

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O REGIME DOS RESIDENTES NÃO
HABITUAIS: ANÁLISE TEÓRICO-
PRÁTICA

Matilde Violante Ribeiro da Cruz

Lisboa, 15 de janeiro de 2024

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O REGIME DOS RESIDENTES NÃO
HABITUAIS: ANÁLISE TEÓRICO-
PRÁTICA

Matilde Violante Ribeiro da Cruz, nº 20210167

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Professor Dr. Francisco José Nicolau Domingos

Constituição do Júri:

Presidente Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Vogal Prof. Especialista Paulo Lourenço

Vogal Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos

Lisboa, 15 de janeiro de 2024

Aos meus pais e ao meu irmão, que são um exemplo a seguir e o meu maior apoio incondicional em todas as etapas da minha vida acadêmica e pessoal.

Agradecimentos

Gostaria de expressar a minha mais profunda gratidão às pessoas que estiveram ao meu lado durante todo o meu percurso académico, sem as quais esta conquista não teria sido possível. Por mais trabalhoso que seja esta etapa, não seria possível chegar tão longe sem o apoio incondicional da minha família, do meu orientador, dos professores e dos meus amigos.

Primeiramente, aos meus pais e à minha família, que sempre me apoiaram incondicionalmente em todas as etapas da minha vida académica e pessoal. Obrigada por todo o amor, incentivo e compreensão que me deram ao longo deste caminho. Foram e são a minha maior fonte de motivação e força de nunca desistir dos meus objetivos.

Ao meu irmão, por ser um exemplo a seguir. Obrigada por me inspirar a dar sempre o meu melhor e por ser o meu maior fã. A tua presença ao meu lado foi fundamental para enfrentar os desafios e celebrar as conquistas.

Aos meus amigos, que me acompanharam nesta jornada académica, compartilhando risos, momentos de descontração e apoio mútuo. Obrigada por estarem sempre presentes e por me ajudarem a superar os momentos mais difíceis. São a minha segunda família e sou grata por ter cada um de vocês na minha vida.

Ao meu orientador, Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, pelo seu apoio incondicional, orientação e paciência ao longo deste processo. O meu maior agradecimento por me guiar no desenvolvimento desta investigação, por partilhar o seu conhecimento e por me incentivar a explorar novos horizontes. Aprendi muito e sou grata pela oportunidade de trabalhar sob a sua supervisão.

Aos meus professores, que contribuíram para a minha formação académica e intelectual ao longo dos anos. Obrigada por todo o conhecimento que me transmitiram, por desafiarem os meus limites e por inspirarem a minha curiosidade. Fico muito agradecida por ter tido a oportunidade de aprender com cada um de vocês e por ter feito parte do vosso percurso educativo.

Por último, mas não menos importante, agradeço a todos os que, de alguma forma contribuíram para o sucesso desta dissertação. A todos aqueles que me apoiaram, encorajaram e acreditaram nas minhas capacidades.

Que este trabalho seja um reflexo do esforço coletivo e do apoio recebido ao longo desta jornada. A todos vocês, pais, irmão, família, amigos, professores, o meu profundo agradecimento por fazerem parte da minha história e por me ajudarem a alcançar este marco na minha vida acadêmica.

Resumo

Devido à evolução da economia e dos mercados cada vez mais competitivos, os Estados tiveram o interesse de criar um regime com benefícios fiscais mais atrativos para os residentes não habituais.

Existem diversos motivos para os cidadãos virem residir para países com benefícios fiscais e, dessa forma, ao longo da dissertação pretende-se analisar a iniciativa legislativa que veio dar um novo espírito de competitividade à economia portuguesa, o Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009 de 23 de setembro. O regime dos Residentes Não Habituais em Portugal é um regime destinado a atrair cidadãos que se tornem residentes em Portugal. Os beneficiários podem usufruir deste regime por um período de 10 anos.

O regime dos RNH é aplicável, nomeadamente, a duas categorias – os pensionistas e os profissionais qualificados que desenvolvam atividade de elevado valor acrescentado. Para beneficiar deste regime, o cidadão não pode ter sido residente fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores e tem que alterar a sua residência fiscal para Portugal. Contudo, este regime tem na sua origem a competitividade no âmbito das relações internacionais, especialmente na União Europeia. Ao criar um ambiente fiscal mais favorável, Portugal visa atrair cidadãos com poder de compra, mas também promover a internacionalização do país, impulsionar a economia e fortalecer a sua posição no cenário europeu.

É, então, relevante proceder ao enquadramento dos residentes não habituais e as suas vantagens fiscais, enquadrando também no âmbito das Convenções de Eliminação de Dupla Tributação assinadas por Portugal. Quanto às CDT que Portugal estabelece com outros países, estas têm como objetivo eliminar a dupla tributação e estabelecer clareza sobre as obrigações fiscais transfronteiriças.

Palavras-chave: Residente Não Habitual; Residência; Imposto sobre os rendimentos singulares (IRS); Convenção para Eliminar a Dupla Tributação; Tributação; Rendimentos.

Abstract

With the evolution of the economy and increasingly competitive markets, the Status have been interested in creating a regime with more attractive tax benefits for non-habitual residents.

There are various reasons for individuals to reside in countries with tax benefits and throughout the dissertation we intend to analyse the legislative initiative that gave a new spirit of competitiveness to the Portuguese economy, Decree-Law (DL) n° 249/2009 of 23 September. The Non-Habitual Residents regime in Portugal is a tax regime designed to attract individuals who become tax residents in Portugal. The beneficiaries can take advantage of this regime for a period of 10 years.

The RNH regime is applicable to two categories – pensioners and qualified professionals who carry out activities with high added value. To benefit from this regime, the citizen can't have been a tax resident in Portugal in the previous five years and must change their tax residence to Portugal. However, this regime has its origins in competitiveness in international relations especially in the European Union. By creating a more favorable tax environment Portugal aims to attract individuals with purchasing power and promote the country's internationalization and boost the economy and strengthen its position on the European scene.

It is relevant to classify non habitual residents and their tax advantages also within the scope of the Double Taxation Elimination Conventions signed by Portugal. As for the CDTs that Portugal establishes with other countries these aim to eliminate double taxation and establish clarity on cross-border tax obligations.

Key Words: Non-Habitual Resident; Residence; Personal income tax; Convention to Eliminate Double Taxation; Income.

Lista de siglas e abreviaturas

Al. – Alínea

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CDT – Convenção para Eliminar a Dupla Tributação

Cfr. - Conforme

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

LGT – Lei Geral Tributária

MC OCDE – Convenção Modelo da OCDE

N.º - Número

P(p). – Página(s)

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

RNH – Residente Não Habitual

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Índice

1. Introdução.....	1
2. Tributação em sede de IRS.....	3
2.1. Residentes.....	6
2.2. Não Residentes.....	10
2.3. Princípios orientadores.....	11
2.3.1. Princípio da territorialidade.....	12
2.3.2. Princípios estruturais e operativos.....	13
2.3.2.1. Princípio da residência.....	13
2.3.2.2. Princípio da fonte.....	15
3. O regime dos residentes não habituais.....	21
3.1. O Regime dos Residentes Não Habituais em Portugal.....	21
3.2. Residentes Não Habituais – Acesso ao regime.....	23
3.2.1. Análise Acórdão do CAAD – Processo nº 815/2021-T de 29 de agosto de 2022.....	28
3.3. Tributação dos rendimentos.....	30
3.3.1. Tributação.....	30
3.3.2. Os rendimentos obtidos em território português.....	31
3.3.3. Os rendimentos no estrangeiro.....	32
3.3.4. O método de isenção.....	37
3.3.5. O método do crédito de imposto.....	38
4. As Convenções de Dupla Tributação.....	41
4.1. A origem.....	42
4.2. Dupla Tributação.....	43
4.3. A Convenção Modelo da OCDE (MOCDE)	45
5. Análise de Regimes de atração de residência semelhantes ao regime dos RNH Portugal.....	51

5.1. O regime fiscal de Espanha - “Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español”	51
5.2. O regime fiscal de França - “Régime spécial d’imposition des impatriés”	53
5.3. O regime fiscal de Itália - “Impatriati”, “Pensioners Tax Breaks” e “Flax Tax”	55
5.4. O regime fiscal da Suíça – “ <i>Fiscal Deal</i> ”	56
5.5. O regime fiscal da Holanda - “Special tax regime for expatriates: the 30%-ruling”	57
6. Conclusão.....	59
Referências Bibliográficas.....	63

Índice de Figuras

Figura 2.1. – Total Receitas fiscais e contribuições sociais das Administrações Públicas provenientes de IRS.....	3
---	---

1. INTRODUÇÃO

A crise económica e social a nível interno que se fez sentir em Portugal em 2008 deu origem a uma alteração da perspetiva política fiscal internacional do Estado português. A evolução da economia e dos mercados cada vez mais competitivos fez, por sua vez, com que os Estados tivessem o interesse de criar benefícios fiscais mais atrativos aos residentes não habituais.

Desta forma, a presente dissertação tem por base o regime dos Residentes Não Habituais em sede de IRS, mais concretamente as suas linhas estruturantes e as problemáticas cuja aplicação suscita.

O regime dos residentes não habituais (RNH) em Portugal tem vindo a atrair cada vez mais a atenção de indivíduos estrangeiros que pretendem estabelecer a sua residência fiscal no país, sendo este requisito de carácter obrigatório e os mesmos não podem ter sido considerados residentes em território português nos últimos 5 anos. Os beneficiários podem usufruir deste regime por um período de 10 anos consecutivos.

Portugal começou a concorrer com os países que também tinham regimes fiscais mais atrativos – taxas de imposto reduzidas, isenções fiscais, estabilidade fiscal e facilidade de obter residência - para os residentes não habituais tais como a Espanha, a Itália, a França e a Suíça, não só por fazer parte da União Europeia devido às liberdades económicas, mas também devido aos benefícios que o nosso país tem, como o clima, a segurança, o custo de vida, a educação, a saúde e a boa disposição. Trata-se um regime central no Sistema Fiscal Português, que tinha por base atrair indivíduos que desenvolvam atividades com rendimentos de elevado valor acrescentado para tornar a economia mais competitiva.

O regime fiscal em causa tem por base o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, pelo que todas as regras deste regime se encontram consagradas no Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (CIRS). Pretende-se entender então as vantagens deste regime, as suas fragilidades e a sua aplicabilidade.

Existem diversos motivos para os cidadãos virem residir para países com benefícios fiscais e, dessa forma, ao longo da dissertação realizar-se-á uma análise da iniciativa legislativa que veio dar um novo espírito de competitividade à economia portuguesa, o DL n.º 249/2009 de 23 de setembro. É um regime que já teve alterações e modificações, contudo continua a ser bastante atrativo e a ter muita adesão.

O regime tributário dos RNH teve bastantes críticas de fontes internacionais e nacionais, nomeadamente, no que toca aos rendimentos da categoria H de fonte estrangeira que se aplicava o método de isenção, isto porque este regime é favorável comparando com o regime fiscal que é aplicado aos próprios residentes que não podem beneficiar deste regime, bem como os regimes fiscais dos outros Estados.

No que diz respeito à estrutura da dissertação, esta encontra-se dividida em cinco capítulos. O segundo capítulo compreende as linhas gerais da tributação em sede de IRS, nomeadamente o que são residentes, não residentes e os princípios fundamentais. O terceiro capítulo aborda o tema a desenvolver, o regime dos residentes não habituais. Neste capítulo serão analisados o enquadramento legal e as principais regras fiscais que se aplicam a estes contribuintes, nomeadamente a determinação da sua residência fiscal, do acesso ao regime, a tributação das várias categorias de rendimento. No quarto capítulo, é dado destaque às Convenções Sobre a Dupla Tributação, que são acordos internacionais estabelecidos entre Portugal e outros países com o objetivo de evitar que um mesmo rendimento seja tributado em ambos os sítios, e também é feita a análise da importância destas convenções para os residentes não habituais, que muitas vezes têm rendimentos auferidos em mais do que um país. Por fim, o quinto capítulo analisa regimes idênticos ao regime dos RNH, de forma a comparar as vantagens e desvantagens de Portugal face a outros destinos fiscais para os residentes não habituais.

Para a análise deste regime pretende-se fornecer uma visão abrangente e aprofundada do regime dos residentes não habituais em sede de IRS em Portugal, contribuindo para o conhecimento e compreensão deste tema tão relevante no contexto fiscal e económico do país.

2. TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRS

O imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares (IRS) em Portugal aplica-se ao rendimento dos cidadãos residentes em território nacional e dos não residentes que obtêm rendimento em Portugal. Este imposto incide sobre o valor anual dos rendimentos de diversas categorias, após a realização das diversas deduções. Os meios financeiros necessários à atividade financeira do Estado são as receitas públicas e as necessidades coletivas são financiadas, essencialmente, através dos impostos¹, sendo o IRS um dos impostos que mais angaria receita fiscal para o Estado português.

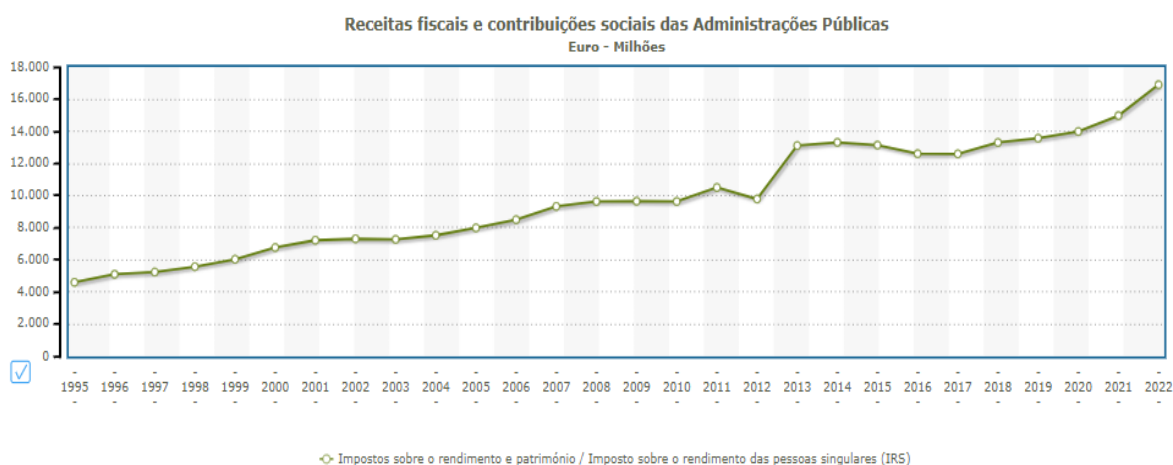


Figura 2.1 – Total Receitas fiscais e contribuições sociais das Administrações Públicas provenientes de IRS. Fontes/Entidades: INE, PORDATA

O gráfico mostra a evolução da receita fiscal do IRS em Portugal de 1995 a 2022. A receita fiscal do IRS é o montante arrecadado pelo Estado através do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que incide sobre os rendimentos de trabalho, de capital e de pensões dos residentes fiscais em Portugal. O gráfico indica que a receita fiscal do IRS em Portugal aumentou de 1995 para 2022, passando de cerca de 4,59 mil milhões de euros para cerca de 16,9 mil milhões de euros. Este aumento pode ser explicado por vários fatores, tais como:

- a) O crescimento da população residente em Portugal, que passou de 9,9 milhões de habitantes em 1995 para 10,3 milhões em 2022.²

¹ Carlos, A. B. Impostos – Teoria Geral, Almedina, 5ª edição, 2016, pp. 16-17.

² Fonte: INE. Consultado a 29 de novembro de 2023. Disponível em: INE_ProjPop_APD2016 (2).pdf.

- b) O aumento do rendimento médio dos contribuintes, que subiu significativamente de 1995 face a 2022³;
- c) A melhoria da eficiência e da fiscalização da AT, que reduziu a evasão e a fraude fiscais e aumentou a cobrança e o cumprimento das obrigações fiscais; e
- d) A alteração das taxas e dos escalões do IRS, que se tornaram mais progressivos e abrangentes ao longo dos anos, aumentando a carga fiscal.

Posto isto, é relevante fazer um enquadramento sobre o imposto em causa. O IRS entrou em vigor no sistema tributário português a 1 de janeiro de 1989, introduzido pelo DL n.º 442-A/88 de 30 de novembro. O sistema fiscal português, antes da realidade económica, encontrava-se desigual, visto que não tratavam os contribuintes da mesma forma perante os seus rendimentos, de acordo com Marco Cruz “[a] iniquidade do sistema era essencialmente originada pelas próprias características do mesmo, uma vez que contribuía para que as cargas fiscais aplicadas a pessoas com idênticos rendimentos fossem tão diferentes, verificando-se a desigualdade horizontal.”⁴ Posto isto, o artigo 104.º, n.º1, da CRP veio dizer que “ [o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”. A alteração feita ao IRS centrou-se na tentativa de adoção de um sistema de tributação global, sendo sujeito pela totalidade dos rendimentos individuais a uma única tabela de taxas escalonadas em progressividade, fator este, determinante para a justiça do imposto e para a sua consonância com a real capacidade contributiva dos sujeitos passivos.⁵ Desta forma, o IRS enquadra-se em vários tipos de rendimentos que se subdividem em:

- i. Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente;
- ii. Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais;
- iii. Categoria E – Rendimentos de capitais;
- iv. Categoria F – Rendimentos de prediais;

³Pordata. Consultado a 29 de novembro de 2023. Disponível em: <https://www.pordata.pt/portugal/rendimento+nacional+bruto+per+capita+e+rendimento+disponivel+bruto+per+capita-2830-242778>.

⁴Cruz, M. A. R. (2010). *O Sistema Fiscal Português nos anos 80*. (Dissertação de mestrado, Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal). Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/3533/1/4743.pdf>.

⁵ Morais, R. D., op. cit., 2014, pp. 5-7.

- v. Categoria G – Mais-valias e incrementos patrimoniais; e
- vi. Categoria H – Pensões.

A taxa de IRS em Portugal, ou seja, da tributação das pessoas singulares vai até aos 48%, o que é bastante significativa. Contudo, nos tempos que decorrem e devido à deslocação dos contribuintes para fora, por longo prazo, à procura de melhores condições financeiras, essencialmente, mas também às deslocações de curto prazo por motivos de trabalho e estudos é crucial entender o conceito de residência. Este conceito é fundamental devido à forma de tributação a que estes ficam sujeitos. Isto trouxe alguns desafios e complicações em sede de tributação de IRS, visto que era com base na residência fiscal que se determinava (e determina) onde são tributados os rendimentos destes cidadãos.

Antes da Lei nº82-E/2014, de 31 de dezembro ser promulgada, o modo de determinar a residência fiscal era estimado em relação ao total do período de tributação. Quando um contribuinte era considerado residente fiscal, este tinha que declarar todos os seus rendimentos obtidos dentro ou fora de Portugal, mesmo que estes contribuintes tivessem alterado a sua residência fiscal para fora do território nacional. Não havia uma forma de estimar a residência fiscal em relação à mobilidade do contribuinte, ficando apenas com duas escolhas, que traziam consequências ao nível da flexibilidade e do ajuste às alterações da vida do mesmo.

Devido a estas incertezas e de modo a retificar este regime, foi promulgada a Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro. A partir de 1 de janeiro de 2015, esta lei veio proceder à reforma da tributação das pessoas singulares, introduzindo-lhe certas alterações, nomeadamente a maneira de aferir a residência fiscal de um contribuinte. Segundo Glória Teixeira, “[a] determinação da residência para efeitos fiscais terá sido eventualmente a alteração imposta pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro com maior profundidade e impacto na vida prática dos contribuintes, especialmente se atendermos ao cada vez maior fluxo de pessoas a nível internacional”. Alberto Xavier⁶ refere ainda que “[a] intenção de manter e ocupar a habitação como residência habitual, não é objeto de prova direta, antes resulta de condições objetivas que o façam supor”. Aqui, o autor, sugere que essa intenção não precisa de ser comprovada de

⁶ Decisão arbitral nº 214/2017-T. Disponível em

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=30&cid=3004>. Consultado a 20 de setembro de 2023.

maneira direta e explícita, como por meio de uma declaração formal. Em vez disso, essa intenção pode ser a partir de “condições objetivas” ou evidências externas que levem a crer que a propriedade é, de facto, a residência habitual do contribuinte.

É, então, importante, para o decorrer do estudo do regime proposto, proceder à distinção entre o que é ser considerado residente e não residente.

2.1. RESIDENTES

Segundo o Processo n.º 457/2021-T⁷, um tribunal constituído sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), considera como residência “o critério utilizado para determinar o âmbito da sujeição do imposto, previsto no art. 15.º do CIRS, “[s]endo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”⁷, submetendo a sua determinação ao princípio da tributação universal dos rendimentos, mediante uma ligação forte e estável a um território específico.”.

O critério da residência é o elemento de ligação entre uma pessoa e o Estado, que leva muitas vezes ao fenómeno crescente de dupla residência, do mesmo modo que se usa para evitar conflitos de dupla tributação no Estado de residência e no Estado da fonte.

O sujeito passivo é considerado residente no território português se cumprir os requisitos do artigo 16.º, n.º 1, do CIRS, do qual consta o seguinte:

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

⁷Decisão arbitral n.º 457/2021-T. Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMjAzMjExNTU3MjkwLLA0NTdfMjAyMS1UIC0gMjAyMi0wMS0wNiAtIEpVUkltTUJFREVOQ01BLnBkZg%3D%3D>. Consultado a 20 de setembro de 2023.

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo (artigo 16º, nº2, do CIRS). Além disso, a perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo certas exceções, artigo 16º, nº4, do CIRS.

Contudo, é de importante relevo destacar que existe diferença entre residência fiscal e domicílio fiscal. Segundo um tribunal constituído sob a égide do CAAD, Processo nº 85/2022-T “[o]s conceitos de domicílio fiscal (previstos no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos”, destacando que “o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais. “[A questão de saber se alguém é ou não residentes em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efetivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração). A nosso ver, o domicílio não constitui, no plano internacional, qualquer presunção de residência.”]”⁸

A residência fiscal é apurada de forma individual, em relação a cada um dos sujeitos passivos do agregado, segundo o artigo 16º, nº5, do CIRS, que vai ao encontro com o regime de regra de tributação separada dos cônjuges. Se a deslocação de residência fiscal do sujeito passivo for para um país sujeito a um regime fiscal mais benéfico, a Reforma do IRS prevê que a condição de residente só se mantém enquanto este continuar com a deslocação da residência fiscal para um país, território ou região com características idênticas, conforme diz o artigo 16.º, n.ºs 6 e 7, do CIRS.

⁸Decisão arbitral nº 85/2022-T. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_processo&listDir=ASC&listPage=253&id=6665. Consultado a 24 de setembro de 2023.

Considera-se então que os termos de residência fiscal e de domicílio fiscal são conceitos bastante diferentes, sendo que estes “não se confundem nem produzem os mesmos efeitos. O conceito de residência fiscal resulta expressa e unicamente do Código do IRS.”⁹, ainda assim “[a] mera “ineficácia” da mudança de domicílio e não da residência, tal como referida no artigo 19º, nº4, da LGT, não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, se o mesmo fizer prova em sentido contrário.”⁹.

A residência fiscal e o domicílio são então conceitos distintos, embora sejam frequentemente utilizados de forma menos correta. A residência fiscal é onde o contribuinte tem a sua residência habitual, que é determinada pela quantidade de dias que passa nesse local durante o ano fiscal, segundo o artigo 16º, nº1, do CIRS, sendo que “...o contribuinte pode comprovar a sua residência fiscal, por outros meios de prova além do certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais do outro país.”⁹.

O país, território ou região para onde vai o contribuinte tem que constar da lista aprovada pela Portaria nº 345-A/2016, de 30 de dezembro, contudo esta mudança tem que ser no mínimo de cinco anos, por se considerar que o sujeito passivo irá meramente por razões de natureza fiscal.

Com a aprovação da Lei nº 82-E/2014, em 31 de dezembro de 2014, procurou-se atualizar as regras relacionadas com a residência fiscal, considerando que as pessoas podem mudar de residência fiscal em qualquer momento durante o ano fiscal. Isto criou muitas incertezas ao determinar quando alguém é considerado residente fiscal, porque a residência fiscal normalmente é baseada na presença física, real ou presumida, no território do Estado.

Em relação aos residentes fiscais e ao facto tributário, a residência fiscal é um dos elementos que podem afetar quando e como um facto tributário se aplica a uma pessoa ou entidade. A residência fiscal determina em que jurisdição uma pessoa é considerada residente para efeitos fiscais e, portanto, qual é a sua obrigação tributária. Para que ocorra um facto tributário, é necessário que uma situação de facto relevante ocorra, dentro de um determinado período de tempo e com uma quantia ou valor associado específico, num local geográfico específico. Estes elementos, temporal, quantitativo e espacial, respetivamente, são fundamentais para a

⁹Decisão arbitral nº 85/2022-T. Consultado em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMjExMDcxMjQxNDkwLlA4NV8yMDIyLVQgLSAyMDIyLTFEwLTI0IC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEucGRm>.

aplicação das regras fiscais e determinam quando e como a obrigação de pagar o imposto é desencadeada.

O estatuto de residente do SP pode-se ir modificando ao longo do ano fiscal, por isso, sempre que exista um conflito no apuramento do Estado de residência fiscal, deve-se proceder à avaliação dos diferentes períodos do ano, segundo o Modelo de Convenção da OCDE (MOCDE). A Lei de Reforma Fiscal do IRS deu origem a um novo conceito “residência fiscal parcial” devido à incerteza se o SP era considerado residente fiscal ou não.

Antes da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro de 2014 entrar em vigor, para um determinado SP ser considerado como residente em território português, tinha que cumprir um dos seguintes critérios principais:

- a) Ter permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território nacional, ou;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, os SP disponham, a 31 de dezembro desse mesmo ano, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.¹⁰

Com a nova alteração, que se encontra prevista no artigo 16º, nº1, do CIRS, como já mencionado anteriormente, os dois critérios principais foram ajustados com o intuito de determinar a residência do SP, com o principal objetivo de não haver lacunas entre o período de residência efetiva em território português e o estatuto de residente fiscal.

O conceito de residência parcial “corresponde a uma pessoa singular a quem se aplicam as regras dos estatutos de residente e de não residente num mesmo ano fiscal”¹¹. No artigo 16º, nº 3º e 4º, do CIRS, encontram-se assim as regras que determinam o período de residência fiscal, quando é que o SP é considerado residente fiscal, se é durante o ano todo ou apenas por uma parte do ano.

O artigo 15.º n.º 1 do CIRS prevê ainda a tributação dos rendimentos dos contribuintes em Portugal: “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território”. A tributação obedece assim

¹⁰ Morais, R. D. Sobre o IRS, ob. cit., p.13.

¹¹ Decisão arbitral nº 163/2021-T. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=5986. Consultado a 15 de junho de 2023.

ao princípio da universalidade, onde as pessoas singulares são tributadas relativamente a todos os seus rendimentos independentemente do local onde os mesmos são obtidos.

Segundo Rui Duarte Morais “[a] definição de residente é feita, unilateralmente, pela lei de cada Estado. As convenções internacionais sobre dupla tributação aceitam tal competência (reenviam para a lei interna dos Estados contratantes a definição de residente), limitando-se a estabelecer regras de “desempate” que permitem qualificar um contribuinte como residente em (apenas) um dos Estados contratantes quando ambos (por força das divergências entre as respetivas leis) o considerem como tal.”¹²

2.2. NÃO RESIDENTES

Se o contribuinte não cumprir pelo menos um dos requisitos mencionados no artigo 16º do CIRS, este não é considerado residente em Portugal. É então considerado não residente, mas este encontra-se na mesma sujeito a tributação, segundo o artigo 15º, nº2, do CIRS, quando se trata de um não residente, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos auferidos em território português (princípio da fonte).

O artigo 18º do CIRS prevê quais são os rendimentos obtidos em Portugal. Caso o contribuinte seja considerado não residente e não tenha obtido rendimentos em Portugal, este não tem que entregar a declaração de IRS.

Quando os contribuintes deixarem de residir no território nacional, estes devem comunicar a alteração do domicílio fiscal no prazo de 60 dias à AT, caso a ausência se prolongue por mais de seis meses, estes devem nomear um representante fiscal.¹³

O tribunal constituído sob a égide do CAAD, Processo nº 755/2014-T¹⁴ evidencia um caso de um residente fiscal que se torna não residente em território português e que nomeia um representante fiscal. Quando os contribuintes mudam o seu domicílio fiscal para fora do território nacional, é necessário informar a AT sobre essa alteração porque é essencial que a AT mantenha os registos atualizados sobre a residência fiscal dos contribuintes, que é crucial para uma correta tributação. O prazo para mudar o domicílio fiscal é de 60 dias, conforme o

¹² Decisão arbitral nº 656/2022-T. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?u=1&listpagesize=100&listpage=203&listPage=2&id=7181>.

¹³ Cfr. Artigo 130º, nº1 do CIRS.

¹⁴ Decisão arbitral nº 755/2014-T. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=115&id=1202>.

artigo 19º, n.º5, da Lei Geral Tributária (LGT). A residência fiscal é um critério importante para determinar a obrigatoriedade do pagamento de impostos num determinado país. Ao comunicar a mudança, os contribuintes ajudam a evitar problemas relacionados com a dupla tributação e garantem que estejam cumpridas as obrigações fiscais adequadas ao seu novo local de residência. O representante fiscal é uma pessoa ou entidade que atua em nome do contribuinte perante a AT e esta nomeação é feita para garantir o controlo caso haja necessidade de obter alguma informação, como a comunicação de decisões fiscais ou a obtenção de informações adicionais.

2.3. PRINCÍPIOS ORIENTADORES

Existem princípios fundamentais do Direito Fiscal Internacional pelos quais os países têm que se reger, sendo os seus conceitos importantes porque desempenham um papel fundamental na regulamentação das relações fiscais entre países. Segundo Paula Rosado Pereira, os princípios fundamentais “correspondem aos valores essenciais ou regras abstratas que definem as grandes linhas de orientação desta ordem jurídico-tributária, estruturando-a e inspirando as respetivas regras jurídicas, e que gozam de um reconhecimento generalizado por parte dos intervenientes na ordem jurídica em apreço – Estados, instituições internacionais, agentes económicos, cidadãos, etc.”.¹⁵

É importante ter em conta que existem dois tipos de princípios fundamentais, sendo estes os princípios estruturais e os princípios operativos:

- a) Os princípios estruturais correspondem às grandes orientações que definem a estrutura, as características nucleares e os valores fundamentais da ordem jurídico-tributária internacional, sendo estes princípios que constituem a base jurídica, assentando em ideias de justiça, equidade e eficiência.¹⁶
- b) Os princípios operativos referem-se a aspetos substanciais da repartição entre os Estados do poder de tributar e da eliminação da dupla tributação.¹⁷

¹⁵ João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães / Lições de Fiscalidade – Gestão e planeamento fiscal internacional. V. II. Capítulo 6. P.202-204.

¹⁶ *Idem.*

¹⁷ *Idem.*

Desta forma, é fundamental primeiramente proceder ao enquadramento do princípio da territorialidade, e de seguida enquadrar os princípios fundamentais operativos – princípio da residência e princípio da fonte.

2.3.1. Princípio da territorialidade

O princípio da territorialidade é um conceito fundamental no direito fiscal internacional e significa que a tributação de um país é baseada na localização geográfica, ou seja, um país tributa atividades, recursos e rendimentos que ocorrem dentro do seu território. Este princípio é importante para a soberania fiscal do país, permitindo-lhe estabelecer regras fiscais dentro das suas fronteiras.

No entanto, há algumas exceções ao princípio da territorialidade, isto porque, cria alguma complexidade nas transações internacionais. Isto fez com que se criassem acordos internacionais para evitar a dupla tributação e promover a cooperação fiscal entre países. Esses acordos fornecem diretrizes claras sobre como e onde é que os rendimentos e transações internacionais são tratados e tributados.

O princípio em causa, no contexto fiscal, tem tanto uma vertente positiva como também uma vertente negativa, cada uma com as suas próprias implicações. A vertente positiva deste princípio é que ele permite ao país tributar as atividades e recursos que ocorrem dentro do mesmo, tendo várias implicações benéficas como a soberania fiscal, o estímulo ao investimento local e a justiça fiscal. A vertente negativa deste princípio pode criar desafios em situações internacionais e apresentar algumas preocupações, tais como, a dupla tributação, a evasão e elisão fiscal e as desigualdades económicas internacionais.

Para abordar as preocupações relacionadas à vertente negativa do princípio da territorialidade, muitos países celebram tratados bilaterais e multilaterais para evitar a dupla tributação e promover a cooperação fiscal internacional. Esses acordos estabelecem regras claras para determinar como os rendimentos e atividades internacionais são tributados, ajudando a ultrapassar alguns desafios que ocorrem.

O artigo 13º, nº1, da LGT vem constatar que “[a]s normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram em território nacional”. Também é relevante evidenciar o artigo 13º, nº2, da LGT que destaca que “[a] tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.”.

Desta forma, o princípio da fonte do rendimento e o princípio da residência do beneficiário do rendimento são os elementos de conexão que têm maior destaque no que toca aos impostos sobre o rendimento. Os residentes passam a estar sujeitos a imposto por obrigação, passando o Estado a ter o poder de tributar os seus residentes pela totalidade dos seus rendimentos, fazendo com que não seja relevante se estes foram obtidos no próprio território nacional ou no estrangeiro (*worldwide income principle*). Em resumo, e de um modo geral, o princípio da territorialidade é um importante conceito jurídico que estabelece que a lei de um país se aplica dentro das suas fronteiras e que as autoridades desse país têm jurisdição sobre os incidentes que ocorrem dentro delas.

2.3.2. Princípios estruturais e operativos

2.3.2.1. Princípio da residência

O princípio da residência é fundamental na tributação internacional e determina quais são as leis fiscais que se aplicam a uma pessoa ou entidade com base na sua residência fiscal. A residência fiscal é um critério essencial na determinação de quem deve pagar impostos a um determinado país e sobre quais tipos de rendimentos.

Relativamente a este princípio, Paula Rosado Pereira refere que este assegura “a ligação do rendimento a determinado Estado com base num elemento de conexão pessoal ou subjetivo”¹⁸ considerando que “o Estado tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes tanto no seu território como no estrangeiro.”²⁴ Este princípio estabelece a residência como o critério de atribuição da competência a um Estado.

A mesma autora refere ainda que “embora a legitimidade da tributação pelo Estado da residência seja comumente reconhecida, não atribui a este Estado, em relação a diversos tipos de rendimento, um direito exclusivo de tributação. O poder de tributar do Estado da residência tem, portanto, em muitos casos, de conjugar-se com o poder cumulativo de tributar, com ou sem limitações, atribuído ao Estado da fonte.”²⁴. Ou seja, o SP pode ter residência num determinado Estado, mas não significa que o seu rendimento seja tributado

¹⁸ João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães / Lições de Fiscalidade – Gestão e planeamento fiscal internacional. V. II. Capítulo 6. P.218.

obrigatoriamente nesse Estado. E para evitar que este seja tributado duas vezes existem as convenções para eliminar a dupla tributação, daí as próprias limitações que existem atribuídas ao Estado da fonte.

Existem por sua vez argumentos a favor e argumentos contra o princípio da residência. Alguns dos argumentos a favor deste princípio passam por:

- i. Permitir alcançar uma neutralidade na exportação de capitais;
- ii. Ter a vantagem de permitir uma tributação conforme o princípio da capacidade contributiva;
- iii. Os Estados predominantemente exportadores de capitais, devem salvaguardar a respetiva obtenção de receitas tributárias; e
- iv. A não tributação dos rendimentos de fonte estrangeira implicam uma significativa perda de receitas para o Estado da residência.

Resumidamente, este princípio passa por ser de aplicação acessível visto que se baseia na localização do contribuinte, tornando mais fácil para o SP entender quando e onde é que deve pagar os impostos. É importante também referir que a residência fiscal leva à tributação de rendimentos de todo o mundo, o que permite com que os Estados obtenham rendimentos de vários países, aumentando assim, a receita fiscal. Portugal tem também o benefício da proteção social, isto é, o SP paga impostos com o objetivo também de ter direito a serviços públicos, segurança e benefícios.

Paula Rosado Pereira refere ainda que “a não tributação no Estado da residência dos rendimentos obtidos no estrangeiro fomentaria, em determinados casos, a exportação de capitais”¹⁹, realçando ainda que “caso o Estado da fonte tivesse uma tributação mais reduzida do que o Estado da residência, os rendimentos de origem estrangeira, ao serem apenas tributados no Estado da fonte, beneficiariam de uma tributação mais leve do que a dos rendimentos obtidos no Estado da residência”.²⁵

Alguns dos argumentos contra este princípio são:

- i. A facilidade de ocorrer evasão fiscal e o uso abusivo das CDT;

¹⁹ João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães / Lições de Fiscalidade – Gestão e planeamento fiscal internacional. V. II. Capítulo 6. P.219.

- ii. O incentivo do êxodo dos residentes;
- iii. A manutenção dos rendimentos no exterior, de forma a subtrair à tributação do Estado da residência;
- iv. Afeta a competitividade dos investidores nos países menos desenvolvidos, desencorajando os fluxos de capitais para estes países;
- v. Desprezar os riscos e as dificuldades dos investimentos no exterior; e
- vi. Invalida as políticas atração de investimento estrangeiro pelo Estado da fonte que se baseiam na adoção de taxas de tributação reduzidas.

Conclui-se então que uma das principais desvantagens do princípio da residência é a possibilidade de ocorrer dupla tributação quando um contribuinte é considerado residente fiscal em mais do que um país, resultando numa carga tributária excessiva. Paula Rosado Pereira evidencia que “o MC OCDE atribui ao Estado da residência o poder de tributar, embora umas vezes exclusivamente e outras em concorrência com o Estado da fonte.”²⁰, contudo “embora o MC OCDE tenha consagrado os dois princípios – princípio da fonte e princípio da residência – concedeu nítida prevalência ao princípio da residência”¹⁹. Alguns contribuintes tentam encontrar as diferenças fiscais que são sujeitos nos diferentes Estados com o intuito de evitar o pagamento de impostos, o que por vezes pode levar a evasão fiscal e à perda de receita fiscal. Este princípio por vezes também se pode considerar complexo devido a casos de contribuintes que sejam considerados residentes em vários Estados.

2.3.2.2. Princípio da fonte

O princípio da fonte determina que um país tem o direito de tributar rendimentos, lucros ou transações com base na localização da fonte desses rendimentos. Paula Rosado Pereira diz que nos termos deste princípio “o Estado tem o direito de tributar os factos ocorridos no seu território, independentemente de os titulares do rendimento serem nacionais ou estrangeiros, residentes ou não.”²¹

²⁰ João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães / Lições de Fiscalidade – Gestão e planeamento fiscal internacional. V. II. Capítulo 6. Pp.222-223.

²¹ *Idem.*

A autora Paula Rosado Pereira refere ainda “[a] legitimidade da tributação pelo Estado da fonte é comumente reconhecida, concretizando-se, na maior parte dos casos, mediante a aplicação de uma retenção na fonte sobre o rendimento. Todavia, no presente, o princípio da fonte geralmente não atribui um direito exclusivo de tributação ao Estado da fonte.”²², isto porque dependem das MC OCDE.

Este princípio apresenta também argumentos a favor e contra. Alguns dos argumentos a favor do princípio da fonte são:

- i. Obter receita tributária através dos Estados importadores de capitais;
- ii. Permitir ao Estado da fonte criar benefícios fiscais;
- iii. Facilidade no controlo pela administração fiscal; e
- iv. Melhorar as perspectivas de cobrança efetiva do imposto;

O princípio da fonte baseia-se numa jurisdição clara, na captação de rendimentos locais, na soberania fiscal e na simplicidade. Basicamente, este princípio tem uma regra clara para determinar qual o país que tem direito e dever de tributar determinados rendimentos com base na localização da fonte, tornando o sistema fiscal mais previsível para os contribuintes. Permite que o país obtenha receitas que são geradas dentro das suas fronteiras, o que é importante para financiar os serviços públicos e as infraestruturas. Respeita também a soberania fiscal de cada país, permitindo que cada país estabeleça as suas regras de tributação com base nas duas necessidades e objetivos. Por último, é um princípio simples de se aplicar, visto que se concentra na localização do contribuinte.

Contudo, este princípio também apresenta alguns argumentos contra, sendo estes:

- i. Uma das barreiras à liberdade de investimento;
- ii. Encarado como um dos principais obstáculos de uma plena União Económica e Monetária;
- iii. Dificuldade pelas disparidades existentes entres os vários Estados no que toca à definição de fonte do rendimento;
- iv. Não assegura a neutralidade na exportação de capitais;

²² *Idem.*

- v. Não assegura a equidade da tributação nem o respeito pela capacidade contributiva; e
- vi. Pode diminuir o afluxo ou encarecer o custo de capitais e tecnologia de origem estrangeira no Estado da fonte.

Este princípio apresenta também algumas desvantagens tais como a possibilidade de ocorrer dupla tributação, o que pode levar a uma carga fiscal excessiva, onde Paula Rosado Pereira vem mais uma vez dar importância ao facto de “[n]em sempre o Estado da fonte tem o poder de tributar. E mesmo quando o tem, ele não é exclusivo (salvo em situações muito restritas) e é, nalguns casos, sujeito a limitações” e “...embora o MC OCDE tenha consagrado os dois princípios (princípio da fonte e princípio da residência), concedeu nítida prevalência ao princípio da residência.”²³. A tributação com base na fonte é complexa quando envolve muitos países (transações internacionais), o que requer coordenação e a aplicação dos tratados fiscais para evitar, mais uma vez, a dupla tributação. Alguns contribuintes podem também optar por explorar as diferentes regras fiscais de cada país para evitar o pagamento de impostos, através de práticas de elisão fiscal. Outra desvantagem, também, passa por este princípio incentivar a evasão fiscal, uma vez que os contribuintes encontram formas de desviar ou ocultar os rendimentos da fonte. Portanto, este princípio é essencial para determinar como é que os países tributam os rendimentos, garantido que esses rendimentos que são gerados nesse país sejam tributados no mesmo. No entanto, para evitar a dupla tributação e promover a cooperação fiscal internacional, muitos países têm tratados fiscais e acordos bilaterais.

Em suma, e como refere, e bem, Paula Rosado Pereira “[n]o que toca à aplicação conjugada dos princípios, note-se que o princípio da residência seria insuficiente se não fosse acompanhado por uma tributação na fonte que abrangesse os não residentes, uma vez que parte considerável dos investimentos e das atividades desenvolvidas num Estado pertencem a não residentes nesse Estado. Seria, portanto, considerável a perda de receita fiscal para o estado que tributasse apenas os seus residentes, prescindindo da tributação na fonte relativamente ao rendimento obtido no seu território por não residentes”.²⁴

²³ João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães / Lições de Fiscalidade – Gestão e planeamento fiscal internacional. V. II. Capítulo 6. P.226.

²⁴ João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães / Lições de Fiscalidade – Gestão e planeamento fiscal internacional. V. II. Capítulo 6. P.226.

Contudo, é importante destacar que além da dupla tributação, pode ocorrer antes uma dupla residência. A dupla residência ocorre quando um SP é considerado residente fiscal em mais do que um país ao mesmo tempo.

Enquanto o critério da residência se concentra na totalidade de rendimentos de uma pessoa, o critério da fonte centraliza-se na origem específica do rendimento. Por exemplo, uma pessoa pode ser residente num país, mas ter fontes de rendimento noutros países. O critério da residência indica que esta deve pagar impostos no seu país de residência sobre a totalidade do rendimento global. O critério da fonte, por outro lado, que cada país onde o rendimento é gerado, tem o direito de tributá-lo. A contraposição entre estes dois critérios leva muitas vezes a acordos internacionais para evitar primeiramente a dupla residência, e depois a dupla tributação, garantindo uma tributação equitativa. Nestes casos, quando estamos perante uma dupla residência é necessário recorrer ao artigo 4º da CMOCDE, que estabelece procedimentos para resolver situações de dupla residência fiscal para entidades, levando a um acordo amigável entre as jurisdições contratantes envolvidas.

Assim, o referido artigo 4.º tem a seguinte redação:

“1. Quando, em virtude do disposto numa Convenção fiscal abrangida, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de mais do que uma Jurisdição Contratante, as autoridades competentes das Jurisdições Contratantes procurarão determinar, através de acordo amigável, a Jurisdição Contratante de que essa pessoa deve ser considerada residente para efeitos da Convenção fiscal abrangida, tendo em consideração o local da direção efetiva dessa pessoa, o local onde foi constituída ou estabelecida, bem como quaisquer outros fatores relevantes. Na ausência desse acordo, essa pessoa não terá direito aos desagravamentos ou isenções de imposto previstos na Convenção fiscal abrangida, salvo na medida e nos termos que sejam eventualmente acordados pelas autoridades competentes das Jurisdições Contratantes.

2. O número 1 aplica-se em vez de ou na ausência de disposições de uma Convenção fiscal abrangida que estabeleçam regras para determinar se uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, deve ser considerada como residente de uma das Jurisdições Contratantes nos casos em que essa pessoa, de outro modo, seria considerada como residente de mais do que uma Jurisdição Contratante. O número 1 não se aplica, porém, às disposições de uma Convenção fiscal abrangida

que regulem especificamente a residência de sociedades que participem em estruturas de sociedades com dupla cotação.

3. Uma Parte pode reservar-se o direito de: a) Não aplicar o presente artigo às suas Convenções fiscais abrangidas; b) Não aplicar o presente artigo às suas Convenções fiscais abrangidas que já regulem os casos em que uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, seja residente de mais do que uma Jurisdição Contratante, impondo às autoridades competentes das Jurisdições Contratantes que envidem esforços para chegarem a acordo relativamente a uma única Jurisdição Contratante de residência; c) Não aplicar o presente artigo às suas Convenções fiscais abrangidas que já regulem os casos em que uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, seja residente de mais do que uma Jurisdição Contratante, recusando a concessão dos benefícios da convenção sem impor às autoridades competentes das Jurisdições Contratantes que envidem esforços para chegarem a acordo relativamente a uma única Jurisdição Contratante de residência; d) Não aplicar o presente artigo às suas Convenções fiscais abrangidas que já regulem os casos em que uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, seja residente de mais do que uma Jurisdição Contratante, impondo às autoridades competentes das Jurisdições Contratantes que envidem esforços para chegarem a acordo relativamente a uma única Jurisdição Contratante de residência, e definindo o tratamento dessa pessoa ao abrigo da Convenção fiscal abrangida quando tal acordo não seja possível; e) Substituir o último período do número 1 pela seguinte redação, para efeitos das suas Convenções fiscais abrangidas: «Na ausência desse acordo, essa pessoa não terá direito a nenhum desagravamento ou isenção de imposto previsto na Convenção fiscal abrangida.»; f) Não aplicar o presente artigo às suas Convenções fiscais abrangidas celebradas com Partes que tenham formulado a reserva prevista na alínea e).

4. A Parte que não tenha formulado uma reserva prevista na alínea a) do número 3 notifica o Depositário se cada uma das suas Convenções fiscais abrangidas contém uma disposição prevista no número 2 que não se encontre abrangida por uma reserva prevista nas alíneas b) a d) do número 3 e, caso assim seja, indica o artigo e o número de cada uma dessas disposições. Quando todas as Jurisdições Contratantes tenham efetuado tal notificação relativamente a uma disposição de uma Convenção fiscal abrangida, essa disposição é substituída pelas disposições do número 1. Nos outros casos, o número 1 prevalece sobre as disposições da

Convenção fiscal abrangida unicamente na medida em que tais disposições sejam incompatíveis com o número 1.”.

3. O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

O regime jurídico dos “residentes não habituais” é enformado por uma política fiscal de atração de investimento estrangeiro no âmbito da realidade económico-financeira que resulta da crise (financeira) que limitou o crescimento económico em Portugal no início do século XXI²⁵. Desta forma, surgiu a necessidade de atrair investimento estrangeiro com o intuito de solucionar estes problemas.

O legislador teve a necessidade de criar este regime com o objetivo de atrair profissionais qualificados em atividade de elevado valor acrescentado, devido às baixas qualificações dos portugueses, e também atrair beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

3.1. O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS EM PORTUGAL

O Regime dos Residentes Não Habituais foi criado pelo Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, como parte de uma estratégia mais ampla para impulsionar a economia portuguesa e atrair talento, investimento e conhecimento. Ou seja, tem como objetivo atrair para Portugal profissionais que se tornem residentes e que sejam qualificados em atividade de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou *know-how*, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

A criação do regime dos RNH tem vários motivos, tais como:

- i. Atração de talento, visto que Portugal procurou atrair profissionais qualificados, empreendedores, investigadores e outras pessoas com habilidades e conhecimentos específicos que poderiam contribuir positivamente para a economia do país;
- ii. Estímulo ao investimento, ao oferecer vantagens fiscais aos estrangeiros que se tornassem RNH, o governo pretendia incentivar o investimento estrangeiro em Portugal, seja através de negócios, imóveis ou até outros investimentos;

²⁵ OECD, “Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs”, Paris, 2002. Disponível em Foreign Direct Investment for Development (oecd.org). Consultado em 8 de abril de 2023.

- iii. Impulsionar o setor imobiliário; o regime também visava impulsionar o mercado imobiliário, já que muitos dos RNH poderiam optar por adquirir propriedades em Portugal;
- iv. Promover a cultura e o turismo, Portugal com a sua história, também ambicionava atrair indivíduos ligados às áreas culturais e criativas; e
- v. Aumentar a receita fiscal, embora o regime dos RNH ofereça vantagens fiscais, o objetivo subjacente era atrair residentes que pudessem gerar receita fiscal de outro modo, com gastos em bens e serviços, ou contribuições para a segurança social.

Contudo, houve dificuldades em ser implementado, daí a necessidade da concretização prática através de uma portaria por causa das atividades de valor acrescentado.

De acordo com a OCDE¹ (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), o investimento estrangeiro agilizará o crescimento económico afeto aos seguintes setores: formação do capital humano; da integração na economia global; transferência de inovação tecnológica e *know-how*; desenvolvimento das empresas no país recetor; e aumento da competitividade. Defende ainda que para atrair o investimento direto estrangeiro, o sistema fiscal do país recetor é crucial. Segundo José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva “ao contrário do que sucedeu até ao fim do século XX, em que o problema fiscal se encontrava concentrado na questão do excessivo peso dos impostos, [...], atualmente este problema não é o fundamental, pois a ele acresce um outro mais preocupante: o da eventual insuficiência das receitas fiscais para o Estado poder desempenhar as suas funções”²⁶

A competitividade da economia nacional foi um dos fatores que levou ao desenvolvimento do regime dos RNH, uma vez que “[a] crescente projeção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspetiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas da competitividade.”, e também direciona “a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”.

²⁶ Ramos, B.C. (2021). *A Tributação dos Residentes Não Habituais em Sede de IRS*. (Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/97512/1/Tese.pdf>. Consultado a 15 de janeiro de 2023.

Portugal pretende atrair profissionais qualificados em atividades de elevado valor acrescentado e beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro, isto porque o DL vem “dar consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa” e “prende estimular a economia nacional e o tecido empresarial português.” Os sujeitos que beneficiam deste regime são titulados por “*High Net Worth Individuals*” (HNWI).

Contudo, apesar de se referir que o RNH provoca investimento para Portugal, este também aumenta a sua competitividade internacional. Para fazer face ao aumento da competitividade fiscal em Portugal e, por sua vez, atrair os RNH, existem dois métodos:

- i. Método da isenção – no que toca à eliminação da dupla tributação internacional em relação aos rendimentos de origem estrangeira; e
- ii. A tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente, mesmo os de fonte interna.

Portugal não é o único país a beneficiar de um regime de tributação especial para os residentes não habituais, temos outros países como Espanha, França, Itália e Holanda.

O sujeito passivo que seja considerado RNH, adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de dez anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português. Este tem que fazer a inscrição para ter direito a este regime no ano (até ao final) em que o sujeito passivo se tornou residente, ou até 31 de março do ano seguinte.

3.2. RESIDENTES NÃO HABITUAIS – ACESSO AO REGIME

O regime dos RNH é um regime fiscal em Portugal que oferece vantagens fiscais a indivíduos que se qualificam como residentes não habituais. Devido à globalização, os Estados perceberam a necessidade de ajustar as suas estruturas fiscais, com o objetivo de determinar quais os rendimentos e atividades que são tributáveis no próprio território, evitando a dupla tributação.

O CIRS determina os requisitos para considerar um determinado SP como residente fiscal em Portugal – o critério de tributação das pessoas singulares é o critério da residência - sendo o elemento de conexão para efeitos de tributação a residência. A residência contrapõe-se com o outro critério da fonte, que também é aplicado, em Portugal, à tributação das pessoas singulares. A contraposição entre a residência e o critério da fonte ocorre porque existem alguns SP que são considerados residentes em mais do que um país (de acordo com os seus

regimes fiscais), o que resulta na possível dupla tributação dos mesmos rendimentos em ambos os países. Contudo, para que não ocorra esta dupla tributação, muitos países têm acordos para evitar esta problemática.

Este regime é apenas aplicado:

- i. A residentes, sendo o objetivo inicial atrair estes profissionais para o território nacional e que eles se tornem residentes em território nacional;
- ii. Estes sujeitos não podem ter sido residentes fiscais em Portugal nos 5 anos anteriores;
- e
- iii. É obrigatório alterar a sua residência fiscal para Portugal.

Hoje, e após a alteração realizada ao código do IRS, segundo o artigo 16º do CIRS, é considerado residente em território português quem, no ano a que respeitam os rendimentos:

- i. Haja nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; ou
- ii. Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual; ou
- iii. Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território; ou
- iv. Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de caráter público, ao serviço do Estado Português.

O regime dos RNH é, nomeadamente, aplicável a duas categorias – os pensionistas e os profissionais qualificados que desenvolvam atividade de elevado valor acrescentado. Essas atividades encontram-se detalhadas na Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho e são as seguintes:

Tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS

I - Atividades profissionais (códigos CPP):

112 - Diretor-geral e gestor executivo, de empresas

12 - Diretores de serviços administrativos e comerciais

13 - Diretores de produção e de serviços especializados

- 14 - Diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços
- 21 - Especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias e técnicas afins
- 221 - Médicos
- 2261 - Médicos dentistas e estomatologistas
- 231 - Professor dos ensinos universitário e superior
- 25 - Especialistas em tecnologias de informação e comunicação (TIC)
- 264 - Autores, jornalistas e linguistas
- 265 - Artistas criativos e das artes do espetáculo
- 31 - Técnicos e profissões das ciências e engenharia, de nível intermédio
- 35 - Técnicos das tecnologias de informação e comunicação
- 61 - Agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, orientados para o mercado
- 62 - Trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, orientados para o mercado
- 7 - Trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, incluindo nomeadamente trabalhadores qualificados da metalurgia, da metalomecânica, da transformação de alimentos, da madeira, do vestuário, do artesanato, da impressão, do fabrico de instrumentos de precisão, joalheiros, artesãos, trabalhadores em eletricidade e em eletrónica.
- 8 - Operadores de instalações e máquinas e trabalhadores da montagem, nomeadamente operadores de instalações fixas e máquinas. Os trabalhadores enquadrados nas atividades profissionais acima referidas devem ser possuidores, no mínimo, do nível 4 de qualificação do Quadro Europeu de Qualificações ou do nível 35 da Classificação Internacional Tipo da Educação ou serem detentores de cinco anos de experiência profissional devidamente comprovada.

II - Outras atividades profissionais:

Administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

Embora as atividades de elevado valor acrescentado tenham extrema importância, não é necessário que o sujeito passivo exerça esse tipo de atividades para aceder ao regime. A verdade é que o exercício dessas atividades é importante para adquirir benefícios próprios do regime, principalmente na aplicação de taxas especiais de tributação. Contudo, este regime prevê ainda que o seu âmbito seja aplicado também aos pensionistas, tendo sido este uma das controvérsias criadas em volta do regime dos RNH.

Após estarem cumpridos estes requisitos obrigatórios para fazer parte do regime dos RNH, o sujeito passivo tem que se inscrever como RNH no ano em que este se torne residente em território nacional ou até 31 de março do ano seguinte (Artigo 16º, nº10, do CIRS). Contudo, um dos problemas práticos associado aos RNH está relacionado com o facto de quando as pessoas vêm para Portugal e até no domínio da sua atividade, no reporte de informação, não se inscrevem como residentes em território nacional até ao dia 31 de março do ano seguinte. Coloca-se então um problema, será que estes têm então acesso ao regime dos RNH? O que a jurisprudência e os tribunais nos dizem é que é preciso perguntar se eles passaram nesse ano 183 dias em Portugal, ou se tinham uma habitação que faz presumir a residência ou até se os mesmos tinham comportamentos de quem quer viver em Portugal. Caso as respostas sejam positivas, e se mostra prova das mesmas, o registo como RNH é meramente declarativo. “Como decorre da decisão arbitral de 02-12-2022, no processo n.º 319/2022-T (acessível em www.caad.pt), o “legislador fez depender, para efeitos da aplicação deste benefício fiscal, do preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 16º, n.º 8, do CIRS, e não da inscrição formal como residente não habitual. O teor da norma – n.º 11 do artigo 16º do CIRS – é, a este propósito, lapidar ao fazer depender para a aplicação de tal regime da circunstância factual de o sujeito passivo se ter inscrito (e assim ser considerado) como residente em território português e não da sua inscrição formal enquanto residente não habitual. Destarte, a inscrição formal enquanto residente não habitual não poderá deixar de se ter como uma mera obrigação declarativa, obrigação essa que, quando eventualmente não cumprida no prazo definido no n.º 10 do artigo 16º do CIRS constituirá infração a esse mesmo comando legislativo. Infração essa suscetível de ser punida nos termos do artigo 116º do RGIT, mas ainda assim neutra quanto à suscetibilidade do sujeito passivo poder ou não beneficiar desse mesmo regime, porquanto, como supra exposto, os pressupostos dos quais a lei faz depender a aplicação do regime em

causa não compreendem o atempado cumprimento de tal procedimento de inscrição enquanto residente não habitual”.²⁷

É, por exemplo, de destacar o tribunal constituído sob a égide de CAAD, Processo n.º 550/2022-T²⁸, em que a Requerente alega que “[n]os 5 anos anteriores a 2020, a Requerente não foi residente em Portugal, uma vez que era residente na Alemanha”, tal como no Processo n.º 782_2021-T²⁹, “[o] Requerente exerceu o seu direito de audição face àquele projeto de indeferimento forneceu abundante prova no sentido de demonstrar que não residiu em Portugal nos anos em causa”, por exemplo, estes dois processos vêm dar ênfase a um dos critérios necessários para se poder beneficiar deste regime. Cada vez que se analisa um processo sobre este regime, um dos critérios a verificar logo é se o contribuinte tinha sido ou não residente nos 5 anos anteriores.

Segundo o artigo 16.º, n.º9, do CIRS, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado como RNH pelo período de 10 anos consecutivos, sendo que tem que continuar, ao longo desses anos consecutivos, a ser residente (Artigo 16.º, n.º 11, do CIRS). Este período de 10 anos é improrrogável.

Se o sujeito passivo perder o estatuto de RNH, e assim perder o direito a ser tributado como tal durante os dez anos, pode gozar novamente desse direito em qualquer dos restantes anos em falta caso volte a ser considerado residente em Portugal, de acordo com o artigo 16.º n.º 12, do CIRS. O objetivo é que se evitem situações fictícias para se beneficiar de um regime fiscal mais favorável quando, na verdade, o sujeito passivo não cumpre os requisitos para adquirir o estatuto de RNH. É o denominado *fórum shopping*. Desta forma, facilmente se contorna as reais finalidades da criação do regime de tributação dos RNH. Até ao ano de 2012, o acesso ao regime era muito burocrático e demorado. Pelo que, em 2012, através da Circular 9/2012, de 3 de agosto, todo o processo foi simplificado. Nos dias de hoje, o sujeito passivo tem apenas que apresentar uma declaração comprovativa de que não reúne os

²⁷ Decisão arbitral n.º 581/2022-T. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=581%2F2022T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=7123. Consultado a 15 de novembro de 2023.

²⁸ Decisão arbitral n.º 550/2022-T. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMzA2MDIxMjE4MzEwLlA1NTBfMjAyMi1UIC0gMjAyMy0wMi0yNyAtIEpVUKlTUFJvREVOQ0lBLnBkZg%3D%3D>. Consultado a 15 de novembro de 2023.

²⁹ Decisão arbitral n.º 782/2021-T. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMzAyMDgxNDUzMDJfMjAyMS1UIC0gMjAyMy0wMS0wOSAtIEpVUKlTUFJvREVOQ0lBLnBkZg%3D%3D>. Consultado a 15 de novembro de 2023.

requisitos necessários para ser considerado residente em Portugal nos cinco anos anteriores ao ano em que pretende ser considerado residente não habitual.³⁰

3.2.1. Análise Acórdão do CAAD – Processo nº 815/2021-T, de 29 de agosto de 2022

Nesta fase é importante abordar um estudo-caso sobre o tema em causa, onde se irá dar uso aos conceitos abordados anteriormente. O acórdão que irá ser abordado é do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, Processo nº 815/2021-T, sendo o tema “IRS – Residente não habitual; e Registo”.

Este processo diz respeito à liquidação do IRS para o ano 2020 dos Requerentes, que contestam a não aplicação do regime dos RNH relativamente aos rendimentos estrangeiros de categoria H. A posição dos requerentes passa por argumentar que a liquidação de IRS é ilegal, pois estes já atendiam aos requisitos de residência fiscal no dia 01/03/2020. Defendem que os rendimentos da categoria H de fonte estrangeira deveriam ter sido isentos de acordo com a legislação aplicável. Estes solicitam o reembolso do imposto pago indevidamente, juntamente com o pagamento de juros indemnizatórios pela AT.

Por outro lado, temos a Requerida, que alega a existência da exceção dilatória de litispendência, pois existe uma ação administrativa pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, na qual está em causa o reconhecimento dos requerentes como residentes fiscais a 01/03/2020. Além disso, a requerida argumenta que, mesmo que a exceção de litispendência não seja aceite, há uma “causa prejudicial” que justifica a suspensão do processo até à decisão do Tribunal Tributário de Lisboa. A Requerida também sustenta que a liquidação em questão é legal devido e reflete a situação cadastral dos Requerentes.

Os argumentos apresentados pela requerida de que existe litispendência são refutados pelo tribunal arbitral. O tribunal argumenta que, embora exista uma ação administrativa especial em andamento na qual os requerentes procuram a anulação do ato de inscrição como “residentes não habituais”, o pedido na referida ação arbitral é diferente. Enquanto nesta ação arbitral o pedido é a declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS para o ano 2020, na ação

³⁰ Ramos, B.C. (2021). *A Tributação dos Residentes Não Habituais em Sede de IRS*. (Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/97512/1/Tese.pdf>. Consultado a 15 de março de 2023.

administrativa especial o pedido é a anulação do ato de inscrição como RNH. O tribunal considera que não há identidade quanto ao pedido em causa, nem interdependência que justifique a suspensão da instância.

As questões a decidir pelo Tribunal Arbitral são:

- a) Se a inscrição no registo de “residentes não habituais” assume uma natureza constitutiva do direito a ser tributado de acordo com o referido regime; no caso concreto, através da aplicação do método da isenção a rendimentos da categoria H de IRS de fonte estrangeira;
- b) Se os Requerentes têm direito ao reembolso da quantia indevidamente paga - 8 005,70 euros;
- c) Se os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, por “erro imputável aos serviços”.

Relativamente a este processo, a questão neste caso é determinar qual é a interpretação correta da legislação aplicável no que diz respeito aos pressupostos para adquirir o estatuto de residente não habitual em Portugal. A Requerente alega que esse estatuto é adquirido a partir do momento em que se torna residente em Portugal, enquanto a Requerida defende que esse direito nasce a partir da inscrição na sua base de dados como residente não habitual.

É, então, necessário recorrer ao artigo 16º, do CIRS. Segundo este artigo, os RNH são aqueles que não podem ter sido residentes em território português nos últimos cinco anos para se tornarem residentes. Além disso, o contribuinte deve solicitar a inscrição como RNH por via eletrónica no portal das finanças, após a sua inscrição como residente em Portugal e até 31 de março do ano seguinte ao da sua residência.

A requerente argumenta que, uma vez que se tornaram residentes em Portugal a partir de 01/03/2020, adquirem o estatuto de RNH nessa data, uma vez que preenchiam os requisitos legais estabelecidos. No entanto, a requerida alega que o direito a ser tributado como RNH nasce a partir da sua inscrição na base de dados, que ocorreu a 25/07/2020.

Analisando o artigo 16º, do CIRS, este estabelece que o SP adquire o direito a ser tributado como RNH a partir do ano da sua inscrição como residente em Portugal. Nada na lei indica que esse direito apenas nasce a partir da inscrição na base de dados da AT. Além disso, a finalidade deste regime é atrair para Portugal contribuintes com elevado valor acrescentado, incentivando a sua residência no país.

Deste modo, e tendo em conta o CIRS e a finalidade do regime, parece que a requerente tem razão ao alegar que aderiu ao estatuto de RNH a partir do momento em que se tornou residente em Portugal, ou seja, a partir de dia 01/03/2020. A exigência de inscrição na base de dados da AT parece ser apenas um requisito declarativo para efeitos de registo e controlo fiscal, não afetando o direito do sujeito passivo a ser tributado como RNH. Logo, a minha opinião encontra-se também em concordância com a decisão final, os rendimentos provenientes de categoria H deveriam ter sido isentos.

3.3. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS

3.3.1. Tributação

A tributação é o processo pelo qual o governo cobra receitas, através dos impostos, sobre o rendimento de indivíduos e empresas. A tributação recai sobre a totalidade da matéria coletável sujeita a IRS, sendo considerados os rendimentos de cada contribuinte sujeitos a tributação e, sobre o qual irá incidir uma taxa progressiva que varia entre os 14,5% e os 48%. Os rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRS são os rendimentos de trabalho dependente, empresariais, profissionais, capitais, prediais, patrimoniais e pensões. Segundo o artigo 15º, n.º 1, do CIRS, para os sujeitos passivos residentes em Portugal, a tributação é realizada sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do país. Relativamente aos não residentes, a tributação incide apenas sobre os rendimentos obtidos em território português – artigo 15º, n.º 2, do CIRS.

Os RNH têm o seu benefício fiscal devido à sua taxa de tributação, visto que os rendimentos de trabalho dependente e independente de atividades de elevado valor acrescentado, tabela-se nos 20% - artigo 72.º, n.º 10, do CIRS – segundo o método da retenção na fonte, de acordo com o artigo 99.º, n.º 8, e artigo 101º, n.º 1, alínea d) do CIRS. Desta forma, os RNH podem optar pelo englobamento dos ditos rendimentos, nos termos do artigo 72.º n.º 13, do CIRS. As pensões são tributadas a uma taxa de 10%³¹. O imposto deixa de ser progressivo, no caso da tributação dos RNH e, passa a ser um imposto proporcional ou de taxa única.

³¹ Cfr. Art. 72º, nº 12, do CIRS.

3.3.2. Os rendimentos obtidos em território português

Os rendimentos que incidem na categoria A e B de IRS, que são obtidos em território português por RNH, e que provenham de atividades de valor acrescentado estão sujeitos a ser tributados a uma taxa especial de 20%³². É nestas categorias que se centra a atração dos profissionais de quadros qualificados para Portugal. Segundo Paula Rosado Pereira “[o] regime de tributação autónoma à taxa especial de 20%, aplicável aos residentes não habituais, revela-se, em geral, bastante atrativo, em comparação com as taxas gerais de IRS, que podem ascender aos 48% (ainda acrescidas, no caso dos rendimentos mais elevados, pelas taxas adicionais de solidariedades de 2,5% e 5%.”³³

Se o RNH auferir um rendimento que não seja considerado resultado de uma atividade de elevado valor acrescentado, este é tributado às taxas gerais e progressivas. Contudo, se o contribuinte optar pelo englobamento dos rendimentos provenientes de atividades de elevado valor acrescentado, segundo o artigo 72.º, n.º 13, do CIRS, permitindo deduções à coleta, estes podem aplicar as taxas gerais e progressivas.

Relativamente às retenções na fonte dos rendimentos auferidos pelos residentes não habituais nas atividades de elevado valor acrescentado, o CIRS prevê ainda o seguinte:

- a) No caso de remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição de residentes não habituais em território português que sejam rendimentos da categoria A, a retenção na fonte deve ser efetuada também à taxa de 20%.³⁴; e
- b) No caso de rendimentos de categoria B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, a retenção na fonte é também efetuada à taxa de 20%.³⁵

Em contrapartida, os rendimentos provenientes das categorias A e B que não se englobam na Portaria n.º 12/2021 ficam sujeitos às taxas gerais de IRS. Contudo, o mesmo acontece para as

³² Cfr. Art. 72º, nº 10, do CIRS.

³³ Pereira, P. R. (2023). *Manual de IRS*. Almedina. P.77.

³⁴ Cfr. Art. 99º, nº8, do CIRS.

³⁵ Cfr. Art. 101º, nº1, al.d), do CIRS.

restantes categorias, ficando também sujeitas ao regime geral do IRS. A Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, veio definir quais eram as atividades consideradas de elevado valor acrescentado.

Com todas as modificações que a Portaria sofreu, com o intuito de acompanhar as alterações da economia portuguesa, houve uma alteração nas profissões que estavam listadas na mesma, visto que se começou a verificar dificuldades na contratação de trabalhadores com o perfil pretendido.

Devido às alterações, passaram a fazer parte da lista os diretores de hotelaria, restauração, comércio e outros serviços, os agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, os trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, os trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices e os operadores de instalação de máquinas e trabalhadores de montagem, deixando de estar incluído na lista os profissionais de arquitetura, auditoria, consultoria fiscal, psicologia, geologia e arqueologia³⁶. Aqui, não se pode deixar de estranhar a inclusão destas atividades na lista de elevado valor acrescentado pois, na altura em que o regime dos RNH foi criado eram exatamente estas as atividades que se deslocavam para o estrangeiro por falta de oportunidades de trabalho em Portugal.³⁷

É importante destacar que no preenchimento da declaração de IRS, os rendimentos auferidos por residentes não habituais no território nacional, deve ser preenchida no anexo L. Este anexo é individual e só pode constar os rendimentos correspondentes a um titular que beneficie deste regime.

3.3.3. Os rendimentos obtidos no estrangeiro

Em Portugal, os residentes fiscais são tributados pelo seu rendimento global, ou seja, são tributados não apenas pelos rendimentos obtidos dentro de Portugal, mas também pelos rendimentos obtidos no estrangeiro. Primeiramente, é necessário destacar o artigo 15º, nº1, do CIRS, onde o mesmo refere que o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, mesmo que estes sejam obtidos no estrangeiro.

³⁶ Cfr. Lousa, M. P. Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”, ob. cit., pp. 693-694.

³⁷ *Idem*.

De acordo com o artigo 81.º n.º 1, 2 e 3, do CIRS, o contribuinte pode optar por deduzir o imposto sobre a totalidade do seu rendimento global no país da origem do rendimento, desde que este seja de natureza equivalente ao imposto pago em Portugal. Logo, e ao contrário do que se verifica no regime dos RNH, os residentes não estão isentos de tributação dos rendimentos de fonte estrangeira. “[t]endo em vista a competitividade do regime, o legislador teve a preocupação de evitar a dupla tributação destes rendimentos auferidos no estrangeiro, optando, para sua correção, pelo método da isenção com progressividade”³⁸. Assim, estes rendimentos que não são considerados auferidos em Portugal, com as exceções legalmente previstas, mas são englobados com os rendimentos de fonte interna para fins de determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento global tributável de acordo com o artigo 68.º, nos termos do artigo 81.º, n.º 7, do CIRS. “A «reserva de progressividade» visa, pois, evitar que a exoneração dos rendimentos de fonte estrangeira limite a progressividade do imposto, colocando em situação de desigualdade, menos favorável, contribuintes cuja única fonte de rendimentos seja doméstica.”³⁹. Logo, apesar dos rendimentos isentos não serem tributados em sede de IRS, estes são considerados aquando da determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos, sendo essa taxa a prevista para o rendimento total coletável de valor igual à soma dos rendimentos isentos e dos não isentos.

Ou seja, é obrigatório fazer o englobamento para efeitos de determinação da taxa de imposto aplicável aos rendimentos que não sejam isentos, podendo ainda o sujeito passivo optar pelo método do crédito do imposto, sendo obrigatório proceder ao seu englobamento para efeitos da sua tributação efetiva.

Paula Rosado Pereira (2023, p.79), refere que “[a]s condições exigidas para que o método da isenção seja aplicável aos rendimentos obtidos no estrangeiro pelos residentes não habituais não são idênticas para todas as categorias de rendimentos, exigindo, assim, uma análise detalhada de casa um dos casos previstos no artigo 81º, do CIRS.”.

³⁸ Mendes, M. F. R. O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu), tese de mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011. pp. 25-26.

³⁹ Xavier, A. Direito Tributário Internacional, ob. cit., p. 745.

É então necessário proceder à distinção da aplicação deste método nas diversas categorias:

a) Categoria A:

Os rendimentos de Categoria A correspondem aos rendimentos obtidos por indivíduos provenientes de trabalho dependente, ou seja, aqueles que têm um contrato de trabalho e recebem um salário como remunerações pelo seu trabalho. Incluindo, nomeadamente, os vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, indemnizações, entre outros rendimentos relacionados ao trabalho.

Os rendimentos que se enquadram nesta categoria estão isentos de tributação em Portugal, mas é necessário que se verifique uma das condições previstas no artigo 81.º, n.º 4, alínea a) e b), do CIRS:

- i) Os rendimentos sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esses Estado; ou
- ii) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18º, nº1, do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Prevê-se, assim, o método da isenção para eliminar a dupla tributação jurídica internacional. Mas, é necessário que os rendimentos se tornem realizados, ou seja, o contribuinte adquira efetivamente o direito de receber ou usufruir esses rendimentos no país da fonte fazendo depois com que a isenção ocorra.

Segundo Paula Rosado Pereira, a mesma afirma que “[a] aplicação do método de isenção relativamente a rendimentos de categoria A obtidos no estrangeiro depende, portanto, da sua tributação efetiva no Estado onde foram obtidos – contrariamente ao que sucede com os rendimentos das categorias B (com serviços de elevado valor acrescentado), E, F e G, nos quais, [...] basta que os rendimentos em apreço possam ser tributados no Estado onde são obtidos (mesmo que não o sejam efetivamente”.⁴⁰ Desta forma, é importante continuar a analisar o estudo das diferentes categorias e como é que os rendimentos obtidos por residentes não habituais em território estrangeiro são tributados:

b) Categorias B, E, F e G

⁴⁰ Pereira, P. R. (2023). *Manual de IRS*. Almedina. P.80.

Quanto aos rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, aos rendimentos da categoria E (rendimentos de capitais), da categoria F (rendimentos prediais) e da categoria G (incrementos patrimoniais – mais-valias), seguindo o artigo 81º, nº5 do CIRS, para que seja aplicado o método da isenção destes rendimentos é necessário que se verifique uma das seguintes condições:

- i) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esses Estado; ou
- ii) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com a CMOCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal nos cas em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18º, do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Relativamente a estas categorias mencionadas anteriormente, o artigo 81º, nº5, do CIRS prevê que este não exige que o rendimento não seja efetivamente tributado no Estado onde o mesmo é obtido.

c) Categoria H

Os rendimentos da categoria H (pensões) obtidos pelos RNH e provenientes do estrangeiro, estavam ambos isentos de tributação em Portugal segundo o artigo 81.º n.º 6 do CIRS, que foi revogado pela Lei nº2/2020. Estes rendimentos beneficiavam de um método de isenção, desde que se verificasse uma das seguintes situações:

- i) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esses Estado; ou
- ii) Não sejam de considerar obtidos em território português, de acordo com os critérios previstos no artigo 18º, nº1, do CIRS.

O artigo 81º, nº6, al. a), do CIRS impunha que a tributação ocorra no Estado da origem do rendimento. No entanto, a alínea b) não fazia essa obrigação, o que fazia com que estes rendimentos , pelo que os rendimentos da categoria H podiam não ser sujeitos a tributação

quer em Portugal quer no Estado de origem⁴¹, existindo mais casos de isenção neste rendimento face aos restantes rendimentos das outras categorias.

Contudo, e seguindo o regime atualmente em vigor, os rendimentos provenientes desta categoria que sejam obtidos de fonte estrangeira, são tributados à taxa especial de 10%.⁴², continuando a ser uma taxa bastante acessível e favorável, até porque a tributação dos rendimentos provenientes das pensões podem chegar quase aos 50%. Este regime teve de ser alterado porque “ocorria mesmo uma situação de dupla não tributação das pensões obtidas no estrangeiro pelos residentes não habituais, quando a CDT celebrada entre Portugal e o Estado onde a pensão era obtida atribuía o poder de tributar pensões (ou, pelo menos, certo tipo de pensões) exclusivamente do Estado da residência do sujeito passivo.”, e face a este benefício de isenção “[...]contribuiu para o significativo número de reformados e pensionistas atraídos para Portugal, no âmbito do regime dos residentes não habituais.”. (Paula Rosado Pereira, 2023, P.82).

Os contribuintes que aderiam a este regime desfrutavam de benefícios significativos ao mudarem-se para Portugal, já que se beneficiavam da isenção fiscal. No entanto, é importante realçar que, apesar de não serem obrigados a pagar impostos, muitos desses beneficiários optavam por investir no setor imobiliário português, impulsionando assim a atividade desse mercado. Além disso, eles contribuíam ativamente para a receita fiscal do estado português ao pagar os impostos associados a esses investimentos imobiliários. Mesmo sem a obrigatoriedade de tributação sobre os seus rendimentos, esses SP escolhiam participar ativamente na economia local, resultando em benefícios tanto para eles como para a economia portuguesa.

Relativamente à eliminação da dupla tributação jurídica internacional pelo método da isenção, em relação aos outros rendimentos obtidos no estrangeiro, a AT⁴³ refere:

Quando estivermos na presença de quaisquer outros rendimentos obtidos no estrangeiro como, por exemplo, rendimentos profissionais e empresariais incluídos na

⁴¹ Mesquita, Raquel, Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2014, p. 35.

⁴² Cfr. Artigo 72º, nº12, do CIRS.

⁴³ AT, disponível em: https://portaldascomunidades.mne.gov.pt/images/GADG/IRS_Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf. Consultado a 12 de novembro de 2023.

categoria B, que não beneficiem deste regime fiscal para residentes não habituais, os mesmos serão tributados em território português em obediência ao princípio estabelecido no art.º 15.º, n.º 1, do CIRS:

- a) De acordo com o previsto em convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado, existindo; ou
- b) Não existindo essa convenção, poderá aplicar-se a norma unilateral para eliminação da dupla tributação jurídica internacional

Os rendimentos obtidos no estrangeiro devem estar presentes no preenchimento da declaração do IRS no anexo L, onde deve constar qual o método utilizado para eliminar a dupla tributação internacional.

3.3.4. O método de isenção

No caso dos RNH em Portugal, o método de isenção é aplicado aos rendimentos de fonte estrangeira. Isso significa que, embora esses indivíduos possam ser residentes fiscais em Portugal, eles não são tributados em Portugal sobre os rendimentos obtidos fora do país, desde que esses rendimentos estejam sujeitos a tributação no país de origem de acordo com tratados para evitar a DT ou, na ausência desses tratados, desde que não sejam obtidos em território português considerado paraíso fiscal. Este método encontra-se previsto no artigo 81º, nº4 e 5º, do CIRS, sendo considerado um método de isenção com progressividade, ou seja, “o rendimento de fonte estrangeira, embora isento, é tomado em consideração, conjuntamente com os de fonte interna, na determinação da taxa de imposto aplicável, no Estado de residência, ao resto do rendimento global do sujeito passivo”.⁴⁴

A tributação internacional frequentemente envolve a questão da dupla tributação, na qual o mesmo rendimento é tributado em mais do que um Estado. Para resolver este problema, os países estabelecem acordos bilaterais conhecidos como Convenções para Eliminar a Dupla Tributação (CDT). No contexto destas convenções, o método de isenção é uma abordagem comum para evitar a dupla tributação. Portanto, no regime dos RNH em Portugal, a isenção permite aos indivíduos beneficiar de vantagens fiscais ao não serem tributados em Portugal

⁴⁴ Pereira, P. R. (2022). *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, Almedina.P.212.

sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, desde que cumpram os critérios estabelecidos e os requisitos deste regime.

O método de isenção leva em consideração a residência fiscal do contribuinte. Sob o método de isenção, o país de residência do contribuinte concede isenção total ou parcial dos rendimentos que também são tributados no país de origem. O objetivo fundamental é evitar que o mesmo rendimento seja tributado em ambos os países. Se o país de origem tributar um determinado rendimento, o país de residência concede isenção para evitar uma tributação adicional sobre esse rendimento.

3.3.5. O método do crédito de imposto

O crédito do imposto no âmbito do regime dos RNH em Portugal refere-se a um benefício fiscal que permite aos contribuintes reduzir ou compensar o montante de imposto a pagar, relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro. O crédito de imposto está associado aos rendimentos obtidos no estrangeiro que são tributados em Portugal, mas que também podem estar sujeitos a tributação no país de origem. Para evitar a dupla tributação internacional, Portugal concede um crédito de imposto aos residentes não habituais.

Os contribuintes podem optar em vez do regime de isenção, pelo método do crédito de imposto, “podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que alude o n.º 1 do art.º 81.º do CIRS, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.ºs 3 e 6 do art.º 72.º do CIRS, conforme estabelece o n.º 8 do art.º 81.º do CIRS.”⁴⁵

O método do crédito de imposto também se pode designar por método de imputação, previsto no artigo 23º-B, do MOCDE:

“1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam

⁴⁵AT (2016) *O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual*. Disponível em: https://portaldascomunidades.mne.gov.pt/images/GADG/IRS_Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf. Consultado a 13 de junho de 2023.

ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

- a) do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;
- b) do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado. Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado.”

Basicamente, se um beneficiário do regime recebe rendimentos no exterior que são tributados tanto em território português como no país de origem, este método permite que parte ou todo o imposto pago no exterior seja descontado ou compensado no cálculo do imposto devido em Portugal, ajudando a que o mesmo rendimento não seja tributado duas vezes.

4. AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Devido à evolução mundial, quer em relação à economia, como também à circulação de pessoas, bens e capitais entre os diversos países fez com que houvesse lugar a situações de dupla tributação. A dupla tributação consiste no facto de um contribuinte ser tributado duas vezes pelos seus rendimentos auferidos. Contudo, é possível que o rendimento de certos contribuintes seja tributado duas vezes visto que os dois países podem ter direito a fazê-lo, esses casos passam por:

- i. Reside num país da UE e trabalha noutro;
- ii. Encontra-se no estrangeiro por um período de curto prazo;
- iii. Vive e procura trabalho no estrangeiro, mas transferiu as suas prestações de desemprego do país de origem;
- iv. É reformado e recebe a sua pensão noutro país.

Quando ocorrem estas situações, o contribuinte está sempre sujeito ao regime fiscal do seu país de residência, contudo pode pagar os impostos no outro país.

Devido a estas convergências, maior parte dos países da UE adotaram acordos em relação à dupla tributação, as denominadas Convenções Sobre a Dupla Tributação (CDT). Em muitos desses acordos, o montante de imposto que o contribuinte paga no país onde trabalha será abatido no imposto a pagar no seu país de residência, e noutros casos, o rendimento auferido no país onde trabalha poderá ser tributável apenas nesse país e ficar isento de pagamento de impostos no seu país de residência.

As CDT são acordos internacionais escritos de vontades, celebrados entre dois Estados, que têm o intuito de evitar e eliminar a dupla tributação, promover o comércio internacional e atrair investimentos. Também oferecem vantagens substanciais, mas podem ser complexas e suscetíveis a abusos de elisão fiscal. A negociação e aplicação destas convenções são cruciais para equilibrar os interesses fiscais dos diferentes Estados e promover a cooperação internacional. Ou seja, o principal objetivo é evitar que o contribuinte seja duplamente tributado no mesmo período, em Estados diferentes.

O objetivo das CDT é dividir o direito de tributação entre os Estados contratantes, permitindo a tributação justa e equilibrada dos rendimentos. As CDT definem regras de como é que os rendimentos devem ser tributados. O Estado onde o rendimento é originado, mais precisamente o Estado de origem, tem o direito de tributar o rendimento de acordo com as

regras estabelecidas pela convenção. Por exemplo, o Estado de origem de um determinado rendimento, como dividendos, juros ou royalties, pode ter o direito de tributar esse rendimento a uma taxa fixada na convenção. Por sua vez, o Estado de residência do SP, onde a pessoa ou a entidade é considerada residente para fins fiscais, tem o direito de tributar os rendimentos de acordo com as regras e métodos também estabelecidos na convenção. Esses métodos estão geralmente relacionados com o impedimento da dupla tributação.

Para eliminar essa dupla tributação, o Estado de residência do contribuinte pode aplicar o método previsto na convenção para o tipo específico do rendimento. Isso pode ser alcançado por meio de créditos de impostos, deduções ou isenções, permitindo ao SP a compensação do imposto pago no Estado de origem.

O regime dos RNH é um regime fiscal português que isenta ou reduz os impostos sobre rendimentos de fonte estrangeira para residentes estrangeiros ou cidadãos portugueses que se ausentaram do país por um longo período e retornam para viver em Portugal. Este regime tem gerado impacto nos SP que se deslocam para cá, atraídos pelas vantagens fiscais oferecidas.

Quanto às CDT que Portugal estabelece com outros países, estas têm como objetivo eliminar a dupla tributação e estabelecer clareza sobre as obrigações fiscais transfronteiriças. É, então, importante destacar alguns pontos importantes que as CDT portuguesas incluem:

- a) Determinação de residência – As CDT geralmente têm regras específicas para determinar a residência fiscal de uma pessoa, que é fundamental para evitar a dupla tributação;
- b) Taxas de retenção na fonte – Estabelecem taxas de retenção na fonte aplicáveis a diversos tipos de rendimento, como dividendos, juros e royalties; e
- c) Mecanismos para eliminar a dupla tributação - Estabelecem métodos para evitar a dupla tributação, como o crédito imposto, isenção ou dedução.

Portanto, o Estado onde o rendimento é gerado cobra impostos até ao limite estipulado, e o Estado de residência do contribuinte aplica mecanismos para eliminar a dupla tributação jurídica. Isso garante que o rendimento seja tributado de maneira justa e equilibrada, respeitando as disposições dos tratados feitos entre os países.

4.1. A ORIGEM

As CDT, também conhecidas como tratados fiscais bilaterais, têm origem históricas que nos levam ao século XIX. Estes acordos foram desenvolvidos como uma resposta à crescente globalização e ao aumento das transações internacionais, que levantaram a questão da

tributação do mesmo rendimento em vários Estados. Estas convenções foram criadas porque os Estados não chegavam a um consenso em relação às normas internas.

Houve então a necessidade de tomar medidas para evitar a dupla tributação, isto porque, à medida que os cidadãos expandiam os seus horizontes para o exterior e as transações internacionais se tornavam mais comuns, surgiu a preocupação que o mesmo rendimento fosse tributado apenas num país e não em mais do que um.

Os primeiros tratados bilaterais que tratam da tributação de rendimentos foram estabelecidos na Europa durante o século XIX. O Tratado da Amizade, Comércio e Navegação entre o Reino Unido e a França de 1872 é frequentemente citado como um dos primeiros tratados deste tipo. O movimento em direção à negociação de tratados fiscais bilaterais ganhou força no início do século XX. Muitos países começaram a celebrar tratados com nações parceiras para evitar a dupla tributação e promover o comércio internacional.

Após a Primeira Guerra Mundial, a Sociedade das Nações⁴⁶ desempenhou um papel importante na promoção da harmonização fiscal internacional. Esta Sociedade publicou um modelo de convenção fiscal que serviu como referência para acordos bilaterais. Após a Segunda Guerra Mundial houve uma expansão significativa na celebração de CDT. O aumento do comércio internacional e a necessidade de atrair investimento estrangeiros incentivaram muitos países a negociar tratados fiscais.

Muitos países desenvolveram modelos padrão de tratados fiscais, como o Modelo de Convenção Tributária da OCDE e o Modelo dos Estados Unidos, que servem de base para a negociação das CDT.

4.2. DUPLA TRIBUTAÇÃO

A dupla tributação ocorre em situações em que dois ou mais países reivindicam o direito de tributar o mesmo rendimento ou a mesma transação.

Vera Viera Nunes cita o seguinte “[q]uando um contribuinte residente no nosso país obtém rendimentos no estrangeiro, esses montantes poderão ser sujeitos a imposto no país onde são

⁴⁶ A Sociedade das Nações ou a Liga das Nações foi uma organização internacional onde as potências vencedoras da Primeira Guerra Mundial se reuniram para assinar um acordo de paz.

pagos, às taxas de retenção aí vigentes, mas também Portugal poderá tributar esses rendimentos, visto o contribuinte ser considerado aqui residente.”⁴⁷

Para existir dupla tributação tem de se constatar e comprovar a identidade do facto. Posto isto, para que se possa abordar a identidade do facto é necessário:

- a) Identidade do Sujeito – É o contribuinte que é obrigado a pagar impostos sobre o rendimento. A questão da dupla tributação envolve o país de residência fiscal ou domicílio do SP, onde este é responsável por pagar impostos.
- b) Identidade do Objeto – refere-se à fonte ou origem do rendimento a que está sujeito. A questão da dupla tributação geralmente envolve o país onde a entidade do objeto está localizada.
- c) Identidade do Imposto – Cada país tem a sua identidade do imposto. A autoridade fiscal ou o governo é que têm como função tributar os rendimentos e as transações.
- d) Identidade do Período Tributário – Este refere-se ao período de tempo para o qual os impostos são devidos. Pode ser um ano fiscal, um trimestre, um mês, ou outro período definido pelas leis fiscais do país em causa. A questão da dupla tributação relaciona-se com a sobreposição de impostos de diferentes entidades durante o mesmo período tributário.

Desta forma, é importante proceder à distinção entre dupla tributação jurídica e dupla tributação económica. Segundo João Antunes “[o] crédito por dupla tributação jurídica internacional aplica-se ao imposto sobre o rendimento em sentido lato, enquanto o crédito por dupla tributação económica internacional aplica-se ao imposto sobre dividendos e reservas.”⁴⁸

A identificação da dupla tributação jurídica é feita mediante a aplicação da regra das quatro identidades⁴⁹, como mencionados anteriormente. Já na tributação económica “a mesma

⁴⁷ Nunes, Vera Vieira, Convenções para evitar a dupla tributação, in *Jornal de Negócios*, disponível online em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/JornalNegocios4Out.pdf>. Consultado em 10 outubro de 2023

⁴⁸ Antunes, J. (2016). *Dupla Tributação* – Publicado no *Jornal de Negócios*. Disponível em: https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/columnistas/detalhe/dupla_tributacao. Consultado em 15 outubro de 2023

⁴⁹ Junior, R. R. G. S. (2020). *O Regime dos Residentes Não Habituais e a sua interação com as Convenções de Dupla Tributação*. (Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito, Lisboa, Portugal). Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/52576/1/ulfd0150327_tese.pdf. Pp. 22-24. Consultado a 15 de fevereiro de 2023.

riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente.”³⁴

4.3. A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE (MOCDE)

A Convenção Modelo da OCDE (MOCDE) tem como objetivo abordar a crescente complexidade da tributação internacional e os desafios relacionados com a dupla tributação. O MOCDE foi criado em 1963 como um esforço conjunto dos países membros da OCDE, em substituição da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE). Ao longo dos tempos, o MOCDE passou por revisões e atualizações para refletir mudanças nas práticas fiscais e novos desenvolvimentos económicos.

O MOCDE opera em matéria de imposto sobre o rendimento e património da OCDE e é um modelo de tratado internacional elaborado para servir de referência e guiar os países na negociação de CDTs. Esta convenção fornece um esboço geral de disposições que os países podem adotar nos seus próprios tratados bilaterais com o objetivo de eliminar a dupla tributação.

Esta convenção contém diretrizes e disposições que abordam:

- i. Residência Fiscal: define critérios para determinar a residência fiscal de indivíduos em caso de residência fiscal múltipla;
- ii. Impostos abrangidos: especifica quais os impostos que estão cobertos pela convenção e as regras para evitar a dupla tributação destes impostos;
- iii. Definição de conceitos: fornece definições para uma variedade de conceitos fiscais, como rendimentos, residência fiscal, estabelecimento permanente e outros termos relevantes para a tributação internacional;
- iv. Dividendos, juros e royalties: estabelece regras sobre a tributação destes para evitar a dupla tributação destes rendimentos;
- v. Ganhos de capital: define regras para a tributação de ganhos de capital resultantes da alienação de ativos e propriedades; e
- vi. Procedimentos de resolução de conflitos: estabelece diretrizes para a resolução de disputas decorrentes da interpretação ou aplicação do tratado, incluindo processos de arbitragem.

A MOCDE não tem força de lei em si mesma, mas serve como guia e ponto de referência para países que desejam negociar e implementar os seus próprios tratados bilaterais para evitar

a dupla tributação. Geralmente, os países adaptam ou modificam essas disposições com base nas suas circunstâncias e acordos mútuos.

Segundo Beatriz Correia Ramos está previsto nos artigos VI a XXII da MOCDE que “o poder de tributação é atribuído ao Estado da fonte, ao Estado da residência ou a ambos. Só depois de lhe ser reconhecido o poder de tributar é que o Estado aplica as suas normas tributárias, salvo estipulação em contrário. Assim, são as CDTs que estipulam a aplicação das normas internas dos Estados, se estas forem compatíveis com o que nelas for consagrado”.³³ A mesma refere ainda que “há casos em que as CDTs atribuem poder de tributar a ambos os Estados. Nesses casos, verifica-se uma situação de competência cumulativa entre o Estado da fonte e o Estado da residência. Aplicam-se assim os métodos de eliminação de dupla tributação, nos termos dos artigos 23.º-A e 23.º-B do MOCDE, sendo estes artigos redações alternativas para os Estados lançarem mão aquando da elaboração de CDT.”⁵⁰

Os artigos 23º-A e 23º-B do MOCDE relacionam-se com questões específicas relacionadas com a eliminação da dupla tributação ou resolução de disputas.⁵¹ O artigo 23.º-A do MOCDE refere-se a disposições sobre a eliminação da dupla, geralmente estabelecendo regras para evitar que o mesmo rendimento seja tributado duas vezes em diferentes jurisdições. O artigo 23º-B do MOCDE está relacionado com procedimentos de resolução de conflitos, ou seja, define regras e diretrizes para resolver disputas decorrentes da interpretação ou aplicação do tratado. Estes artigos visam estabelecer regras e disposições claras para garantir que a tributação internacional seja justa, evitando a dupla tributação e oferecendo procedimentos eficazes para resolver disputas em caso de divergências entre as jurisdições envolvidas.

De acordo com Paula Rosado Pereira “o prestígio e a influência das Convenções Modelo, principalmente da OCDE, têm contribuído largamente para que a celebração de CDT continue a ser encarada, pelos Estados, como uma forma especialmente eficaz e adequada de

⁵⁰ Ramos, B. C. (2021). A Tributação dos Residentes Não Habituais em Sede de IRS. (Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/97512/1/Tese.pdf>. P. 37. Consultado a 6 de abril de 2023.

⁵¹ Com base em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf. Consultado a 05 de outubro de 2023.

regular as situações tributárias internacionais e de ultrapassar o problema da dupla tributação internacional.”⁵²

É, de extrema importância referir que, a definição adotada pelo MOCDE em relação à residência é um papel importante, pois fornece diretrizes e critérios que ajudam a determinar a residência fiscal de um SP quando há múltiplas jurisdições envolvidas. Esse conceito é fundamental para garantir a tributação justa e evitar conflitos relacionados com a dupla tributação entre os países signatários. Segundo o artigo 1º, do MOCDE “[a] presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes”, estando o conceito de residente destacado no artigo 4º, do MOCDE “a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.”

Contudo, a ausência de uma definição padrão para o termo “residente” no MOCDE pode criar situações em que um mesmo indivíduo pode ser considerado residente em mais do que um país, levando a um potencial cenário de dupla tributação internacional.

Para evitar que ocorram estas situações recorreremos ao que está disposto no artigo 4º, nº2, do MOCDE:

“2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).

⁵² Pereira, P.R. Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu, ob. cit., p. 33. Consultado a 15 de novembro de 2022.

- b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;
- d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.”

Os países têm as suas próprias regras para determinar quem é considerado residente para fins fiscais. Esses critérios podem ser semelhantes entre países diferentes, resultando na possibilidade de um indivíduo atender aos requisitos de residência em mais do que um país. Se não houver um método claro e uniforme para resolver essas situações de múltipla residência, pode acontecer ambos os países reivindicarem o direito de tributar a mesma pessoa pelos rendimentos gerados. Isto pode resultar numa dupla tributação excessiva, ou seja, o mesmo rendimento é taxado duas vezes por causa de critérios de residência similares em diferentes países, dando origem assim a uma dupla tributação internacional.

Por sua vez, foram então criadas as *tie breaker rules*, sendo regras que são utilizadas para resolver estas situações, com o objetivo de determinar o país de residência fiscal definitivo e único para evitar a dupla tributação. Quando mais do que um país reivindica o direito de tributar um SP com base nos critérios semelhantes de residência, as *tie breaker rules* oferecem critérios específicos para determinar a residência fiscal definitiva. Estas regras normalmente seguem uma série de etapas predefinidas, como:

- 1) Residência permanente: verificar onde é que o SP tem a sua residência permanente, isto é, onde é o seu lar habitual ou o local de moradia permanente;
- 2) Vínculos pessoais: ter em consideração onde estão os laços familiares, sociais e económicos mais fortes;
- 3) Atividade Económica: determinar o local onde o SP conduz a maioria das suas atividades profissionais.

Após seguir estes critérios, as *tie breaker rules* ajudam a determinar o país que terá o direito primário de tributação. Essas regras têm o propósito de resolver a situação de múltipla

residência, garantindo que o SP seja considerado apenas residente fiscal num país, evitando assim a dupla tributação internacional.

As regras do MOCDE ajudam a determinar onde é que o rendimento é tributado, visto que há situações em que o mesmo rendimento pode ser tributável no Estado da fonte e no Estado da residência. O MOCDE estabelece quais são os rendimentos que são tributados no Estado da fonte, no Estado da residência ou em ambos.

Os rendimentos que são tributados no Estado da fonte são:

- i. Remunerações públicas – Artigo 19º, MOCDE

Os rendimentos que são tributados no Estado da residência são:

- i. Lucros das empresas – Artigo 7º, MOCDE;
- ii. Navegação marítima, interior e aérea – Artigo 8º, MOCDE;
- iii. Mais-valias mobiliárias – Artigo 13º, nº5, MOCDE;
- iv. Rendimentos do emprego – Artigo 15º, MOCDE;
- v. Pensões – Artigo 18º, MOCDE;
- vi. Estudantes – Artigo 20º, MOCDE.

Os rendimentos que podem ser tributados quer no Estado da fonte quer no Estado da residência são:

- i. Rendimentos de bens imobiliários – Artigo 6º, MOCDE;
- ii. Dividendos – Artigo 10º, MOCDE;
- iii. Juros – Artigo 11º, MOCDE;
- iv. Royalties – Artigo 12º, MOCDE;
- v. Mais-valias – Artigo 13º, MOCDE;
- vi. Percentagens de membros de conselhos – Artigo 16º, MOCDE; e
- vii. Artistas e desportistas – Artigo 17º, MOCDE.

É de realçar que os dividendos, juros e royalties podem ser tributados no Estado de residência e no Estado da fonte. Geralmente, a tributação no Estado da fonte é limitada, enquanto o Estado da residência normalmente tem prioridade na tributação. Essa limitação na tributação é frequentemente regulamentada pelos artigos específicos de um tratado de dupla tributação, como o MOCDE. Atribui-se ao país de residência o direito principal de tributar esses

rendimentos, mas o país de origem pode impor um imposto, muitas vezes limitado, ao mesmo tempo. Por exemplo:

Dividendos – O país onde a empresa que paga os dividendos está localizada (país de origem) pode reter um imposto sobre esses dividendos. No entanto, o país onde o destinatário (acionista) reside (Estado de residência) também pode tributar os dividendos. O imposto retido na fonte é frequentemente limitado por meio de tratados para evitar a dupla tributação.

Juros – Os juros pagos por uma entidade no país de origem podem estar sujeitos a um imposto retido na fonte. O Estado de residência do beneficiário final dos juros também pode tributar esse rendimento, mas o tratado frequentemente limita a taxa de retenção na fonte.

Royalties – O país de origem onde os royalties são gerados pode reter um imposto sobre eles. No entanto, o Estado de residência do destinatário dos royalties também pode tributar esse rendimento, com a limitação ou redução da taxa de retenção na fonte de acordo com as disposições do tratado.

Estas disposições nos artigos específicos de um tratado fiscal bilateral estabelecem regras claras para a tributação destes rendimentos e ajudam a evitar a dupla tributação, oferecendo orientação sobre a tributação adequada e justa para ambas as partes envolvidas.

5. ANÁLISE DE REGIMES DE ATRAÇÃO DE RESIDÊNCIA SEMELHANTES AO REGIME DOS RNH EM PORTUGAL

Portugal não é o único país a beneficiar de um regime especial de tributação a residentes, temos outros países da Europa que também têm um regime de RNH com benefícios fiscais.

Se Portugal terminar com o regime dos RNH, existem outras opções para viver com baixa carga tributária na Europa Ocidental. Os países que beneficiam deste regime especial, sendo que cada um tem as suas especificações e regras, apesar de idênticos, são a Itália, Grécia, Irlanda, França, Bélgica, Espanha, Países Baixos, Luxemburgo e Suíça. É de destacar que alguns dos países mencionados têm uma alta tributação e que o seu regime dos RNH pode possibilitar taxas de imposto de apenas um dígito.

5.1. O REGIME FISCAL DE ESPANHA - “RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLEZADOS A TERRITÓRIO ESPAÑOL”

Espanha também adotou um regime para os RNH com o objetivo de desenvolver a sua economia e torná-la mais competitiva, sendo que este regime compreende os sujeitos passivos que vão para lá residir para sempre, mas também por um período de tempo, desde que cumpram o tempo mínimo.

Este regime tem o nome de “*Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplegados a territorio español*” e entrou em vigor a 1 de janeiro de 2004 com a publicação da lei nº 62/2003 de 30 de dezembro, com base na Lei nº 1775 de 30 de julho, que foi alterada, mais tarde, para a Lei nº 35/2006 de 28 de novembro. É de conhecimento que os regimes estão sempre sujeitos a alterações e modificações, e por esse motivo havia requisitos que se tinham de cumprir em Espanha quando estava em vigor a Lei nº 35/2006 de 28 de Novembro⁵³ - “*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la*

⁵³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disponível em: <https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>. Consultado a 13 de outubro de 2023.

Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio”, que foram alterados mais tarde pela Lei nº26/2014 de 27 de Novembro⁵⁴, lei em vigor até à data em Espanha.

O regime espanhol tinha como principal objetivo atrair profissionais qualificados mas tornou-se num regime fiscal ideal para os desportistas profissionais, daí ter o nome de “*Ley Beckham*”⁵⁵. Este regime ficou conhecido por este nome devido ao famoso jogador de futebol David Beckham que se mudou para Espanha, sendo que esta lei proporcionava condições fiscais vantajosas para os estrangeiros que se mudassem para Espanha por razões de trabalho, concedendo-lhes uma tributação especial sobre os seus rendimentos. Entre os benefícios oferecidos pelo regime estavam as taxas de imposto reduzidas e a tributação apenas dos rendimentos gerados em território espanhol. Contudo, este regime em específico foi objeto de críticas ao longo dos anos, levando a algumas mudanças e restrições, isto porque, a intenção inicial era atrair profissionais qualificados para trabalhar em Espanha, mas surgiram críticas devido a casos de abuso e alegações porque este regime estava a ser utilizado por contribuintes cujo as atividades não se enquadravam no objetivo do regime. Portanto, a Lei nº26/2014 de 27 de novembro veio alterar esta norma, retirando do regime os desportistas profissionais.

Os requisitos, a partir de 2015, que são necessários para beneficiar deste regime são:

- a) Não pode ter sido considerado residente em território espanhol nos dez anos anteriores;
- b) Ir a Espanha para celebrar um contrato de trabalho;
- c) Ir a Espanha para se tornar administrador de uma sociedade, contudo, não se pode tratar de uma entidade vinculada;
- d) Não pode obter rendimentos provenientes de um estabelecimento estável situado em Espanha.

Segundo o artigo 93º da Lei 35/2006⁵⁶ o regime espanhol tem a duração de seis anos, o ano em que o sujeito passivo se torna residente e mais cinco anos.

Em Espanha, os rendimentos anuais obtidos pelos cidadãos dividem-se por:

⁵⁴ *Ley 35/2006, de 28 de noviembre*. Disponível em: <https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>. Consultado a 13 de outubro de 2023.

⁵⁵ Weber, R. G. *Ley Beckham*. Disponível em: <https://www.conceptosjuridicos.com/ley-beckham/>. Consultado a 14 de outubro de 2023.

⁵⁶BOE n.º 306, de 23 de diciembre de 2015. Disponível em: <https://www.hacienda.gob.es/BoletinesHacienda/Boletines//2015/48137.pdf>. Consultado a 14 de outubro de 2023.

- a) Inferiores a 600.000€ aplica-se a taxa de 24%
- b) Superiores a 600.000€ aplica-se a taxa de 47%

Relativamente aos dividendos estes são tributados à taxa de 20%, os juros são a 22% e os incrementos patrimoniais a 24%, isto se forem obtidos em território espanhol. Estes podem ser isentos se forem gerados fora do território espanhol e caso haja uma CDT para evitar a dupla tributação.

Comparativamente, é de constatar que ambos os regimes apresentam as suas vantagens e desvantagens, contudo o regime português torna-se mais favorável relativamente ao prazo para beneficiar de regime sendo de 10 anos, enquanto em Espanha é de 6 anos. Em Portugal apenas é necessário não ter sido considerado residente nos últimos 5 anos e em Espanha é nos últimos 10 anos. Relativamente à tributação, Portugal tributa a uma taxa de 20%, enquanto Espanha pode ser a 24% ou 47%, o que é uma grande diferença.

5.2. O REGIME FISCAL DE FRANÇA - “RÉGIME SPÉCIAL D’IMPOSITION DES IMPATRIÉS”

O regime em França designa-se por “*Régime spécial d’imposition des impatriés*” e está previsto na Lei n.º 2008-776, de 4 de agosto de 2008 onde estabelece um regime tributário especial para os “*impatriés*” e encontra-se regulado pelo artigo 155B do “*Code Général des Impôts (CGI)*”⁵⁷.

Em França, o regime dos RNH concentra-se nos residentes temporários. De acordo com o artigo 155B do CGI⁵⁸, os “*impatriés*” beneficiam de um regime de isenção temporária de determinados elementos da sua remuneração, bem como de determinados elementos dos seus rendimentos patrimoniais auferidos no estrangeiro.

O regime francês é aplicado a cidadãos estrangeiros que efetuem atividades assalariadas tais como trabalhadores dependentes, trabalhadores independentes ou dirigentes de uma empresa que tenha entidade francesa ou estrangeira, mas é necessário que a mesma empresa não tenha estabelecimento estável, sucursal ou escritório com ligações francesas. Para beneficiar deste regime é necessário que o sujeito não tenha tido domicílio fiscal em França nos últimos cinco

⁵⁷ *Régime fiscal des impatriés en 2023*. Consultado a 18 de novembro de 2023, <https://www.fiscaloo.fr/1150-le-regime-fiscal-des-impatriés-en-2022-calcul-modalités-declaration/>.

⁵⁸ *Article 155 B - Code général des impôts - Légifrance*. Consultado a 17 de novembro de 2023, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037985788/.

anos civis anteriores à sua entrada em funções. Este regime é aplicável até 31 de dezembro do oitavo ano civil seguinte.

Os sujeitos passivos que preencham os requisitos para pertencer a este regime podem optar por:

- a) “*Prime d’impatriation*” - Isenção total relativamente ao suplemento de remunerações que o cidadão recebe por ter ido para França; ou
- b) Beneficiar por uma isenção de 30% relativamente à remuneração total líquida obtida em território francês, sujeita a um limite de 50% para o rendimento residual que seja tributável após a exclusão dos gastos relacionados com a ida para França.

Relativamente à última opção, esta não é aplicável caso o cidadão tenha ido para França trabalhar por ordens empregadoras estrangeiras.

Os rendimentos provenientes de fonte estrangeira, que sejam realizados exclusivamente pelo interesse do empregador, são tributáveis à taxa de 20%.

Em relação aos trabalhadores dependentes, o rendimento auferido por estes pelos dias de trabalho fora de França e realizados exclusivamente pelo interesse do empregador francês, são isentos. Se o montante do rendimento tributável, após a aplicação dos benefícios fiscais associados a este regime, for menor do que a remuneração paga a um cidadão que se encontra numa situação idêntica, a diferença é acrescentada ao rendimento tributável.

Este regime não abrange todo o tipo de trabalhadores independentes, apenas as atividades que constam da legislação francesa e estas atividades têm que representar um investimento de mais de 770.000,00€ em pequenas e médias empresas (PME) situadas na UE ou na Noruega ou na Islândia e têm que contribuir para a economia francesa.

Por fim, relativamente às restantes categorias que podem beneficiar deste regime, os rendimentos que provêm dessas categorias que forem obtidos por um país que tem celebrado com França uma CDT obtém uma isenção de 50% do valor, caso estes incluam uma cláusula de assistência mútua em relação à cobrança de impostos.

5.3. O REGIME FISCAL DE ITÁLIA - “IMPATRIATI”, “PENSIONERS TAX BREAKS” E “FLAX TAX”

A Itália também foi um país que adotou este tipo de regime para adquirir profissionais qualificados para investir no país. Contudo, Itália não criou apenas um regime, criou três sendo estes:

- a) *Impatriati* – como o regime francês, é direcionado para os cidadãos que vão para Itália por motivos de trabalho, tendo sido criado em 2006;
- b) *Pensioners Tax Breaks* – este regime é direcionado para os pensionistas;
- c) *Flax Tax* – este regime é direcionado aos cidadãos que tenham um património elevado (HNWI's), tendo sido criado em 2017.

O regime “*Impatriati*” prevê uma exclusão de tributação do rendimento do trabalho dependente de fonte italiana de 70% nos cinco primeiros anos de chegada ao território italiano.⁵⁹ Os SP podem ainda beneficiar deste regime por mais cinco anos se tiverem pelo menos um filho e tenham adquirido um imóvel para viver em Itália, ou se tiver três ou mais filhos, contudo com isenção de 50% e 90% respetivamente. Os cidadãos têm que cumprir certos requisitos para aderir ao regime, tais como, não podem ter tido residência fiscal em Itália nos últimos dois anos, têm que permanecer e viver em Itália pelo menos dois anos e têm que trabalhar em território italiano pelo menos 183 dias. Este regime também beneficia os cidadãos com uma isenção de 90% se estes forem residir para zonas economicamente deprimidas, no sul de Itália. A duração deste regime é de 10 anos.

O regime “*Pensioners Tax Breaks*” prevê vários requisitos obrigatórios aos cidadãos que é estabelecerem-se em cidades que tenham menos de 20 mil habitantes e que se situem no sul de Itália, não podem ter tido residência fiscal em Itália nos últimos cinco anos e o país do qual o cidadão provém tem de ter uma CDT com Itália. Este regime tem uma taxa fixa de 7% que inclui rendimentos provenientes de pensões, dividendos, juros, rendimentos prediais e ganhos de capital de fonte estrangeira. A duração deste regime é de 10 anos.

⁵⁹ Martins, H.C. (2023). Residentes não habituais: Conheça quatro regimes especiais de tributação que concorrem com o português. Disponível em: https://expresso.pt/economia/economia_imobiliario/2023-10-13-Residentes-nao-habituais-Conheca-quatro-regimes-especiais-de-tributacao-que-concorrem-com-o-portugues-5b3e655d. Consultado a 18 de novembro de 2023.

O regime “*Flax Tax*”⁶⁰ está previsto na Lei nº 232, de 11 de dezembro de 2016. Este regime é idêntico ao regime de Portugal, pois tem como objetivo atrair novos residentes para o território e desenvolver a economia. Os requisitos para que os cidadãos beneficiem deste regime são não ter sido residentes fiscais em Itália durante 9 dos 10 anos anteriores à aplicação do mesmo, têm que ser aprovados pelas autoridades fiscais italianas e têm que transferir a sua residência fiscal para território italiano. Este regime de tributação prevê o montante fixo de imposto, os novos residentes têm a opção de pagar um montante fixo de imposto de 100 mil euros sobre os seus rendimentos de fonte estrangeira, o que significa que, independentemente do valor real dos rendimentos obtidos no exterior, o imposto é calculado com base numa quantia predefinida. Os membros do agregado familiar também podem optar por este regime, têm que realizar um pagamento de um montante adicional de 25 mil euros por cada membro do agregado. A duração deste regime é de 15 anos.

5.4. O REGIME FISCAL DA SUÍÇA – “*FISCAL DEAL*”

Na Suíça, o regime denomina-se por “*Fiscal Deal*”⁶¹ e os contribuintes têm de demonstrar que vão residir permanente neste território, e como em Portugal, é direcionado aos contribuintes que exerçam atividades de elevado valor acrescentado. Para aderir a este regime⁶² o SP tem que atender a alguns critérios, como não ter sido residente na Suíça nos últimos dez anos e não estar envolvido em atividades profissionais na Suíça. Contudo, para ser considerado residente fiscal temporário na Suíça, o SP tem que permanecer e exercer uma atividade profissional no território suíço por um período mínimo de 30 dias ou então, se não exercer nenhuma atividade profissional, tem que ser por um período mínimo de 90 dias.

A autonomia dos Cantões é uma característica fundamental do sistema político suíço, e a estrutura federal é projetada para equilibrar a diversidade do país. Os cantões também desempenham um papel significativo na implementação de políticas e na criação das leis que afetam diretamente os residentes na sua jurisdição. Na maior parte dos casos, cada Cantão exige que cada cidadão tenha um património líquido superior a 2 milhões francos suíços ou

⁶⁰ Itália cria regimes fiscais de incentivo para novos residentes - *AdvantA*. Consultado a 18 de novembro de 2023, <https://www.advanta-ch.com/italia-cria-regimes-fiscais-de-incentivo-para-novos-residentes/>

⁶¹ *Imposition d'après la dépense*. Consultado a 17 de novembro de 2023, https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/impots/imposition-nationale/imposition-d_apres-la-depense.html

⁶² *Lump-sum taxation*. Consultado a 16 de novembro de 2023, <https://www.efd.admin.ch/efd/en/home/taxes/national-taxation/lump-sum-taxation.html>

que o SP tenha um rendimento anual mínimo tributável de 150.000,00 francos suíços. Cada Cantão estabelece as suas taxas de imposto progressivas aplicáveis ao rendimento global de cada SP.

Os SP residentes são tributados de acordo com o regime geral e de acordo com o princípio da tributação universal dos rendimentos, sejam estes SP residentes temporários ou não. Como acontece em Portugal, os rendimentos de fonte estrangeira encontram-se isentos, e apesar de serem considerados isentos, também são englobados para o cálculo do rendimento tributável.

Se o SP cumprir todos os requisitos mencionados anteriormente e se fizer parte das atividades de elevado valor acrescentado, passa a beneficiar deste regime “Fiscal Deal” por um período máximo de 5 anos, sendo considerado “expatriado qualificado”.

O “*Fiscal Deal*” é um acordo fiscal estabelecido por escrito entre o cidadão estrangeiro e o Cantão, onde é acordado o valor fixo de imposto a pagar. Esse valor não está relacionado com o rendimento ou património líquido dos benefícios, mas sim com despesas específicas incorridas na Suíça, como alimentação ou alojamento. A tributação é feita numa base de “*lump sum assessment*”⁶³, ou seja, é uma forma simplificada de tributação, onde o contribuinte paga uma quantia fixa de imposto que é aplicada de uma só vez.

5.5. O REGIME FISCAL DA HOLANDA - “SPECIAL TAX REGIME FOR EXPATRIATES: THE 30%-RULING”

O regime da Holanda é o “*Special tax regime for expatriates: the 30%-ruling*”⁶⁴ e aplica-se a trabalhadores estrangeiros que se mudam para o território holandês para trabalhar, oferecendo então uma redução nos impostos a estes contribuintes, podendo beneficiar deste regime por um período máximo de 5 anos.

Mas quem é considerado residente temporário pode beneficiar de uma tributação igual à dos residentes que sejam trabalhadores dependentes, ou seja, podem receber 30% do seu salário bruto isentos de impostos na Holanda, sendo apenas 70% do salário tributado. Esta redução

⁶³ 30% ruling tax advantage for expats in the Netherlands. Consultado a 17 de novembro de 2023, <https://www.iamexpat.nl/expat-info/taxation/30-percent-ruling>

⁶⁴ 30% tax ruling in the Netherlands | I amsterdam. Consultado a 17 de novembro de 2023, <https://www.i amsterdam.com/en/live-work-study/living/official-procedures/30-tax-ruling>

deve-se às despesas que os contribuintes têm com a realocação, diferenças no custo de vida e despesas adicionais relacionadas com a adaptação a um novo ambiente.

Para beneficiar deste regime os cidadãos têm que cumprir alguns requisitos tais como:

- a) Ter habilidades especializadas que são escassas no mercado de trabalho local;
- b) Residir num país que se encontre a pelo menos 150 km de distância da fronteira da Holanda, durante os 18 meses dos 24 meses que têm até começar a trabalhar; e
- c) Auferir um salário mínimo anual.

Para os residentes temporários beneficiarem deste regime na Holanda têm que ter uma relação de trabalho temporária com uma sede ou organização internacional sem fins lucrativos, mas que esteja sediada na Holanda. Contudo, para que o contribuinte possa beneficiar deste regime, é necessário que tanto este como o empregador concordem com a aplicação do regime. Caso estes acabem por aceitar beneficiar do regime, o empregador fica encarregue de pagar os 30% do rendimento que não é tributado.

Este regime tem sido uma ferramenta eficaz para atrair talento internacional e promover a competitividade global do país. Ao oferecer incentivos fiscais atrativos, a Holanda consegue atrair profissionais qualificados de diversas partes do mundo, contribuindo assim para o desenvolvimento económico. Contudo, e ao contrário do regime português, os rendimentos de fonte estrangeira não têm qualquer benefício na Holanda.

6. CONCLUSÃO

O regime do RNH é um regime bastante atrativo e competitivo, daí ser alvo de muita procura por parte de residentes não habituais para usufruírem dos benefícios fiscais que Portugal lhes oferece. Ao longo deste estudo, foi analisado o regime em si, mais precisamente os seus requisitos de acesso, os benefícios fiscais, a tributação, as convenções para eliminar a dupla tributação e uma análise dos regimes de atração de residência semelhantes ao regime dos RNH em Portugal.

Ficou evidente que este regime tem desempenhado um papel crucial na atração de investimento estrangeiro para Portugal, impulsionando o desenvolvimento económico do país. Através deste, Portugal tem conseguido atrair contribuintes com elevado valor acrescentado, que trazem consigo conhecimento, experiência e investimento. Isto tem gerado impactos positivos nos setores económicos, na criação de emprego e na diversificação da economia portuguesa.

A análise dos requisitos de acesso ao regime demonstrou a importância de cumprir as condições estabelecidas, nomeadamente a residência fiscal e o não enquadramento como RNH nos cinco anos anteriores. Estes critérios são fundamentais para garantir a justiça e a legalidade do regime, assegurando que apenas os contribuintes elegíveis possam beneficiar dos incentivos fiscais concedidos.

No que diz respeito à tributação, os RNH usufruem de um regime fiscal atrativo, com taxas reduzidas ou até mesmo de isenção relativamente a certos tipos de rendimentos obtidos no estrangeiro. Esta política fiscal tem sido um fator determinante na escolha de Portugal como destino fiscal para muitos contribuintes estrangeiros, para não falar também das condições climáticas, da segurança e do conforto que o nosso país oferece.

Contudo, este regime traz algumas consequências, como a dupla tributação, tendo sido criadas as CDT. As CDT são acordos entre dois Estados que têm o intuito de evitar e eliminar a dupla tributação e as evasões fiscais internacionais, repartindo entre si a competência tributária de forma mais justa. Ou seja, o principal objetivo é evitar que o contribuinte seja duplamente tributado no mesmo período, em Estados diferentes. Estes acordos internacionais reforçam a segurança jurídica para os contribuintes, facilitando a mobilidade e a internacionalização dos seus rendimentos.

Portugal não é o único país a consagrar de um regime de tributação a residentes não habituais, temos outros países como Espanha, França, Holanda, Malta, Suíça. Contudo, considero o

regime de Portugal o mais benéfico, porque é o que tem maior prazo (10 anos) no que toca à duração do regime. Há a exceção do regime de Itália – “Flax Tax” que tem a duração de 15 anos, contudo não pode ter sido considerado residente nos últimos 10 anos para beneficiar deste regime. O regime “*Impatriati*” de Itália tem um requisito bastante interessante onde os cidadãos beneficiam de uma isenção de 90% se estes forem residir para zonas economicamente deprimidas, no sul de Itália.

Relativamente à proposta do Orçamento do Estado de 2024, considero que a necessidade de atrair rendimentos enquadrados em atividades de docência no ensino superior e investigação científica, reflete uma mudança de foco e direcionamento em relação aos benefícios fiscais. A mudança do regime para áreas de elevado valor estratégico como a educação, investigação e investimento é uma tentativa de concentrar esses incentivos em setores considerados mais estratégicos para o desenvolvimento do país, contudo acho que deveríamos adotar o requisito do regime da Itália que é incentivar estes contribuintes a irem para zonas economicamente premidas.

Este regime é considerado uma das inovações fiscais mais atrativas visto que levou ao crescimento económico do nosso país. Contudo, o Governo tem sido alvo de algumas pressões no que toca á carga fiscal que é aplicável aos contribuintes que são residentes desde sempre em Portugal.

O regime dos RNH em Portugal é um regime fiscal especial que oferece vantagens tributárias a indivíduos que se qualificam e são reconhecidos como residentes fiscais no país.

Os benefícios fiscais oferecidos pelo regime dos RNH são aplicáveis a residentes estrangeiros que estabeleçam residência fiscal em Portugal e que possuam rendimentos específicos, tais como, atividades de elevado valor acrescentado.

Dessa forma, o RNH em Portugal não estabelece um estatuto legal novo ou uma categoria jurídica adicional, mas representa um regime tributário especial criado para, nomeadamente, incentivar a residência de determinados contribuintes estrangeiros no país, fornecendo-lhes benefícios fiscais.

Em síntese, o regime dos RNH em sede de IRS em Portugal tem sido uma ferramenta eficaz para atrair investimento estrangeiro e promover o desenvolvimento económico do país. Através deste regime, Portugal tem conseguido captar talento e riqueza, beneficiando de uma política fiscal atrativa e de uma posição competitiva no panorama internacional. No entanto, é essencial garantir que este regime seja aplicado de forma justa e equilibrada, respeitando os

princípios fundamentais da justiça fiscal e contribuindo para o crescimento sustentável do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Artigos / Livros / Publicações / Relatórios

- Antunes, J. (2016). *Dupla Tributação* – Publicado no Jornal de Negócios. Disponível em: https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/dupla_tributacao.
- Assembleia, R. (2023). *Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebrada por Portugal*. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Tabela_CDT_2023.pdf.
- AT (2016) *O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual*. Disponível em: https://portaldascomunidades.mne.gov.pt/images/GADG/IRS__Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf.
- Borges, R. da P. & Sousa, P. R. de. (2010). *O Novo Regime dos Residentes Não Habituais*. Disponível em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/40_1_rborges_rna_f40.pdf.
- Carlos, A. F. B. (2104) *Impostos – Teoria Geral*, 4.^a edição atualizada, Almedina, Coimbra.
- Catarino, J. R., & Guimarães, V.B. (2015). *Lições de Fiscalidade Vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. Coimbra: Edições Almedina.
- Del Estado, J. (2014). *Disposición 12327 del BOE núm. 288 de 2014*. Disponível em <https://www.boe.es/>.
- Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (2015). *Lições de Fiscalidade – Gestão e planeamento fiscal internacional*. V. II. Capítulo 6.
- Lousa, M. D. P. (2011). *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Volume V, 1.^a Edição, Coimbra Editora, pp. 693-694.
- Martins, H.C. (2023). Residentes não habituais: Conheça quatro regimes especiais de tributação que concorrem com o português. Disponível em: https://expresso.pt/economia/economia_imobiliario/2023-10-13-Residentes-nao-habituais-Conheca-quatro-regimes-especiais-de-tributacao-que-concorrem-com-o-portugues-5b3e655d.
- Matos, F. C. A (2009). *Tributação de Não Residentes e o Direito Comunitário*. Disponível em: https://www.vda.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigo_FCM-Fiscalidade-34--A_Tributacao_de_ao_Residentes_Direito_Comunitario.PDF.
- Morais, R. D. (2008). *Dupla Tributação Internacional em IRS*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1.
- Morais, R. D. (2013). *Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, 1.
- Morais, R. D. (2014). *Sobre o IRS*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra.
- Nunes, V. V. *Convenções para evitar a dupla tributação*, in *Jornal de Negócios*, disponível online em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/JornalNegocios4Out.pdf>.

- OECD, (2002) *“Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs”*, Paris. Disponível em [Foreign Direct Investment for Development \(oecd.org\)](http://Foreign Direct Investment for Development (oecd.org)).
- Pereira, P. R. (2020). *Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional*, Almedina.
- Pereira, P. R. (2022). *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, Almedina.
- Pereira, P. R. (2023). *Manual de IRS*. Almedina.
- Xavier, A. (2020). *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição Atualizada, Almedina.

Dissertações de mestrado e outros trabalhos académicos

- Cruz, M. A. R. (2010). *O Sistema Fiscal Português nos anos 80*. (Dissertação de mestrado, Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal). Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/3533/1/4743.pdf>.
- Duarte, D. M. M. (2018). *O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais*. (Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal). Disponível em: https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28541/1/DiogoDuarte_%20O%20Regime%20Fiscal%20dos%20Residentes%20N%C3%A3o%20Habituais.pdf.
- Ferreira, C. S. (2014) A interpretação dos tratados contra a dupla tributação, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal).
- Junior, R. R. G. S. (2020). *O Regime dos Residentes Não Habituais e a sua interação com as Convenções de Dupla Tributação*. (Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito, Lisboa, Portugal). Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/52576/1/ulfd0150327_tese.pdf.
- Mendes, M. F. R. (2011). *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, tese de mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=24847.
- Mendes, V.N.D. (2015). *Incentivos ao Investimento Estrangeiro - O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa)*. (Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/6609/1/DM_ValterMendes_2015.pdf.
- Mesquita, R. (2014). Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas. (Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal) Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16607/1/Tese%20Raquel%20Mesquita.pdf>.
- Nascimento, Rui, Graça, Tiago Machado e Ramos, Marcos (2010). O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento, integrante da Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, Portugal, p. 866.

- Nogueira, D. A. P. R. (2015). *Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais*. (Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18929/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20Daniela%20Nogueira.pdf>.
- Papi, M. P. (2022). *A Tributação dos Residentes Não Habituais: Análise Comparada*. (Dissertação de mestrado, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em https://repositorio.iscteul.pt/bitstream/10071/27736/1/master_marina_peyneau_papi.pdf.
- Ramos, B. C. (2021). *A Tributação dos Residentes Não Habituais em Sede de IRS*. (Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <https://estudogeral.ucp.pt/bitstream/10316/97512/1/Tese.pdf>.
- Ramos, M. (2017). *Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido*. (Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/21099/1/Maria_Ramos.pdf.
- Santos, António Carlos dos, e Lobo, Carlos Baptista, (2015). *Competitividade e Concorrência Fiscal – Conclusões da I Conferência Internacional*, Colectânea de Estudos de Fiscalidade e Contabilidade, 10 anos de GEOTOC, 10 anos em memória do Prof. Sousa Franco, (org. António Carlos dos Santos, Carlos Baptista Lobo e Mário Portugal), Lisboa, junho 2014. SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2.^a Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal.

Internet

- 30% tax ruling in the Netherlands | I amsterdam*. Consultado a 17 de novembro de 2023, <https://www.iamsterdam.com/en/live-work-study/living/official-procedures/30-tax-ruling>.
- 30% ruling tax advantage for expats in the Netherlands*. Consultado a 17 de novembro de 2023, <https://www.iamexpat.nl/expat-info/taxation/30-percent-ruling>.
- Article 155 B - *Code général des impôts - Légifrance*. Consultado a 17 de novembro de 2023, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037985788/.
- BOE n.º 306, de 23 de diciembre de 2015. Consultado a 14 de outubro de 2023. Disponível em: <https://www.hacienda.gob.es/BoletinesHacienda/Boletines//2015/48137.pdf>.
- Conceitos Basilares da Dupla Tributação Internacional. Consultado a 14 de setembro de 2023 <https://www.re-activar.pt/conhecimento/conceitos-basilares-da-dupla-tributacao-internacional/>.
- Crisóstomo, P. (2023). OE2024 confirma fim gradual do IRS especial para residentes não habituais. Consultado a 20 de outubro de 2023, <https://www.publico.pt/2023/10/10/economia/noticia/oe-2024-confirma-fim-gradual-irs-especial-residentes-nao-habituais-2066199>.
- Destaques: O mais atrativo regime de RNH (estudo comparado). Consultado a 17 de novembro de 2023, <https://rsa-lp.com/2021/12/06/o-mais-atrativo-regime-de-rnh-estudo-comparado/>.

- Dupla Tributação Internaonal (Convenções de Dupla Tributação). Consultado a 30 de setembro de 2023, <https://www.mlghts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/350.pdf>.
- Espanhóis ricos trocam regime dos residentes não habituais pela lei Beckham - Impostos - Jornal de Negócios. Consultado a 17 de novembro de 2023, <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/espanhois-ricos-trocaram-regime-dos-residentes-nao-habituais-pela-lei-beckham>.
- Imposition d'après la dépense*. Consultado a 17 de novembro de 2023, https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/impots/imposition-nationale/imposition-d_apres-la-depense.html.
- INE. Projeções da população residente aspetos metodológicos e principais resultados. Consultado a 29 de novembro de 2023. INE_ProjPop_APD2016 (2).pdf.
- Isidoro, A. (2023). Regime fiscal do residente não habitual mantém-se para investigação e inovação. Consultado a 20 de outubro de 2023, <https://www.jn.pt/6282978209/regime-fiscal-do-residente-nao-habitual-mantem-se-para-investigacao-e-inovacao/>.
- Itália cria regimes fiscais de incentivo para novos residentes - *AdvantA*. Consultado a 18 de novembro de 2023, <https://www.advanta-ch.com/italia-cria-regimes-fiscais-de-incentivo-para-novos-residentes/>.
- Itália quer atrair estrangeiros com património relevante – *APET*. Consultado a 18 de novembro de 2023, <https://apet.org.br/artigos/italia-quer-atrair-estrangeiros-com-patrimonio-relevante/>.
- Legispédia de estrangeiros e fronteiras - Lei de Estrangeiros - texto atualizado. Consultado a 18 de novembro de 2023, <https://sites.google.com/site/leximigratoria/lei-de-estrangeiros-texto-atualizado?authuser=0>.
- Lump-sum taxation*. Consultado a 16 de novembro de 2023, <https://www.efd.admin.ch/efd/en/home/taxes/national-taxation/lump-sum-taxation.html>.
- Lusa (2023). Regime fiscal do residente não habitual mantém-se para investigação e inovação. Consultado a 20 de outubro de 2023, <https://www.tsf.pt/portugal/economia/regime-fiscal-do-residente-nao-habitual-mantem-se-para-investigacao-e-inovacao-17143902.html>.
- LusitanaGest – Quem é Não Residente? Consultado a 12 de outubro de 2023. <https://www.lusitanagest.pt/index.php/faqs/56-quem-e-nao-residente>.
- Pordata. Receitas fiscais e contribuições sociais das administrações públicas. Consultado a 28 de novembro de 2023. <https://www.pordata.pt/portugal/receitas+fiscais+e+contribuicoes+sociais+das+administracoes+publicas-3749>.
- Pordata. Rendimento nacional bruto per capita e rendimento disponível bruto per capita. Consultado a 29 de novembro de 2023. <https://www.pordata.pt/portugal/rendimento+nacional+bruto+per+capita+e+rendimento+disponivel+bruto+per+capita-2830-242778>.
- Portugal ou Espanha? Qual o melhor regime para RNH na UE | NEWCO Blog. Consultado a 15 de novembro de 2023. <https://www.newco.pro/pt/blog/portugal-ou-espanha-dois-regimes-fiscais-para-residentes-nao-habituais-a-ter-em-conta-na-ue>.

Régime fiscal des impatriés en 2023. Consultado a 18 de novembro de 2023, <https://www.fiscaloo.fr/1150-le-regime-fiscal-des-impatries-en-2022-calcul-modalites-declaration/>.

Weber, R. G. *Ley Beckham*. Disponível em: <https://www.conceptosjuridicos.com/ley-beckham/>. Consultado a 14 de outubro de 2023.

Fontes normativas

Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Convenções para Eliminar a Dupla Tributação.

Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal

DL n.º 249/2009, de 23 de setembro

Lei n.º 2/2020, de 31 de março

Ley 35/2006, de 28 de noviembre

Portaria n.º 345-A/2016 de 30 de dezembro

Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro

Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho

Decisões arbitrais

Decisão Arbitral do CAAD de 05/05/2015 (Processo n.º 755/2014-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 27/10/2017 (Processo n.º 214/2017-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 27/07/2021 (Processo n.º 457/2021-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 18/01/2022 (Processo n.º 163/2021-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 29/08/2022 (Processo n.º 815/2021-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 24/10/2022 (Processo n.º 85/2022-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 09/01/2023 (Processo n.º 782/2021-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 27/02/2023 (Processo n.º 550/2022-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 19/05/2023 (Processo n.º 581/2022-T)

Decisão Arbitral do CAAD de 19/06/2023 (Processo n.º 656/2022-T)

Nota: As decisões podem ser consultadas em www.caad.org.pt)