



ANABELA SANTOS

Consultora da Ordem dos
Contabilistas Certificados
comunicacao@occ.pt

O instrumento multilateral

A Convenção Multilateral (Multilateral Instrument ou MLI) é um texto jurídico que concretiza o plano de ação desenvolvido pela OCDE, o denominado “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), que introduz um novo paradigma na negociação dos acordos de dupla tributação internacional, possibilitando uma atuação coordenada das diversas jurisdições contratantes da MLI e introduzindo maior flexibilidade na atualização das Convenções sobre Dupla Tributação (CDT), procurando fazer as CDT acompanharem as mais recentes tendências no domínio da tributação internacional.

O BEPS tem como principal objetivo combater a erosão da base tributária e a arbitragem fiscal entre os Estados, pretendendo, primordialmente, evitar não só a dupla tributação, mas sobretudo a dupla não tributação, através da introdução de regras nacionais e multilaterais que colmatem lacunas ou impeçam o abuso fiscal.

A MLI surge da constatação, por parte dos Estados, das perdas significativas em matéria de impostos sobre o rendimento das sociedades, devido a práticas de planeamento fiscal internacional agressivo, que têm como efeito uma transferência artificial dos lucros para localizações onde são sujeitos a uma tributação reduzida ou nula, e visa assegurar que os lucros sejam efetivamente tributados onde são desenvolvidas as atividades económicas substantivas que os geram e onde o valor é criado.

É, por isso, um mecanismo de reação multilateral contra certas práticas conducentes à erosão da base tributária, transferência de lucros e práticas abusivas no contexto das CDT.

A MLI adota medidas relativas às CDT que visam combater as assimetrias híbridas, prevenir o uso abusivo das próprias CDT bilaterais, combater a qualificação de certas estruturas económicas como estabelecimento estável, melhorar a resolução de diferendos e assegurar que as CDT sejam interpretadas de forma a eliminar a dupla tributação e dupla não tributação ou tributação reduzida através de fraude ou evasão fiscal, designadamente através de construções abusivas que resultem em benefício indireto de residentes de terceiras jurisdições.

Para alcançar estes propósitos, a MLI permite, de forma bilateral, mas com base num quadro jurídico negociado multilateralmente, a alteração de um conjunto alargado de convenções bilaterais através de uma única negociação e aplicação, representando uma ferramenta muito útil de atualização automática da rede de convenções de cada Estado signatário.

O objetivo da MLI é, pois, modificar, de modo célere e coordenado, as CDT, implementando as medidas das ações BEPS.

Em 2017, os Estados participantes (incluindo Portugal) procederam às respetivas escolhas das diversas medidas incluídas na MLI (algumas opcionais), tomando assim a sua posição técnica relativamente a diversos dos preceitos e afirmando eventuais reservas à sua aplicação. A MLI afeta apenas as CDT com jurisdições que tenham também depositado a ratificação.

A MLI foi redigida de forma flexível, permitindo às partes a possibilidade de: (i) indicar as Convenções às quais a MLI se aplicará; (ii) optar por uma das normas alternativas propostas; (iii) aplicar as disposições facultativas, suplementares ou alternativas; e (iv) formular reservas, excluindo a aplicação de parte ou totalidade das disposições da MLI. A MLI integra normas consideradas imperativas, que consagram requisitos mínimos de prevenção da erosão de bases tributáveis e transferência de lucros, assim como normas facultativas, cuja adoção é discricionária dos Estados signatários.

De todo o modo, a MLI não representa o fim dos acordos bilaterais, pois o modelo de negociação bilateral continua em vigor, ainda que a MLI modifique parcialmente o seu conteúdo. Em relação a novos acordos, é, contudo, de esperar a priori uma forte inspiração do modelo MLI, com negociação de regras mais conformes ao novo modelo contratual tributário internacional.

Em 14 de novembro de 2019, Portugal aprovou a MLI, a qual entrou em vigor no dia 1 de junho de 2020.

Tratando-se de um documento complexo, não se pretende aqui fazer uma análise exaustiva das opções tomadas por Portugal, mas tão-só criar no leitor sensibilidade para o tema.

Na verdade, desde 1 de junho de 2020 que a interpretação das CDT não mais pode ser feita da forma como a maioria dos leitores aprendeu. Porque, como se disse, ao aceitar a sujeição a um instrumento jurídico multilateral, os Estados signatários não podem mais fazer valer no contexto bilateral somente aquilo que consta do texto das CDT, sendo necessário recorrer também às alterações que a esse mesmo texto possam ter sido introduzidas por efeito da adesão à MLI.

A próxima vez que necessitar de consultar o texto de uma CDT, não deve recorrer apenas às versões do Diário da República, pois essas carecem de ser confrontadas com a MLI, para que seja confirmada a aplicação, eventual não aplicação ou aplicação modificada de uma norma.

Vários Estados (entre os quais não se encontra, até agora, Portugal) têm vindo a publicar versões revistas das CDT, tal qual são impactadas pela MLI. Note-se que não há uma obrigação legal dos Estados signatários de prepararem versões consolidadas das CDT tal qual são impactadas pela MLI, na medida em que o texto bilateral não deixa de ter validade jurídica; a MLI é um instrumento paralelo à CDT, mesmo que tenha por efeito alterar a CDT, em dado momento, isto porque os Estados podem mudar as suas posições na MLI, mas já não nas CDT (processo que só pode ocorrer por via de protocolo modificativo).

Portanto, a MLI é um texto mais dinâmico que uma CDT, introduzindo um patamar legislativo que corre paralelamente à CDT. Por outro lado, esta advertência é válida desde 1 de junho de 2020 e somente para os Estados signatários da MLI; tendencialmente, mas não necessariamente, são Estados membro da OCDE. Veja-se, por exemplo, os casos do Brasil e Angola, Estados que não são membros

da OCDE e não são signatários da MLI, pelo que, em relação às respetivas CDT celebradas com Portugal, não há qualquer impacto da MLI. Mas já não assim com a China, que não é membro da OCDE, mas é signatário da MLI, podendo, por isso, haver impacto da MLI na CDT celebrada com Portugal.

E, finalmente, eis-nos chegados ao âmago da aplicação.

As normas que compõem a MLI têm diversas variantes, o que permite que os Estados signatários optem por diferentes alternativas relativamente à mesma norma. Em princípio, apenas haverá modificação automática da CDT quando haja uma coincidência (o designado “match”) nas opções adotadas pelos Estados.

A multiplicidade das opções conduz a um exercício de elevada complexidade interpretativa, pelo que a OCDE criou uma matriz denominada “matching database”.

Esta base de dados, disponível para consulta no site da OCDE, foi criada para que o utilizador escolha as duas jurisdições em causa, devolvendo a “matching database” o impacto das opções combinadas dos dois Estados em relação a cada artigo da CDT.

Vejamos um exemplo ilustrativo. Em relação à CDT Portugal-França, verifica-se que há coincidência nas opções tomadas por ambos os Estados em relação ao artigo 9.º da MLI, relativo a mais-valias derivadas da alienação de partes de capital, direitos ou participações em entidades cujo valor resulte principalmente de bens imobiliários. Estão aqui em causa alienações de sociedades cujo ativo é constituído principalmente de bens imobiliários. De acordo com a matriz da “matching database”, o art. 9.º, n.º 1, da MLI não se aplicará, pelo que o art. 14.º, n.º 1, 3º parágrafo, da CDT será substituído pelo art. 9.º, n.º 1, da MLI. Assim ao passo que a CDT prevê que as mais-valias resultantes da alienação de partes de capital de sociedades cujo ativo seja constituído essencialmente por bens imobiliários podem ser tributadas no Estado onde se localizam os bens imobiliários, a MLI substitui esta previsão por outra (mais objetivamente densificada), estabelecendo uma nova norma de repartição de competência, nos termos da qual a tributação no Estado de localização dos bens só pode correr quando, em qualquer momento durante os 365 dias anteriores à alienação, o valor dessas partes de capital ou direitos similares resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50%, de bens imobiliários situados no outro Estado.

Dado este simples exemplo, fica-se com uma ideia do exercício que passa a ser necessário fazer quando estejam em causa situações tributárias com impacto internacional.

Errata

No artigo «As tributações autónomas no âmbito dos encargos», publicado a 12 de junho passado, onde se lê «a taxa mais alta, 37,5%, mantém os limites inalterados (custo de aquisição igual ou superior a 35.000 euros)» deve ler-se «a taxa mais alta, 35%, mantém os limites inalterados (custo de aquisição igual ou superior a 35.000 euros)». Por este facto, pedimos desculpa aos leitores.