



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**A Tributação Internacional dos Rendimentos de Trabalho na Era
Digital: O caso do Trabalho Remoto**

Pedro Henriques Martins

Sob a orientação do
Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos

Escola de Lisboa
Mestrado em Direito Fiscal
Lisboa, Julho de 2022

Índice

Lista de Abreviaturas.....	3
1. Introdução	4
1.1. Nota Introdutória	4
1.2. Pergunta de Investigação e Delimitação do Objeto da Tese.....	6
2. A Tributação dos Rendimentos de Trabalho na CMOCDE	7
2.1. Contexto Histórico.....	7
2.2. Elementos de Conexão	11
2.2.1. Residência.....	14
2.2.2. Local de Prestação da Atividade.....	17
2.3. Determinação da Competência Tributária	19
3. A Tributação do Trabalho Remoto Internacional	23
3.1. A Evolução para um Mundo Digital.....	23
3.2. Tributação do Trabalho remoto Internacional segundo o artigo 15.º.....	24
3.3. Consequências práticas da aplicação do artigo 15.º aos trabalhadores remotos.....	27
3.4. Desadequação da Tributação do Trabalho remoto Internacional face à Digitalização.....	28
4. Potenciais formas de Adequação da Tributação do Trabalho remoto Internacional na CMOCDE	31
4.1. Tributação no Local de Direção Efetiva da Empresa	31
4.2. Atenuação dos Critérios do Artigo 15.º n.º 2.....	35
4.3. Alteração do artigo 15.º através de um mecanismo multilateral	37
5. Conclusões	40
Bibliografia	43

Lista de Abreviaturas

BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CE	Comissão Europeia
CDT	Convenção para Evitar a Dupla Tributação
Cfr.	Conforme
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e Património
CRP	Constituição da República Portuguesa
LGT	Lei Geral Tributária
MLI	<i>Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	Organização das Nações Unidas
p.	Página
pp.	Páginas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
UE	União Europeia

1. Introdução

1.1. Nota Introdutória

Nos últimos anos tem-se assistido a uma crescente digitalização da economia, alavancada na *internet* e no encurtar de distâncias que esta trouxe para os nossos quotidianos. Atualmente, negócios, empresas, pessoas, estão conectadas como nunca estiveram antes, sem que a distância seja senão um pormenor nas relações entre si estabelecidas. Nunca foi tão fácil interagir em tempo real com alguém na outra ponta do mundo ou, por exemplo, comprar uma peça de roupa que viaja milhares de quilómetros até à nossa porta, simplesmente porque fizemos uma sequência de *clicks* nos nossos computadores.

Poder-se-á dizer que esta revolução tecnológica está a ser operada há vários anos e que já de há algumas décadas para cá é possível, de uma maneira ou outra, falarmos em tempo real com alguém no Japão ou mesmo encomendar a tal peça de roupa vinda do Brasil, por exemplo.

Não se pretende negar a veracidade da anterior afirmação, contudo, a grande diferença que trouxe o recente *boom* da digitalização da economia é que todas as suas possibilidades e oportunidades estão agora ao alcance de grande parte da população e não apenas de uma pequena percentagem. Há uma disseminação da tecnologia que com ela trouxe novas formas de nos relacionarmos interpessoalmente, com negócios ou até mesmo a nossa entidade empregadora, havendo, inclusive, aqueles que referem que a economia digital está progressivamente a tornar-se na própria economia¹.

Em virtude da disseminação de sistemas de videoconferência, armazenamento em *cloud* e pontos de ligação à *internet*, hoje mais que nunca é possível trabalhar para todas as partes do mundo a partir do conforto do lar ou de qualquer outro local com ligação à rede, caso a atividade em específico assim o permita. Desta forma, o trabalho remoto, tem vindo a desempenhar um papel de destaque, nomeadamente aquele que recorre a tecnologias de informação, vulgo teletrabalho, que consiste, segundo JUAN JESÚS MARTOS, na possibilidade de prestar um serviço laboral à distância, sem que seja necessário que o trabalhador se desloque às instalações da empresa, enviando os seus resultados por via eletrónica, devendo ainda considerar-se como internacional sempre que

¹ Tradução livre de TURINA, Alessandro, “Which ‘Source’ Taxation for the Digital Economy?”, *Intertax*, Vol. 46, Issue 6/7, 2018, p.496.

o trabalhador e a empresa residem ou se encontram estabelecidos em jurisdições diferentes^{2,3}. Assim, pode-se afirmar que o trabalho remoto colocou a digitalização ao seu dispor e veio dar origem um novo *boom* na forma de prestar a atividade laboral, abandonando abruptamente o velho conceito da presença física e cruzando, inclusivamente, as fronteiras dos países, que deixaram de ser uma barreira para passar a ser um pormenor num mundo tecnológico e interconectado⁴.

Este desenvolvimento foi ainda mais exacerbado com a pandemia de “Covid-19”, que não só mostrou esta modalidade a um mundo que a desconhecia ou desqualificava, como reforçou as certezas daqueles que nela já acreditavam como sendo um instrumento de futuro. O trabalho remoto internacional, nomeadamente prestado por meios tecnológicos, não teve o seu ponto final com o fim da fase aguda da pandemia, estando hoje presente como modalidade de prestação da atividade consolidada nas mais diversas empresas e setores de atividade, que nele vêm um caminho a seguir para o futuro, quer seja para aceder a forças de trabalho anteriormente inacessíveis, como trabalhadores altamente qualificados residentes noutros Estados e que dessa residência não abdicam, como para compatibilizar o *work life balance*⁵.

Seja qual for a sua razão e motivação, hoje é certo que estamos perante uma crescente mobilidade do local de presença física dos trabalhadores, sendo comum observarem-se fenómenos de trabalho remoto internacional, em que os trabalhadores residem num Estado, mas prestam a sua atividade para um empregador de outro Estado, sem necessidade de até aí se deslocarem. Esta realidade traz novos desafios no que toca à tributação internacional dos rendimentos de trabalho auferidos por estes trabalhadores,

² Cfr. MARTOS, Juan Jesús, “*Criterios de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional: residencia fiscal y doble imposición internacional*”, Revista Iberoamericana de relaciones laborales, n.º 11, 2002, pp.170ss.

³ Ao nível Europeu, define-se da seguinte forma: “TELEWORK is a form of organising and/or performing work, using information technology, in the context of an employment contract/relationship, where work, which could also be performed at the employers premises, is carried out away from those premises on a regular basis.” in “*European Framework Agreement on Teleworking (FAT)*”, 2021, disponível em https://resourcecentre.etuc.org/sites/default/files/2020-09/Telework%202002_Framework%20Agreement%20-%20EN.pdf, consultado pela última vez em Janeiro de 2022.

⁴ Para HANNELORE NIESTEN “‘Teleworking’ (or telecommuting) allows people to substitute their physical presence in another state while primarily situated behind the screen of their home PC. Teleworking may be considered as becoming increasingly common from an economic (workspace), environmental (pollution and global warming), and personal (balance between private and working life) benefit perspectives” in NIESTEN, Hannelore, “*Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age*”, *Intertax*, Vol. 49, Issue 2, 2021, p.120.

⁵ Cfr. *Ibid.*

nomeadamente na aplicação do artigo 15.º da Convenção Modelo da OCDE⁶ e consequente atribuição da competência tributária internacional a um dos Estados em contenda. Esta atribuição de competências depende hoje, em grande medida, do local de exercício do trabalho, que por sua vez é determinado de acordo com o local de presença física do trabalhador.

A questão que se coloca é a de saber se este tipo de repartição de competências tributárias ainda faz sentido em plena era da digitalização, na medida em que, para muitas profissões é hoje apenas necessária uma conexão à *internet* para trabalhar, seja de que parte do mundo for. Consequentemente, existe uma menor necessidade de deslocações ao Estado da fonte⁷, havendo uma maior permanência no Estado em que se reside, contudo, criando valor e produzindo impactos económicos no Estado da fonte. Assim, a resposta à presente questão, na nossa opinião, não poderá ser outra que não a de que estamos perante uma tributação com base em critérios desatualizados que urge repensar, de modo a adequar a tributação do trabalho remoto internacional à era da digitalização.

1.2. Pergunta de Investigação e Delimitação do Objeto da Tese

Através da presente investigação pretendemos responder à seguinte pergunta: Como se deve tributar o trabalho remoto em termos internacionais?

De modo a dar resposta a esta questão, a presente tese analisa o enquadramento fiscal a ser seguido relativamente ao trabalho remoto internacional, ao abrigo do artigo 15.º da CMOCDE⁸, demonstrando a sua desadequação face à realidade, na qual o trabalho pode ser prestado de forma desmaterializada. Pretende-se ainda discutir sugestões de alterações às CDT celebradas ou à CMOCDE, que possam contribuir para a sanção desta desadequação.

Não será analisado o impacto da digitalização relativamente a outro tipo de rendimentos. Não sendo também alvo de análise as questões relativas à relação entre o trabalho remoto internacional e respetivas prestações de Segurança Social, bem como a

⁶ Quando não seja referido o instrumento legal ao qual determinada norma pertence, deve-se entender que nos referimos à CMOCDE.

⁷ Para efeitos desta dissertação, fazemos uso do conceito de ‘Estado da fonte’ por referência ao *Work State*, para o qual a atividade laboral é prestada (conceito que não coincidirá com o de Estado da residência, ainda que aí a atividade laboral seja prestada, de acordo com os critérios da OCDE).

⁸ Cfr. “*Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*”, 2017, disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, consultado pela última vez a 19 de Julho de 2022.

temática de eventual criação de estabelecimento estável e situações triangulares, nomeadamente as relacionadas com os nómadas digitais.

2. A Tributação dos Rendimentos de Trabalho na CMOCDE

2.1. Contexto Histórico^{9,10}

A tributação internacional dos rendimentos de trabalho tem por base a alocação de competências tributárias entre os Estados, definida por via das CDT. Esta alocação mais não é senão a determinação de qual Estado terá competência para tributar e de que forma deverá ocorrer essa tributação¹¹ sobre o rendimento em causa, proveniente de uma situação jurídica internacional que envolva mais que um Estado com uma igual pretensão tributária. Ou seja, dá-se uma sobreposição de legislações e pretensões tributárias sobre um mesmo rendimento. Esta alocação visa limitar a aplicação da lei fiscal a um dos Estados contratantes dessa convenção, evitando desta forma uma situação de dupla tributação internacional¹² sobre o mesmo rendimento^{13,14}, que é um efeito indesejável da interação entre as diferentes legislações tributárias, pois causa obstáculos ao livre desenvolvimento das relações comerciais internacionais, bem como ao fluxo transfronteiriço de bens e serviços¹⁵. Contudo, nem sempre esta limitação definida nos tratados é suficiente para evitar a sobreposição de legislações e consequente dupla tributação internacional sobre os rendimentos, razão pelo qual existem mecanismos adicionais para eliminar a dupla tributação, previstos nos tratados, segundo os quais o Estado da residência do sujeito passivo da relação tributária, deverá eliminar a dupla

⁹ Para maior detalhe sobre a evolução histórica dos tratados para evitar a dupla tributação, cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander (editores), “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, Wolters Kluwer, 4ª Edição, Vol.1, 2015, pp.19ss ou, em português, MACHADO, Jónatas E.M. & NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, “*Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*”, 2ª Edição, Almedina, 2018, pp.166ss.

¹⁰ Para consulta de documentos históricos que serviram de base à elaboração dos tratados, elaborados pelos diversos grupos de trabalho criados no seio da Liga das Nações ou da ONU, cfr. www.taxtreatyhistory.org.

¹¹ OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama (editores), “*Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles*”, IBFD, 2018, p.46.

¹² MANUEL PIRES define a Dupla Tributação Internacional da seguinte forma “Double taxation implies the existence of a same taxable fact foreseen in two different laws giving rise to two taxes. There are two provisions, two abstract pre-conditions which involve the same taxable fact. Thus the same individualized fact of life shaped juridically in the same way realizes two abstract pre-conditions for taxation” in PIRES, Manuel “*International Juridical Double Taxation of Income*”, *Series on International Taxation*, n.º 11, *Kluwer Law and Taxation Publishers*, 1989, p.33.

¹³ VAN WEEGHEL, Stef, “*The Improper Use of Tax Treaties, With Particular Reference to the Netherlands and the United States*”, *Kluwer Law International*, 1998, p.33.

¹⁴ Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.23.

¹⁵ Cfr. MARTOS, Juan Jesús, 2002, *op. cit.*, p.174.

tributação, quer através da concessão de um crédito de imposto, quer através da isenção de tributação sobre os rendimentos sujeitos a tributação no estrangeiro¹⁶. A utilização conjunta das regras de alocação, com os mecanismos para eliminar a dupla tributação, forma a força motriz das CDT e garante assim que os tratados, na prática, alcançam os objetivos a que se propõem, na teoria. A criação destes mecanismos presentes nos tratados demorou vários anos, não tendo sido um processo automático, mas antes um intenso e longo processo, que exigiu vários estudos de diversos grupos de trabalho das mais variadas organizações e Estados, para que chegasse ao seu ponto de eficiência em que se encontra atualmente.

Como se sabe, os tratados internacionais em vigor atualmente, para eliminar a dupla tributação sobre o rendimento e património, baseiam-se em vários modelos, dos quais o mais atualizado e disseminado é a CMOCDE, instrumento basilar e ponto de partida para a definição do direito de tributar determinado tipo de rendimento, entre os Estados membros da OCDE, quando o adotem nas suas CDT bilaterais.

A CMOCDE e os seus *drafts* foram elaborados nas décadas de 50 e 60 do século XX, com o propósito de ser um instrumento que permitisse aos Estados estabelecer uma rede de tratados que se baseasse num modelo comum, tendo em vista eliminar obstáculos ao comércio internacional e ao movimento de capitais¹⁷ derivados da dupla tributação internacional¹⁸, que precisamente visavam eliminar, fruto de uma crescente mobilidade e circulação das pessoas, serviços e capitais. Contudo, o esforço para alcançar uma harmonização fiscal internacional já existia anteriormente, tendo os primeiros passos consistentes para o seu alcance começado a ser dados pela Liga das Nações em 1921 com a elaboração de um relatório pelo Comité Financeiro da organização, no qual se identificou a dupla tributação como uma barreira ao investimento estrangeiro e se reconheceu a importância dos acordos internacionais como forma de a eliminar¹⁹. Na sequência da apresentação das conclusões do relatório, estudou-se a possibilidade da elaboração de um acordo modelo que servisse de base para os futuros acordos internacionais, a serem celebrados entre os Estados bilateralmente, por forma a uniformizar as relações fiscais internacionais entre Estados e contribuintes e fazer face à

¹⁶ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.48.

¹⁷ PÖTGENS, Frank, “*Income from International Private Employment*”, *IBFD - Academic Council Doctoral Series*, Vol. 12, 2006, p.41.

¹⁸ Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.1 “International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”

¹⁹ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.53.

dupla tributação internacional. Desde então e até ao fim da Liga das Nações, foram elaborados diversos *drafts* (por exemplo o *draft* do México ou o *draft* de Londres²⁰), do que deveria vir ser o modelo adotado pelos países membros, sem que nenhum fosse verdadeiramente adotado como o modelo oficial a servir de base para o futuro. Contudo, o trabalho de preparação e os diversos estudos e relatórios que foram sendo realizados no seio da Liga das Nações não foram de todo infrutíferos, uma vez que serviram de base para as discussões futuras sobre o tema, quer no seio da ONU, quer no seio da OCDE, que aceleraram o processo de adoção de um modelo de convenção sobre a dupla tributação internacional, para cada uma destas organizações²¹.

Como se demonstra, a Liga das Nações desempenhou um importante papel no estudo do combate à dupla tributação internacional via acordos bilaterais, tendo sido esta base de estudo que foi posteriormente aproveitada e serviu de ponto de partida para a elaboração da CMOCDE²².

Observa-se desta forma que a dupla tributação internacional representava, já na década de 20 do século passado, e continua a representar hoje, um pesado encargo para o comércio internacional ao onerar duplamente os seus protagonistas, diminuindo as trocas de bens e serviços e os movimentos de capitais e tecnologias²³, essenciais ao aprofundamento das relações económicas internacionais, que à época da elaboração da CMOCDE tão necessárias eram para dinamizar o comércio internacional e contribuir para a reconstrução económica de uma Europa devastada pelos efeitos da 2ª Guerra Mundial²⁴.

Assim, concluiu-se que o estabelecimento de uma rede de acordos bilaterais, que tivesse por base uma matriz fundadora semelhante e agregadora, entre as maiores potências económicas da altura, por forma a dividir entre si as competências tributárias eliminando o ónus da dupla tributação e levantando obstáculos ao natural desenvolvimento do comércio internacional, configuraria um instrumento da maior importância para contribuir para uma dinamização do comércio internacional²⁵.

Como consequência, foram constituídos diversos comités internacionais, no seio da OCDE, encarregues de apresentar relatórios preparatórios daquilo que viria a acabar por se tornar a CMOCDE, com vista a definir conceitos basilares como o de “pessoa” e

²⁰ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.53.

²¹ ROSADO PEREIRA, Paula, “*Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*”, Almedina, 2021, pp.24ss.

²² Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.20.

²³ Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.1.

²⁴ Cfr. PÖTGENS, Frank, 2006, *op. cit.*, p.41.

²⁵ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, pp.56ss.

“residência”, ou até mesmo do que se poderia considerar um dividendo ou um juro. Esta delimitação e harmonização de conceitos permitiu, posteriormente, avançar para a repartição das competências de tributação internacional dos diversos tipos de rendimentos. Em 1963 é adotado o *draft* da CMOCDE – baseado no *draft* de Londres Liga das Nações, anteriormente referido²⁶ –, bem como os comentários, que nada mais são do que um guia amplamente aceite para a interpretação e aplicação das disposições das convenções bilaterais existentes²⁷ anexos à mesma, com o intuito de clarificar e uniformizar o tratamento fiscal dos sujeitos passivos envolvidos em relações económicas internacionais²⁸. Atualmente a CMOCDE e os seus comentários continuam, regra geral, semelhantes, apesar das diversas atualizações de que foram sendo alvos, face à crescente complexidade dos sistemas fiscais, nomeadamente, em virtude da evolução das relações económicas²⁹. Desta forma, a publicação da CMOCDE e sucessivas revisões facilitou “grandemente o processo de negociação de convenções bilaterais entre os Estados-membros da OCDE, contribuindo para o contínuo aumento do número de CDT concluídas. As soluções traçadas nesses Modelos exercem uma profunda influência ao nível das CDT concluídas pelos Estados que, em grande medida, as seguem”³⁰, contribuindo para uma harmonização na tributação fiscal internacional.

No que toca aos rendimentos de trabalho dependente – escopo principal do presente trabalho –, podemos mesmo afirmar que as diferenças existentes entre o original artigo 15.º e os seus comentários, que constavam da primeira edição da CMOCDE e as versões atuais destes, não são de assinalar. Ou seja, o leitor mais distraído não distinguiria qual das versões do artigo 15.º e seus comentários foi elaborada há 60 anos e qual é a que ainda hoje vigora como recomendação para a elaboração das CDT entre os vários Estados³¹.

O parco dinamismo na evolução da tributação dos rendimentos de trabalho no seio da OCDE deveria ser um primeiro indício de alerta. Isto é, como é que uma norma elaborada há mais de 60 anos pode permanecer atual e adequar-se a novas realidades que, à época eram completamente imprevisíveis³²? Como pode uma norma inscrita em

²⁶ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, pp.56ss.

²⁷ Tradução livre de “a widely-accepted guide to the interpretation and application of the provisions of existing bilateral conventions”, cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.3.

²⁸ Cfr. *Ibid.*, p.1.

²⁹ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.54.

³⁰ Cfr. ROSADO PEREIRA, Paula, 2021, *op. cit.*, pp.28.

³¹ Cfr. PÖTGENS, Frank, 2006, *op. cit.*, p.51.

³² WOLFGANG SCHÖN *et all* menciona um elemento histórico de que a repartição de competências hoje refletida nos tratados, entre Estado da fonte e da residência, se baseia em grande medida no facto de que,

convenções com mais de meio século, praticamente inalteradas, fazer uma justa divisão das competências tributárias, para realidades que não podia prever e ter em conta aquando da divisão original dessas mesmas competências?

É precisamente este o caso da tributação do trabalho remoto internacional, pois numa época em que a revolução tecnológica operada pela *internet* não era sequer possível de prever, estabeleceram-se critérios para a tributação dos rendimentos de trabalho que respondiam à realidade das modalidades de prestação deste à época, passando estes pela atribuição do direito de tributar, quer ao Estado da residência ou da fonte, consoante onde o trabalho fosse exercido, o que por sua vez seria determinado segundo a presença física do trabalhador. Estes critérios viriam a resolver os problemas de tributação internacional dos rendimentos de trabalho durante várias décadas, dado estarem adequados à realidade da época em que foram estabelecidos, bem como aos tempos que se seguiram. Na verdade, poder-se-á dizer que ainda hoje conseguem resolver esses mesmos problemas, dado continuar a ser possível uma aplicação literal do artigo 15.º da CMOCDE aos rendimentos derivados de atividades efetuadas por via de trabalho remoto internacional, desprovida de qualquer reflexão sobre a adequação da mesma. A questão que permanece prende-se com o facto de, apesar de possível, esta repartição poderá não ser a mais adequada, uma vez que o critério da presença física deixou de ser fulcral para a prestação de trabalho no século XXI³³.

2.2. Elementos de Conexão

Por forma a efetuar a repartição das competências tributárias, o Direito Fiscal Internacional socorre-se de elementos de conexão, que são da máxima preponderância para a aferição da lei tributária aplicável a um determinado rendimento, com conexão a mais que um ordenamento jurídico.

desde os tempos da Liga das Nações, se ter assumido que o comércio transfronteiriço de bens e serviços necessitaria, a partir de certo ponto, da instalação de estabelecimentos estáveis e subsidiárias nos Estados do mercado, o que faria com que fosse alocado parte do lucro total da entidade vendedora/prestadora a essa jurisdição. Contudo, a digitalização da economia veio frustrar esta presunção e baralhar o equilíbrio da repartição de competências tributárias, tal como originalmente pensado. Cfr. SCHÖN, Wolfgang, “Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 72, N.º 4/5, 2018, p.279.

³³ Cfr. V. KOSTIC, Svetislav, “In search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties”, *World Tax Journal*, Vol. 11, Issue 2, 2019, pp.190ss.

Estes elementos permitem agrupar um dado conjunto de situações ou características, - como a residência, a nacionalidade, o local de prestação de atividade ou do estabelecimento estável -, organizando esses mesmos elementos, que conectam os Estados e os sujeitos passivos implicados³⁴, para que, posteriormente, seja aferida a competência tributária internacional, em função desses mesmos elementos de conexão, nomeadamente através da aferição da relação mais forte entre os elementos e cada um dos Estados, garantindo-se posteriormente a possibilidade de tributar esse mesmo rendimento ao Estado com o qual existe uma maior ligação/relação, limitando as pretensões tributárias do outro Estado em contenda³⁵. Na verdade, pode-se dizer que esta limitação é auto imposta³⁶ pelos próprios Estados contratantes aquando da elaboração e ratificação das respetivas CDT, pois são os próprios que, no âmbito da sua soberania, aceitem limitar essa mesma capacidade tributária em função do tipo de rendimento em causa, por forma a evitar casos de dupla tributação internacional³⁷. Veja-se o caso português, a CRP no artigo 8.º n.º 1 e 2 estabelece explicitamente que o direito internacional, incluindo o convencional, vigora na ordem jurídica interna, tendo inclusivamente supremacia perante o direito interno ordinário, de acordo com o princípio do primado do direito internacional^{38,39}.

Assim, acompanhamos a posição de ALEXANDER RUST segundo a qual as CDT, ao contrário das normas de conflitos em Direito Internacional Privado, não se deparam com o problema de escolher entre a lei interna aplicável ao caso concreto, mas antes reconhecem que ambos os Estados aplicam o seu Direito interno, havendo uma posterior limitação na aplicação desse mesmo Direito, razão pela qual o autor entende ser enganador designar as normas das CDT como normas de conflitos, de acordo com a semântica do Direito Internacional Privado⁴⁰. Acrescenta ainda o mesmo autor⁴¹ que, as

³⁴ Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.14.

³⁵ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.10.

³⁶ Cfr. ROSADO PEREIRA, Paula, 2021, *op. cit.*, p.71.

³⁷ Cfr. MARTOS, Juan Jesús, 2002, *op. cit.*, p.176.

³⁸ Para uma demonstração prática da emanação do princípio do primado do direito internacional cfr. o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 3/2020 de 6 de Outubro de 2020, do STA, disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao-supremo-tribunal-administrativo/3-2020-144454621>, consultado pela última vez em 15 de Julho de 2022, no qual o Tribunal esclarece que “O conceito de 'residência por dependência', acolhido no artigo 16, n.º 2, do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Itália (aprovada para ratificação pela [Lei n.º 10/82](#), de 1 de Junho), dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e 1.º, n.º 1, da LGT”.

³⁹ Cfr. CASALTA NABAIS, José, “*Direito Fiscal*”, 11ª Edição, Almedina, 2019, p.114.

⁴⁰ Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.28.

⁴¹ Cfr. *Ibid.*

disposições das CDT não autorizam nem garantem o direito a tributar um determinado rendimento a um dos Estados Contratantes, uma vez que, conforme *supra* referido, os Estados dispõem soberanamente do direito a tributar um determinado rendimento, sendo este direito reconhecido constitucionalmente e no seio do Direito Internacional Público. Por esta razão, não se deverá dizer que o direito a tributar é atribuído pelas CDT, uma vez que o mesmo é prévio a estes instrumentos, sendo que a existência e propósito destas convenções apenas faz sentido precisamente porque existe uma prévia provisão no direito interno dos Estados, na qual se prevê que um determinado rendimento será aí tributável^{42,43}.

Resulta deste pensamento que o que as CDT verdadeiramente operam é um mecanismo para eliminar a dupla tributação, através da restrição de uma pretensão tributária de um Estado, quando houvesse uma sobreposição de legislações que levaria a uma expectável dupla tributação⁴⁴. Contudo, a grande diferença para as normas de Direito Internacional Privado é que aqui estamos verdadeiramente perante uma autorrestrição, fruto de um acordo mútuo entre os Estados contratantes, que visa limitar a sua capacidade tributária, isto é, a aplicação da sua lei interna, em nome de evitar ou limitar uma potencial dupla tributação⁴⁵.

Esta posição não é unânime na doutrina, veja-se o caso de ALBERTO XAVIER, que na sua principal obra sobre o Direito Fiscal Internacional, faz uso dos conceitos teóricos base de Direito Internacional Privado, aplicando-os paralelamente ao Direito Fiscal Internacional por forma a explicar a metodologia da utilização dos elementos de conexão no seio das CDT⁴⁶.

Todavia, e não obstante o ponto de partida do pensamento jurídico e a visão que se tem das CDT, é comumente aceite que estes instrumentos são celebrados entre os Estados, tendo em vista o objetivo prático de definir o ordenamento tributário aplicável a determinado rendimento que, pela sua natureza, se conecte com mais de um ordenamento, visando afastar fenómenos de dupla tributação internacional.

⁴² Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.28.

⁴³ Na mesma senda, SÉRGIO VASQUES defende que “as convenções de dupla tributação, por si só, não estabelecem normas de incidência nem fundamentam as pretensões tributárias dos estados contratantes; elas pressupõem que das normas de incidência vigentes no ordenamento dos estados contratantes resultam pretensões tributárias conflitantes, estando a sua função em arbitrar entre as mesmas.” in “VASQUES, Sérgio, “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª Edição, Almedina, 2019, p.121.

⁴⁴ Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.28.

⁴⁵ Cfr. *Ibid.*, p.29.

⁴⁶ XAVIER, Alberto, “*Direito Tributário Internacional*”, 2ª edição actualizada, Almedina, 2014, pp.224ss.

No âmbito da CMOCDE, e conforme *supra* mencionado, os elementos de conexão utilizados são, regra geral, baseados nos laços que o sujeito passivo tem com o Estado, sendo os principais a residência e a fonte do rendimento, que por sua vez desaguam numa tributação ora com um pendor mais tendente para a tributação por parte do Estado da residência, ora por parte do Estado da fonte⁴⁷.

Especificamente no que toca à tributação dos rendimentos de trabalho dependente, verificamos que o artigo 15.º da CMOCDE não foge à regra, sendo os principais elementos de conexão em causa precisamente a residência (elemento subjetivo) e o local de prestação da atividade (elemento objetivo), sendo da ponderação feita entre a relação de ambos com os Estados contratantes envolvidos, que resulta a atribuição da competência tributária a um desses Estados, “lançando-se a ponte”⁴⁸ para a tributação dos rendimentos em causa ou pelo Estado da Residência ou/e pelo Estado da Fonte.

2.2.1. Residência⁴⁹

No Direito Fiscal, o elemento de conexão “residência” ocupa uma posição fulcral⁵⁰ no que toca à “delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado”⁵¹, este critério “pode reclamar a seu favor uma justificação baseada na teoria do benefício”^{52,53}. Trata-se de um conceito diferente no plano internacional e no plano do direito interno de cada Estado, a quem cabe a qualificação como residente de determinado sujeito passivo, neste caso, para efeitos da tributação do rendimento das pessoas singulares.

Assim sendo, cada Estado terá os seus critérios internos para considerar determinado sujeito passivo como sendo residente fiscal no seu território, o que pode originar conflitos

⁴⁷ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.10.

⁴⁸ Cfr. XAVIER, Alberto, 2014, *op. cit.*, p.224.

⁴⁹ Para um estudo aprofundado do elemento de conexão ‘residência’, nomeadamente o seu impacto no Direito Fiscal Internacional, cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, “*A Residência no Direito Internacional Fiscal – do abuso subjectivo de convenções*”, Almedina, 2015.

⁵⁰ Cfr. XAVIER, Alberto, 2014, *op. cit.*, p.280.

⁵¹ Cfr. *Ibid.*, p.281.

⁵² Cfr. MACHADO, Jónatas E.M. & NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, 2018, *op. cit.*, p.172.

⁵³ “The benefit principle under which taxes should be levied in accordance with the use made or benefits received from government goods and services” Cfr. V. KOSTIC, Svetislav, 2019, *op. cit.*, p.211.

positivos de residência, isto é, situações em que ambos os Estados consideram a mesma pessoa residente no seu território^{54,55}.

Como exemplo⁵⁶, considere-se o caso de Portugal, no qual, segundo o artigo 16.º n.º 1 CIRS, os critérios de residência fiscal no país são: i) ter permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, no território nacional, ou ii) ainda que a permanência tenha sido inferior a 183 dias, se disponha, em 31 de Dezembro, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Já em Espanha, segundo os artigos 8.º a 10.º da *Ley* 35/2006, de 28 de Novembro, um sujeito passivo será residente se, i) residir habitualmente⁵⁷ em território espanhol, ou ii) caso assim não seja, exerça funções para o Estado espanhol.

Basta olhar para o exemplo destes dois Estados para perceber que há critérios que podem coincidir entre si, sobrepondo-se e levando a que ambos considerem determinado sujeito passivo como sendo residente fiscal nesse território. Por exemplo, caso exista uma habitação própria em ambos os Estados, tal poderá criar em cada um dos Estados, a pretensão de considerar esse sujeito como sendo seu residente fiscal, de acordo com o Direito interno de cada Estado, face à conexão existente com os mesmos.

É ao Direito Fiscal Internacional e, em particular, às CDT celebradas entre os diversos Estados, que cabe resolver este tipo de conflitos no que à tributação internacional diz respeito. Para o efeito, estes instrumentos recorrem ao seu artigo 4.º, estabelecendo diversos critérios que visam definir a residência fiscal, para efeitos do tratado, de um determinado sujeito, a favor de um único Estado, de modo a evitar uma dupla tributação em ambos, como residente fiscal, logo, sobre os seus rendimentos mundialmente auferidos. Adicionalmente, com esta definição visa-se ainda permitir a efetiva aplicação das CDT, uma vez que estas foram desenhadas tendo por base a residência fiscal num só Estado, só assim sendo possível a sua verdadeira aplicação (veja-se como exemplo a eliminação da dupla tributação internacional via crédito de imposto ou pelo método da isenção, que cabe ao Estado da residência, ou seja, apenas será efetivamente aplicável na medida em que exista só um Estado da residência, para efeitos do tratado)⁵⁸. Contudo, este dirimir de pretensões sobre a residência de um sujeito passivo, a nível internacional

⁵⁴ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.111.

⁵⁵ Cfr. XAVIER, Alberto, 2014, *op. cit.*, p.291.

⁵⁶ Para mais exemplos Cfr. CALÇADA PIRES, Rita, “*Manual de Direito Fiscal*”, Almedina, 2018, pp.55ss.

⁵⁷ Conceito que “assenta ou no teste numérico dos dias em que se permaneceu no território (pelo menos 183 dias) ou no facto de, no país em causa, encontrar-se, directa ou indirectamente, o núcleo principal ou a base das suas actividades ou interesses económicos” in CALÇADA PIRES, Rita, 2018, *op. cit.*, p.55.

⁵⁸ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, pp.111 e 112.

e convencional, só é possível precisamente porque, num momento inicial, os Estados de acordo com o seu direito interno, consideram uma mesma pessoa como residente fiscal, ou seja, o ponto de partida para recorrer ao artigo 4.º da CMODE e aos seus critérios de *tie breaker*⁵⁹ é precisamente o direito interno dos Estados contratantes, uma vez que só haverá verdadeiramente um conflito positivo de residência a resolver, caso o direito interno de ambos os Estados assim o determine^{60,61}.

Posto isto, importa clarificar no que verdadeiramente consiste o conceito de residência no âmbito do Direito Fiscal e quais os impactos de uma tributação baseada neste elemento de conexão. Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS, “A condição de residente supõe a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, o desfrute dos bens e serviços proporcionados por esse Estado). Normalmente, o residente terá bens nesse território e obterá aí, pelo menos, uma parcela dos seus rendimentos. A residência é, hoje, geralmente aceite como constituindo o elemento de conexão que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado. Tal legitima a tributação dos residentes numa base mundial, *i.e.*, de todos os rendimentos independentemente do local onde os mesmos sejam obtidos (*world income principle*)”⁶².

Por seu turno, SÉRGIO VASQUES qualifica o princípio da residência como exprimindo “a noção de que a residência constitui o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar e que, em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do estado *em que resida o seu titular*. O princípio da residência ampara-se na ideia de que o estado em que uma pessoa singular ou colectiva reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos. A concretização deste princípio passa, via de regra, pela adopção de um sistema de tributação universal (*worldwide income taxation*), dito também de sujeição ilimitada (*full tax liability*), em conformidade com o qual todos os rendimentos de uma pessoa ficam sujeitos ao imposto do estado da residência, incluindo-se aí os rendimentos que tenham fonte em estado diverso”⁶³.

⁵⁹ Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, 2015, *op. cit.*, p.80.

⁶⁰ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.11.

⁶¹ Cfr. XAVIER, Alberto, 2014, *op. cit.*, p.294.

⁶² DUARTE MORAIS, Rui, “*Sobre o IRS*”, 2ª edição, Almedina, 2010, p.17.

⁶³ Cfr. VASQUES, Sérgio, 2019, *op. cit.*, p.115.

É este o entendimento genérico da doutrina e que acaba por servir de base à atribuição de um papel central ao elemento de conexão residência no Direito Fiscal, tanto interno⁶⁴, como internacional, e em particular para efeitos deste estudo, também para o artigo 15.º da CMOCDE, referente aos rendimentos de trabalho dependente.

Como se irá observar *infra*, o artigo 15.º da CMOCDE não é de todo alheio a este papel central da residência no Direito Fiscal Internacional, sendo dado particular relevo ao Estado da residência do trabalhador, no que toca à tributação dos rendimentos de trabalho dependente do mesmo.

A fundamentação teórica da atribuição de tamanha importância a este elemento de conexão prende-se, precisamente, com o facto de, à partida, ser com este Estado que o sujeito passivo tem uma ligação mais íntima, usando as suas infraestruturas como estradas, hospitais, telecomunicações, segurança, entre outros, o que origina um elo forte, que acaba por justificar uma tributação de base mundial sobre os rendimentos auferidos por um residente fiscal.

2.2.2. Local de Prestação da Atividade

O local de prestação da atividade é um conceito essencial para a aplicação do artigo 15.º n.º 1 2ª parte e n.º 2, sendo este conceito uma emanação do princípio da fonte, segundo o qual “a fonte constitui o elemento decisivo na atribuição da competência para tributar e que, por isso, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do estado *em que tenham origem*”⁶⁵.

Ao contrário do elemento de conexão residência, a fonte do rendimento está associada a uma tributação limitada que onera os rendimentos auferidos por não residentes fiscais⁶⁶ num determinado Estado (numa base territorial e não universal), mas que pela ligação desses rendimentos ao Estado da fonte, geram uma pretensão tributária, seja por nele se encontrar a empresa que beneficia da atividade ou por ser nele onde é

⁶⁴ Veja-se o artigo 15.º n.º 1 do CIRS que determina a tributação dos residentes pelos seus rendimentos mundialmente auferidos. No Direito Comparado o mesmo acontece, por exemplo, em Espanha (artigo 2.º da *Ley 35/2006*, de 28 de novembro) ou em França (artigo 4.º A do *Code Général des Impôts*).

⁶⁵ Cfr. VASQUES, Sérgio, 2019, *op. cit.*, p.115.

⁶⁶ Cfr. ALBERTO XAVIER “No imposto sobre o rendimento, o elemento de conexão fundamental é o lugar da situação da fonte dos rendimentos, pois é ele que vai permitir a repartição, dentro dos rendimentos globais de uma pessoa, singular ou colectiva, entre aqueles que se submetem, ou não, à aplicação de um dado ordenamento tributário (*locus fontis*). Assim, entre nós, a localização da fonte no território nacional delimita o âmbito da obrigação dos não residentes” in XAVIER, Alberto Xavier, 2014, *op. cit.*, p.297.

efetivamente gerado o rendimento.⁶⁷ Nas palavras de RITA CALÇADA PIRES, “A tributação na fonte é um direito do espaço fiscal respectivo que não poderia tributar outros rendimentos, que não apenas os originados no seu território. A causa para tal prende-se com a inexistência de conexão (*taxation point*). Ao Estado onde se geram/produzem os rendimentos apenas faz sentido corresponder o poder de tributar os rendimentos que a esse território estão ligados. A pertença económica (*economic allegiance*) apenas se manifesta quanto aos rendimentos originados nesse território e não quanto ao beneficiário desses rendimentos, visto o beneficiário desses rendimentos não ser residente e, por consequência, não ter outro vínculo com o Estado da fonte que não o vínculo da criação de rendimento”⁶⁸. Ou seja, a pretensão tributária do Estado da fonte baseia-se no facto de nele ser produzida riqueza, com a qual tem uma relação forte o suficiente para justificar a sua tributação⁶⁹.

Importa, contudo, mencionar que a fonte poderá estar associada à produção ou ao pagamento⁷⁰, conceitos distintos que podem inclusivamente apontar para dois Estados diferentes. Segundo ALBERTO XAVIER a determinação do que deverá ser considerado como Estado da fonte deverá ser feita casuisticamente, analisando-se o direito positivo interno e convencional em causa⁷¹.

No nosso entendimento, no que toca ao artigo 15.º da CMOCDE, o que subjaz à noção de local de prestação da atividade e, por conseguinte, a uma tributação no Estado da fonte, é a noção de fonte de produção, pois o que o artigo 15.º n.º 1 2ª parte faz, como se irá melhor observar *infra*, é atribuir competência tributária ao Estado na fonte, nos casos em que atividade laboral aí seja prestada. Faz-se assim depender a repartição da competência tributária entre o Estado da residência e o Estado da fonte, da determinação do local onde o trabalho é efetivamente prestado. Apesar de ser um conceito chave para a aplicação do artigo 15.º, este conceito não está definido no corpo da convenção, sendo o seu esclarecimento remetido para o comentário n.º 1 ao artigo 15.º, que aqui se transcreve, na sua redação mais recente, dada a sua importância:

“Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid. One

⁶⁷ Cfr. XAVIER, Alberto Xavier, 2014, *op. cit.*, p.297.

⁶⁸ Cfr. CALÇADA PIRES, Rita, 2018, *op. cit.*, pp.63 e 64.

⁶⁹ Cfr. XAVIER, Alberto Xavier, 2014, *op. cit.*, p.228.

⁷⁰ Cfr. PIRES, Manuel, 1989, *op. cit.*, pp.119 e 120.

⁷¹ Cfr. XAVIER, Alberto Xavier, 2014, *op. cit.* p.299.

consequence of this would be that a resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other State could not be taxed in that other State in respect of that remuneration merely because the results of this work were exploited in that other State.”

Recorrendo a esta interpretação dada pela OCDE⁷², conclui-se que o local do exercício da atividade estará umbilicalmente ligado a um critério de presença física do trabalhador.

Haverá casos em que da aplicação deste artigo, possa resultar uma coincidência entre o local da fonte de produção com o local da fonte do pagamento, nomeadamente, caso a empresa que beneficie da atividade laboral se situe no Estado em que ela é fisicamente prestada. Contudo, se eliminássemos o referido comentário e não dispuséssemos de um critério de presença física, poder-se-ia argumentar que a prestação de atividade pode também ser efetuada via digital, o que resultaria que não fosse prestada no Estado que em termos finais viria a beneficiar dessa atividade e onde se encontre a empresa que dele beneficia. Neste cenário o paradigma do artigo 15.º n.º 1 2ª parte da CMOCDÉ seria completamente alterado para uma coincidência entre a noção de Estado da fonte associada à fonte do pagamento e à fonte da produção.

2.3. Determinação da Competência Tributária

No que toca à determinação da competência tributária de rendimentos de trabalho dependente, o artigo 15.º n.º 1 estabelece duas regras gerais. A primeira encontra-se na 1ª parte do artigo (até “*unless*”) e a segunda encontra-se na parte final do artigo (de “*unless*” em diante).

A 1.ª parte do artigo, faz uso do elemento de conexão residência e aponta para uma tributação exclusiva dos rendimentos de trabalho dependente por parte do Estado da

⁷² Uma vez que os comentários são aprovados por especialistas do Comité Fiscal da OCDE, nomeados pelos governos dos diferentes Estados membros da organização, entende-se geralmente que, ainda que não vinculativos, têm relevância para efeitos de interpretação *in NIESTEN*, Hannelore, 2021, *op. cit.*, p.123, fornecendo “aos intérpretes aquela que é a interpretação proposta pela OCDE para cada artigo” *in COURINHA*, Gustavo Lopes, “*Estudos de Direito Internacional Fiscal*”, Almedina, 2019, p.16.

residência, no tocante aos casos em que o emprego é exclusivamente exercido nesse mesmo Estado⁷³.

O mesmo não ocorre nos casos previstos na 2.^a parte do mesmo artigo, que usa como elemento de conexão o local de prestação da atividade e configura uma exceção à regra anterior⁷⁴. Segundo este artigo, caso o emprego em causa seja exercido no outro Estado contratante, haverá lugar a uma tributação cumulativa por parte de ambos os Estados. Esta formulação levou LUC HINNEKENS a referir-se ao local de prestação da atividade laboral da seguinte forma: “It functions both as a threshold condition for the right to tax and as a criterion for the allocation of the remuneration”⁷⁵.

Conforme se observou *supra*, a CMOCDÉ esclarece nos comentários ao artigo 15.º, que o critério relevante para aplicação do artigo 15.º n.º 1 2.^a parte da CMOCDÉ é a localização física do trabalhador, aquando da prestação da atividade para a qual é remunerado, e não o local onde os resultados da prestação da atividade do trabalhador são explorados⁷⁶. Assim, caso o trabalhador preste a sua atividade no Estado onde reside, não haverá lugar a competência tributária do Estado da fonte, isto é, do Estado onde se localize a empresa que beneficia da atividade e a partir do qual o trabalhador é remunerado, ainda que seja efetivamente nesse Estado que a atividade é “aproveitada”, havendo assim criação de valor. Temos então que a 2.^a parte do artigo 15.º n.º 1 da CMOCDÉ faz depender a atribuição de competência tributária ao Estado da fonte, da efetiva prestação da atividade laboral nesse mesmo Estado, o que cria assim um nexo suficientemente forte para sustentar a tributação na fonte, daqueles rendimentos⁷⁷.

Caso esse nexo exista, haverá lugar a tributação cumulativa, pois, à partida, ambos os Estados terão uma potencial pretensão a tributar aquele rendimento, nomeadamente:

- (i) O Estado de residência terá essa pretensão tributária precisamente pelo facto de o elemento de conexão em causa ser a residência, que em regra está associada ao princípio da universalidade, resultando numa tributação universal sobre o *worldwide income* de um sujeito passivo que qualifique como residente fiscal de um determinado Estado, refletindo assim uma

⁷³ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.206.

⁷⁴ Cfr. PÖTGENS, Frank, 2006, *op. cit.*, p.113.

⁷⁵ HINNEKENS, Luc, “*The Salary Split and the 183-Day Exception in the OECD Model and Belgian Tax Treaties (Part I)*”, *Intertax, Issue 8-9*, 1988, p.233.

⁷⁶ Cfr. PÖTGENS, Frank, 2006, *op. cit.*, p.303.

⁷⁷ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.206.

suposição de que o trabalhador fez uso das infraestruturas desse para prestar a sua atividade, o que sustentaria a tributação daqueles rendimentos;

- (ii) Ao mesmo tempo, o Estado em que a atividade é exercida, tem a seu favor o elemento de conexão do local de prestação da atividade, que caso se localize neste país, desencadeia precisamente uma pretensão tributária referente a qualquer rendimento de uma atividade exercida com origem neste, dado em regra os Estados tributarem rendimentos de fonte nacional, seguindo ainda a lógica de tributação no local onde o valor é criado.

Perante estas duas pretensões tributárias conflituantes, caso ambos os Estados seguissem a sua pretensão tributária, validada pelo artigo 15.º n.º 1 2.ª parte da CMOCDE, o resultado seria que, o mesmo rendimento de trabalho dependente era duplamente tributado, pois o Estado da fonte tributá-lo-ia na origem e o Estado da residência tê-lo-ia em conta para a tributação universal do residente, dado ser um rendimento por ele auferido num determinado ano fiscal. Contudo, conforme se explicou anteriormente, é precisamente este tipo de situações que o Direito Fiscal Internacional visa prevenir⁷⁸, recorrendo para o efeito às CDT, que mais não são que um instrumento essencial para “limitar a aplicação das normas nacionais de incidência sobre os factos tributários internacionais e distribuir competências de tributação entre Estados”⁷⁹. Assim, do resultado da aplicação do artigo mencionado, caso surja uma situação de eventual dupla tributação desse rendimento, esta será, posteriormente, eliminada pelo Estado da residência, nos termos dos artigos 23.º A ou 23.º B da CMOCDE.

Relativamente ao artigo 15.º n.º 2, este estabelece uma terceira regra, ou uma regra adicional à tributação por parte do Estado da fonte, pois volta a devolver a competência tributária exclusivamente ao Estado da Residência, caso estejam verificados três requisitos negativos cumulativos: **(i)** o beneficiário do rendimento permanecer no Estado em que o emprego é exercido por um período/períodos não superior a 183 dias, num espaço temporal de 12 meses, começando ou terminando no ano fiscal considerado; **(ii)** a remuneração seja paga por, ou em nome de, uma entidade patronal que não seja residente no Estado em que o emprego é exercido; **(iii)** a remuneração não seja suportada

⁷⁸ DOURADO, Ana Paula, “*Governança Fiscal Global*”, 2ª Edição, Almedina, 2018, p.17.

⁷⁹ Cfr. *Ibid.*

por um estabelecimento estável detido pelo empregador no Estado em que o emprego é exercido⁸⁰.

Retira-se destes três requisitos que o artigo pretende acautelar que o Estado da fonte não tem competência tributária quando o contribuinte ou o seu empregador não tenham uma relação económica suficientemente forte com esse mesmo Estado, não havendo neste caso, no entender da OCDE, razões suficientes para sustentar uma tributação cumulativa, nomeadamente considerando o período de tempo que o trabalhador passa nesse país ou a inexistência de um estabelecimento estável do empregador no Estado da fonte⁸¹. Ou seja, pretende-se acautelar e facilitar as deslocações internacionais de trabalhadores, nomeadamente através de destacamentos internacionais de curta duração⁸², não levantando encargos tributários adicionais. Assim, é necessário que todos os requisitos estejam preenchidos para que o Estado de residência possa tributar exclusivamente os rendimentos auferidos por um trabalhador aí residente e que preste a sua atividade noutro Estado, ao passo que, basta que não se verifique um deles para o Estado em que a atividade é exercida, tenha competência cumulativa para os tributar.

Como refere ALBERTO XAVIER, pode-se distinguir o artigo 15.º n.º 1 2.ª parte em oposição ao n.º 2, pelo carácter temporal das atividades. Caso a atividade em causa seja duradoura, aplicar-se-á o artigo 15.º n.º 1 2.ª parte, ocorrendo uma tributação cumulativa por parte de ambos os Estados. Caso a atividade seja temporária, preenchendo todos os critérios cumulativos, aplicar-se-á o n.º 2, ocorrendo uma tributação exclusiva por parte do Estado da residência⁸³.

Já o artigo 15.º n.º 3 da CMOCDE, contém a regra especial para tripulantes de navios ou aviões, segundo a qual, os rendimentos provenientes de trabalho exercido a bordo destes, durante tráfego internacional, são tributáveis exclusivamente no Estado da residência do beneficiário.⁸⁴

⁸⁰ Os dois últimos requisitos mostram que, caso a fonte do pagamento se localizar também no país onde o emprego é exercido, cessa a competência tributária exclusiva do Estado da residência. Cfr. XAVIER, Alberto Xavier, 2014, *op. cit.* p.619.

⁸¹ Cfr. OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama, 2018, *op. cit.*, p.210.

⁸² Cfr. PÖTGENS, Frank, 2006, *op. cit.*, p.464.
Cfr. XAVIER, Alberto Xavier, 2014, *op. cit.* p.619.

⁸⁴ Cfr. REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander, 2015, *op. cit.*, p.100.

3. A Tributação do Trabalho Remoto Internacional

3.1. A Evolução para um Mundo Digital

O trabalho remoto consiste na possibilidade de realizar a atividade profissional, à distância, recorrendo para tal a meios tecnológicos como computadores e *internet*. Assim, qualquer trabalhador que preste a sua atividade por via do trabalho remoto, deixa de necessitar de se deslocar aos tradicionais locais de trabalho, podendo prestar essa atividade em qualquer local do mundo com acesso à *internet*. Trata-se de uma modalidade que atingiu o seu expoente máximo recentemente, com a pandemia de “Covid-19”, diferindo grandemente do paradigma do trabalho dependente, segundo o qual a prestação da atividade sempre implicou a deslocação do trabalhador e a presença física deste num determinado espaço, seja uma empresa, fábrica ou junto dos seus clientes. É precisamente esta noção de trabalho dependente que esteve por detrás da elaboração original do artigo 15.º da CMOCDE e para o qual este artigo foi desenhado tendo em vista dar resposta. No entanto, o paradigma foi-se alterando para muitas profissões. Com a digitalização é possível continuar a prestar a mesma atividade sem necessidade do trabalhador se deslocar ao tradicional local de trabalho ou até mesmo sem ter que estar no país para onde a atividade é prestada. A pandemia de “Covid-19” e a necessidade de proceder a confinamentos gerais das sociedades veio acelerar e disseminar uma prática já anteriormente possível e utilizada, fazendo com que milhões de trabalhadores no mundo passassem a prestar a sua atividade através de sua casa ou de qualquer sítio com ligação à *internet* e para qualquer outro local do planeta. E os sinais mostram que esta é uma modalidade de trabalho que continuará a ter relevância, mesmo num período pós-pandémico, com grandes empresas já a anunciar que adotarão regimes de trabalho remoto no futuro⁸⁵. Trata-se de uma evolução da forma de trabalhar, que deverá ser acompanhada por uma evolução e adaptação da forma de tributar os rendimentos provenientes da prestação desse tipo de trabalho.

⁸⁵ Veja-se o caso do *Airbnb* in <https://news.airbnb.com/airbnbs-design-to-live-and-work-anywhere/> (consultado pela última vez em Maio de 2022).

3.2. Tributação do Trabalho remoto Internacional segundo o artigo 15.º

Ao transpor as regras internacionais da tributação dos rendimentos de trabalho dependente para a realidade dos trabalhadores remotos, o que verificamos é que estes trabalhadores, quando residem num Estado e prestam a sua atividade para uma empresa estrangeira, sendo remunerados por essa mesma via, segundo o artigo 15.º n.º 1 1.ª parte, serão tributados exclusivamente no Estado onde residem. Ou seja, é tributado pelo Estado da residência a totalidade dos rendimentos auferidos por esse trabalhador remoto, incluindo os que sejam provenientes de trabalho dependente, auferidos em virtude da prestação da sua atividade, ainda que esta tenha sido exercida remotamente para uma empresa localizada noutro Estado e o valor da sua atividade aí aproveitado. Tal resulta no cenário em que os trabalhadores remotos criam valor para uma empresa estrangeira, contribuindo para o seu volume de negócio nesse país, sem que a contrapartida da criação desse valor, isto é, a remuneração do trabalhador, seja também tributada nesse outro país. Assim é, pois como demonstrado *supra* o elemento de conexão em causa é o da residência, que é um elemento de conexão ao qual se dá primazia, nomeadamente na 1.ª parte do artigo 15.º n.º 1 da CMOCDE, negando qualquer pretensão tributária do Estado da fonte, nos casos em que o trabalhador é residente num Estado e trabalha digitalmente para um empregador de outro Estado.

Poder-se-á argumentar que a exceção existe, e está também prevista no artigo em questão, nomeadamente na 2ª parte do mesmo, veja-se, no entanto, a 2ª parte do artigo 15.º n.º 1 da CMOCDE. De facto, há uma exceção à primeira regra, atribuindo-se uma competência cumulativa ao Estado da fonte, para os casos em que o trabalho seja exercido no outro Estado, que não o da residência. À primeira vista parece que este artigo vem contradizer tudo aquilo que dissemos no parágrafo imediatamente acima. Contudo, o conceito chave para desbloquear a aplicação deste artigo, conforme já explicitado *supra*, é o de local de prestação da atividade. Este elemento de conexão corporiza um conceito indeterminado, que poderia indiciar que o local de prestação da atividade, no caso do trabalho remoto, fosse o Estado para o qual essa atividade é, em última análise, prestada. No entanto, conforme já foi referido na presente dissertação, o comentário n.º 1 ao artigo 15.º da CMOCDE vem esclarecer que o local de prestação da atividade, é aquele onde o trabalhador se encontra fisicamente enquanto exerce essa mesma atividade. Ou seja, a regra de exceção da 2ª parte do artigo 15.º n.º 1, não tem grande relevo prático para os

casos em que a atividade exercida não depende de uma presença física, como é o caso do trabalho remoto. Embora o trabalho remoto internacional se pudesse totalmente enquadrar nessa exceção, dado ser exercido, através de um Estado para outro Estado, o facto de existir este comentário, que enquadra a aplicação do artigo, retira utilidade prática ao mesmo para os casos em análise.

Já segundo o artigo 15.º n.º 2, que está formulado na negativa, bastaria apenas que não se verificasse uma das suas condições, para que os rendimentos auferidos por atividade prestada num Estado que não o de residência, fossem também eles cumulativamente tributados por ambos os Estados. Isto é, bastaria que: **(i)** o beneficiário do rendimento permaneça no Estado em que o emprego é exercido por um período/períodos superior a 183 dias, num espaço temporal de 12 meses, começando ou terminando no ano fiscal considerado; ou **(ii)** a remuneração seja paga por, ou em nome de uma entidade patronal que seja residente no Estado em que o emprego é exercido, ou **(iii)** a remuneração seja suportada por um estabelecimento estável detido pelo empregador no Estado em que o emprego é exercido. Caso apenas um destes critérios fosse verificado, a tributação seria cumulativa (uma vez que para se tratar de tributação exclusiva por parte do Estado da residência, seria necessário que todos os critérios não se verificassem).

Tendo em conta que o que está em causa nesta análise é o trabalho remoto internacional, dificilmente o primeiro critério seria verificado, pois geralmente o trabalhador remoto permanece maioritariamente no seu Estado de base, naquele em que qualifica como residente.⁸⁶ Ou seja, não seria, em regra, por este critério que a tributação do trabalho remoto internacional seria cumulativamente partilhada, uma vez que, dificilmente o trabalhador remoto passaria mais de 183 dias no Estado da fonte⁸⁷.

Já no que toca ao segundo critério, observamos que, para a sua verificação, é necessário que o trabalhador seja pago por uma entidade residente no Estado em que o emprego é exercido. Ora, se o emprego é exercido no local de presença física, para que o

⁸⁶ No mesmo sentido HANNELORE NIESTEN “Moreover, because of the digitalization and the increasing use of the Internet, the condition of Article 15(2) of the OECD Model may be more easily fulfilled” in NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, p.124.

⁸⁷ Com o mesmo entendimento cfr. BERETTA, Giorgio, “‘Work on the move’: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties”, *International Tax Studies, Issue 2*, 2022, p.14, disponível em <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-06/International%20-%20%E2%80%9CWork%20on%20the%20Move%E2%80%9D%20Rethinking%20Taxation%20of%20Labour%20Income%20under%20Tax%20Treaties%20-%20IBFD.pdf>, consultado pela última vez a 18 de Julho de 2022

critério desta norma se verifique, seria necessário que a empresa que remunera o trabalhador, fosse residente no Estado onde este desempenha a sua atividade, que acaba por ser o Estado de residência do trabalhador. Tendo em consideração as situações de trabalho remoto internacional, nas quais um trabalhador trabalha e é pago por uma entidade no estrangeiro, também este critério não parece ser procedente face ao quadro do trabalho remoto internacional.

No que toca ao último critério, para este ser acionado, o trabalhador teria de ser remunerado através de um estabelecimento estável da sua entidade empregadora, no Estado em que o emprego é exercido, logo no Estado de residência do trabalhador. Porventura, dos três, este seja o critério mais facilmente preenchível no quadro do trabalho remoto. Ainda assim, parece tratar-se de uma situação de nicho, que circunscreve a aplicação desta norma a uma pequena amostra de casos em que a empresa estrangeira para o qual o trabalhador desempenha a sua atividade, tem não só um estabelecimento estável no Estado de residência do trabalhador, como lhe coloca à disposição a sua remuneração através desse mesmo estabelecimento estável. Ademais, nestes casos nem poderia ser dito que estamos verdadeiramente perante situações de trabalho remoto internacional, uma vez que as esferas da empresa mãe e do seu estabelecimento estável sempre se confundiriam e uma vez que a sua aplicação pressupõe, ainda assim, que o trabalhador remoto preste a sua atividade fisicamente no Estado da fonte, o que não nos parece ser o cenário mais comum para este tipo de prestação da atividade laboral.

Do exposto, resulta que o artigo 15.º n.º 1 da CMOCDE tem duas partes, sendo que a primeira, no caso do trabalho remoto internacional, absorve toda a competência tributária a favor do Estado residência, dado, em regra ser aquela que se aplica a estes trabalhadores. Assim é, pois, a regra de exceção da 2ª parte, como demonstrado, depende inteiramente de um critério de presença física, incompatível com o trabalho remoto. Já o n.º 2, não serve para contrabalançar este pendor excessivo a favor do Estado de residência, mas antes para acrescentar uma camada extra de condições que têm de estar reunidas, para o Estado da fonte ter competência tributária. Ou seja, de modo a existir a concessão de competência tributária ao Estado da fonte, é necessário não só verificar o requisito do artigo 15.º n.º 1, como ainda não se verificarem os requisitos da n.º 2, o que conjugado e adaptado à realidade dos trabalhadores remotos que façam uso da tecnologia para prestar

a sua atividade, resulta na reduzida aplicação de uma efetiva competência tributária cumulativa⁸⁸.

3.3. Consequências práticas da aplicação do artigo 15.º aos trabalhadores remotos

Refletindo agora sobre as consequências práticas da aplicação do artigo 15.º da CMOCDL às situações de trabalho remoto internacional, observámos que a atividade prestada por via do trabalho remoto internacional se considera localizada no local de prestação de atividade. Ao aplicar o critério do comentário n.º 1, relativo à presença física do trabalhador, concluímos que qualquer atividade prestada por via de trabalho remoto, considera-se localizada onde o trabalhador se encontrar fisicamente, quer seja no seu Estado de residência, quer seja num Estado terceiro em que o trabalhador se encontre momentaneamente, dada a prevalência do critério da presença física. Existem assim dois tipos de cenários que podem resultar da aplicação estrita deste critério de presença física⁸⁹. Um cenário em que o trabalhador remoto presta sempre o seu trabalho a partir do seu Estado de residência, o que afastará a aplicação do artigo 15.º n.º 1 2ª parte, atribuindo o direito de tributar os rendimentos provenientes do seu trabalho exclusivamente ao Estado de Residência. Ou ainda um cenário, menos frequente, em que uma atividade, prestada pelo mesmo trabalhador, pode ser considerada como sendo localizada em vários Estados, pois o trabalhador pode trabalhar em qualquer sítio com uma ligação à *internet*, o que coloca desafios à determinação do local de prestação do trabalho quando estão em causa meios digitais. Neste caso, o trabalhador remoto ao prestar a sua atividade a partir de diferentes Estados, acaba por dar origem a uma espécie de fragmentação do direito de tributar os seus rendimentos, o que gera incerteza na determinação do país com o direito de tributar, bem como possíveis situações de dupla tributação dos rendimentos, uma vez que o Estado de residência do trabalhador remoto sempre terá pretensões tributárias face aos seus rendimentos auferidos mundialmente.

Assim, o que se pode concluir é que da estrita interação entre o elemento de conexão “local de prestação da atividade” com o critério da presença física, um residente

⁸⁸ Cfr. BERETTA, Giorgio, 2022, *op. cit.*, p.14.

⁸⁹ Cfr. NIESTEN, Hannelore, *op. cit.*, 2021, p.129.

fiscal de um Estado, que aufera rendimentos de trabalho (prestado digitalmente) doutro Estado, não poderá ser tributado neste último, ainda que os resultados do seu trabalho aí tenham sido explorados⁹⁰. Os trabalhadores remotos que prestem a sua atividade para outro país, que não o da sua residência fiscal, ficam à margem da aplicação prática deste artigo, face à desatualização dos seus critérios fundadores.

Este resultado prático deveria levantar questões, nomeadamente, fará sentido em pleno século XXI, no epicentro da digitalização da economia e da prestação de atividade de forma desmaterializada, continuar a dar tamanha importância a um critério de presença física, por forma a conceder competência tributária ao Estado da fonte, no seio das CDT? Na nossa opinião, este caso específico leva a uma situação de impotência do Estado da fonte, que se vê impossibilitado de tributar qualquer rendimento proveniente de uma atividade prestada para uma empresa do seu país e por aí remunerada, simplesmente porque essa atividade foi prestada de forma desmaterializada⁹¹. Assim, na atual redação da CMOCD e dos seus comentários, caso exista um caso de trabalho remoto internacional, sabemos à partida que, regra geral, a tributação será sempre a favor do Estado da residência, o que desvirtua o equilíbrio que se pretende alcançar com a divisão da competência tributária que norteia as CDT.

Como resultado prático, temos uma tributação dos rendimentos de trabalho dependente, que já por si é bastante favorável ao Estado de residência, mas que nos casos em que a atividade seja internacionalmente exercida por meios remotos, vê esse pendore ainda mais reforçado, eliminando praticamente por completo, o papel do Estado da fonte na tributação destes rendimentos. Tudo isto, pois em plena era da digitalização ainda se faz depender a tributação dos rendimentos de trabalho dependente no Estado da fonte, de um critério de prestação de atividade que está, no mínimo, desatualizado face aos tempos atuais.

3.4. Desadequação da Tributação do Trabalho remoto Internacional face à Digitalização

⁹⁰ NIESTEN, Hannelore, “*Revisiting the Fiscal and Social Security Status of Highly Mobile Workers in the Road and Railway Transportation: Quo Vadis?*”, *Intertax*, Vol. 46, Issue 11, 2018, p.841.

⁹¹ ELLIFFE, Craig, “*Justifying Source Taxation in the Digital Age*”, *Victoria University of Wellington Law Review*, Vol. 52, n.º 4, 2021, p.755.

Como decorre da presente exposição, o sistema tributário internacional baseou-se num critério de presença física para atribuir competência tributária ao Estado da fonte⁹² no caso da tributação de rendimentos de trabalho dependente, contudo, este critério tem-se tornado num critério desatualizado quando está em causa a digitalização^{93,94} e uma crescente desmaterialização da economia, nomeadamente da forma de prestar a atividade laboral.⁹⁵ A necessidade de operar uma revisão profunda do sistema tributário internacional está mais que identificada pela Doutrina, por forma a acolher as novas realidades trazidas pela digitalização, nas palavras de PIERGIORGIO VALENTE “Digital technology has effected revolution and demands a revolution for taxation to be able to respond to this adequately. Consequently, taxation cannot cling to its old ways. It is high time, if it is not too late already for international taxation to be reborn. In this regard, rebirth is meant as a radical change, a change of principles and liberation from links to territories that no longer exist in the virtual world.”⁹⁶ Já GIORGIO BERETTA vai ainda mais longe, dizendo que “(...) both the second and third rule contained in article 15 of the OECD Model adopt the employee’s physical presence in the territory of a country as a proxy for allocating taxing rights between the two contracting states. These two rules were conceived on the premise of an employee’s physical presence in a country as a reliable indication of a strict connection between that employee and the work state. However, this assumption is no longer tenable in a large-scale ‘work-from-anywhere’ scenario, with individuals working remotely from their home or another place, not necessarily situated in the same country where their employer is established.

⁹² BRAUNER, Yariv, “*Thinking Like a Source State In a Digital Economy*”, Pittsburgh Tax Review, Vol. 18, n.º 2, 2021, p.234.

⁹³ Cfr. NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, pp.121 e 124.

⁹⁴ Nas palavras de MICHAEL J. GRAETZ “We have been blinded by adherence to inadequate principles and remain wedded to outdated concepts. As a result, we have no sound basis for pronouncing our international tax policy satisfactory or unsatisfactory” in GREATZ, Michael J., “*The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*”, *Tax Law Review*, Vol.54, Issue 3, 2001, p.269.

⁹⁵ Relativamente à desadequação do conceito de “presença física” (ainda que focado na tributação das empresas o paralelismo parece-nos interessante) salientam-se as palavras de ALEKSANDRA BAL “The current international tax framework, based on the concept of physical presence, was developed in the early 20th century. At a time of ‘brick-and-mortar’ shops, a physical presence permanent establishment seemed to be a reasonable basis for allocating taxing rights among jurisdictions. However, the passage of time catches up with everyone. With the emergence of new technologies and business models, it became clear that what was invented almost 100 years ago may not fit into today’s reality” in BAL, Aleksandra, “*Halfway towards Consensus or Chaos? – Taxation of the digital economy at the crossroads*”, IBFD, 2018, p.5, disponível em https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wp/pdf/wp_towards_chaos_or_consensus.pdf, consultado pela última vez a 4 de Abril de 2022.

⁹⁶ VALENTE, Piergiorgio, “*Digital Revolution. Tax Revolution?*”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Vol. 72, n.º 4a, 2018, p.7.

Digitalization and advances in ICT are making the cross-border performance of work activities much easier than before. Individuals can now be hired by a foreign employer without physically relocating or travelling to another country. Moreover, the post-pandemic trend towards telework could render the 183-day threshold almost meaningless for an employee's minimum stay in another country".

Do exposto, entendemos que, no limite, caso uma atividade laboral seja prestada através de meios digitais para outro Estado, o que poderá acontecer ao abrigo da CMOCDE, é que o princípio da fonte será substituído pelo princípio da residência⁹⁷, uma vez que o princípio da fonte está dependente de um critério de presença física que é incompatível com a natureza do trabalho remoto internacional com recurso a meios tecnológicos⁹⁸, o que demonstra que para esta modalidade de prestação de trabalho há uma supervalorização do princípio da residência e uma insignificante presença do princípio da fonte. Isto é, na prática, existe uma tributação exclusiva no Estado da residência, quando estão em causa este tipo de rendimentos, ainda que na teoria assim não seja.

Assim, parece-nos evidente que a tributação do trabalho remoto internacional não deve depender de um critério que não se adequa à sua realidade e características atuais. O artigo 15.º da CMOCDE, à data da sua elaboração, não tinha em vista abarcar este tipo de situações derivadas dos avanços tecnológicos mais recentes, nem os poderia prever, pois eram impensáveis e imprevisíveis na década de 60 do século XX⁹⁹. Contudo, mais de meio século depois, a passagem do tempo e evolução tecnológica vieram inevitavelmente desatualizar a tributação deste tipo de rendimentos derivados da prestação do trabalho dependente, conforme sistematicamente foi-se demonstrando na presente dissertação, sendo que aplicar o artigo 15.º da CMOCDE a rendimentos provenientes de trabalho remoto internacional, apesar de indiscutivelmente possível, produz resultados distorcidos, desatualizados e desadequados face à natureza da prestação da atividade. A tributação dos rendimentos provenientes de trabalho remoto internacional, conforme se processa atualmente, desconsidera totalmente o papel da

⁹⁷ Cfr. MARTOS, Juan Jesús, 2002, *op. cit.*, p.184.

⁹⁸ Cfr. V. KOSTIC, Svetislav, 2019, *op. cit.*, p.205.

⁹⁹ Precisamente neste sentido veja-se HANNELORE NIESTEN "From a tax perspective, double tax treaties (DTTs) based on the OECD Model Tax Convention (hereinafter OECD Model) generally do not take the telecommuting aspect of international teleworkers sufficiently into account for the allocation of taxing rights on salaries. The difficult application of the general taxing rule for employment income in Article 15 OECD Model traces back to the use of physical presence as the basis for determining where employment is exercised. This creates a series of ambiguities." *in* NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, p.121.

criação de valor, não existindo, na nossa opinião, uma verdadeira tributação no local onde o valor é criado, princípio que é reconhecido pela UE e pela própria OCDE - ainda que com especial enfoque na tributação das empresas, contudo o paralelismo parece-nos relevante - como devendo presidir a uma tributação justa da economia digital^{100,101}.

Deste modo, diversa Doutrina parece entender que tanto o comentário n.º 1 ao artigo 15.º da CMOCDE, como o próprio artigo, não têm em conta as situações de trabalho remoto internacional, recorrendo a meios tecnológicos, havendo uma desadequação do conceito, para com esta realidade¹⁰², que produz resultados, de alguma forma indesejáveis, como uma supervalência da tributação destes rendimentos no Estado da residência¹⁰³.

Assim, apesar dessa mesma Doutrina não ser clara no caminho a seguir, ou se será necessário de todo proceder a uma atualização desta tributação, é nosso entender ser desejável operar uma revisão ou, pelo menos uma reflexão, da tributação internacional dos rendimentos de trabalho dependente, tendo em vista trazer esta tributação para o século XXI, adequando-a à realidade vigente do trabalho remoto internacional, de modo a alcançar uma tributação mais clara, justa e equilibrada para o Estado da fonte no que toca a este tipo de rendimentos.

4. Potenciais formas de Adequação da Tributação do Trabalho remoto Internacional na CMOCDE

4.1. Tributação no Local de Direção Efetiva da Empresa

Uma das possibilidades, por forma a tentar equilibrar a repartição de competências tributárias entre o Estado da fonte e o Estado da residência, no que toca aos rendimentos de trabalho dependente auferidos por via de trabalho remoto, passaria por atribuir essa

¹⁰⁰ Cfr. “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho”, Bruxelas, 21.3.2018 COM(2018) 146 final, p.5, disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF, consultado pela última vez a 13 de Julho de 2022.

¹⁰¹ Cfr. “*OECD Explanatory Statement: 2015 Final Reports: OECD/G 20 Base Erosion and Profit Shifting Project*”, 2015, p.4., disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>, consultado pela última vez a 13 de Julho de 2022.

¹⁰² Cfr. PÖTGENS, Frank, 2006, *op. cit.*, p.332.

¹⁰³ Cfr. MARTOS, Juan Jesús, 2002, *op. cit.*, pp.186 e 187.

mesma competência ao Estado no qual seja exercida a direção efetiva da empresa^{104,105} para a qual o trabalhador preste a sua atividade, alterando o artigo 15.º da CMOCDE nesse sentido.

Na sua obra já previamente citada, HANNELORE NIESTEN debruçando-se precisamente sobre o tema da presente dissertação, apresenta várias propostas para tentar resolver a desadequação existente na tributação internacional dos rendimentos de trabalho dependente, entre as quais a possibilidade de adoção do elemento da direção efetiva da empresa, elencando os seus pontos positivos e negativos¹⁰⁶, para posteriormente desconsiderar a sua viabilidade.

Esta proposta consistiria em considerar que um trabalhador remoto internacional, empregado por uma entidade estrangeira, presta a sua atividade no local de direção efetiva dessa mesma entidade (independentemente de onde efetivamente esteja localizado aquando da prestação da atividade), sendo dessa forma aí tributáveis os seus rendimentos de trabalho dependente, derivados dessa mesma atividade, sem necessidade de efetuar qualquer tipo de prova sobre a sua presença física¹⁰⁷. Para o efeito, a autora refere mesmo uma formulação para um eventual artigo 15.º n.º 4 da CMOCDE, nos seguintes termos:

“Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect to tele-employment, shall be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.”¹⁰⁸

A autora apresenta uma série de aspetos positivos da proposta em análise, dos quais se destacam os seguintes¹⁰⁹:

¹⁰⁴ Definido pela OCDE, até 2017, no comentário 24 ao artigo 15.º da seguinte forma “a place where the most important management and commercial decisions that are necessary for the conduct of an entity’s business as a whole are, in substance, made”.

¹⁰⁵ Note-se que, neste ponto não pretendemos apresentar uma análise profunda deste elemento de conexão, bem como dos seus elementos mais favoráveis e criticáveis, mas antes trazer para a discussão a possibilidade de ser uma das soluções para ultrapassar o problema da desadequação da tributação internacional do trabalho remoto. Para maior detalhe sobre este elemento de conexão e críticas ao mesmo, cfr., entre outros, CALÇADA PIRES, Rita, 2018, *op. cit.*, pp.57ss, onde a autora apresenta várias posições doutrinárias sobre o tema em questão.

¹⁰⁶ Cfr. NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, pp.134ss.

¹⁰⁷ Cfr. NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, p.135.

¹⁰⁸ Cfr. *Ibid.*

¹⁰⁹ Cfr. *Ibid.*, pp.135 e 136.

- i. Simples e clara aplicação da alocação de tributação ao Estado de direção efetiva da empresa;
- ii. Menos encargos administrativos para o sujeito passivo que preste a sua atividade desta forma, nomeadamente, por deixar de ser relevante manter registo em que se prestou atividade no estrangeiro, caso aplicável, bem como sua prova perante as autoridades fiscais, oferecendo ainda uma resposta eficiente para os casos de fragmentação do direito de tributar, em virtude da atividade laboral ter sido prestada em vários Estados (que, atualmente, pode dar azo a situações de dupla tributação internacional);
- iii. Alcança-se um maior equilíbrio na repartição das competências tributárias, protegendo os direitos tributários do Estado da fonte; e
- iv. Menciona ainda a autora que a própria OCDE defendeu uma solução semelhante à proposta, até 2017, no que toca à tributação de rendimentos auferidos por trabalho prestado a bordo de barcos e aviões no artigo 15.º n.º 3, adaptando-se assim o elemento teológico numa lógica de continuidade e de uma espécie de domicílio profissional do trabalhador remoto.

Não obstante os pontos acima referidos, a autora manifesta também aspetos negativos, com os quais concordamos, nomeadamente o facto de que a proposta acima transcrita ainda ter insita a noção de que o trabalhador se desloca regularmente ao Estado da fonte, quando já se viu que com a digitalização isso é uma realidade cada vez menor, ainda para mais nos casos de teletrabalho em que a presença física não é um fator da equação. Isto é, ao elemento de conexão local de direção efetiva da empresa continua a estar associada uma noção de presença física, pois o mesmo foi também ele desenvolvido tendo por base uma economia na qual os trabalhadores têm uma relação de presença física duradoura no Estado para o qual prestam a sua atividade, de modo que não nos afigura ser uma solução substituir as regras atuais por outras que partilhem as mesmas premissas. Igualmente, a autora entende não fazer sentido operar esta ficção legal pois, no limite, o trabalhador pode nunca se deslocar ao Estado em que se encontra a direção efetiva da empresa, uma vez que presta a sua atividade à distância¹¹⁰.

¹¹⁰ Cfr. NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, p.135, desta posição da autora, depreende-se que a mesma, ainda que reconhecendo um problema de desequilíbrio na tributação internacional dos rendimentos de trabalho dependente, é algo aversa a atribuir competência tributária ao Estado da fonte, sobre os rendimentos de trabalho dependente de teletrabalhadores, sem que exista uma efetiva presença física nesse mesmo Estado.

Adicionalmente, a autora menciona ainda potenciais problemas interpretativos que poderão resultar da determinação do local de direção efetiva da empresa, nomeadamente saber se o mesmo se refere ao Estado do empregador do trabalhador remoto ou ao Estado em que se encontra o *server* através do qual o trabalhador remoto presta a atividade, entre outros problemas interpretativos.

Por fim, a autora menciona oportunamente que uma regra neste sentido apenas produzia efeitos práticos caso o Estado onde se situe a direção efetiva da empresa preveja no seu direito interno a possibilidade de tributar aquele rendimento de trabalho dependente, o que não é líquido uma vez que os Estados podem não prever na sua lei interna a tributação de rendimentos de trabalho de não residentes nestes termos, o que poderia dar azo a uma eventual dupla não tributação daqueles rendimentos.

Do exposto, parece-nos evidente que a solução para uma melhor repartição das competências tributárias internacionais sobre os rendimentos em questão, não deverá passar pela atribuição de um papel preponderante ao Estado do local de direção efetiva da empresa. Mais se acrescente que, apesar de se tratar de uma solução que, à partida, parecia aproximar de uma forma simples a tributação deste tipo de atividade com o local onde esses serviços têm impacto, deve-se ter em conta que, tal como refere DOERNBERG¹¹¹, se se considerar que os serviços são realizados no Estado em que são explorados (o que nos parece ser o caso desta proposta), aumentar-se-á ainda mais probabilidade de ocorrerem situações de dupla tributação internacional. Assim é, pois hoje a disputa pela tributação destes rendimentos baseia-se, como se sabe, em torno do conceito de presença física. Caso se altere a tónica para o local de direção efetiva da empresa, estar-se-á a recorrer a um conceito menos concreto que o de presença física, que pode resultar no surgimento de maiores inconsistências na aplicação dos tratados e possibilidades de ocorrer uma dupla tributação destes rendimentos, caso ambos os Estados se considerem competentes para tributar aquele rendimento de acordo com a sua lei doméstica.

Destacamos ainda que, uma alteração à CMOCDE nos termos aqui discutidos acabaria, inclusivamente, por não produzir os efeitos práticos pretendidos, dada a robusta rede de tratados internacionais já em vigor, baseada na atual redação do artigo 15.º, perante os quais uma alteração deste tipo não seria oponível, podendo apenas servir de

¹¹¹ Cfr. DOERNBERG, Richard L., *apud* PÖTGENS in PÖTGENS, Frank, 2006, *op. cit.*, p.333.

base para futuros tratados a serem celebrados, ou eventuais revisões aos tratados em vigor.

4.2. Atenuação dos Critérios do Artigo 15.º n.º 2

Por forma a ultrapassar os aspetos negativos da solução anterior e alcançar um maior equilíbrio na repartição de competências tributárias, HANNELORE NIESTEN propõe uma solução final, da sua autoria, à qual chama “tolerance rule”¹¹² inspirada por acordos bilaterais entre a Bélgica e o Luxemburgo para trabalhadores transfronteiriços. Para o efeito, a autora propõe a seguinte formulação:

*“Notwithstanding the preceding paragraphs of this Article, a resident of a Contracting state who exercises an employment in the other Contracting State and is physically present in the first-mentioned State and/or in a third State during a taxable period to exercise an employment therefore a period or period not exceeding 69 days, shall be deemed to be actually exercising his employment in the other State for the whole of the taxable period.”*¹¹³

Esta proposta consiste em atribuir um critério de “tolerância” para atividades prestadas fora do Estado em que se preste regularmente a atividade, ou seja, fora do Estado de residência. Segundo esta nova regra, nos casos em que um trabalhador que preste a sua atividade para outro Estado que não o da sua residência (logo, Estado da fonte) e que esteja fisicamente presente no Estado da residência e/ou num Estado terceiro a exercer a sua atividade, por um período não superior a 69 dias, deverá operar uma ficção legal segundo a qual será considerado que a atividade foi sempre prestada no Estado da fonte, tendo este competência para tributar os rendimentos respeitantes a todo esse período, ainda que o mesmo inclua dias onde a atividade tenha sido prestada fora das suas fronteiras.

Ou seja, entendemos que a presente repartição de competências tributárias apenas resultaria num cenário de competência cumulativa, caso o trabalhador prestasse o remanescente da sua atividade, na restante parte do ano, fisicamente no Estado da fonte,

¹¹² Cfr. NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, p.139.

¹¹³ Cfr. *Ibid.*, p.140.

sendo que apenas poderia regressar ao Estado da residência caso não exercesse a sua atividade nesse período (por exemplo, para férias), de modo a não ultrapassar o limite de 69 dias de trabalho definido pela autora. Caso o trabalhador exceda o limite dos 69 dias de atividade prestada fisicamente no Estado da residência ou num Estado terceiro, os rendimentos de trabalho dependente por si auferidos, em virtude de atividade prestada no Estado da fonte, serão tributáveis nesse mesmo Estado de residência.

Olhando criticamente para a proposta exposta, entendemos que se trata mais de uma regra que pretende evitar a fragmentação da tributação dos salários, em virtude da prestação da atividade fisicamente em vários Estados, do que efetivamente resolver o problema da tributação do trabalho remoto internacional, com recurso a meios tecnológicos. Isto porque, da nossa leitura, resulta que a presente proposta se baseia, igualmente à redação atual, em grande medida no critério da presença física para a divisão de competências tributárias, ainda que se reconheça estar perante um elemento de conexão desadequado face à digitalização da economia¹¹⁴. A excessiva presença deste conceito na presente proposta parte do ponto de partida de que os trabalhadores remotos continuarão a deslocar-se ao Estado para o qual prestam a sua atividade, numa base regular, tendo mesmo de aí exercer a sua atividade por um período de vários meses, de modo a que seja concedida a competência tributária ao Estado da fonte, relativamente aos rendimentos derivados dessa atividade. Não nos parece que este seja o ponto de partida adequado para a repartição de competências tributárias sobre o teletrabalho, uma vez que associado a esta modalidade está o facto de se evitarem deslocações ou até mesmo de um residente de um Estado trabalhar para outro Estado, sem intenções de se deslocar até o mesmo, muito menos por um período tão substancial como o que resulta da proposta acima. Ou seja, parece-nos que a referida proposta não tem suficientemente em conta as características do novo trabalho remoto, pois, no nosso entendimento, a repartição de competências tributárias que dela resultaria seria em tudo semelhante à atual, sem resolver o problema do equilíbrio na repartição das mesmas.

Não se nega o mérito da proposta em tentar evoluir o pensamento da doutrina sobre a temática em causa, preocupando-se paralelamente com o problema da

¹¹⁴ Cfr. NIESTEN, Hannelore, 2021, *op. cit.*, pp.121 e 142, “The tax and social frameworks are largely rooted in longstanding principles based on a physical presence and are not designed to cope with the digital development challenges in a globalized economy” ou “The increased occurrence of teleworking in a digital economy no longer equates the source state with the activity state. The criterion of the ‘actual physical place of employment’ for the allocation of taxing rights over cross-border employment income is insufficiently attuned to teleworkers performing activities at home or from anywhere”.

fragmentação do direito de tributar os rendimentos provenientes de uma atividade exercida em vários Estados. Relativamente a este último ponto, apesar de não se tratar do foco da presente dissertação, gostaríamos apenas de salientar que a aplicação da proposta não seria tão linear quanto parece, uma vez que ao atribuir os direitos exclusivos de tributar os rendimentos de trabalho dependente auferido por um trabalhador que tenha passado menos de 69 dias no Estado da sua residência ou em Estado(s) terceiro(s), está-se a levantar um tema multilateral, que não poderá ser resolvido por uma mera convenção bilateral. Neste sentido acrescentamos que tal visão apenas seria viável caso todos os Estados envolvidos tivessem celebrado entre si CDT que incluíssem essa mesma previsão, pois de outro modo não poderia a CDT entre o Estado A e o Estado B vedar a soberania fiscal do Estado C, bem como o seu Direito de tributar os rendimentos de trabalho dependente com origem no seu território, o que nos parece que podia dar aso a situações de dupla tributação internacional sobre estes rendimentos, o que seria indesejável e mesmo contra o próprio propósito das CDT.

Adicionalmente, voltamos a salientar o último parágrafo do ponto anterior, uma vez que estaríamos novamente perante um mesmo problema de produção de efeitos práticos desta alteração, em virtude de uma alteração à CMOCDE nestes termos apenas poder servir de base para futuros tratados a serem celebrados, ou eventuais revisões aos tratados em vigor.

Desta forma, parece-nos que, apesar dos méritos da presente proposta e suas virtudes, a mesma acaba por não equilibrar os pratos da balança no que toca à repartição internacional de competência tributárias sobre os rendimentos de trabalho dependente de trabalhadores remotos, conforme se tem vindo a invocar na presente dissertação, nomeadamente atribuindo um pendor de maior relevância ao Estado da fonte para as situações em que os trabalhadores prestem a sua atividade exclusivamente ou quase exclusivamente *online*.

4.3. Alteração do artigo 15.º através de um mecanismo multilateral

Na sequência das propostas anteriores, bem como das nossas críticas às mesmas no que toca à sua incapacidade de dar uma resposta satisfatória para o alcance de um maior equilíbrio das repartições tributárias, entendemos que o caminho a seguir deverá ser outro. Um caminho que vise adaptar a tributação dos rendimentos de trabalho à

economia digital, criando um elemento de conexão capaz de se adaptar a essa mesma economia e às suas características diferenciadas.

Traçando um paralelismo com a tributação das empresas apercebemo-nos prontamente que este percurso não se afigura fácil, basta observar que no seio da OCDE e da UE ainda não se alcançou um consenso para adaptar a lei tributária a esta nova realidade, nomeadamente no que toca à redefinição do conceito de estabelecimento estável. Basta ver que a Ação 1 do BEPS¹¹⁵, precisamente dedicada à tributação da economia digital, apesar de propor várias possíveis soluções, nenhuma verdadeira solução multilateral e concertada foi adotada, pondo fim a este impasse. Não obstante esta incapacidade, no *interim report* de 2018, a OCDE chega mesmo a questionar se o conceito de presença física será ainda adequado para que nele seja baseada a repartição das competências tributárias entre os Estados, quando está em causa uma atividade desmaterializada¹¹⁶.

Do panorama geral da tributação da economia digital acima descrito, verifica-se que as dificuldades sentidas na adequação do sistema tributário internacional à nova realidade trazida pela digitalização são de larga escala, de modo que propor uma solução concreta e final afigura-se uma tarefa hercúlea, inclusivamente para a presente dissertação. Não obstante, apesar da complexidade do tema e numa certa incapacidade de criar um elemento de conexão adequado à economia digital, há, no entanto, alguns pontos por onde entendemos que o futuro da tributação internacional do trabalho dependente deverá passar.

Em primeiro lugar, acreditamos que o caminho a seguir passe, precisamente, pela criação de um novo elemento de conexão, que venha equilibrar as repartições da competência tributária entre os Estados em contenda, desenhado de forma a responder às necessidades da economia digital e aos efeitos da desmaterialização das atividades. Assim é, pois, como se viu no decorrer da presente dissertação, os atuais elementos de conexão não conseguem dar uma resposta satisfatória do ponto de vista do equilíbrio da repartição das competências tributárias no que toca às situações de trabalho remoto internacional,

¹¹⁵ “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*”, OCDE, disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1, consultado pela última vez em Julho de 2022.

¹¹⁶ “*Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*”, OCDE, 2018, p.169, disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1658408944&id=id&accname=guest&checksum=84899CA840DC9974AF2365956001546F>, consultado pela última vez em Julho de 2022.

havendo uma excessiva atribuição de competência tributária exclusiva ao Estado de residência dos trabalhadores remotos. Na mesma senda, também as propostas mencionadas anteriormente não nos parecem suficientemente abrangentes para ultrapassar esta questão, sendo que em grande parte isso se deve ao facto de nelas continuarem a constar elementos de conexão com os quais a presença física continua a ter uma relação umbilical.

Por estas razões, acreditamos que uma futura solução que venha a ser adotada no seio da OCDE, principalmente caso venha a ser criado um novo elemento de conexão adaptado à economia digital, deverá transposta e adaptada para o artigo 15.º da CMOCDE (e para os restantes artigos que careçam de uma adequação face à digitalização da economia), ou seja, a nosso ver a resposta aos desafios transversais da economia digital terá de ser dada uma resposta uniforme e homogénea, pelo que acreditamos que a referida criação de um novo elemento de conexão¹¹⁷ e, conseqüente adaptação da CMOCDE e dos tratados com a inclusão do mesmo, será o caminho que verdadeiramente trará a tributação internacional para o século XXI, incluindo a tributação dos rendimentos de trabalho dependente.

Num passo seguinte, acreditamos que tal adaptação deverá ser realizada recorrendo a um mecanismo multilateral de revisão das CDT, porventura usando a mesma fórmula do MLI^{118,119}, isto é, um instrumento multilateral no qual os Estados da OCDE manifestem a sua intenção de alterar determinada norma dos tratados, uma vez que a mera alteração da CMOCDE, como se viu, apenas produziria efeito para futuros tratados que nela se venham a basear¹²⁰. Deste modo, por forma a que qualquer eventual futura alteração às CDT produza efeitos práticos, será imperioso que os Estados alterem a sua rede de convenções bilaterais, por forma a incluir as alterações necessárias para adaptar

¹¹⁷ Especulamos que o caminho possa passar por um elemento de conexão inovador, por exemplo inspirado no conceito de ‘presença digital significativa’, com as devidas adaptações, proposto pela CE na proposta de Diretiva 2018/0072, disponível em https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0426_PT.html, consultado pela última vez em Julho de 2022.

¹¹⁸ Para mais desenvolvimentos sobre a origem e propósitos do MLI cfr. ROSADO PEREIRA, Paula, 2021, *op. cit.*, pp.231ss ou, em inglês, VALENTE, Piergiorgio, “*BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*”, *Intertax*, Vol. 45, Issue 3, 2017, pp.219-228.

¹¹⁹ “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”, 2016, disponível em <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>.

¹²⁰ No mesmo sentido cfr. BERETTA, Giorgio, 2022, *op. cit.*, pp.26-27, disponível em <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-06/International%20-%20E2%80%9CWork%20on%20the%20Move%20E2%80%9D%20Rethinking%20Taxation%20of%20Labour%20Income%20under%20Tax%20Treaties%20-%20IBFD.pdf>, consultado pela última vez a 18 de Julho de 2022.

essa mesma rede à tributação da economia digital, e mais concretamente à adequação da tributação do trabalho remoto.

Acreditamos que, com uma alteração nestes termos, o artigo 15.º da CMOCDE iria, em grande parte, ver reduzido o pendor da presença física enquanto conceito chave para a alocação das competências tributárias, o que poderá vir a resultar num cenário em que o Estado da fonte venha a ter, efetivamente, competência cumulativa na tributação de rendimentos provenientes de trabalho remoto (o que, conforme demonstrado *supra*, acreditamos não acontecer atualmente na prática, face às características do atual trabalho remoto, bem como à redação do artigo 15.º da CMOCDE). Defendemos este caminho pois há uma efetiva criação de valor no Estado da fonte, há uso das infraestruturas nesse Estado (como por exemplo *servers* ou *internet* para que seja possível aceder, via VPN¹²¹, às bases de dados do empregador), razões que entendemos suficientes para justificar um necessário equilíbrio na tributação destes rendimentos, por forma a garantir uma igualdade face às restantes modalidades de prestação de atividade.

5. Conclusões

O trabalho remoto internacional, prestado por meios digitais, é uma realidade cada vez mais presente no nosso quotidiano. A digitalização proporcionou um novo paradigma para várias vertentes da economia, entre as quais para a forma como prestamos a nossa atividade laboral. Com a pandemia de “Covid-19” e os forçosos confinamentos gerais a que esta obrigou, disseminou-se esta forma desmaterializada de prestar a atividade laboral, o que veio mostrar a grande parte do mundo os benefícios da mesma, tendo-se vindo a consolidar como forma preferencial de trabalhar para cada vez mais pessoas e empresas.

Por forma a repartir as competências tributárias internacionais sobre os rendimentos derivados desta atividade, continua-se a fazer uso do artigo 15.º, tal como estabelecido há várias décadas na CMOCDE. O mesmo é dizer que, continua-se a fazer depender em larga escala a repartição das competências tributárias internacionais entre os Estados, do local de prestação da atividade do trabalhador, logo, do local onde este se encontra fisicamente presente. Esta repartição com base num critério de presença física,

¹²¹ “Virtual Private Network”.

estabelecido há 60 anos, num artigo que foi apenas ligeiramente alterado, só por si demonstra uma necessidade de repensar o mesmo, por forma a adequar a tributação internacional do trabalho dependente às novas realidades digitais, que com toda a certeza não estavam, nem podiam estar, no escopo inicial de aplicação do artigo, por serem de impossível antecipação.

Assim, conforme tivemos oportunidade de detalhar, da aplicação do artigo 15.º da CMOCDE aos rendimentos derivados de uma atividade prestada por trabalho remoto por meios digitais, resulta um excessivo pendor tributário do Estado de residência do trabalhador remoto, sem que seja verdadeiramente acautelada a pretensão tributária do Estado da fonte. Isto é, fazer depender a tributação cumulativa destes rendimentos, de uma noção de presença física, quando se está perante uma atividade que, por natureza, é desmaterializada, resulta que, na prática, não exista uma verdadeira competência cumulativa para estes casos, o que lesa fortemente a pretensão tributária do Estado da fonte, no que aos rendimentos derivados dessa atividade diz respeito, em detrimento de um desequilibrado ascendente do Estado da residência.

Desta forma, são vários os autores na Doutrina que reconhecem a necessidade de adaptar a tributação internacional destes rendimentos, às novas realidades digitais, por forma a alcançar um maior equilíbrio e adequação na repartição das competências tributárias, referentes à tributação dos rendimentos de trabalho dependente prestado por meios remotos. Contudo, a sua concretização prática, conforme se pôde observar, não se afigura de todo um objetivo de fácil execução.

Não obstante, entendemos que o caminho a seguir deve passar por adequar todo o sistema tributário internacional, e não só a tributação dos rendimentos de trabalho dependente, à economia digital, uma vez que estamos perante uma incapacidade estrutural do sistema em lidar com atividades desmaterializadas. Neste sentido, acreditamos que deverá ser criado um novo elemento de conexão, adequado à realidade digital, que melhor oriente a repartição de competências internacionais nos tratados, vindo repor o equilíbrio entre a repartição de competências entre o Estado da residência e o Estado da fonte, que originalmente as CDT visavam alcançar, nomeadamente, no que toca à tributação de rendimentos de trabalho dependente, auferidos por via de trabalho remoto internacional. Adicionalmente, por forma a transpor eficazmente uma eventual alteração nos termos descritos, acreditamos que deverá ser adotado um mecanismo multilateral, semelhante ao MLI, que proporcione uma rápida e eficaz atualização da atual

rede internacional de CDT, pois apenas deste modo poderá tamanha atualização produzir os desejados efeitos práticos.

A adaptação dos tratados internacionais à tributação de atividades provenientes da economia digital é, e continuará a ser, um problema estrutural em vários setores, pois o atual sistema tributário está fundado nos mesmos alicerces de há 100 anos. Contudo, o mundo mudou, a digitalização acelerou as nossas vidas e quebrou fronteiras e distâncias que anteriormente pareciam inultrapassáveis. Com estas mudanças, o velho sistema tributário internacional tem vindo a dar sinais de uma necessidade de revitalização, não apenas para ser possível tributar realidades anteriormente inexistentes, mas também para tributar de forma mais equilibrada atividades que hoje são prestadas de forma totalmente diferente.

Bibliografia

Monografias e Publicações Periódicas

BAL, Aleksandra, “*Halfway towards Consensus or Chaos? – Taxation of the digital economy at the crossroads*”, IBFD, 2018, disponível em https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wp/pdf/wp_towards_chaos_or_consensus.pdf.

BERETTA, Giorgio, “*‘Work on the move’: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*”, *International Tax Studies*, Issue 2, 2022, disponível em <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-06/International%20-%20E2%80%9CWork%20on%20the%20Move%20-%20Rethinking%20Taxation%20of%20Labour%20Income%20under%20Tax%20Treaties%20-%20IBFD.pdf>, consultado pela última vez a 18 de Julho de 2022.

BRAUNER, Yariv, “*Thinking Like a Source State In a Digital Economy*”, *Pittsburgh Tax Review*, Vol. 18, n.º 2, 2021.

CALÇADA PIRES, Rita “*Manual de Direito Fiscal*”, Almedina, 2018.

CASALTA NABAIS, José, “*Direito Fiscal*”, 11ª Edição, Almedina, 2019.

COURINHA, Gustavo Lopes, “*A Residência no Direito Internacional Fiscal – do abuso subjectivo de convenções*”, Almedina, 2015.

COURINHA, Gustavo Lopes, “*Estudos de Direito Internacional Fiscal*”, Almedina, 2019.

DOURADO, Ana Paula, “*Direito Fiscal*”, 4ª Edição, Almedina, 2019.

DOURADO, Ana Paula, “*Governança Fiscal Global*”, 2ª Edição, Almedina, 2018.

DUARTE MORAIS, Rui, “*Sobre o IRS*”, 2ª edição, Almedina, 2010.

ELLIFFE, Craig, “*Justifying Source Taxation in the Digital Age*”, Victoria University of Wellington Law Review, Vol. 52, n.º 4, 2021.

GREATZ, Michael J., “*The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*”, *Tax Law Review*, Vol.54, Issue 3, 2001.

HINNEKENS, Luc, “*The Salary Split and the 183-Day Exception in the OECD Model and Belgian Tax Treaties (Part I)*”, *Intertax*, Issue 8-9, 1988.

MACHADO, Jónatas E.M. & NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, “*Manual de Direito Fiscal: perspectiva multinível*”, 2ª Edição, Almedina, 2018.

MARTOS, Juan Jesús, “*Criterios de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional: residência fiscal y doble imposición internacional*”, *Revista Iberoamericana de relaciones laborales*, n.º 11, 2002.

NIESTEN, Hannelore, “*Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age*”, *Intertax*, Vol. 49, Issue 2, 2021.

NIESTEN, Hannelore, “*Revisiting the Fiscal and Social Security Status of Highly Mobile Workers in the Road and Railway Transportation: Quo Vadis?*”, *Intertax*, Vol. 46, Issue 11, 2018.

OSTASZEWSKA, Ola & OBUOFORIBO, Belama (editores), “*Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles*”, IBFD, 2018.

PIRES, Manuel “*International Juridical Double Taxation of Income*”, *Series on International Taxation*, n.º 11, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989.

PÖTGENS, Frank, “*Income from International Private Employment*”, *IBFD - Academic Council Doctoral Series*, Vol. 12, 2006.

REIMER, Ekkehart & RUST, Alexander (editores), “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, Wolters Kluwer, Vol. 1, 4ª Edição, 2015.

ROSADO PEREIRA, Paula, “*Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*”, Almedina, 2021.

SCHÖN, Wolfgang, “*Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 72, N.º 4/5, 2018.

TURINA, Alessandro, “*Which ‘Source’ Taxation for the Digital Economy?*”, *Intertax*, Vol. 46, Issue 6/7, 2018.

V. KOSTIC, Svetislav, “*In search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*”, *World Tax Journal*, Vol. 11, Issue 2, 2019.

VALENTE, Piergiorgio, “*BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*”, *Intertax*, Vol. 45, Issue 3, 2017.

VALENTE, Piergiorgio, “*Digital Revolution. Tax Revolution?*”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Vol. 72, n.º 4a, 2018.

VAN WEEGHEL, Stef, “*The Improper Use of Tax Treaties, With Particular Reference to the Netherlands and the United States*”, Kluwer Law International, 1998.

VASQUES, Sérgio, “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª Edição, Almedina, 2019.

XAVIER, Alberto, “*Direito Tributário Internacional*”, 2ª edição actualizada, Almedina, 2014.

Documentos de Organizações Internacionais

“*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*”, OCDE, disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax->

[challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1](https://ec.europa.eu/economy_finance/press_corner/detail.do?lang=en&id=1046).

“Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho”, Bruxelas, 21.3.2018 COM(2018) 146 final, disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF.

“*European Framework Agreement on Teleworking (FAT)*”, 2021, disponível em https://resourcecentre.etuc.org/sites/default/files/2020-09/Telework%202002_Framework%20Agreement%20-%20EN.pdf.

“*Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*”, 2017, disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1.

“*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”, 2016, disponível em <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

“OECD Explanatory Statement: 2015 Final Reports: OECD/G 20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, 2015, disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.

“Relatório sobre a proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa” disponível em https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0426_PT.html.

“*Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*”, OCDE, 2018, disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1658408944&id=id&accname=guest&checksum=84899CA840DC9974AF2365956001546F>.