 31.º, n.º 3, devendo antes ser vistos como meio de confirmação da existência do “*sentido particular*” de um termo de acordo com o artigo 31.º, n.º 4 da Convenção de Viena<sup>75</sup>.

Por outras palavras: assumindo que os Comentários são um meio complementar de interpretação de acordo com o artigo 32.º da Convenção de Viena, para efeitos de interpretação de um termo presente na CDT estes ainda poderão ser considerados “*para confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31.º*”. Ora, segundo HUGH AULT, caso não hajam quaisquer tipos de ambiguidades quanto ao “*sentido comum*” de um termo de uma CDT, mas dos Comentários no ato de confirmação resultar um sentido distinto desse, deverá ainda assim esse sentido ser considerado enquanto “*sentido particular*” pretendido pelas partes. Nas palavras do autor, “*Article 31 could be interpreted to allow supplementary material to establish the intent of the parties to use a term in a special manner, despite the seeming lack of ambiguity based on the other restricted article 31 material*”, sendo esta posição lógica na medida em que se “*the broad range of provisions will be based on the OECD Model*”, então é de esperar que seja intenção das partes que o sentido interpretativo presente no Comentários<sup>76</sup> seja adotado, especialmente porque estes “*form the background against which the specific articles or provisions are tailored to take into account the particular relations between the systems of the two treaty partners*”.

#### D. MICHAEL LANG

Para MICHAEL LANG, o valor dos comentários deve ser aferido tendo por base três critérios distintos: existência de observações ou reservas, o texto presente na CDT em concreto e a data dos Comentários<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> HUGH AULT, “The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Intertax*, vol. 22, n.º 4 (1994), 146.

<sup>76</sup> Os Comentários a ter em consideração são os existentes à data da celebração das CDT (salvo pequenas alterações para efeitos de clarificação) devendo, deste modo, ser feita uma interpretação estática. Tal posição baseia-se no facto de terem sido esses os Comentários tidos como base pelas partes durante o período negocial.

<sup>77</sup> MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*<sup>2</sup> (Wien: 2013), 48-54.

Relativamente às reservas, o autor refere que sempre que um Estado signatário de uma CDT tenha apresentado uma reserva à Convenção Modelo, se esta reserva tiver sido considerada na celebração da CDT, os Comentários referentes à mesma não deverão ser seguidos<sup>78</sup>.

Por seu lado, os comentários também não devem ser considerados, em caso algum, nos casos em que a CDT não tem por base a Convenção Modelo.

Pelo contrário, se a CDT tem por base a Convenção Modelo, tendo sido adotado pelas partes o texto presente na mesma sem quaisquer alterações, então os Comentários existentes à data da celebração da CDT devem ser seguidos, salvo se um dos Estados signatários tiver apresentado uma observação que se prove considerada pelos Estados durante as negociações da CDT<sup>79</sup>. Para LANG, em casos como este e em que nenhum dos Estados apresentou observação, os Comentários enquadram-se no artigo 31.º, n.º 4 da Convenção de Viena, ou seja, são considerados o “*sentido particular*” pretendido pelas partes por força da transcrição literal do texto presente na Convenção Modelo. Não obstante tal entendimento, LANG salienta a importância dos outros elementos interpretativos, os quais poderão ter tanta ou mais importância que os Comentários<sup>80</sup>.

Para os casos acima referidos, em que os Comentários respeitantes à interpretação de uma determinada provisão da CDT sofreram uma alteração em data posterior à celebração da mesma, a interpretação presente nos mesmos não deve ser considerada<sup>81</sup>. Nas palavras de

---

<sup>78</sup> MICHAEL LANG / FLORIAN BRUGGER, “The role of the OECD commentary in tax treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23 (2008), 101.

<sup>79</sup> MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*<sup>2</sup> (Wien: 2013), 48; e, MICHAEL LANG / FLORIAN BRUGGER, “The role of the OECD commentary in tax treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23 (2008), 101.

<sup>80</sup> O valor de cada elemento interpretativo deve ser aferido caso a caso, porquanto a Convenção de Viena, como já foi referido anteriormente, não estabelece uma hierarquia dos mesmos.

<sup>81</sup> Não obstante a posição assumida, o autor salienta que em certos casos os Comentários posteriores poderão ser seguidos, nomeadamente quando o teor da interpretação presente nesses Comentários já pudesse resultar do texto da CDT por recurso aos elementos teleológico, histórico e sistemático. Por outro lado, não considerar a interpretação presente nos Comentários posteriores, não significa que estes são irrelevantes. Para Lang, “*more recent versions of the Commentary are therefore of importance as expert opinions. They have the same relevance as other articles by experts and other scientific publications; they can influence the understanding of provisions in practice, if the arguments are convincing*” e por outro lado, “*in some cases (...) a more recent version of the OECD Commentary can be helpful in the interpretation of an older DTC because that*

LANG, “*only the version of the OECD Model and the respective Commentary existing at the time of conclusion of the corresponding DTC can be considered for the interpretation of a DTC that follows the OECD Model, since the DTC negotiators could only have an understanding of the version of the Commentary existing at that point in time. It cannot therefore be assumed that they attached a meaning to a DTC provision which in only acquired in a later version of the Commentary*”<sup>82</sup>.

#### E. PETER WATTEL E OTTO MARRES

Para WATTEL e MARRES<sup>83</sup>, o valor dos Comentários diferenciará consoante a sua data.

Se os Comentários já existirem à data da celebração da CDT, então estes fazem parte do “*contexto*” nos termos do artigo 31.º da Convenção, mas apenas na medida em que a CDT tenha tido como base a Convenção Modelo, e apenas nos casos em que as autoridades ratificantes conhecessem que era a intenção das partes seguir a Convenção Modelo e respetivos Comentários.

Se pelo contrário os Comentários tiverem sido criados ou alterados após a data da celebração da CDT, os mesmos podem ser vistos como um meio suplementar de interpretação nos termos do artigo 32.º da Convenção de Viena. Não obstante, mesmo que não se considere tal enquadramento, para WATTEL e MARRES, os Comentários não deixam de ter a sua importância, devendo o seu valor ser comparado ao dos textos jurídicos dos mais ilustres especialistas da fiscalidade internacional. Todo o modo, a importância destes Comentários pode ser drasticamente reduzida ou anulada, se a alteração aos Comentários for mais que uma clarificação ou atualização, consubstanciando, invés, uma alteração substancial conflituante com Comentários anteriores ou texto da CDT. Igual entendimento deve-se ter para o caso de pelo menos um dos Estados signatários não for membro da OCDE ou tiver apresentado um reserva ou observação.

---

*version reflects practice already previously common*”. V., MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*<sup>2</sup> (Vienna: 2013), 52-53.

<sup>82</sup> MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*<sup>2</sup> (Vienna: 2013), 52-53. V. também MICHAEL LANG, “Later commentaries of the OECD Committee on fiscal affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties”, *Intertax*, vol. 25, n.º 1 (1997), 7-9.

<sup>83</sup> PETER WATTEL / OTTO MARRES, “The legal status of the OECD commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties”, *European Taxation*, vol. 43, n.º 3 (2003), 222-235.

## F. FRANK ENGELEN

Foi em 2004 que o ilustre autor, por força da sua dissertação de doutoramento<sup>84</sup>, aqueceu o debate relativamente ao estatuto jurídico dos Comentários. No seu estudo o autor começa por enfatizar que “*that neither the OECD Model Tax Convention nor the Commentaries thereon are, as such, legally binding instruments*”, e que tal entendimento, resulta de forma inequívoca, da Introdução à Convenção Modelo (parágrafo 29.) e do meio utilizado pelo Conselho da OCDE - *recomendação* e não a *decisão* - nos termos do artigo 5.º, a) da Convenção da OCDE. Deste modo, os Comentários não se enquadram no artigo 31.º, sendo antes um meio suplementar de interpretação nos termos do artigo 32.º cuja força, segundo o autor, “*depends on the extent to which it can be said that they furnish proof of the common understanding of the parties as to the meaning to be attached to the terms of the applicable treaty*”<sup>85</sup>.

Após este enquadramento, o autor centra-se no ponto fulcral da sua tese: em que medida os Comentários poderão obter efeito vinculatório, não obstante o seu enquadramento na Convenção de Viena, por força do princípio da boa fé<sup>86</sup>. Para responder a esta questão, ENGELEN procede a uma dupla distinção: primeiramente uma distinção entre CDT celebradas entre Estados membro da OCDE, entre Estados-membros e não membros, e entre Estados não-membros; e, em segundo lugar, entre Comentários existentes à data da celebração de uma CDT e versões dos Comentários posteriores a essa celebração. As suas conclusões foram as seguintes:

- i) As disposições presentes nas CDT celebradas entre Estados-membro da OCDE, quando idênticas às presentes na Convenção Modelo, não poderão por força do princípio da boa fé ter um significado diferente do estabelecido nos Comentários se, cumulativamente:

---

<sup>84</sup> FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004).

<sup>85</sup> FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004), 459-460.

<sup>86</sup> FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004), 460-473.

- a) Ambas as partes tiverem votado favoravelmente nas recomendações feitas pelo Conselho da OCDE relativas à Convenção Modelo nos termos do artigo 5.º, b) da Convenção da OCDE;
- b) Nenhuma das partes tiver apresentado reservas ou observações;
- c) A CDT seguir o esquema e as disposições presentes na Convenção Modelo;
- d) Nenhuma das partes, no decorrer das negociações, tiver indicado um entendimento distinto das disposições daquele que decorre dos comentários.

Segundo ENGELEN, se houver uma verificação cumulativa destas condições em casos como estes, é legítima a presunção de que as partes consentiram numa interpretação da CDT de acordo com os Comentários. Há um verdadeiro acordo tácito, que permite um enquadramento dos Comentários no âmbito do artigo 31.º, n.º 2, alínea a) da Convenção de Viena. Os Comentários adquirem assim por força dos princípios do *estoppel* e *acquiescence*, assim como da protecção das legítimas expectativas, um efeito vinculatório para os Estados signatários da CDT.

Este valor vinculatório poderá existir tanto para as versões dos comentários existentes à data da celebração da CDT, como para versões posteriores. Todavia, para este último caso, tal valor só poderá ser considerado se os Estados não tiverem apresentado observações ou notificado um ao outro em período razoável de tempo um entendimento diferente ao resultante dos novos Comentários. Em tais casos de inércia, existe um verdadeiro acordo tácito entre as partes quanto ao novo sentido interpretativo dos Comentários, enquadrando-se estes no artigo 31.º, n.º 3, alínea a) da Convenção de Viena.

- ii) No caso de CDT entre Estados-membro e não-membros da OCDE, é importante previamente distinguir quanto a estes últimos se são Estados associados (apresentaram sua posição relativamente à Convenção Modelo e Comentários) ou não. Tratando-se de Estados associados, então o valor dos Comentários nas CDT celebradas com Estados-membro será igual ao referido em i), desde que, cumulativamente:

- a) Nenhuma das partes tenha apresentado reservas ou observações;
- b) A CDT siga o esquema e as disposições presentes na Convenção Modelo;
- c) Nenhuma das partes, no decorrer das negociações, tiver indicado um entendimento distinto das disposições daquele que decorre dos Comentários.

Também aqui, alterações ou aditamentos aos Comentários após celebração da CDT deverão ser consideradas, nos moldes expostos em i).

Não sendo Estados associados, segundo ENGELEN, é insuficiente o facto de a CDT ter provisões idênticas àquelas presentes na Convenção Modelo (se for esse o caso), pelo que não poderá daqui resultar que esses Estados se conformaram com uma interpretação de acordo com os Comentários, salvo se, à data da conclusão da CDT, estavam ou deviam estar razoavelmente cientes de que era essa a posição do Estado-Membro da OCDE com quem celebraram a CDT. Caso contrário, enquadram-se no artigo 32.º da Convenção de Viena, enquanto meio suplementar de interpretação.

- iii) Entre Estados não-membros da OCDE, também aqui se deve distinguir se são associados ou não. Tratando-se de uma CDT entre Estados associados, deve ser seguido o mesmo entendimento referido acima referente às CDT entre Estados-Membros e Estados não-membros associados. Se entre Estados não associados, poucas ou nenhuma razão parecem justificar a existência de uma conformação por parte destes de seguir uma interpretação de acordo com os Comentários (especialmente versões posteriores à conclusão das CDT), não obstante, os princípios do *estoppel* e *acquiescence* poderem ser considerados.

#### **4.2.2. Doutrina nacional**

Têm sido poucos os autores portugueses a manifestar uma posição concreta na problemática do valor dos Comentários. Destaque-se, contudo, entre nós, as posições de ALBERTO XAVIER, MARIA MARGARIDA MESQUITA, MANUEL PIRES, GUSTAVO LOPES COURINHA e RUI DUARTE MORAIS.

### A. ALBERTO XAVIER

Para ALBERTO XAVIER não existem dúvidas de que os Comentários são uma “*séria referência interpretativa*”. Não obstante, tal importância não é suficiente para que se possa considerar a existência de efeitos vinculativos. Desde logo, porque os Comentários têm “*carácter técnico-opinativo*” e “*prov[ém] de organismo “tecnocrático”, destituído de imparcialidade*”; e, por outro lado, aceitar a sua força vinculante consubstanciaria uma violação do princípio da legalidade, porquanto os mesmos não são “*elaborado[s] pelos órgãos constitucionais competentes*”<sup>87</sup>.

Quanto a um possível enquadramento nas regras gerais de interpretação constantes da Convenção de Viena, o autor limita-se a referir que os Comentários não estão no âmbito do artigo 31.º, n.º 1, nem o artigo 32.<sup>88</sup>

Assim, para ALBERTO XAVIER, “*o peso interpretativo dos comentários não pode, pois, ir além do que se reconhece à melhor doutrina*”, sendo que “*no que concerne às convenções celebradas por Estados não membros da OCDE*” o valor dos comentários deve ser “*ainda mais relativizado*”<sup>89</sup>.

### B. MARGARIDA MESQUITA

MARGARIDA MESQUITA<sup>90</sup> afere a importância dos Comentários tendo por base duas situações distintas. Assim:

- a) Se “*o texto da disposição convencional segue, sem alterações, o texto da disposição paralela do Modelo*”, os Comentários devem ser seguidos “*na ausência de qualquer reserva ou observação*”<sup>91</sup>;
- b) Se “*a letra da disposição convencional não é idêntica à letra da disposição paralela do Modelo e o seu contexto sugere uma interpretação divergente*”, então

---

<sup>87</sup> ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009), 152-153.

<sup>88</sup> ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009), 153.

<sup>89</sup> ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009), 153.

<sup>90</sup> MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação* (Lisboa: 1998), 20-24.

<sup>91</sup> MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação* (Lisboa: 1998), 21-22.

os “*Comentários podem não ser tidos em consideração como meio de interpretação*”<sup>92</sup>.

Em todo o caso, os Comentários terão menor importância na interpretação de CDT celebradas entre membros e não membros da OCDE.

Para a autora, as versões dos Comentários aprovadas após a celebração de uma CDT não deverão ser consideradas.

### C. MANUEL PIRES

MANUEL PIRES considera que os Comentários são de relevante importância no processo interpretativo das CDT, mas que “*não dev[em] ser considerados como interpretação autêntica das convenções que adoptaram aquele modelo [Convenção Modelo da OCDE], porque, embora anexos a um texto que lhes serve de base, não foram objecto do formalismo necessário para a celebração de uma convenção*”<sup>93</sup>.

### D. GUSTAVO LOPES COURINHA

Para GUSTAVO LOPES COURINHA os Comentários são “*uma das grandes inovações que enformam o Modelo de Convenção da OCDE desde 1963*”. Os Comentários “*condensam a interpretação a que chegaram os países-membros da OCDE reunidos no seio daquela organização*” e “*funcionam, nessa estrutura, como um elemento interpretativo útil na descoberta do sentido que dimana das normas convencionais propostas no Modelo*” sendo assim “*um fórum de afirmação daquela que é a política fiscal internacional de cada Estado-Membro desta organização face ao normativo e à interpretação ali propostos*”<sup>94</sup>.

Todavia, para o autor, os Comentários só devem ser considerados quando a CDT tiver sido celebrada entre Estados Membros da OCDE ou entre um Estado Membro e um Estado associado, pois somente estes podem expressar a sua opinião quanto aos Comentários sendo

---

<sup>92</sup> MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação* (Lisboa: 1998), 22.

<sup>93</sup> MANUEL PIRES, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento* (Lisboa: 1984), 456.

<sup>94</sup> GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da tributação do *software* nas convenções de dupla tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da convenção modelo da OCDE”, *Fiscalidade* 37 (2009), 29.

que “*não faria qualquer sentido afectar Estados terceiros pelo sentido interpretativo veiculado por uma organização da qual não são parte*”<sup>95</sup>. Por outro lado, em consonância com a maioria da doutrina, defende que apenas devem ser considerados para efeitos de interpretação os Comentários existentes à data da celebração da CDT, repudiando assim uma interpretação atualista<sup>96</sup>.

## E. RUI DUARTE MORAIS

Também RUI DUARTE MORAIS já expressou a sua opinião relativamente ao valor dos comentários. Defende o ilustre professor que “*os Comentários existem para a referência primeira*” na aplicação das Convenções baseadas no Modelo da OCDE<sup>97</sup>, e que existe uma vinculatividade direta da Administração Fiscal e indireta dos Tribunais aos Comentários.

Uma vez que os Comentários são aprovados por “*funcionários nomeados pelas respectivas administrações fiscais nacionais*” e que existe a possibilidade de estes apresentarem observações sempre que discordem com o sentido interpretativo constante dos Comentários, não o fazendo, subscrevem a esses mesmos Comentários, o que RUI DUARTE MORAIS considera como uma verdadeira prestação de uma informação por parte da Administração Fiscal relativamente “*à forma como passará a interpretar determinada norma convencional (sempre no pressuposto da coincidência entre o texto do MOCDE que está a ser comentado e o de uma concreta convenção)*”<sup>98</sup>. Para RUI DUARTE MORAIS, uma vez que “*a Administração Fiscal está vinculada às informações que presta, quando, atentas as circunstâncias, tal se imponha em homenagem ao princípio da boa-fé*” e que os Comentários se destinam a ser publicados para utilização de todos os potenciais interessados, “*é óbvio que*

---

<sup>95</sup> GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da tributação do *software* nas convenções de dupla tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da convenção modelo da OCDE”, *Fiscalidade* 37 (2009), 38.

<sup>96</sup> GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da tributação do *software* nas convenções de dupla tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da convenção modelo da OCDE”, *Fiscalidade* 37 (2009), 38.

<sup>97</sup> RUI DUARTE MORAIS, “Dupla tributação internacional em IRS – Notas de uma leitura em jurisprudência”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 1 (2008), 113, nota de rodapé 5.

<sup>98</sup> RUI DUARTE MORAIS, “Convenções para evitar a dupla tributação e direito comunitário na jurisprudência recente do STA”, *Fiscalidade* 48 (2011), 13-14.

*tal “tomada de posição” gerará nos residentes dos dois Estados contratantes legítima confiança de que essa administração fiscal irá actuar em conformidade com o que anunciou, pelo que a tais comentários tem, necessariamente, de ser atribuída eficácia vinculativa”<sup>99</sup>.*

No que concerne aos tribunais, estes não se encontram diretamente vinculados pelos Comentários. Não obstante, devem “*garantir que as relações jurídico-tributárias se pautem pelo princípio da boa-fé*”, não podendo um tribunal “*validar uma interpretação da norma convencional, feita pela administração fiscal, que, no concreto, resulte mais desfavorável para o interessado do que a que ficou expressa no respectivo comentário (ou na observação a ele feita), mesmo quando considere que essa interpretação é a mais correcta*”<sup>100</sup>.

Relativamente ao enquadramento dos comentários às regras de interpretação constantes da Convenção de Viena, o autor segue de perto HUGH AULT quando aponta que “*as regras da Convenção [de Viena] se adequam mal aos tratados de natureza fiscal, pelo que a invocação dos princípios aí constantes, mesmo que tidos por aplicáveis, deve ser feita com a maior prudência*”<sup>101</sup>.

#### **IV - POSIÇÃO ADOTADA**

##### **5. O valor intrínseco dos comentários à Convenção Modelo**

Analisando o instrumento utilizado pela OCDE na adoção dos Comentários, assim como a introdução à Convenção Modelo, parece inequívoca a solução de que os Comentários, em si mesmos, não têm nem foram construídos para ter um valor vinculativo, sendo portanto *soft law*. Os Comentários não constam de uma *decisão*, instrumento que tem efeito vinculativo para os Estados Membros, mas de uma *recomendação*, pelo que apenas existe uma adstrição aos Estados-Membros de os avaliar em boa fé, estando a adoção do sentido interpretativo constante dos Comentários inteiramente dependente desse juízo<sup>102</sup>. Como é

---

<sup>99</sup> RUI DUARTE MORAIS, “Convenções para evitar a dupla tributação e direito comunitário na jurisprudência recente do STA”, *Fiscalidade* 48 (2011), 13-14.

<sup>100</sup> RUI DUARTE MORAIS, “Convenções para evitar a dupla tributação e direito comunitário na jurisprudência recente do STA”, *Fiscalidade* 48 (2011), 15.

<sup>101</sup> RUI DUARTE MORAIS, *Imputação de Lucros de Sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal não privilegiado* (Porto: 2005), 115-116, nota de rodapé 211.

<sup>102</sup> V.FRANK ENGELEN, “Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD Model”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 60, n.º 3 (2006), 106.

referido no Artigo 18.º, alínea b) das Regras Procedimentais da OCDE “*Recommendations of the Organisation, made by Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation*”<sup>103</sup>.

Este entendimento não significa que os Comentários são desprovidos de valor<sup>104</sup>. Pelo contrário. Os Comentários apresentam-se, desde logo, entre os demais meios de interpretação das CDT, como um dos principais elementos a considerar, e, como já foi referido, têm um enorme peso sobre as administrações tributárias e tribunais. Por outras palavras, enquanto *soft law* os Comentários pretendem ser um instrumento complementar de ajuda na atribuição do melhor sentido interpretativo constante das provisões da CDT quando baseadas na Convenção Modelo.

Saliente-se também que nada impede que com o seu uso os Comentários possam vir a adquirir um maior valor, nomeadamente que venham a tornar-se um costume internacional<sup>105</sup>. Todavia, do nosso ponto de vista, tal pretensão ainda está longe de ser uma realidade, porquanto a sua utilização ainda não é “*uma prática geral aceite como direito*” (artigo 38.º, n.º 1, alínea b) do Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça)<sup>106</sup>. Não obstante ser exspectável

---

<sup>103</sup> Realce nosso.

<sup>104</sup> Também neste sentido v. NIELS BLOKKER, “Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the commentaries on the OCDE model tax convention” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008), 21-22.

<sup>105</sup> Nessa medida podemos considerar os Comentários como “*emergent hard law, that is principles that are first formulated in non-binding form with the possibility, or even aspiration, of negotiating a subsequent treaty, or harden into binding custom through the development of state practice and opinio juris*”. V. CHRISTINE CHINKIN, “Normative development in the international legal system” in *Commitment and Compliance – The Role of Non-binding Norms in the International Legal System* (2000), 30-31.

<sup>106</sup> No mesmo sentido NIELS BLOKKER referindo que “*there does not seem to be a general practice of OECD members that follow the Commentaries in relation to provisions of the Model Convention that they have copied in their bilateral agreements, combined with an opinion juris by these members that they are under a legal obligation to do so*”. V. NIELS BLOKKER, “Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the commentaries on the OCDE model tax convention” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008), 25. V. também HANS PIJL, “The OECD commentary as a source of international law and the role of the judiciary”, *European Taxation*, vol. 46, n.º 5 (2006), 217; FRANK ENGELEN, “Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD Model”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 60, n.º 3 (2006), 106; DAVID WARD *et al.*,

que os Estados Membros quando baseiam a celebração das suas CDT na Convenção Modelo sigam o sentido interpretativo constante dos Comentários, a verdade é que objetivamente não existe uma obrigação para que o façam, e subjetivamente não encaram os Comentários como obrigatórios. Não se verifica assim um dos elementos essenciais para que estejamos perante um costume internacional – a *opinio juris*<sup>107</sup>. Por outro lado, uma vez que os Comentários são alvo de sucessivas alterações, é também de difícil perceção em que medida (que parte) os Comentários são amplamente adotados pelos Estados<sup>108</sup>.

## 6. O valor real dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE

Vimos no ponto anterior que os comentários enquanto instrumento resultante de uma recomendação do Conselho da OCDE são *soft law*, e como tal e *per se*, o sentido interpretativo deles constante não é vinculativo para os Estados. São somente um texto de carácter auxiliar de relevante importância por consubstanciarem um consenso dos Estados membros quanto à interpretação a dar às provisões constantes da Convenção Modelo. Não obstante o que foi referido, esta nossa abordagem denota-se imprecisa e insuficiente.

Procuraremos agora demonstrar que o valor real dos Comentários não pode ser aferido através de uma simples análise dos Comentários *per se*, devendo o intérprete ter em consideração todo e qualquer elemento extrínseco. Não falamos aqui somente dos princípios de direito internacional (*maxime* a boa fé e respetivos subprincípios) e a intenção tácita das partes, elementos que já foram exaustivamente analisados pela doutrina internacional, mas também - e é neste ponto que nos focaremos essencialmente - da intenção assumida das partes, principalmente através de protocolos, troca de notas e declarações conjuntas, onde nos últimos anos, tornou-se uma tendência por parte de alguns Estados fazer uma referência expressa aos Comentários enquanto (principal) meio interpretativo das CDT. De facto, uma

---

*The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 40-42.

<sup>107</sup> Segundo FRANK ENGELEN *opinio juris* é “*the belief of states that this practice [seguir a Convenção Modelo e os Comentários] is rendered obligatory by a rule of law*”. V. FRANK ENGELEN, “Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD Model”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 60, n.º 3 (2006), 106.

<sup>108</sup> DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 41.

análise aos Comentários à luz das CDT e acordos colaterais tem sido negligenciada, podendo, não raras vezes, conduzir o intérprete a resultados enganadores, quando na verdade estes podem ser um fator decisivo na descoberta do seu valor real.

Começaremos assim por analisar o impacto da intenção tácita das partes e da boa fé nos Comentários, para depois nos centrarmos na intenção expressa decorrente principalmente de acordos colaterais.

### **6.1.A intenção tácita das partes: as reservas e observações**

Referimo-nos aqui a ações ou inações dos Estados signatários de uma CDT, a partir dos quais podemos depreender uma intenção inequívoca de aceitação ou não aceitação do sentido interpretativo constante dos Comentários. Enquadram-se aqui as já faladas reservas e observações, institutos a que os Estados podem recorrer sempre que não concordem com alguma provisão constante da Convenção Modelo ou de um comentário.

Será que a existência de reservas e observações implicam uma necessária desconsideração dos Comentários? E a sua inexistência poderá significar que os Estados pretendem seguir os Comentários, estando vinculados ao sentido interpretativo deles resultante? Vejamos.

As reservas são meios utilizados pelos Estados para de forma expressa manifestarem a sua intenção de não seguir a redação de uma provisão presente na Convenção Modelo. Todavia, a desconsideração dos Comentários não pode ser feita atendendo somente à intenção de uma das partes. A desconsideração dos Comentários deve ser aferida tendo sempre por base uma CDT, o resultado final da negociação entre dois Estados. Assim, ainda que um Estado signatário de uma CDT tenha apresentado uma reserva, nada obsta que esta, por força das negociações com o outro Estado signatário, não seja seguida na redação constante da CDT<sup>109</sup>. Em tais casos, se o texto constante da CDT for semelhante ao presente na Convenção

---

<sup>109</sup> Veja-se a título de exemplo o caso da Nova Zelândia que apesar de ter apresentado reserva ao artigo 5.º, n.º 3 da Convenção Modelo no sentido de considerar 6 meses como suficientes para considerar um local ou estaleiro de construção como estabelecimento estável, tal não transpareceu em algumas CDT que celebrou como a CDT com a Espanha, com a Rússia ou com o Japão. Para outras reservas não seguidas em CDT pela Nova Zelândia, v. ANDREW SMITH, *New Zealand's recently negotiated Double Tax Agreements: New Developments in New Zealand's International Tax Policy* (2012), 4, disponível em: [http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs\\_pdfs/conference\\_papers/New%20Zealand\\_Recently\\_Negotiated](http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs/conference_papers/New%20Zealand_Recently_Negotiated)

Modelo, deverão os respetivos Comentários ser considerados para efeitos de interpretação<sup>110</sup>. Se pelo contrário da redação da CDT não constar a provisão objeto de reserva, deverão os Comentários ser desconsiderados<sup>111</sup>.

Mesmo que não haja qualquer reserva por parte de dois Estados, nada impede (ainda que seja improvável) que os Estados no decurso das negociações concluam por não seguir ou afastar-se em parte de alguma das provisões da Convenção Modelo. Em tais casos, os Comentários também devem ser desconsiderados.

No que concerne às observações, tratando-se de manifestações expressas por parte de um Estado no sentido de não considerar a interpretação constante dos Comentários a uma provisão constante da Convenção Modelo, um igual entendimento deve ser seguido, mas com algumas peculiaridades. Se é verdade que a existência de observações por parte de um Estado não obsta que diferente entendimento tenha sido alcançado durante as negociações de uma CDT, não menos correto é afirmar que é de extrema dificuldade aferir qual a interpretação a considerar uma vez que ao contrário das reservas, as observações não têm impacto a nível redacional das CDT<sup>112</sup>. Assim, somente se os dois Estados signatários tiverem apresentado uma observação semelhante, poder-se-á concluir pela desconsideração dos Comentários. Caso contrário, se não houver nenhum documento decorrente das negociações que elucide quanto

---

[Double Tax Agreements.pdf](#). Veja-se também o caso de Portugal que tinha apresentado reserva ao artigo 12.º no sentido de tratar como *royalties* “*todos os rendimentos a título de software que não sejam obtidos da transferência total de direitos relativos a software*”, não tendo conseguido valer, todavia, as suas pretensões na maioria das CDT que celebrou. Sobre esta matéria V. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da tributação do *software* nas Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da Convenção Modelo da OCDE”, *Fiscalidade* 37 (2009), 32-34.

<sup>110</sup> Neste sentido v. MICHAEL LANG / FLORIAN BRUGGER, “The role of the OECD commentary in tax treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23 (2008), 101.

<sup>111</sup> Neste sentido v. MICHAEL LANG / FLORIAN BRUGGER, “The role of the OECD commentary in tax treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23 (2008), 101.

<sup>112</sup> Neste sentido v. MICHAEL LANG / FLORIAN BRUGGER, “The role of the OECD commentary in tax treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23 (2008), 101. Saliente-se, contudo, a existência de algumas CDT onde os Estados optaram por incluir o conteúdo de uma observação no texto do Tratado ou por desconsiderar uma observação feita apresentando na CDT uma redação nesse sentido. Sobre este fenómeno, exemplificando com a CDT entre a Austrália e o Reino Unido e a CDT entre a Grécia e o Uzbequistão v. GUGLIELMO MAISTO, “The observation on the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, n.º 1 (2005), 15.

ao sentido interpretativo a tomar, deverão os Comentários ser tidos em consideração, ainda que com menor relevância<sup>113</sup>.

Dito isto, resta analisar os casos em que nenhum dos Estados signatários das CDT apresentou uma observação.

O primeiro aspeto que cumpre salientar é de que não existe uma obrigação dos Estados membros de apresentarem observações. Como já foi referido, os Comentários são fruto de uma recomendação feita pela OCDE, e como tal, não têm em si mesmos um efeito vinculativo. Ora, se assim é, a conclusão mais lógica é a de que as observações também não são obrigatórias para os Estados membros<sup>114</sup>. Assim sendo, e precisamente por inexistir uma obrigação, denota-se à partida inaceitável qualquer conclusão no sentido da existência de um efeito vinculatório para os Estados de seguirem os Comentários quando não apresentem observações<sup>115</sup>.

Ainda assim, é exetável que os Estados membros apresentem observações. É exetável que os Estados membros queiram em antemão dar a conhecer (e os demais Estados saber) que determinada provisão será interpretada diferentemente dos Comentários, especialmente tendo em consideração que o Conselho da OCDE expressamente recomenda que os Estados adotem a Convenção Modelo com o sentido interpretativo presente nos Comentários. Ora, se assim é, poder-se-á presumir que, perante a existência de uma recomendação de interpretar a Convenção Modelo de acordo com os Comentários e a inexistência de observações, os Estados signatários pretendem que os Comentários sejam, pelo menos, considerados no processo interpretativo. Todavia, saliente-se que se trata de uma mera presunção que tem por base a existência de uma expectativa dos Estados recorrerem às

---

<sup>113</sup> Neste sentido v. MICHAEL LANG / FLORIAN BRUGGER, “The role of the OECD commentary in tax treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23 (2008), 101.

<sup>114</sup> Como refere DAVID WARD relativamente aos Comentários, “*because the commentaries are not binding on OECD Member countries, there is an absence of a legal duty or a need to speak (i.e. always to enter an observation)*”. V. DAVID WARD, “Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model?” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN, *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008), 74.

<sup>115</sup> Como refere DAVID WARD *et al.*, “*as among the member states of the OECD, the absence of an objection on the commentary does not seem to have been regarded as assent creating a binding obligation to apply and follow the commentaries in interpreting and applying their bilateral tax treaties*”. V. DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 51.

observações e que de modo algum podemos inferir da inexistência de observações que os Comentários são vinculativos.

Concluimos assim que da inexistência de observações ou reservas não se pode retirar uma intenção tácita e inequívoca dos Estados de seguir o sentido interpretativo constante dos Comentários quando adotada a Convenção Modelo. Não obstante, e ainda que de difícil enquadramento nos artigos 31.º e 32.º da Convenção de Viena, os Comentários devem enquanto *diretrizes* relevantes existentes à data de celebração da CDT e conexas à Convenção Modelo ser considerados durante o processo interpretativo, não só por terem sido “*redigidos e aprovados pelos peritos representativos dos governos dos países Membros no Seio do Comité dos Assuntos Fiscais*” apresentando-se como um consenso interpretativo dos Estados membros quanto à redação da Convenção Modelo, mas principalmente e também, como veremos<sup>116</sup>, porque existe uma verdadeira obrigação de consulta dos mesmos por força da boa fé.

## 6.2. A boa fé e os seus subprincípios

O princípio da boa fé e os subprincípios dele decorrentes têm uma papel fundamental no âmbito do direito internacional. O que importa agora é aferir o seu relevo no âmbito dos Comentários à Convenção Modelo, ou seja, se os Comentários poderão adquirir por força desses princípios um efeito vinculatório para as partes.

Discordamos com ENGELN ser real a possibilidade dos Comentários adquirirem um efeito vinculativo por força da boa fé e dos subprincípios de *acquiescence*, *estoppel* e protecção das legítimas expetativas. E discordamos pelas seguintes razões:

- a) O princípio da boa fé não pode, por si só, ser uma fonte de obrigações para os Estados. O Tribunal Internacional de Justiça já referiu no caso *Border and Transborder Armed Actions* (Nicarágua v Honduras) de 1988 que o princípio da boa fé é “*one of the basic principles governing the creation and performance of legal obligations*” todavia “*it is not in itself a source of obligation where none would otherwise exist*”<sup>117</sup>. Nesse sentido MALCOLM SHAH aponta que o princípio da boa fé

---

<sup>116</sup> V. IV, 6.2.

<sup>117</sup> V. *ICJ Reports 1998*, 105.

*“is a background principle informing and shaping the observance of existing rules of international law and in addition constraining the manner in which those rules may legitimately be exercised”*<sup>118</sup>;

- b) Como já repetimos por diversas vezes, os Comentários resultam de uma *recomendação* e não de uma *decisão*, sendo que é unanimemente aceite por todos os Estados Membros que os Comentários não têm quaisquer efeitos vinculativos. Ora, para que a boa fé e seus subprincípios operem é necessário que resulte da atuação dos Estados signatários pelo menos um acordo tácito no sentido de atribuir aos Comentários um valor vinculatório. Todavia, citando as palavras de DAVID WARD, *“it is not reasonable to assume that in negotiating bilateral tax treaties any such Member country represented or agreed in the course of the negotiations to change the non-binding status of the Commentaries with the effect that the Member country or any other treaty negotiating state undertook in international law, or by operation of estoppel could be presumed to have undertaken that it would be bound to follow the Commentaries in interpreting and applying the particular bilateral treaty”*. Se por um lado, como já vimos, não podemos retirar a existência de um acordo nesse sentido pelo facto dos Estados não apresentarem observações<sup>119</sup>, por outro, aquilo que é dito e escrito nas negociações (*travaux préparatoires*) entre os Estados não é tornado público, não havendo meio de provar um acordo no sentido de atribuir valor vinculativo aos Comentários também por esta via. Os únicos casos a partir dos quais se pode retirar uma inequívoca vontade dos Estados de alterar o valor dos Comentários são, como veremos, as normas remissivas presentes nos protocolos, trocas de notas, declarações conjuntas ou memorandos de entendimento, sendo que nestas, uma vez que o carácter vinculativo resulta clara e expressamente da norma, a boa fé atuará secundariamente.
- c) Assim, e concluindo com as palavras de HANS PIJL, *“good faith may make an international instrument binding, but it cannot have this effect on the Commentary*

---

<sup>118</sup> MALCOLM N. SHAW, *International Law*<sup>6</sup> (Cambridge: 2008), 104.

<sup>119</sup> V. 4.2. Como refere DAVID WARD *et al.*, *“paragraph 30 of the Introduction does not indicate that member countries always enter observations when they disagree with the commentaries. Therefore, it is tenuous to conclude that in the absence of an observation, a member country should be presumed to agree with or acquiesce in the commentaries”*. V. DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 52.

*(...). If the Member countries of the OECD (...) did not allow the Commentary to enter through the front door as binding instrument, it is unacceptable to assume that they would implicitly permit it to enter through the back door of good faith. Adhering to a different view also creates tension as to the role of good faith for the OECD Constitution and a State's assertion of not wanting to be bound. A State would not act bonae fidae if it could claim that another State is bound by what they both agreed is not binding”<sup>120</sup>.*

Não obstante ser irreal a possibilidade de os Comentários adquirirem um efeito vinculativo por força da boa fé, isto não significa que a boa fé não possa ter alguma preponderância ainda que a um nível inferior.

Como já foi apontado anteriormente, ainda que os Comentários não sejam vinculativos, não existem dúvidas que nos casos em que a CDT tem por base a Convenção Modelo, os Comentários devem, quando não existem reservas ou observações, ser considerados enquanto elemento interpretativo. Ora, é neste ponto que a boa fé pode ter um papel fulcral, pois resultando tanto a Convenção Modelo como os comentários de uma Recomendação, é esse o único entendimento que se mostra conforme a este princípio. Concordamos assim com ENGELEN quando refere que “[a] *complete and willful disregard of these recommendations* [recomendação de seguir o sentido interpretativo constante dos Comentários] *constitutes an abuse of right and is not in accordance with the compelling standards of honesty, dairness and reasonableness prevailing in the international community*”<sup>121</sup>. Deste modo, ainda que não haja uma obrigação por parte dos Estados membros de se consignarem ao sentido interpretativo constante dos Comentários, existe todavia uma obrigação de consultarem os Comentários e de os considerarem no processo

---

<sup>120</sup> V. HANS PIIL, “The OECD commentary as a source of international law and the role of the judiciary”, *European Taxation*, vol. 46, n.º 5 (2006), 216 (realce nosso).

<sup>121</sup> FRANK ENGELEN, “Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD Model”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 60, n.º 3 (2006), 106. No mesmo sentido HANS PIIL quando refere que “*it is undisputed that, under the principle of good faith, a State is not allowed to act as if the non-binding nature Commentary did not exist at all. There is a moral obligation to take its contents into account in some way*”. Em antecipação àquilo que defendemos, o autor completa a sua posição explicando que “*this obligation is limited by the nature of the Recommendation and in what the Commentary says i.e. it is not binding but should be routinely consulted*”. V. HANS PIIL, “The OECD commentary as a source of international law and the role of the judiciary”, *European Taxation*, vol. 46, n.º 5 (2006), 222.

interpretativo. Saliente-se contudo que esta obrigação limita-se apenas aos Estados Membros por serem estes os únicos destinatários da Recomendação.

### 6.3. A intenção expressa das partes

Apresentada a nossa posição quanto ao impacto da intenção tácita dos Estados e da boa fé no valor dos Comentários em que concluímos pela manutenção do caráter de *soft law*, resta-nos focar na intenção expressa das partes, o ponto chave da presente dissertação, e analisar se poderão os comentários adquirir um caráter vinculativo por esta via.

Desde a década de 1990, tornou-se uma prática comum por parte de alguns Estados fazer referência aos Comentários no âmbito das CDT<sup>122</sup>. As várias manifestações deste comportamento, livre e consciente, têm de algum modo sido negligenciadas por parte da doutrina internacional que, não obstante os crescentes números, ainda não fez um estudo do fenómeno e das suas potenciais implicações<sup>123</sup>. Contabilizam-se até aos dias de hoje 116 CDT (incluindo aqui os acordos colaterais anexos)<sup>124</sup> que apresentam normas com este tipo de

---

<sup>122</sup> A primeira referência aos comentários data de 1990 e consta do protocolo anexo à CDT entre Espanha e EUA.

<sup>123</sup> As referências que têm sido feitas a este fenómeno são, na sua maioria, simples, de caráter secundário, e desprovidas de qualquer análise substancial. Em Portugal, veja-se a alusão de vários autores à referência expressa aos Comentários no protocolo anexo à CDT entre Portugal e EUA. V. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009), 153; MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação* (Lisboa: 1998), 23, nota de rodapé 11; e, RICARDO PALMA BORGES / RAQUEL RESENDE, “Tax treaty interpretation in Portugal” in MICHAEL LANG (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: 2001), 292; no estrangeiro, v. NED SHELTON, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (London: 2004), 214-215; DAVID WARD *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006), 43, nota de rodapé 99; EKKEHART REIMER, “Tax treaty interpretation in Germany” in MICHAEL LANG (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: 2001); KEVIN HOLMES, *International Tax Policy and Double Tax Treaties* (Amsterdam: 2007), 77; MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*<sup>2</sup> (Wien: 2013), 63; e, GUGLIELMO MAISTO, “The observation on the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, n.º 1 (2005), 15, nota de rodapé 12.

<sup>124</sup> Informação obtida através de pesquisa realizada na base de dados do IBFD. As CDT (incluindo aqui os acordos colaterais) e respetivas normas de onde constam referências para os Comentários da Convenção Modelo podem ser vistas no quadro anexo à presente dissertação. De salientar que em 16 CDT, as normas que procedem à referência para os Comentários ainda não se encontram em vigor. Não obstante a existência destas

referências, números que entendemos por suficientes para uma análise ao tema, aos quais acresce maior destaque pelas referências muitas vezes constarem de acordos celebrados entre Estados membros e não membros<sup>125</sup>, e algumas vezes entre Estados não membros<sup>126</sup>.

### 6.3.1. Remissões aos Comentários

A intenção expressa dos Estados signatários constam essencialmente de normas não autónomas, designadamente *normas remissivas*. São normas em que os Estados optaram por fazer a regulação da questão de direito de forma indireta através de uma remissão para o sentido interpretativo constante dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. É o que a doutrina tem denominado por *remissão por absorção*<sup>127</sup>.

Estas remissões variam de CDT para CDT, sendo que é possível fazer uma distinção quanto ao seu alcance e limites.

#### a) Quanto ao alcance:

As remissões podem ser *parciais* ou *globais*. São *remissões parciais* aquelas que remetem a interpretação de provisões específicas, expressões e conceitos presentes nas CDT para os Comentários à Convenção Modelo. É o exemplo do ponto 2. do protocolo anexo à CDT entre a Finlândia e Uruguai em que ficou estabelecido que *“for the purposes of Article 12 [da CDT] it is understood that the term “for the use of, or the right to use any software” will be interpreted according to the Commentaries of the OECD Model Tax Convention of July 2008”*<sup>128</sup> ou do ponto 3. do protocolo anexo à CDT entre a Alemanha e a Hungria que fixou que *“the application and interpretation of Articles 5 and 7 of this Agreement and, in*

---

referências, não pode deixar de ser dito que a maioria das CDT e respetivos acordos colaterais não tem qualquer tipo de referência aos comentários.

<sup>125</sup> Refira-se a título de exemplo o protocolo anexo à CDT entre a Albânia e Espanha, o protocolo anexo à CDT entre a Suíça e a Tailândia e a CDT ente o Bahrain e o México.

<sup>126</sup> Refira-se a título de exemplo o protocolo anexo à CDT entre Guernsey e Isle of Man, o protocolo anexo à CDT entre Isle of Man e Jersey, e o protocolo anexo à CDT entre Malta e San Marino.

<sup>127</sup> V. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009), 153.

<sup>128</sup> Realce nosso.

*particular the settlement of any disputes insofar, should be done by using the Commentary on Articles 5 and 7 of the current Model Convention of the OECD*<sup>129</sup>. Muitas vezes, as remissões são feitas para parágrafos específicos dos Comentários, como é o caso de alguns protocolos anexos a CDT celebradas entre países nórdicos e bálticos na primeira metade da década de 1990<sup>130</sup>. Suscite-s, entre estes, o protocolo anexo à CDT entre a Letónia e a Noruega, que estabelece que “*It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) (...)*”<sup>131</sup>.

Por seu lado, são *remissões globais* as que remetem a interpretação da CDT para os Comentários na sua totalidade. É o caso do protocolo anexo à CDT entre a Áustria e o Cazaquistão que estabelece que “*It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentaries thereon. The Commentaries - - as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties*”.

## b) Quanto aos limites

Existem remissões que se apresentam destituídas de limitações, devendo em tais casos a interpretação constante dos Comentários ser seguida de forma

---

<sup>129</sup> Realce nosso.

<sup>130</sup> Após a independência da União Soviética, a Lituânia, Estónia e Letónia iniciaram o processo negocial para celebração das primeiras CDT com os países escandinavos. Este processo seguiu uma fórmula 5 + 3, estando de um lado estes três países bálticos, e do outro, 5 países nórdicos (Noruega, Suécia, Islândia, Finlândia e Dinamarca). No final foram celebrados 15 CDT. Sobre esta matéria v. HELEN PAHAPILL, “Estonia’s tax treaty policy” in MICHAEL LANG *et al.* (Eds.), *European Union: Tax Treaties of the Central and Eastern European Countries*” (Wien: 2008), 55; ANDREJS BIRUMS, “Latvia’s tax treaty policy” in MICHAEL LANG *et al.* (Eds.), *European Union: Tax Treaties of the Central and Eastern European Countries*” (Wien:2008), 89; e, NORA VITKŪNIENĒ, “Lithuania’s tax treaty policy” in MICHAEL LANG *et al.* (Eds.), *European Union: Tax Treaties of the Central and Eastern European Countries*” (Wien: 2008), 109.

<sup>131</sup> Realce nosso.

incondicional. Todavia, em muitos outros casos a remissão para os Comentários pode ficar dependente da verificação de certos requisitos. Atentemos o ponto 16. do protocolo anexo à CDT entre a Áustria e Alemanha<sup>132</sup>, que fixa o seguinte:

*“It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:*

*(a) all observations made by both Contracting States to the OECD Commentary;*

*(b) all contrary interpretations contained in this protocol;*

*(c) all contrary interpretations made by one of the Contracting States in a published statement, transmitted to the competent authority of the other Contracting State before the entry into force of the Convention;*

*(d) all contrary interpretations agreed by the competent authorities following the entry into force of the Convention.”*

Esta cláusula prevê, como regra, que a CDT deverá ser interpretada de acordo com os Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Porém, estabelece desde logo que essa regra poderá não ser aplicada se se verificar alguma das condições previstas na mesma cláusula, nomeadamente a existência de observações aos Comentários ou interpretações contrárias existentes no próprio protocolo, em declarações publicadas por um Estado e transmitidas ao outro antes da entrada em vigor da CDT, ou resultantes de acordo entre as autoridades tributárias de ambos os países após a entrada em vigor da CDT. A verificação de uma destas condições consubstancia um verdadeiro limite, ficando a remissão para a interpretação constante dos Comentários, por consequência, sem efeito.

---

<sup>132</sup> São vários os acordos colaterais anexos às CDT celebrados pela Áustria que apresentam remissões limitativas. Veja-se por exemplo o protocolo anexo à CDT entre a Albânia e Áustria, o protocolo anexo à CDT entre a Áustria e o Bahrain, o Memorando de Entendimento entre a Áustria e os EUA ou o Protocolo anexo à CDT entre a Áustria e o Qatar.

### **6.3.2. Protocolos, trocas de notas, declarações conjuntas e memorandos de entendimento**

As remissões não são, por regra, feitas nas próprias CDT. De facto, são raríssimos os casos em que os Comentários são referidos nos artigos das CDT<sup>133</sup>. Nesta matéria os Estados têm optado pela utilização de acordos colaterais, de onde se destacam essencialmente os protocolos, e em menor escala, as trocas de notas, declarações conjuntas e memorandos de entendimento.

Esta prática de consignação do sentido interpretativo em instrumentos secundários (ainda que aqui seja feita indiretamente, através de remissão) não é recente e exclusiva do direito tributário internacional. Na verdade, a sua génese remete-nos para o direito internacional público puro, onde já há mais de um século esta prática se encontra estabelecida<sup>134</sup>.

Não obstante a ancestralidade desta prática no âmbito do direito internacional, uma análise das remissões aos Comentários em acordos interpretativos no contexto do direito internacional tributário, permite-nos encontrar um conjunto de razões que justificam esta opção por parte dos Estados. Vejamos:

- a) Muitas das remissões aos Comentários que são feitas pelos Estados dizem respeito a matérias muito específicas (por vezes, apenas definições) não se justificando a presença na própria CDT;
- b) Escolher a própria CDT como instrumento para remissões aos Comentários implicaria alterações no Modelo da OCDE, o que, tendo em consideração os

---

<sup>133</sup> Para a COMISSÃO DE DIREITO INTERNACIONAL DAS NAÇÕES UNIDAS as declarações interpretativas, de entre as quais se destacam os protocolos, são o principal meio para os Estados fixarem o sentido interpretativo das provisões de um Tratado. Assim, “*the insertion in the treaty of provisions purporting to interpret the treaty*” é uma mera alternativa a essa prática, V. INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Guide to Practice on Reservations to Treaties* (2011), ponto 1.7.2, 5. De acordo com a base de dados do IBFD a CDT entre a Bélgica e Ruanda e a CDT entre o Bahrain e o México são as únicas que têm um artigo com remissão para os Comentários.

<sup>134</sup> Veja-se a título de exemplo o Protocolo de Encerramento da Convenção de Paris para a Proteção da Propriedade Industrial celebrada a 20 de Março de 1883, onde se estabeleceu o sentido de alguns termos e disposições constantes da Convenção. Sobre esta matéria e para outros exemplos v. HILDEBRANDO ACCIOLY, *Tratado de Direito Internacional Publico* (Rio de Janeiro: 1934), 458-459.

efeitos pretendidos pelas partes e como veremos na alínea d) que se segue, é desnecessário;

- c) Na maioria dos casos as cláusulas de referência aos Comentários foram implementadas somente após a celebração das CDT, sendo que, a adição de novos elementos interpretativos através de instrumentos secundários é a solução mais eficaz e menos custosa;
- d) A escolha por um acordo colateral para fazer referência aos Comentários não tem implicações no valor das cláusulas. O valor dos protocolos, trocas de notas, declarações conjuntas não é inferior ao das CDT<sup>135</sup>. Na verdade, após celebrados estes instrumentos tornam-se parte integrante das CDT. Como refere VOGEL, *“such documents elaborate and complete the text of a treaty, sometimes even altering the text. Legally they are a part of the treaty, and their binding force is equal to that of the principal treaty text. When applying a tax treaty, therefore, it is necessary carefully to examine these additional documents”*<sup>136</sup>.

### 6.3.3. O efeito vinculatório dos Comentários por força das remissões

Analisada a natureza e presença das remissões para os Comentários nas CDT, protocolos e quaisquer outros acordos colaterais, foquemo-nos no valor dos Comentários por forças dessas mesmas remissões e procedamos ao respetivo enquadramento no âmbito das regras gerais de interpretação constantes da Convenção de Viena.

O primeiro aspeto que cumpre salientar é o de que o efeito vinculatório dos Comentários por força das CDT e acordos colaterais deve ser aferido casuisticamente. Sendo normas negociadas e estabelecidas pelos próprios Estados, não resultantes de qualquer modelo pré-estabelecido, não deve ser feita a generalização de toda e qualquer referência. Por exemplo, no protocolo anexo à CDT entre a Holanda e Hong Kong encontra-se estabelecido que *“It is understood that the OECD Commentary is an important guideline when interpreting the provisions of this Agreement that are the same or substantially the same as*

---

<sup>135</sup> Como refere WLADIMIR BRITO, os acordos interpretativos *“têm a vantagem de se impôr de imediato aos órgãos dos Estados com a força idêntica à do Tratado interpretado”*. V. WLADIMIR BRITO, *Direito Internacional Público* (Coimbra: 2008), 268.

<sup>136</sup> KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*<sup>3</sup> (London: 1999), 32.

*the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital*”<sup>137</sup>. No ponto 2 do Protocolo anexo à CDT entre Guernsey e Jersey os Estados fixaram que “*The competent authorities shall take into consideration the commentaries pertaining to the OECD Model Convention on Income and on Capital, as revised from time to time, (“OECD Model Convention”) when interpreting provisions of this Agreement that are identical to the provisions in that OECD Model Convention*”<sup>138</sup>. Ora, resulta claramente destas normas uma não intenção dos Estados de conferir qualquer tipo de efeito vinculatório aos Comentários, mas tão-somente enaltecer o seu valor enquanto instrumento auxiliar de interpretação das CDT. Os Estados referem aos Comentários apenas como *diretrizes* ou instrumentos que *devem ser tidos em consideração* durante o processo interpretativo.

Não obstante a inexistência dessa natureza vinculatória, não podemos deixar de atender ao enorme relevo deste tipo de referências. Parece-nos racional admitir que se os Comentários já são um instrumento auxiliar de elevada importância na interpretação de CDT por acompanharem a Convenção Modelo e serem elaborados pelos “*peritos representativos dos governos dos países Membros no seio do Comité dos Assuntos Fiscais*”<sup>139</sup>, uma referência expressa aos Comentários em acordos onde os Estados após longos períodos de negociação apresentam de forma inequívoca as suas intenções confere aos Comentários um significado e relevo ainda maiores.

Saliente-se que o maior impacto destas normas remissivas será sobre os Estados não membros. Como vimos anteriormente, já decorria da boa fé uma obrigação para os Estados membros de consultarem os Comentários durante o processo interpretativo. Vimos também que o âmbito dessa obrigação estava limitado aos Estados membros por serem estes os únicos destinatários da Recomendação. Ora, a partir do momento em que existe uma norma remissiva que estipula que os Comentários devem ser considerados ou são importantes diretrizes, existe como que uma “adesão” dos Estados não membros à Recomendação que é feita pela OCDE. Por força da norma remissiva, torna-se obrigatório também para estes a consulta e consideração dos Comentários no processo interpretativo.

Existem todavia outras normas onde os Estados procuraram conferir efeito vinculatório. Como já foi referido, os Comentários são em si mesmos desprovidos de valor

---

<sup>137</sup> Realce nosso.

<sup>138</sup> Realce nosso.

<sup>139</sup> Parágrafo 29. da Introdução à Convenção Modelo.

vinculativo, consubstanciando apenas uma recomendação. Assim, por força de um conjunto de normas remissivas, ao abrigo de um acordo expresso entre os Estados signatários, os Comentários enquanto instrumentos *soft law* sofrem um endurecimento (*hardening*), tornando-se *hard law*. Por força de uma remissão constante de acordos colaterais, os Comentários tornam-se parte do *contexto* da CDT, enquadrando-se no artigo 31.º, n.º 2, alínea a) ou 31.º, n.º 3, alínea a) da Convenção de Viena, consoante o endurecimento tenha ocorrido aquando da conclusão da CDT ou posteriormente<sup>140</sup>.

Repita-se: *É a norma remissiva constante de CDT e acordos colaterais que atribui valor vinculatório aos Comentários*. E esta ideia, que consubstancia uma conclusão de vertente negativa a retirar das normas remissivas, reforça precisamente a não vinculatividade intrínseca dos Comentários já resultante do facto destes constarem de uma Recomendação do Conselho da OCDE. De facto, se os Estados considerassem os Comentários como instrumentos vinculativos, não haveria necessidade de negociar e estabelecer essa mesma vinculatividade por via de remissões. Acolher a tese de que os Comentários são em si mesmos, ou por força de certas ações ou omissões exteriores, vinculativos, seria admitir que as remissões são desprovidas de sentido. Não nos parece coerente. Os Estados estabelecem normas remissivas em acordos colaterais **precisamente** porque essas normas são necessárias para conferir aos Comentários natureza vinculatória.

Mas mais ainda poderemos dizer. Atentemos a duas normas remissivas, uma de natureza parcial e outra global:

- a) *“It is understood that the term “information concerning industrial, commercial or scientific experience” will be defined in accordance with paragraph 12 of the Commentary on Article 12 (Royalties) of the 1977 Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital of the Organization for Economic Co-operation and Development”* (remissão parcial constante do ponto 11 do protocolo anexo à CDT entre EUA e México);

---

<sup>140</sup> A COMISSÃO DE DIREITO INTERNACIONAL DAS NAÇÕES UNIDAS nos comentários que faz ao *Guide to Practice on Reservations to Treaties* refere que quando dois Estados concordam quanto ao sentido interpretativo a dar a uma norma, esse acordo torna-se colateral à CDT, e torna-se parte do “contexto” nos termos do artigo 31.º, n.º 2 e n.º 3, alínea a) da Convenção de Viena. V. INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Report of the International Law Commission, 63<sup>rd</sup> session* (2011), 117, ponto 1.6.3, comentários (1) e (2).

- b) “*Subject to the contents of this Protocol, the provisions of this Convention shall be interpreted pursuant to the commentaries to the OECD Model Convention, version 2003*” (remissão global constante do ponto I do protocolo anexo à CDT entre Costa Rica e Espanha).

Desde logo, podemos retirar destas normas remissivas uma conclusão de vertente positiva. A partir do momento em que as normas remissivas entram em vigor, a interpretação constante dos Comentários alvo de remissão deve ser **obrigatoriamente** seguida pelos Estados signatários da CDT. Como refere PAUL REUTER, “*If the parties to a treaty agree on a common interpretation either by a formal treaty or otherwise, this interpretation acquires an authentic character and prevails over any other*”<sup>141</sup>. Assim, em concreto para as normas remissivas acima referidas, tanto o parágrafo 12 dos Comentários ao artigo 12.º da Convenção Modelo no caso da CDT entre os EUA e o México, como a generalidade dos Comentários no caso da CDT entre Costa Rica e Espanha, tornam-se obrigatórios, adquirindo a interpretação deles constante um *caráter autêntico* que prevalece sobre qualquer outra interpretação.

Mas também é possível retirar outra conclusão de vertente negativa das *remissões parciais*, especialmente se atendermos ao valor que atribuímos à inexistência de observações. Como apontámos anteriormente, uma vez que a apresentação de observações não é uma prática obrigatória por parte dos Estados membros, a sua inexistência não implica uma vinculação dos Estados membros aos Comentários<sup>142</sup>. Por outro lado, também os Estados não

---

<sup>141</sup> V. PAUL REUTER, *Introduction to the Law of Treaties*<sup>2</sup> (London: 1995), 95. No mesmo sentido, a COMISSÃO INTERNACIONAL DAS NAÇÕES UNIDAS refere que “*the interpretation resulting from an interpretative declaration made in respect of a bilateral treaty by a State or an international organization party to the treaty and accepted by the other party constitutes an authentic interpretation of that treaty*”. V. INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Guide to Practice on Reservations to Treaties* (2011), ponto 1.6.3, 5. Assim, se existir um acordo quanto a uma interpretação, “*that interpretation prevails and itself takes on the nature of a treaty, regardless of its form [protocolo, troca de cartas, etc]*”. V. INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Report of the International Law Commission, 63<sup>rd</sup> session* (2011), 117, ponto 1.6.3, comentário (2). Veja-se também entre nós JORGE BACELAR GOUVEIA, *Manual de Direito Internacional Público – uma Perspetiva de Língua Portuguesa* (Coimbra: 2013), 264.

<sup>142</sup> Admitir a vinculatividade nos casos em que não existem observações poderia levar-nos a situações contraditórias se aplicássemos o mesmo raciocínio lógico nos casos de inexistência de remissões para os Comentários. De facto, se os Comentários constam de uma recomendação que não confere efeito vinculativo para os Estados-Membros e os Estados têm possibilidade de utilizar as normas remissivas para conferir esse

membros não se encontram vinculados aos Comentários. Assim, se os Estados querem conferir um efeito vinculativo aos Comentários, devem fazer valer-se das normas remissivas. Ora, uma vez que das *remissões parciais* resulta uma **obrigação** de seguir a interpretação constante dos Comentários para o qual a norma remete, então conclui-se necessariamente, perante a inexistência de qualquer outro elemento que confira efeitos vinculativos, que para todos os outros Comentários **não existe essa obrigatoriedade**. Assim sendo, se os Estados quisessem que a interpretação resultante de todos os outros Comentários fosse obrigatória, teriam (também) plasmado tal entendimento na CDT ou acordo colateral. Não o tendo feito, esses Comentários são apenas instrumentos auxiliares de interpretação que poderão ser consultados, devendo todavia atender-se sempre à existência de reservas ou observações por parte dos Estados e ao texto da CDT por estes celebrada<sup>143</sup>.

#### 6.3.4. Normas remissivas e problemática da interpretação estática ou ambulatoria

Não existe um modelo de normas remissivas para Comentários, subsistindo uma total discricionariedade dos Estados signatários na sua elaboração. Como já vimos, tal discricionariedade pode encaminhar para dificuldades na aferição de uma intenção de vinculatividade dos Comentários. Mas a dúvida quanto ao carácter vinculativo não é a única que surge.

Os Comentários têm ao longo dos anos sido alvo de sucessivas alterações, e há muito tem-se debatido quais os Comentários que devem ser utilizados para efeitos de interpretação das CDT: os existentes à data da celebração (interpretação estática) ou a última versão dos Comentários (interpretação ambulatoria)<sup>144</sup>. A OCDE tem vindo a defender desde 1977 a

---

efeito vinculativo aos Comentários (o que já tem acontecido na prática tributária internacional como mostrámos), podendo considerar-se também essa prática como expetável (como vimos, há mais de um século que no direito internacional as partes num Tratado estabelecem o sentido interpretativo de provisões do tratado em acordos colaterais), então não o fazendo, poderíamos concluir, em moldes semelhantes ao exercício lógico seguido para a inexistência de observações, a ausência de um carácter vinculatório dos Comentários.

<sup>143</sup> V. IV, 6.1.

<sup>144</sup> Nesta matéria v. entre outros, MANUEL HALLIVIS PELAYO, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios* (Ciudad de México: 2011), 354 ss; DAVID WARD, “Use of foreign court decision in interpreting tax treaties” in GUGLIELMO MAISTO (Ed.), *Courts and Tax Treaty Law* (Amsterdam: 2007); JUAN ANGEL BECERRA, *Interpretation and application of tax treaties in North America* (Amsterdam: 2013), 139-142; OLA VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, “The applicability of the AOA to existing tax treaties – A matter of

interpretação ambulatoria na aplicação dos Comentários, considerando que as “*Convenções em vigor dev[em], na medida do possível, ser interpretadas dentro do espírito dos Comentários revistos*”<sup>145</sup>, não devendo as modificações ser consideradas apenas nos casos em que “*as disposições dessas Convenções difiram, na sua substância, dos artigos modificados*”<sup>146</sup>. Em suma, fora estes casos, “*qualquer outra alteração ou aditamento introduzido nos Comentários dev[e] ser normalmente aplicável no que respeita à interpretação e à aplicação das Convenções celebradas antes da sua adopção, dado que corresponde a um consenso entre os países Membros da OCDE quanto à interpretação adequada das disposições existentes ou quanto à sua aplicação a situações específicas*”<sup>147</sup>. O maior argumento a favor desta posição é a de que as circunstâncias nas quais as CDT se baseiam estão em constante alteração, seja o sistema legal, fatores económicos ou desenvolvimentos tecnológicos<sup>148</sup>. Não obstante, a doutrina tem criticado esta posição por

---

interpretation?” in CARLOS GUTIÉRREZ / ANDREAS PERDELWITZ, *Taxation of Business Profits in the 21st Century*” (Amsterdam: 2013), 257 ss; HUGH AULT, “The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Intertax*, vol. 22, n.º 4 (1994), 145-146; MAARTEN ELLIS, “The influence of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties – response to Prof. Dr. Klaus Vogel”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n.º 12 (2000), 618; MICHAEL LANG, “Later commentaries of the OECD Committee on fiscal affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties”, *Intertax*, vol. 25, n.º 1 (1997), 7-9; FRANS VAN BRUNSCHOT, “The judiciary and the OECD Model tax convention and its Commentaries”, *Bulletin of International Fiscal Documentarion*, Vol. 59, n.º 1 (2005), 7. Entre nós v. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da tributação do *software* nas convenções de dupla tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentário da convenção modelo da OCDE”, *Fiscalidade* 37 (2009), 39 ss; RUI DUARTE MORAIS, *Imputação de Lucros de Sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal não privilegiado* (Porto: 2005), 116; MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação* (Lisboa: 1998), 23; RICARDO PALMA BORGES / RAQUEL RESENDE, “Tax treaty interpretation in Portugal” in MICHAEL LANG (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: 2001), 290 ss.

<sup>145</sup> Parágrafo 33. da Introdução à Convenção Modelo.

<sup>146</sup> Parágrafo 34. da Introdução à Convenção Modelo.

<sup>147</sup> Parágrafo 34. da introdução a Convenção Modelo.

<sup>148</sup> OLA VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, “The applicability of the AOA to existing tax treaties – A matter of interpretation?” in CARLOS GUTIÉRREZ / ANDREAS PERDELWITZ, *Taxation of Business Profits in the 21st Century*” (Amsterdam: 2013), 258.

considerar que implica uma clara violação do princípio da segurança jurídica e da vontade das partes no momento da celebração da CDT<sup>149</sup>.

Também ao nível das remissões para os Comentários este problema subsiste, todavia com menor relevo. Em muitas das normas os Estados, cientes da problemática subjacente, têm vindo a fixar a sua posição na matéria. Veja-se a título de exemplo o ponto V do protocolo anexo à CDT entre a Dinamarca e a Holanda onde ficou estabelecido “*that the provisions of paragraph 4 of Article 8 shall be interpreted in accordance with paragraph 9 and 10 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977*”<sup>150</sup>. Em sentido contrário, defendendo a interpretação ambulatória, o ponto 2 do protocolo anexo à CDT entre Isle of Man e Jersey ao estabelecer que “*the competent authorities shall take into consideration the commentaries pertaining to the OECD Model Convention on Income and on Capital, as it may be revised from time to time, (“OECD Model Convention”) when interpreting provisions of this Agreement that are identical to the provisions in that OECD Model Convention*”<sup>151</sup>.

Não obstante, existem algumas CDT em que a norma remissiva nada refere. Nesses casos, é nosso entendimento que a interpretação estática é a melhor solução por apresentar uma maior conformidade com a vontade das partes e com o princípio da segurança jurídica.

## V – CONCLUSÃO

A vinculatividade dos Comentários e o seu enquadramento nas regras de interpretação constantes da Convenção de Viena é um dos temas mais debatidos no direito fiscal internacional. Longe de querer dar uma solução à problemática subjacente ao tema, procurei dar o meu contributo ao debate, desenvolvendo a temática do endurecimento dos comentários ao abrigo das CDT e acordos colaterais que demonstra ser de grande utilidade para um melhor entendimento do valor dos Comentários.

Em suma, é possível apresentar as seguintes conclusões:

---

<sup>149</sup> OLA VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, “The applicability of the AOA to existing tax treaties – A matter of interpretation?” in CARLOS GUTIÉRREZ / ANDREAS PERDELWITZ, *Taxation of Business Profits in the 21st Century* (Amsterdam: 2013), 258.

<sup>150</sup> Realce nosso.

<sup>151</sup> Realce nosso.

1. As CDT enquanto tratados internacionais de conteúdo especificamente tributário devem ser interpretadas de acordo com as regras de interpretação constantes da Convenção de Viena;
2. As regras de interpretação constantes da Convenção de Viena consubstanciam a codificação de princípios gerais de interpretação já antes impostos pelo direito consuetudinário, pelo que devem ser aplicadas a todas as CDT existentes inclusive as concluídas antes da entrada em vigor da Convenção de Viena;
3. Os artigos 31.º e 32.º da Convenção de Viena acolhem os principais elementos doutrinários de interpretação, os quais estão, no âmbito do processo interpretativo, sujeitos ao princípio da boa fé e subprincípios de *acquiescence*, *estoppel* e proteção das legítimas expectativas;
4. O valor dos Comentários e o seu enquadramento nas regras de interpretação da Convenção de Viena tem sido há várias décadas alvo de debate doutrinal, não havendo uma resposta consensual;
5. O valor intrínseco dos Comentários é o de uma mera recomendação. Em si mesmos, os Comentários carecem de carácter vinculatório, existindo apenas uma adstrição dos Estados-Membros de os analisar em boa fé, podendo após essa análise adotá-los se acharem-no oportuno;
6. Mais do que *soft law*, os Comentários são *emergent hard law* na medida em que podem tornar-se um costume internacional. Não obstante tal possibilidade, os comentários não são ainda uma prática geral aceite como direito, uma vez que objetivamente não são obrigatórios e subjetivamente os Estados não os encaram como instrumento vinculativo;

7. O valor real dos Comentários não pode ser aferido através de uma simples análise intrínseca, sendo de obrigatória consideração todo e qualquer elemento exterior. Devem ser considerados não só o princípio da boa fé e subprincípios, mas também todas as ações e inações dos Estados de onde se pode concluir por uma intenção tácita ou expressa quanto ao valor a atribuir aos Comentários;

Assim:

- **Quanto à intenção tácita dos Estados:**

8. A existência de uma reserva ou observação por parte de um Estado membro não implica uma necessária desconsideração dos Comentários na interpretação de uma CDT. Nada obsta que por força das negociações precedentes à celebração da CDT os Estados optem por afastar quaisquer reservas ou observações existentes e seguir a Convenção Modelo ou o sentido interpretativo constante dos Comentários;
9. A inexistência de uma reserva não implica que os Estados adotem as provisões constantes da Convenção Modelo. Nada obsta que no decorrer das negociações, os Estados optem por não seguir ou afastar alguma das provisões da Convenção Modelo. Em tais casos, os Comentários devem ser desconsiderados;
10. Ainda que haja uma expectativa de apresentação de observações sempre que um Estado membro discorde dos Comentários, não existe qualquer obrigação nesse sentido, pelo que não é possível concluir da inércia de dois Estados em apresentar uma observação uma intenção tácita ou obrigação de seguir o sentido interpretativo constante dos Comentários. Quanto muito, os Comentários poderão ser considerados no processo interpretativo por força da sua íntima conexão à Convenção Modelo e de uma atuação conforme à boa fé;

- **Quanto à boa fé e os seus subprincípios:**

11. É irreal os Comentários obterem por força da boa fé um carácter vinculativo. Se por um lado a boa fé não pode por si só ser fonte de obrigações para os Estados, por outro é unanimemente aceite pelos Estados o carácter não vinculativo dos comentários, não resultando da sua atuação uma intenção tácita de conferir um maior valor;
12. Os únicos casos a partir dos quais se pode retirar uma inequívoca vontade dos Estados de alterar o valor dos Comentários são algumas normas remissivas presentes nas CDT, protocolos, trocas de notas, declarações conjuntas ou memorandos de entendimento, sendo que nestas, uma vez que o carácter vinculativo resulta clara e expressamente da norma, a boa fé atua secundariamente.
13. Não obstante ser irreal a possibilidade dos Comentários obterem carácter vinculativo por força da boa fé, isso não significa que a boa fé não possa ter um papel fulcral a um nível inferior. De facto, uma vez que os Comentários resultam de uma recomendação, o princípio da boa fé impõe que os Estados membros, enquanto destinatários deste instrumento, consultem os Comentários e os considerem no processo interpretativo;

- **Quanto à intenção expressa:**

14. Desde a década de 1990, tornou-se uma prática comum por parte de alguns Estados fazer referência aos Comentários em CDT e outros acordos colaterais. Este fenómeno que é conhecido por remissão por absorção consubstancia uma regulação da questão de direito de forma indireta, sendo operada a aplicação do sentido interpretativo constante dos Comentários através de uma norma remissiva;

15. As remissões aos Comentários apresentam-se na sua maioria em acordos colaterais, sendo os protocolos o instrumento mais utilizado;
16. As remissões podem ser parciais ou globais, consoante pretendam abranger parte ou a totalidade dos Comentários, e limitativas ou não limitativas, consoante apresentem ou não condições para a sua não aplicabilidade;
17. Não existe um modelo pré-estabelecido de normas remissivas para os Comentários, havendo uma total discricionariedade dos Estados para a sua redação. Nessa medida, é de evitar uma generalização de toda e qualquer remissão para os comentários, devendo invés ser feita uma análise casuística para aferir se houve ou não a atribuição de efeitos vinculatórios;
18. Ainda que algumas normas remissivas não atribuam um efeito vinculatório aos Comentários, isso não significa que essas referências são desprovidas de sentido ou valor. Na verdade, se os Comentários já são um instrumento auxiliar de elevada importância na interpretação de CDT por acompanharem a convenção modelo e serem elaborados por “*peritos representativos dos governos dos países Membros no seio do Comité dos Assuntos Fiscais*”, então uma referência expressa aos Comentários em acordos onde os Estados após longos períodos de negociação apresentam de forma inequívoca as suas intenções confere aos Comentários um significado e relevo ainda maiores. Por outro lado, uma vez que já resulta para os Estados membros, enquanto destinatários da recomendação e por força da boa fé, uma obrigação de considerar os Comentários no processo interpretativo, o principal impacto destas referências verifica-se sobre os Estados não membros que ficam sujeitos à mesma obrigação por força de uma norma remissiva;
19. Nos casos em que os Estados pretendem atribuir efeito vinculatório aos Comentários, verifica-se um processo de endurecimento e transformação em *hard law*, sendo o catalisador dessa transformação a norma remissiva. Por força dessa norma remissiva os Comentários tornam-se parte do *contexto* da

CDT, enquadrando-se no artigo 31.º, n.º 2, alínea a) ou 31.º, n.º 3, alínea a) da Convenção de Viena, consoante o endurecimento tenha ocorrido aquando da conclusão da CDT ou posteriormente;

20. A adoção por parte dos Estados de normas remissivas que atribuem efeito vinculativo aos Comentários é mais uma prova de que estes não consideram a interpretação constante dos Comentários como obrigatória quando adotam as provisões constantes da Convenção Modelo nem quando não apresentam observações;
21. Atribuindo a norma remissiva carácter vinculativo aos Comentários, a interpretação constante destes deve ser obrigatoriamente seguida. No caso das remissões parciais, e inexistindo outros elementos que possam conferir efeito vinculativo, todos os comentários que não são objeto da norma remissiva não têm carácter obrigatório. De facto, se os Estados quisessem que a interpretação resultante de todos os outros Comentários fosse obrigatória, teriam (também) plasmado tal entendimento na CDT ou acordo colateral.

## **BIBLIOGRAFIA**

ABBOTT, KENNETH W. / SNIDAL, DUNCAN, “Hard and Soft Law in international governance”, *International Organization*, Vol. 54, n.º 3 (2000)

ACCIOLY, HILDEBRANDO, *Tratado de Direito Internacional Publico* (Rio de Janeiro: 1934)

ARNOLD, BRIAN, “The interpretation of tax treaties: myth and reality”, *Bulletin of International Taxation*, vol. 64, n.º 1 (2010)

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, *O Direito: Introdução e Teoria Geral*<sup>13</sup>, (Coimbra: 2006)

AULT, HUGH, “The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Intertax*, vol. 22, n.º 4 (1994)

AVERY JONES J.F., “Interpretation of tax treaties”, *IBFD Bulletin*, vol. 40, n.º 2 (1986)

AVERY JONES, J. F., “Tax treaty interpretation in the United Kingdom” in MICHAEL LANG (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: 2001)

AVERY JONES, J. F., “The effect of changes in the OECD commentaries after a treaty is concluded”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, n.º 3 (2002)

AVERY JONES, J. F., “The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model – II” in *British Tax Review*, n.º 2 (1984)

AVI-YONAH, REUVEN, *Double Tax Treaties: An Introduction* (Michigan: 2007)

BACELAR GOUVEIA, JORGE, *Manual de Direito Internacional Público* (Coimbra: 2013)

BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, (Coimbra: 2008)

BECERRA, ANDRÉS, “The interpretational approaches to the Vienna Convention – Application to (tax) treaty analysis”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 10 (2011)

BECERRA, JUAN ANGEL, *Interpretation and application of tax treaties in North America* (Amsterdam: 2013)

BIRUMS, ANDREJS, “Latvia’s tax treaty policy” in MICHAEL LANG *et al.* (Eds.), *European Union: Tax Treaties of the Central and Eastern European Countries* (Wien: 2008)

BLOKKER, NIELS, “Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the commentaries on the OCDE model tax convention” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008)

BLUTMAN, LÁZLÓ, “In the trap of legal metaphor: international soft law”, *International and Comparative Law Quarterly*, vol 59 (2010)

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, OLA VAN, “The applicability of the AOA to existing tax treaties – A matter of interpretation?” in CARLOS GUTIÉRREZ / ANDREAS PERDELWITZ, *Taxation of Business Profits in the 21st Century*” (Amsterdam: 2013)

BRITO, WLADIMIR, *Direito Internacional Público* (Coimbra: 2008)

BROE, LUC DE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam: 2008)

CALDERÓN, JOSÉ / PIÑA, DOLORES, “Interpretation of Tax Treaties”, *European Taxation*, vol. 39, n.º 10 (1999)

CARTER, BARRY / WEINER, ALLEN, *International Law*<sup>5</sup> (Nova Iorque: 2007)

CASTELO BRANCO, RODRIGO, “The History and Relevance of Model Tax Conventions” in THOMAS ECKER / GERNOT RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: 2011)

CHINKIN, CHRISTINE, “Normative development in the international legal system” in *Commitment and Compliance* (2000)

CHRISTIANS, ALLISON, “Hard law, soft law, and no law: The world of international tax dispute resolution”, *New York University School of Law – Colloquium on Tax Policy and Public Finance* (2011)

COURINHA, GUSTAVO LOPES, “Da tributação do *software* nas convenções de dupla tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da convenção modelo da OCDE”, *Fiscalidade* 37 (2009)

DAURER, VERONIKA, *Tax Treaties and Developing Countries*, Series on International Taxation, Vol. 44 (Alphen aan den Rijn: 2014)

DOUMA, SJOUERD / ENGELEN, FRANK, “General introduction” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008)

ELLIS, MAARTEN, “The influence of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties – response to Prof. Dr. Klaus Vogel”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n.º 12 (2000)

ENGELEN, FRANK, “Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD Model”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 60, n.º 3 (2006)

ENGELEN, FRANK, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: 2004)

HOLMES, KEVIN, *International Tax Policy and Double Tax Treaties* (Amsterdam: 2007)

INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, *ICJ Reports 1998* (1998)

INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Guide to Practice on Reservations to Treaties* (2011)

INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Report of the International Law Commission, 63<sup>rd</sup> session* (2011)

INTERNATIONAL LAW COMMISSION, *Yearbook of the International Law Commission 1966 Vol. II* (New York: 1967)

JOGARAJAN, SUNITA, “The conclusion and termination of the “First” double taxation treaty”, *British Tax Review*, n.º 3 (2012)

KHOTIER, THOMAS / SCHEFER, KRISTA, “Good faith and the protection of legitimate expectations in the WTO” in MARCO BRONCKERS / REINHARD QUICK (Eds.), *New Directions in International Economic Law: Essays in honour of John H. Jackson* (The Hague: 2000)

LANG, MICHAEL / BRUGGER, FLORIAN, “The role of the OECD commentary in tax treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23 (2008)

LANG, MICHAEL, “Later commentaries of the OECD Committee on fiscal affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties”, *Intertax*, vol. 25, n.º 1 (1997)

LANG, MICHAEL, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>2</sup>* (Wien: 2013)

MAISTO, GUGLIELMO, “The observation on the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, n.º 1 (2005)

MESQUITA, MARGARIDA CORDEIRO, *As Convenções sobre Dupla Tributação* (Lisboa: 1998)

MEYER, TIMOTHY, “Soft law as delegation”, *Fordham International Law Journal*, Vol. 32, n.º 3 (2009)

MOICHE, SUSANA, “Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación”, *Cronica Tributaria* (2005)

MORAIS, RUI DUARTE, “Convenções para evitar a dupla tributação e direito comunitário na jurisprudência recente do STA”, *Fiscalidade* 48 (2011)

MORAIS, RUI DUARTE, “Dupla tributação internacional em IRS – Notas de uma leitura em jurisprudência”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 1 (2008)

MORAIS, RUI DUARTE, *Imputação de Lucros de Sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal não privilegiado* (Porto: 2005)

OECD COUNCIL, *Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital - [C(97)195/FINAL]*

OLENIK, KRISTIAN, “Tax treaties and the recourse to historical interpretation under the Vienna Convention on the Law of Treaties” in THOMAS ECKER / GERNOT RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: 2011)

PAHAPILL, HELEN, “Estonia’s tax treaty policy” in MICHAEL LANG *et al.* (Eds.), *European Union: Tax Treaties of the Central and Eastern European Countries* (Wien: 2008)

PALMA BORGES, RICARDO / RESENDE, RAQUEL, “Tax treaty interpretation in Portugal” in MICHAEL LANG (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: 2001)

PELAYO, MANUEL HALLIVIS, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios* (Ciudad de México: 2011)

PIJL, HANS, “The OECD commentary as a source of international law and the role of the judiciary”, *European Taxation*, vol. 46, n.º 5 (2006)

PIJL, HANS, “The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to dutch practice”, *Bulletin for international fiscal documentation*, vol. 51, n.º 12 (1997)

PINTO, ROGER, *Le Droit des Relations Internationales* (Paris: 1972)

PIRES, MANUEL, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento* (Lisboa: 1984)

REIMER, EKKEHART, “Tax treaty interpretation in Germany” in MICHAEL LANG (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: 2001)

REUTER, PAUL, *Introduction to the Law of Treaties*<sup>2</sup> (London: 1995)

ROCHA, SÉRGIO ANDRÉ, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, Series on International Taxation, Vol. 32 (Alphen aan den Rijn: 2009)

ROHATGI, ROY, *Basic International Taxation* (The Hague: 2002)

RUBINSTEIN, FLÁVIO, “Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa fé objectiva”, *Revista de Direito Tributário Internacional*, vol. 1, n.º 3 (2006)

SHAFFER, GREGORY / POLLACK, MARK A., “Hard and soft law: What have we learned?”, *Minnesota Legal Studies Research Paper Series*, Research Paper n.º 12-17 (2012)

SHAFFER, GREGORY / POLLACK, MARK A., “Hard vs. Soft law: Alternatives, complements, and antagonists in international governance”, *Minnesota Law Review*, Vol. 94, n.º 3 (2010)

SHAW, MALCOLM N., *International Law*<sup>6</sup> (Cambridge: 2008)

SHELTON, NED, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (London: 2004)

SILVA, ANDRÉ FESTAS DA, *Interpretação dos Tratados de Dupla tributação* (Lisboa: 2005), FDUL (dissertação de mestrado não publicada – Cota T-4022)

SINCLAIR, IAN, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, (Manchester: 1973)

SMITH, ANDREW, *New Zealand's recently negotiated Double Tax Agreements: New Developments in New Zealand's International Tax Policy* (2012)

TAMMES, A.J.P., "Soft Law" in *Essays on International & Comparative Law in honour of Judge Erades* (The Hague: 1983)

THIRLWAY, HUGH, "The role of the international law concepts of acquiescence and estoppel" in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008)

VAN BRUNSCHOT, FRANS, "The judiciary and the OECD Model tax convention and its Commentaries", *Bulletin of International Fiscal Documentarion*, Vol. 59, n.º 1 (2005)

VAN DEN TEMPEL, A. J., *Relief from Double Taxation* (Amsterdam: 1967)

VAN DER BRUGGEN, EDWIN, "The power of persuasion: notes on the sources of international law and the OECD commentary", *Intertax*, vol. 31, n.º 8/9 (2003)

VAN RAAD, KEES, "Tax treaty issues – Current and future developments", *European Taxation*, vol. 36, n.º 1 (1996)

VITKŪNIENĖ, NORA, "Lithuania's tax treaty policy" in MICHAEL LANG *et al.* (Eds.), *European Union: Tax Treaties of the Central and Eastern European Countries* (Wien: 2008)

VOGEL, KLAUS / PROKISCH, RAINER, "General report – Interpretation of double taxation conventions" in *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXVIIIa (1993)

VOGEL, KLAUS, "Double tax treaties and their interpretation" in *Berkeley Journal of International Law*, vol. 4, n.º 1 (1986)

VOGEL, KLAUS, "The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n.º 12 (2000)

VOGEL, KLAUS, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*<sup>3</sup>, (London: 1997)

VON ROENNE, CHRISTIAN FREIHERR, “The Very Beginning – The First Tax Treaties” in THOMAS ECKER / GERNOT RESSLER (Eds.), *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: 2011)

WARD, DAVID / *et al.*, *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: 2006)

WARD, DAVID, “Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model?” in SJOUERD DOUMA / FRANK ENGELEN, *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Amsterdam: 2008)

WARD, DAVID, “Use of foreign court decision in interpreting tax treaties” in GUGLIELMO MAISTO (Ed.), *Courts and Tax Treaty Law* (Amsterdam: 2007)

WATTEL, PETER / MARRES, OTTO, “The legal status of the OECD commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties”, *European Taxation*, vol. 43, n.º 3 (2003)

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Inernacional*<sup>2</sup> (Coimbra: 2009)

## ANEXO

### Convenções de Dupla Tributação (incluindo acordos colaterais) que apresentam normas remissivas para os Comentários

CDT	Entrada em Vigor	Local da referência	Referência
Albânia - Áustria	1 de setembro de 2008	Protocolo Entrada em vigor a 1 de setembro de 2008	<p><b>5. Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The OECD Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>

Albânia - Espanha	4 de maio de 2011	Protocolo Entrada em vigor a 4 de maio de 2011.	<p><b>I Interpretation of the Agreement</b></p> <p>It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall be interpreted according to the OECD Commentaries thereon. The Commentaries - as they may be revised from time to time - constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
Alemanha - Chipre	16 de dezembro de 2011	Protocolo Entrada em vigor a 16 de dezembro de 2011.	<p><b>5. With reference to Article 25:</b></p> <p>5.1 The OECD Commentary on Article 26 of the Model Tax Convention on Income and on Capital in the version at the moment of entry into force of this Agreement shall be used as guidance for the application of Article 25.</p>
Alemanha - Espanha	18 de outubro de 2012	Protocolo Entrada em vigor a 18 de outubro de 2012.	<p><b>5. With reference to Article 25:</b></p> <p>5.1 The OECD Commentary on Article 26 of the Model Tax Convention on Income and on Capital in the version at the moment of entry into force of this Agreement shall be used as guidance for the application of Article 25.</p>

Alemanha - Hungria	30 de dezembro de 2011	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 2011.	<p><b>3. With reference to Articles 5 and 7:</b></p> <p>The application and interpretation of Articles 5 and 7 of this Agreement and, in particular the settlement of any disputes insofar, should be done by using the Commentary on Articles 5 and 7 of the current Model Convention of the OECD. If the Commentary is revised in the future by the OECD, Articles 5 and 7 of this Agreement should be interpreted in the spirit of the revised Commentary, provided this is in accordance with the text of the Agreement.</p>
Alemanha - Irlanda	28 de novembro de 2012	Protocolo Entrada em vigor a 28 de novembro de 2012.	<p><b>7. With reference to Article 23 (Elimination of Double Taxation):</b></p> <p>It is understood that references in paragraph 2e) aa) to items of income or capital being placed under different provisions of this Agreement or being attributed to different persons are references to income or capital being so placed or attributed in accordance with the provisions of this Agreement and to such differences where they are based not on diferente interpretations of facts or the provisions of the Agreement but rather on different provisions of the domestic law of each Contracting State, as distinguished in paragraphs 32.5 and 32.6 of the July 2008 version of the Commentary on Article 23A and 23B of the model tax convention on income and on capital of the OECD.</p>

Alemanha - Reino Unido	30 de dezembro de 2010	Declaração Conjunta Entrada em vigor a 30 de dezembro de 2010	<b>1. Improper use of the Convention</b>  Having regard to paragraphs 7 to 12 of the Commentary to Article 1 of the OECD model tax convention, it is understood that this Convention shall not be interpreted to mean that a Contracting State is prevented from applying its domestic legal provisions on the prevention of tax evasion or tax avoidance where those provisions are used to challenge arrangements which constitute an abuse of the Convention. It is further understood that an abuse of the Convention takes place where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements is to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions of the Convention.
---------------------------	------------------------------	--	---

<p>Arménia - Áustria</p>	<p>1 de abril de 2004</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de abril de 2004</p>	<p><b>I. Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries with respect to Taxes on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentary thereon.</p> <p>The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention.</p> <p>The Commentaries -- as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23rd May 1969 on the Law of Treaties. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries of the OECD and the UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 25, if necessary.</p>
<p>Áustria - África do Sul</p>	<p>6 de fevereiro de 1997</p>	<p>Protocolo Entrada em vigora a 1 de março de 2012</p>	<p><b>AD ARTICLE 26:</b></p> <p>4. It is understood that - in addition to the above mentioned principles - for the interpretation of Article 26 the principles established in the Organisation for Economic Co-operation and Development Model Tax Convention Commentaries, including the technical note prepared by the Organisation for Economic Co-operation and Development Secretariat, shall be considered as well.</p>

<p>Áustria - Alemanha</p>	<p>18 de agosto de 2002</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 18 de agosto de 2002</p>	<p><b>13a With reference to Article 26:</b></p> <p>e) It is understood that, in addition to the above-mentioned principles, the application principles relevant for exchange of information established in the OECD Commentaries, as amended from time to time, shall also be considered in interpreting Article 26.</p> <p><b>16. Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) all observations made by both Contracting States to the OECD Commentary;</p> <p>(b) all contrary interpretations contained in this protocol;</p> <p>(c) all contrary interpretations made by one of the Contracting States in a published statement, transmitted to the competent authority of the other Contracting State before the entry into force of the Convention;</p> <p>(d) all contrary interpretations agreed by the competent authorities following the entry into force of the Convention.</p>
-------------------------------	---------------------------------	--	--

Áustria - Azerbaijão	23 de fevereiro de 2001	Protocolo Entrada em vigor a 23 de fevereiro de 2001	<b>Interpretation of the Convention</b>  It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentaries thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentaries -- as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries of the OECD and the UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 25, if necessary.
-------------------------	-------------------------------	--	---

<p>Áustria - Bahrain</p>	<p>1 de fevereiro de 2011</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de fevereiro de 2011</p>	<p><b>2. Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon, as it may be revised from time to time. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention.</p>
<p>Áustria - Bélgica</p>	<p>28 de junho de 1973</p>	<p>Protocolo Adicional (2009) Ainda não está em vigor</p>	<p><b>Ad Article 26:</b></p> <p>4. It is understood that - in addition to the above mentioned principles - for the interpretation of Article 26 the principles established in the OECD Commentaries shall be considered as well.</p>

<p>Áustria - Bósnia e Herzegovina</p>	<p>26 de outubro de 2011</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 26 de outubro de 2011.</p>	<p><b>1. Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention; and</p> <p>c) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
---	----------------------------------	--	---

<p>Áustria - Bulgária</p>	<p>3 de fevereiro de 2011</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 3 de fevereiro de 2011</p>	<p><b>7. Interpretation of the Convention</b> It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Tax Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations as well as any positions on the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention.</p>
<p>Áustria - Cazaquistão</p>	<p>1 de março de 2006</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de março de 2006</p>	<p><b>Interpretation of the Convention</b> It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentaries thereon. The Commentaries - - as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>

<p>Áustria - Chile</p>	<p>Ainda não está em vigor</p>	<p>Protocolo Ainda não está em vigor</p>	<p><b>11. Interpretation of the Convention</b> It is understood that the OECD and UN Model Commentaries – as they may be revised from time to time – constitute a means of interpretation in the sense of Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties as far as the provisions of this Convention correspond to those Model Conventions and subject to any contrary interpretations in this Protocol and any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of this Convention or any future reservations or observations to the OECD and UN Model or their Commentaries by either Contracting State.</p>
<p>Áustria - Croácia</p>	<p>27 de junho de 2001</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 27 de junho de 2001</p>	<p><b>Interpretation of the Agreement</b>  It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentaries thereon. The Commentaries - - as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>

<p>Áustria - Cuba</p>	<p>12 de setembro de 2006</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 12 de setembro de 2006</p>	<p><b>7. Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries with respect to taxes on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentaries thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD or UN Model or its Commentaries by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>(c) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The OECD or UN Commentaries - as they may be revised from time to time - constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries of the OECD and UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 26 if necessary.</p>
---------------------------	---------------------------------------	--	---

<p>Áustria - Dinamarca</p>	<p>27 de novembro de 2008</p>	<p>Protocolo (2007) Entrada em vigor a 27 de novembro de 2008 e, Protocolo Adicional (2009) e respectiva anexo (Nota Técnica) Entrada em vigor a 1 de maio de 2010</p>	<p><b>1. Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>(c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>(d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The OECD Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p> <p><b>With reference to Article 27:</b></p> <p>4. It is understood that, in addition to the above-mentioned principles, the principles established in the OECD Commentaries including the technical note prepared by the OECD Secretariat, which is included as an Annex to this Additional Protocol, shall also be considered in interpreting Article 27.</p>
--------------------------------	---------------------------------------	--	--

			<p><b>Technical note on paragraph 5 of Article 26 of the OECD Model Tax Convention</b></p> <p>For further details reference is made to the commentaries to the Article 26 of the OECD Model Tax Convention and Article 5 of the Model Agreement on Exchange of Information.</p>
Áustria - EAU	1 de setembro de 2004	Protocolo Entrada em vigor a 1 de setembro de 2004	<p><b>Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentaries thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentaries -- as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries of the OECD and the UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 26.</p>

<p>Áustria - Eslovénia</p>	<p>1 de fevereiro de 1999</p>	<p>Protocolo Adicional Entrada em vigor a 1 de novembro de 2012</p>	<p><b>4.</b> It is understood that – in addition to the above mentioned principles – for the interpretation of Article 27 the principles established in the OECD Commentaries including the technical note prepared by the OECD Secretariat, which is added as an Annex to this Additional Protocol, shall be considered as well.</p>
<p>Áustria - EUA</p>	<p>1 de fevereiro de 1998</p>	<p>Memorando de Entendimento Entrada em vigor a 1 de fevereiro de 1998</p>	<p><b>Memorandum of Understanding</b></p> <p>Re Interpretation of the Convention It is understood that provisions of the Treaty that are drafted according to the corresponding provisions of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretations in this Memorandum of Understanding;</p> <p>(c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention; and</p> <p>(d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentary - - as it may be revised from time to time -- constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May, 1969.</p>

Áustria - Finlândia	1 de abril de 2001	Protocolo Entrada em vigor a 1 de abril de 2001	<p><b>Ad Article 26:</b></p> <p>4. It is understood that, in addition to the above-mentioned principles, the application principles established in the OECD Commentaries shall also be considered in interpreting Article 26.</p>
Áustria - Geórgia	1 de março de 2006	Protocolo (2006) Entrada em vigor a 1 de março de 2006 e, Protocolo Adicional (2012) e respectivo anexo (Nota Técnica) Ainda não está em vigor	<p><b>8. Interpretation of the Agreement:</b> It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Agreement. The OECD Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p> <p><b>Ad Article 26:</b></p> <p><b>iv.</b> It is understood that – in addition to the above mentioned principles – for the interpretation of Article 26 the principles established in the OECD Commentaries including the technical note prepared by the OECD Secretariat, which is added as an Annex to this Additional Protocol, shall be considered as well.</p>

			<p><b>Technical note on paragraph 5 of Article 26 of the OECD Model Tax Convention</b></p> <p>(...) For further details, you may wish to consult the commentaries to the Article 26 of the OECD Model Tax Convention and Article 5 of the Model Agreement on Exchange of Information.</p>
Áustria - Macedónia	20 de janeiro de 2008	Protocolo Entrada em vigor a 20 de janeiro de 2008	<p><b>2. Interpretation of the Agreement</b></p> <p>It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>(c) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Agreement. The OECD Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>

<p>Áustria - México</p>	<p>1 de janeiro de 2005</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de janeiro de 2005</p>	<p><b>1. With reference to the interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD-Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>(c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention; and</p> <p>(d) any contrary interpretation agreed upon by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentary -- as it may be revised from time to time -- constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
-----------------------------	---------------------------------	--	--

Áustria - Moldávia	1 de janeiro de 2005	Protocolo Entrada em vigor a 1 de janeiro de 2005	<b>Interpretation of the Convention</b>  It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentaries thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentaries -- as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries on the OECD and the UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 24, if necessary.
-----------------------	-------------------------	---	---

Áustria - Mongólia	1 de outubro de 2004	Protocolo Entrada em vigor a 1 de outubro de 2004	<b>Interpretation of the Convention</b>  It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentaries thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentaries -- as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries of the OECD and the UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 26, if necessary.
-----------------------	-------------------------	---	---

<p>Áustria - Nepal</p>	<p>1 de janeiro de 2002</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de janeiro de 2002</p>	<p><b>1. Referring to the interpretation of the Agreement</b></p> <p>It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries with respect to Taxes on Income shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Agreement. The Commentaries -- as they may be revised from time to time - - constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23rd May 1969 on the Law of Treaties. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries of the OECD and the UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 24, if necessary.</p>
<p>Áustria - Noruega</p>	<p>1 de dezembro de 1996</p>	<p>Protocolo Adicional Entrada em vigor a 1 de junho de 2013</p>	<p><b>With respect to Article 27 of the Convention:</b></p> <p>4. It is understood that - in addition to the above mentioned principles - for the interpretation of Article 27 the principles established in the OECD Commentaries shall be considered as well.</p>

<p>Áustria - Nova Zelândia</p>	<p>1 de dezembro de 2007</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de dezembro de 2007</p>	<p><b>13. Interpretation of the Agreement:</b> It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Agreement;</p> <p>d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Agreement. The OECD Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
--	--------------------------------------	---	--

<p>Áustria - Polónia</p>	<p>1 de abril de 2005</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de abril de 2005</p>	<p><b>I. Re Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Agreement; and</p> <p>(c) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Agreement. The Commentary -- as it may be revised from time to time -- constitutes a means of interpretation in the sense of the Articles on interpretation of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
------------------------------	-------------------------------	--	--

<p>Áustria - Qatar</p>	<p>7 de março de 2012</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 7 de março de 2012</p>	<p><b>3. Interpretation of the Agreement</b></p> <p>It is understood that provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital or the UN Model Double Taxation Convention shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD or UN Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation agreed upon by the competent authorities after the entry into force of the Agreement.</p>
<p>Áustria - Roménia</p>	<p>1 de fevereiro de 2006</p>	<p>Protocolo (2005) Entrada em vigor a 1 de fevereiro de 2006 Cláusula transcrita para o Protocolo Adicional de 2012, com a alteração ao artigo 27.º da CDT Entrada em vigor a 1 de novembro de 2013</p>	<p><b>Ad Article 27:</b></p> <p>4. It is understood that - in addition to the above-mentioned principles - for the interpretation of Article 27 the principles established in the OECD Commentaries shall be considered as well.</p>

<p>Áustria - San Marino</p>	<p>2 de fevereiro de 2005</p>	<p>Protocolo (2004) Entrada em vigor a 2 de fevereiro de 2005;  e,  Protocolo Adicional (2009) Entrada em vigor a 1 de junho de 2010</p>	<p><b>6. Interpretation of the Convention:</b> It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>(c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>(d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The OECD Commentary -- as it may be revised from time to time -- constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p> <p><b>Article 1 Ad Article 26</b></p> <p>4. It is understood that - in addition to the above mentioned principles - for the interpretation of Article 26 the principles established in the OECD Commentaries shall be considered as well.</p>
---------------------------------	-----------------------------------	--	---

Áustria - Sérvia	17 de dezembro de 2010	Protocolo Entrada em vigor a 17 de dezembro de 2010.	<b>III. Ad Article 27:</b>  3. It is understood that, in addition to the above mentioned principles, for the interpretation of Article 27, the principles established in the OECD Commentaries (in particular, paragraph 5 of the Commentary on Article 26) shall be considered as well.
Áustria - Suécia	29 de dezembro de 1959	Protocolo Entrada em vigor a 16 de junho de 2009.	<b>Ad Article 23:</b>  4. It is understood that, in addition to the above-mentioned principles, the application principles established in the Commentaries to the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital shall also be considered in interpreting Article 23.

<p>Áustria - Tajiquistão</p>	<p>1 de julho de 2012</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 1 de julho de 2012</p>	<p><b>3. With reference to Article 26</b> (iv) It is understood that – in addition to the above mentioned principles – for the interpretation of Article 26 the principles established in the OECD Commentaries, shall be considered as well.</p> <p><b>4. Interpretation of the Convention</b> It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD-Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The OECD Commentary – as it may be revised from time to time – constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
----------------------------------	-------------------------------	--	--

<p>Áustria - Ucrânia</p>	<p>20 de maio de 1999</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 20 de maio de 1999</p>	<p><b>Interpretation of the Convention</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentaries thereon. The Commentaries - - as they may be revised from time to time -- constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
<p>Azerbaijão - Holanda</p>	<p>18 de dezembro de 2009</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 18 de dezembro de 2009</p>	<p><b>I.</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Tax Convention on income and on capital or the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD or UN Commentaries thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentaries - as they may be revised from time to time - constitute a means of interpretation. In case of any divergence in the interpretation as expressed in the commentaries of the OECD and the UN Model, a common interpretation would have to be sought by mutual agreement according to Article 26, if necessary.</p>

Bahrain - Bélgica	Ainda não está em vigor	Protocolo Ainda não está em vigor	<p><b>1. Ad Article 3, paragraph 2:</b></p> <p>In the interpretation of the provisions of the Convention which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention, the tax administrations of the Contracting States shall follow the general principles of the commentary of the Model Convention provided the Contracting States did not include in that commentary any observations expressing a disagreement with those principles and to the extent the Contracting States do not agree on a divergent interpretation in special circumstances.</p>
Bahrain - Holanda	24 de dezembro de 2009	Protocolo Entrada em vigor a 24 de dezembro de 2009	<p><b>A. General</b></p> <p>1. It is understood that the provisions of the Convention which are the same or substantially the same as the corresponding provisions of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, shall be interpreted according to the OECD Commentary on these provisions at the moment of signing the Convention and to subsequent clarifying modifications of the OECD Commentary on these provisions. The understanding in the preceding sentence shall not apply with respect to any contrary interpretation agreed to in this Protocol, to contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention or to reservations or observations to the OECD Model Tax Convention or OECD Commentary by either Contracting State.</p>

Bahrain - México	22 de fevereiro de 2012	Na própria CDT	<p><b>Article 21</b> <b>LIMITATION ON BENEFITS</b></p> <p>4. It is understood that the Contracting States shall endeavour to apply the provisions of this Convention in accordance with the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital drawn up from time to time by the OECD Committee on Fiscal Affairs to the extent that the provisions contained in the Convention correspond to those set forth under such Model.</p>
Barbados - Holanda	12 de julho de 2007	Protocolo Entrada em vigor a 12 de julho de 2007	<p><b>I. General</b></p> <p>1. It is understood that both Contracting States will follow the OECD Commentary when applying and interpreting the provisions of this Convention that are substantially the same as those in the OECD Model Convention.</p>

<p>Bélgica - Congo</p>	<p>24 de novembro de 2011</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 24 de novembro de 2011</p>	<p><b>1. Ad paragraph 2 of Article 3</b></p> <p>The provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary. The preceding sentence shall not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>(b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>(c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>(d) any contrary interpretation agreed on by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The OECD Commentary -- as it may be revised from time to time -- shall constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
<p>Bélgica - Estónia</p>	<p>15 de abril de 2003</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 15 de abril de 2003</p>	<p><b>7. Ad Article 12, paragraph 3</b></p> <p>It is understood that the term "information concerning industrial, commercial or scientific experience" is to be interpreted according to the Commentary on paragraph 2 of Article 12 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.</p>

<p>Bélgica - Isle of Man</p>	<p>Concluída a 16 de julho de 2009, ainda não está em vigor.</p>	<p>Protocolo Ainda não está em vigor</p>	<p><b>8.</b> The provisions of the Agreement which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Party;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Parties that has been provided to the competent authority of the other Party prior to the entry into force of the Agreement;</p> <p>d) any contrary interpretation agreed on by the competent authorities after the entry into force of the Agreement.</p>
<p>Bélgica - Letónia</p>	<p>7 de maio de 2003</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor 7 de maio de 2003</p>	<p><b>7. Ad Article 12, paragraph 3</b></p> <p>It is understood that the term "information concerning industrial, commercial or scientific experience" is to be interpreted according to the Commentary on paragraph 2 of Article 12 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.</p>
<p>Bélgica - Lituânia</p>	<p>5 de maio de 2003</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 5 de maio de 2003</p>	<p><b>7. Ad Article 12, paragraph 3</b></p> <p>It is understood that the term "information concerning industrial, commercial or scientific experience" is to be interpreted according to the Commentary on paragraph 2 of Article 12 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.</p>

Bélgica - Macau	Ainda não está em vigor	Protocolo Ainda não está em vigor	<p><b>1. General clause of interpretation</b></p> <p>In the interpretation of the provisions of the Agreement which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention, the tax administrations of the Contracting Parties shall follow the general principles of the Commentary of the Model Convention provided that the Contracting Parties did not include in that Commentary any observations expressing a disagreement with those principles and to the extent the Contracting Parties do not agree on a divergent interpretation in special circumstances.</p>
Bélgica - Macedónia	Ainda não está em vigor	Protocolo Ainda não está em vigor	<p><b>1.</b> In the interpretation of the provisions of the Convention which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention, the tax administrations of the Contracting States shall endeavour to follow the general principles of the Commentaries on the Articles of that Model Convention provided the Contracting States did not include in those Commentaries any observations expressing a disagreement with those principles and to the extent the Contracting States do not agree on a divergent interpretation in the framework of paragraph 3 of Article 24.</p>

<p>Bélgica - Malásia</p>	<p>14 de agosto de 1975</p>	<p>Protocolo (2009) Ainda não está em vigor</p>	<p><b>1. Ad Article III, paragraph 2 of the Agreement:</b></p> <p>In the interpretation of the provisions of the Agreement which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention, the tax administrations of the Contracting States shall endeavour to follow the general principles of the Commentaries on the Model Convention provided the Contracting States did not include in those Commentaries any observations expressing a disagreement with those principles and to the extent the Contracting States do not agree on a divergent interpretation in the framework of paragraph 3 of Article XXV.</p>
<p>Bélgica - Moldávia</p>	<p>Ainda não está em vigor</p>	<p>Protocolo Ainda não está em vigor</p>	<p><b>1. Ad Article 3, paragraph 2:</b></p> <p>In the interpretation of the provisions of the Convention which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention, the Contracting States shall follow the general principles of the commentary of the Model Convention provided the Contracting States did not include in that commentary any observations expressing a disagreement with those principles and to the extent the Contracting States do not agree on a divergent interpretation in special circumstances.</p>

Bélgica - Ruanda	6 de julho de 2010	Na própria CDT	<p><b>Article 3</b> <b>General definitions</b></p> <p><b>3.</b> It is understood that the provisions of the Convention which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital shall be interpreted in accordance with the general principles expressed in the commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. This will not apply with respect to:</p> <p>a) any disagreement expressed by a Contracting State in an observation on the commentaries;</p> <p>b) any contrary interpretation provided for in this Convention;</p> <p>c) any contrary interpretation published by one of the Contracting States and notified to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>d) any contrary interpretation agreed on by the competent authorities of the Contracting States after the entry into force of the Convention.</p>
---------------------	-----------------------	-------------------	---

<p>Bélgica - San Marino</p>	<p>25 de junho de 2007</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 25 de junho de 2007</p>	<p><b>9.</b> The provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;</p> <p>b) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention;</p> <p>d) any contrary interpretation agreed on by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The OECD Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
---------------------------------	--------------------------------	---	---

<p>Bélgica - Tajiquistão</p>	<p>Concluída a 10 de fevereiro de 2009, ainda não está em vigor.</p>	<p>Protocolo Ainda não está em vigor.</p>	<p><b>2. Ad paragraph 2 of Article 3:</b></p> <p>In the interpretation of the provisions of the Agreement which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention, the tax administrations of the Contracting States shall follow the general principles of the commentary of the Model Convention provided the Contracting States did not include in that commentary any observations expressing a disagreement with those principles and to the extent the Contracting States do not agree on a divergent interpretation in special circumstances.</p>
<p>Bélgica - Uganda</p>	<p>Ainda não está em vigor</p>	<p>Protocolo Ainda não está em vigor</p>	<p><b>1. Ad Article 3, paragraph 2:</b></p> <p>In the interpretation of the provisions of the Convention which are identical or in substance similar to the provisions of the OECD Model Tax Convention, the tax administrations of the Contracting States shall follow the general principles of the commentary of the Model Convention provided the Contracting States did not include in that commentary any observations expressing a disagreement with those principles and to the extent the Contracting States do not agree on a divergent interpretation in special circumstances.</p>

Bósnia e Herzegovina - Espanha	4 de janeiro de 2011	Protocolo Entrada em vigor a 4 de janeiro de 2011	<p><b>II. Interpretation of the Convention.</b></p> <p>It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentaries thereon. The Commentaries - as they may be revised from time to time - constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
Canadá - Nova Zelândia	Ainda não está em vigor	Protocolo Ainda não está em vigor	<p><b>With reference to Article 8 of the Convention:</b></p> <p>The interpretation of the term "profits" in paragraph 2 of Article 8 should be guided by the first sentence of paragraph 5 of the Commentary on Article 8 of the Organisation for Economic Co-Operation and Development Model Tax Convention on Income and on Capital (July 2008).</p>
Cazaquistão - Suíça	24 de novembro de 2000	Protocolo Ainda não está em vigor (Ratificado apenas pelo Cazaquistão)	<p><b>ARTICLE VII</b></p> <p>6. With reference to all Articles Both Contracting States expect that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall have the same meaning as expressed in the OECD Commentaries thereon and accordingly be applied by each of the Contracting States. The Commentaries - as they may be revised from time to time - constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties."</p>

Chile - EUA	Ainda não está em vigor	Protocolo Ainda não está em vigor	<p><b>15. With reference to Paragraph 3 of Article 12 (Royalties)</b></p> <p>In order to establish if payments as consideration for computer software should be classified as royalty payments under Article 12, paragraphs of the Commentary to Article 12 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 2008 addressing specifically computer software (paragraphs 12 to 14.4 and paragraphs 17 to 17.4) shall apply.</p>
Coreia do Sul - México	11 de fevereiro de 1995	Protocolo Entrada em vigor a 11 de fevereiro de 1995	<p><b>1. With reference to paragraph 7 of Article 5</b></p> <p>It is understood that the term "ordinary course of their business" shall be interpreted according with the criteria established under paragraphs 37 and 38 of the commentary on Article 7 of the Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organization for Economic Cooperation and Development, as of 1st September, 1992.</p>
Costa Rica - Espanha	15 de dezembro de 2010	Protocolo Entrada em vigor a 15 de dezembro de 2010	<p><b>I.</b></p> <p>Subject to the contents of this Protocol, the provisions of this Convention shall be interpreted pursuant to the commentaries to the OECD Model Convention, version 2003.</p>

Croácia - Espanha	20 de abril de 2006	Protocolo Entrada em vigor a 20 de abril de 2006	<p><b>VII. Interpretation of the Convention</b> It is understood that provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentaries thereon. The Commentaries - as they may be revised from time to time-constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
Dinamarca - Estónia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3.</b> With reference to Article 8 It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>

Dinamarca - Geórgia	23 de dezembro de 2008	Protocolo Entrada em vigor a 23 de dezembro de 2008	<p><b>1. Interpretation of the Agreement</b></p> <p>It is understood that the provisions of the Agreement that are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital shall generally have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. This understanding shall not apply with respect to</p> <p>a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State:</p> <p>b) any contrary interpretation agreed by the competent authorities after the entry into force of the Agreement. The OECD Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties.</p>
Dinamarca - Grécia	18 de janeiro de 1992	Protocolo Entrada em vigor a 18 de janeiro de 1992.	<p>Subject to the provisions in paragraph 10 of the commentaries to Article 8 in the OECD Model Convention on income and on capital (1977), payments received from the leasing of containers are, with reference to paragraph 3 of Article 12, considered as payments from the leasing of industrial equipment. However, such payments shall be treated in accordance with the OECD Recommendation after the OECD Model Convention has been revised in this respect.</p>

Dinamarca - Holanda	6 de março de 1998	Protocolo Entrada em vigor a 6 de março de 1998	<p><b>V. Ad Article 8</b></p> <p>It is understood that the provisions of paragraph 4 of Article 8 shall be interpreted in accordance with paragraph 9 and 10 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977.</p>
Dinamarca - Letónia	27 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 27 de dezembro de 1993	<p><b>3.</b> With reference to Article 8 It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>
Dinamarca - Lituânia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3.</b> With reference to Article 8 It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>

Dinamarca - México	22 de dezembro de 1997	Protocolo Entrada em vigor a 22 de dezembro de 1997	<p><b>5. With reference to Article 12</b></p> <p>Payments of any kind received as a consideration for technical services, including studies or surveys of scientific, geological or technical nature, or for engineering contracts including consultancy or supervisory services, shall be deemed to be payments to which the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply, to the extent that such payments are not to be considered as remunerations for the transfer of information concerning industrial, commercial or scientific experience ("know-how"). The term "know-how" will be defined in accordance with paragraph 11 of the commentary on Article 12 of the 1992 Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-operation and Development.</p>
Equador - México	13 de dezembro de 2000	Protocolo Entrada em vigor a 13 de dezembro de 2000	<p><b>3.</b> In respect of paragraph 7 of Article 11 and paragraph 5 of Article 12, it is understood that the Contracting States shall apply these provisions in accordance with the Commentaries of the 1977 Model Double Taxation Convention on Income and on Capital drawn up by the OECD Committee of Fiscal Affairs, extending its application to the case described in paragraph 25(c) of the Commentaries on Article 11, to the extent that the pertinent items shall be deductible in the determination of the profits of the permanente establishment.</p>

Espanha - EUA	21 de novembro de 1990	Protocolo Entrada em vigor a 21 de novembro de 1990	<b>6.</b> With reference to Article 8 (Shipping and air transport). For purposes of Article 8, "income from the operation of ships or aircraft in international traffic" will be defined in accordance with paragraphs 5 through 12 of the Commentary on Article 8 (Shipping, inland waterways transport and air transport) of the 1977 Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-operation and Development.
Estónia - Finlândia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993.	<b>3.</b> With reference to Article 8 It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.
Estónia - Islândia	10 de novembro de 1995	Protocolo Entrada em vigor a 10 de novembro de 1995	<b>3. With reference to Article 8</b> It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital 1992 and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.

<p>Estónia - Letónia</p>	<p>30 de dezembro de 1993</p>	<p>Troca de cartas Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993</p>	<p><b>I - May 14, 1993</b></p> <p>Dear Sir,</p> <p>I have the honour to refer to the Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital signed today by our two Governments. With respect to Article 8 of the Convention, I wish to indicate that my Government adopts the interpretation that the expression "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" should be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Convention and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships. (...)</p> <p><b>II- May 14, 1993</b></p> <p>Dear Madam, I have the honour to refer to your letter concerning Article 8 of the Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital signed today by our two Governments. I am pleased to confirm that my Government agrees to the interpretation, stated in that letter, that your Government gives to the term "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic". (...)</p>
------------------------------	---------------------------------------	--	--

<p>Estónia - Lituânia</p>	<p>30 de dezembro de 1993</p>	<p>Troca de cartas Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993</p>	<p><b>I - September 13, 1993</b></p> <p>Dear Sir,</p> <p>I have the honour to refer to the Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital signed today by our two Governments. With respect to Article 8 of the Convention, I wish to indicate that my Government adopts the interpretation that the expression "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" should be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Convention and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships. (...)</p> <p><b>II - September 13, 1993</b></p> <p>Dear Sir,</p> <p>I have the honour to refer to your letter concerning Article 8 of the Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital signed today by our two Governments. I am pleased to confirm that my Government agrees to the interpretation, Stated in that letter, that your Government gives to the term "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic".</p> <p>A. Slezevicius</p>
-------------------------------	---------------------------------------	--	--

Estónia - Noruega	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993.	<p><b>3.</b> With reference to Article 8 It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>
Estónia - Suécia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3.</b> With reference to Article 8 It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>
Etiópia - Holanda	Ainda não está em vigor	Protocolo Ainda não está em vigor	<p><b>I. General</b></p> <p>1. It is understood that the OECD Commentary as it may be revised from time to time may be an important source of interpretation of the provisions of the Convention which are drafted according to the corresponding provisions of the OECD Model Convention on Income and on Capital.</p>

Etiópia - Israel	Em vigor, mas desconhecida data	Protocolo Entrou em vigor na mesma data que a CDT	<p><b>6. In relation to paragraph 6 of Article 5 of the Convention:</b></p> <p>Both countries agree that the Commentaries on the Articles of the OECD Model Convention regarding the issue of an agent of an independent status shall be regarded as a binding interpretation. The above paragraph does not prevent from either country to address the Commentaries on the Articles of the OECD Model Convention on any other provision of the Convention or this Protocol.</p>
EUA - México	28 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 28 de dezembro de 1993	<p><b>11. With reference to paragraph 3 of Article 12 (Royalties)</b></p> <p>It is understood that the term "information concerning industrial, commercial or scientific experience" will be defined in accordance with paragraph 12 of the Commentary on Article 12 (Royalties) of the 1977 Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital of the Organization for Economic Co-operation and Development.</p>

EUA - Venezuela	30 de dezembro de 1999	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1999	<p>12. With reference to Article 14 (Independent personal services) Article 14 (Independent personal services) shall be interpreted according to the Commentary on Article 14 (Independent personal services) of the 1992 Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital of the Organization for Economic Cooperation and Development, and of any guidelines which, for the application of such Article, may be developed in the future. Accordingly, it is understood that the tax will be imposed on net income as if the income were attributable to a permanente establishment and taxable under Article 7 (Business profits).</p>
Finlândia - Letónia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3. With reference to Article 8</b> It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>

Finlândia - Lituânia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p>3. With reference to Article 8 It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>
Finlândia - Uruguai	6 de fevereiro de 2013	Protocolo Entrada em vigor a 6 de fevereiro de 2013.	<p><b>2. With reference to Article 12</b></p> <p>For the purposes of Article 12 it is understood that the term "for the use of, or the right to use any software" will be interpreted according to the Commentaries of the OECD Model Tax Convention of July 2008.</p>
França - Luxemburgo	9 de fevereiro de 1960	Troca de Notas Entrada em vigor a 29 de outubro de 2010.	<p><b>I</b></p> <p>Madam Director,</p> <p>With reference to the protocol to the tax convention between France and the Grand Duchy of Luxembourg, signed today by our Ministers, I propose to you, as the French competent authority, the following details.</p> <p>In the case of exchange of information on request made under Article 22 of the amended convention, the competent authority of the requesting State shall submit such requests for information in accordance with the commentary to Article 26 of the 2005 version of the OECD Model Tax Convention.</p>

			<p><b>II</b> (...) I am pleased to confirm the agreement of the competent authority of Luxembourg on the details provided on the application of the third protocol to the convention between France and the Grand Duchy of Luxembourg for the avoidance of double taxation and the establishment of rules of reciprocal administrative assistance with respect to taxes on income and capital signed at Paris on 1 April 1958 (amended by a protocol signed at Paris on 8 September 1970 and by a protocol signed at Luxembourg on 24 November 2006) and propose that your letter and this confirmation shall together constitute an agreement between the competent authorities of the Grand Duchy of Luxembourg and France. (...)</p>
Guernsey - Isle of Man	5 de julho de 2013	Protocolo Entrada em vigor a 5 de julho de 2013	<p><b>2.</b> The competent authorities shall take into consideration the commentaries pertaining to the OECD Model Convention on Income and on Capital, as it may be revised from time to time, ("OECD Model Convention") when interpreting provisions of this Agreement that are identical to the provisions in that OECD Model Convention. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>b) any contrary interpretation agreed on by the competent authorities;</p> <p>c) any revisions to the commentaries since the version dated July 2010 unless agreed by the competent authorities.</p>

Guernsey - Jersey	9 de julho de 2013	Protocolo Entrada em vigor a 9 de julho de 2013.	<p><b>2.</b> The competent authorities shall take into consideration the commentaries pertaining to the OECD Model Convention on Income and on Capital, as revised from time to time, ("OECD Model Convention") when interpreting provisions of this Agreement that are identical to the provisions in that OECD Model Convention. The understanding in the preceding Sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>b) any contrary interpretation agreed on by the competent authorities;</p> <p>c) any revisions to the commentaries since the version dated July 2010 unless agreed by the competent authorities.</p>
Holanda - Hong Kong	24 de outubro de 2011	Protocolo Entrada em vigor a 24 de outubro de 2011	<p><b>I. General</b></p> <p>1. It is understood that the OECD Commentary is an important guideline when interpreting the provisions of this Agreement that are the same or substantially the same as the corresponding provisions of the OECD Model Convention on income and on capital at the time of signing as well as subsequent clarifying modifications of the OECD Commentary on these provisions. The understanding in the preceding sentence shall not apply with respect to any contrary interpretation agreed to in this Protocol, to contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Agreement or to reservations or observations to the OECD Model Tax Convention or OECD Commentary by either Contracting Party.</p>

<p>Hong Kong - México</p>	<p>7 de março de 2013</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 7 de março de 2013</p>	<p><b>1.</b> It is understood that provisions of the Agreement which have been formulated on the basis of the corresponding provisions of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ("UN Model Tax Convention") or the Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Cooperation and Development ("OECD Model Tax Convention") shall generally be considered to have the same meaning as expressed in the Commentaries on the articles of the UN Model Tax Convention or the OECD Model Tax Convention. The understanding in the preceding sentence shall not apply with respect to the following:</p> <p>(a) any reservations or observations to the UN Model Tax Convention or the OECD Model Tax Convention, or Commentaries on the articles thereof, by either Contracting Party;</p> <p>(b) any contrary interpretation as provided for in this Protocol;</p> <p>(c) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Agreement. The Commentaries on the articles of the UN Model Tax Convention and the OECD Model Tax Convention, as may be revised from time to time, constitute a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention on the Law of Treaties 1969.</p>
-------------------------------	-------------------------------	--	---

<p>Irlanda - Ucrânia</p>	<p>Ainda não está em vigor</p>	<p>Protocolo Ainda não está em vigor.</p>	<p><b>Ad Article 7</b></p> <p>With reference to the interpretation of paragraphs 2 and 3 of Article 7, the Contracting States agree that regard shall be had to the Commentary in the OECD Model Tax Convention on Income and Capital on paragraphs 2 and 3 of Article 7 of the Model, as it read on 15 July 2005 after the adoption of the sixth update of the Model by the Council of the OECD.</p>
<p>Islândia - Índia</p>	<p>21 de dezembro de 2007</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 21 de dezembro de 2007</p>	<p><b>II. Ad Article 8</b></p> <p>For the purposes of this Article and within the meaning of paragraph 14 of the OECD Commentary (2005) on Article 8, interest on investments directly connected with the operation of ships or aircraft in international traffic shall be regarded as profits derived from the operation of such ships or aircraft if they are integral to the carrying on of such business, and the provisions of Article 11 shall not apply in relation to such interest.</p>
<p>Islândia - Letónia</p>	<p>27 de dezembro de 1995</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 27 de dezembro de 1995</p>	<p><b>3. With reference to Article 8</b></p> <p>It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 1992 and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>

<p>Isle of Man - Jersey</p>	<p>10 de julho de 2013</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 10 de julho de 2013.</p>	<p><b>2.</b> The competent authorities shall take into consideration the commentaries pertaining to the OECD Model Convention on Income and on Capital, as it may be revised from time to time, ("OECD Model Convention") when interpreting provisions of this Agreement that are identical to the provisions in that OECD Model Convention. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following:</p> <p>a) any contrary interpretations in this Protocol;</p> <p>b) any contrary interpretation agreed on by the competent authorities;</p> <p>c) any revisions to the commentaries since the version dated July 2010 unless agreed by the competent authorities.</p>
<p>Itália - México</p>	<p>12 de março de 1995</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 12 de março de 1995.</p>	<p><b>5.</b> With reference to paragraph 4 of Article 7 mentioned before, the Contracting States shall apply the provisions contained therein in accordance with their domestic laws and in the sense given to such paragraph in the Commentaries of the 1977 Model Convention drawn up by the OECD Committee on Fiscal Affairs.</p>

<p>Japão - Holanda</p>	<p>29 de dezembro de 2011</p>	<p>Troca de notas a 25 de agosto de 2010</p>	<p><b>I</b> (...)</p> <p>I have the honour to refer to the Convention between Japan and the Kingdom of the Netherlands for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income signed today (hereinafter referred to as "the Convention") and to confirm, on behalf of the Government of Japan, the following understanding reached between the two Governments:</p> <p>(...)</p> <p><b>2.</b> With reference to Articles 10, 11, 12 and 20 of the Convention, it is understood that, in determining the status of a resident of a Contracting State as a beneficial owner by applying the provisions of those Articles, the other Contracting State shall take into consideration the principle with respect to the interpretation of the term "beneficial owner" as set out in the commentary on the Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Cooperation and Development.</p> <p><b>II</b></p> <p>(...)</p> <p>The foregoing understanding being acceptable to the Government of the Netherlands, I have the honour to confirm that Your Excellency's Note and this reply shall be regarded as constituting an arrangement between the two Governments in this matter, which shall enter into force at the same time as the entry into force of the Convention.</p>
----------------------------	---------------------------------------	--	--

<p>Letónia - Lituânia</p>	<p>30 de dezembro de 1994</p>	<p>Troca de notas a 30 de dezembro de 1994</p>	<p><b>I</b> (...) With respect to Article 8 of the Convention, I wish to indicate that my Government adopts the interpretation that the expression "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" should be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Convention and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p> <p>Signed by  (Latvia)</p> <p><b>II</b> (...) I am pleased to confirm that my Government agrees to the interpretation, stated in that letter, that your Government gives to the term "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic".</p> <p>Signed by  (Lithuania)</p>
-------------------------------	---------------------------------------	--	---

Letónia - México	2 de março de 2013	Protocolo Entrada em vigor a 2 de março de 2013	<p><b>IX. General:</b></p> <p>It is understood that the Contracting States shall endeavour to apply the provisions of the Convention in accordance with the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital drawn up from time to time by the OECD Committee on Fiscal Affairs to the extent that the provisions contained in the Convention correspond to those set forth under such Model. (...)</p>
Letónia - Noruega	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3. With reference to Article 8</b></p> <p>It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>
Letónia - Suécia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3. With reference to Article 8</b></p> <p>It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>

Lituânia - Noruega	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3. With reference to Article 8</b> It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>
Lituânia - Suécia	30 de dezembro de 1993	Protocolo Entrada em vigor a 30 de dezembro de 1993	<p><b>3. With reference to Article 8</b> It is understood that "profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic" shall be interpreted according to paragraphs 7 to 14 of the Commentary on Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (1992) and does not, in any event, include the profits from the operation or ownership of docks, warehouses, terminal facilities, stevedoring equipment or other similar property located on land, except where these profits are directly related to the operation, by the enterprise, of such ships.</p>
Malta - San Marino	19 de julho de 2005	Protocolo Entrada em vigor a 19 de julho de 2005	<p><b>2.</b> With respect to paragraph 2 of Article 5, a "permanent establishment" may include a server as commented upon in the Commentary on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.</p>

México - África do Sul	22 de julho de 2010	Protocolo Entrada em vigor a 22 de julho de 2010.	<p><b>7. In general</b></p> <p>(a) It is understood that the Contracting States shall endeavour to apply the provisions of this Agreement in accordance with the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital drawn up from time to time by the OECD Committee of Fiscal Affairs to the extent that the provisions contained in the Agreement correspond to those set forth under that Model.</p>
México - Polónia	28 de agosto de 2002	Protocolo Entrada em vigor a 28 de agosto de 2002	<p><b>4. With reference to Article 12</b></p> <p>(...)</p> <p>(b) It is understood that the term "information concerning industrial, commercial or scientific experience" will be defined in accordance with paragraph 11 of the commentary on Article 12 of the 1992 Model Convention for the Avoidance of Double taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-operation and Development.</p>
México - Rússia	2 de abril de 2008	Protocolo Entrada em vigor a 2 de abril de 2008	<p><b>8.</b></p> <p>It is understood that the Contracting States shall endeavour to apply the provisions of this Agreement in accordance with the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital drawn up from time to time by the OECD Committee on Fiscal Affairs to the extent that the provisions contained in the Agreement correspond to those set forth under such Model.</p>

<p>México - Suécia</p>	<p>18 de dezembro de 1992</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 18 de dezembro de 1992</p>	<p><b>To Articles 11 and 12</b></p> <p>In respect of paragraph 7 of Article 11 and paragraph 5 of Article 12, it is agreed that the Contracting States shall apply these provisions in accordance with the legislation of the States concerned and in accordance with the Commentaries on the Articles of the 1977 Model Double Taxation Convention on Income and on Capital drawn up by the OECD Committee on Fiscal Affairs. It is also agreed to extend the application of the provisions of the said paragraphs to the case described in paragraph 25c) of the Commentaries on Article 11.</p>
<p>México - Suíça</p>	<p>8 de setembro de 1994</p>	<p>Protocolo Entrada em vigor a 8 de setembro de 1994</p>	<p><b>4. Ad Article 8</b></p> <p>(b) With respect to paragraph 1, it is understood that complementary or accessory activities carried out by a shipping or aircraft enterprise shall be taxable in accordance with the principles referred to in paragraphs 7 to 12 of the Commentary on Article 8 of the 1977 OECD Model Convention. However, complementary or accessory profits derived from the operation of hotels or a transport activity by land by a shipping or aircraft enterprise shall not be included in the profits referred to in paragraph 1 of Article 8.</p>

México - Ucrânia	6 de dezembro de 2012	Protocolo Entrada em vigor a 6 de dezembro de 2012	<p><b>6.</b> The Contracting States shall endeavor to apply the provisions of this Convention in accordance with the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital drawn up from time to time by the Organisation for [Economic Cooperation and Development Committee on Fiscal Affairs to the extent that the provisions contained in the Convention correspond to those set forth under such Model.</p>
México - Venezuela	Ainda não está em vigor	Protocolo Ainda não está em vigor	<p>1. The provisions of this Convention which are drafted in identical manner as the 1995 Model Taxation Convention on Income and on Capital of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), should be interpreted pursuant to the commentaries on such Model drawn up by the Committee on Fiscal Affairs of that organization.</p>
Nova Zelândia - Singapura	12 de agosto de 2010	Protocolo Entrada em vigor a 12 de agosto de 2010.	<p><b>ARTICLE IV</b></p> <p><b>With reference to Article 8 of the Agreement:</b></p> <p>It is understood that the interpretation in the Commentary to Article 8 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital as it read on 17 July 2008 shall apply in relation to interest. In particular it is understood that interest on funds connected with the operation of ships or aircraft in international traffic shall be regarded as profits derived from such operations where the investment that generates that interest is made as an integral part of the carrying on of the business of the operation of ships or aircraft in international traffic.</p>

Paquistão - Suíça	24 de novembro de 2008	Protocolo Entrada em vigor a 24 de novembro de 2008	2. With reference to Article 7. (c) With respect to paragraph 3 of Article 7, it is understood that the Contracting States will apply the principles referred to in paragraphs 17 and 18 of the Commentaries on Article 7 of the OECD Model Convention 1977 and reproduced in the UN Model Convention 1980.
Portugal - EUA	18 de dezembro de 1995	Protocolo Entrada em vigor a 18 de dezembro de 1995	<b>7. With reference to Article 8 (Shipping and air transport)</b>  The term "income from the operation of ships or aircraft in international traffic" will be defined in accordance with paragraphs 5 through 12 of the Commentary on Article 8 (Shipping, inland waterways transport and air transport) of the 1992 Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital of the Organization for Economic Operation and Development.
Suíça - Tailândia	19 de dezembro de 1996	Protocolo Entrada em vigor a 19 de dezembro de 1996	<b>1. With reference to Article 5</b> It is understood that technical services as defined in paragraph 12 of the commentaries on Article 12 of the OECD Model Convention 1977 are covered by subparagraph (j) of paragraph 2 of Article 5. (...)