



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA
Escola de Direito do Porto

A RESIDÊNCIA NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES

Nuno Alberto da Silva Matos

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Doutor Tomás Cantista Tavares

Porto

2017

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
CENTRO REGIONAL DO PORTO
ESCOLA DE DIREITO

A RESIDÊNCIA NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO DAS
PESSOAS SINGULARES

Nuno Alberto da Silva Matos

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação de Doutor Tomás Cantista Tavares

Porto

2017

Agradecimentos

Aos meus pais e ao meu irmão, pela infindável confiança que tem em mim e pelas palavras de motivação e coragem, mesmo nos períodos mais atribulados. Ficarei eternamente em dívida para com eles.

Aos meus amigos e colegas de curso, pelas trocas de ideias e dicas que me deram aquando a elaboração desta tese, de uma maneira especial à Joana, pelo companheirismo, apoio e disponibilidade imensa que sempre manifestou ao longo desta jornada.

Ao Doutor Tomás Cantista Tavares, por todos os conselhos e sugestões que se revelaram deveras importantes para a finalização desta dissertação.

Resumo

O presente estudo analisa as problemáticas que envolvem a tributação dos residentes em sede de IRS, perante uma alteração legislativa recente, bem como ilustrar a importância do Supremo Tribunal de Justiça e da Convenção Modelo da OCDE nestas modificações, fazendo também alusão às decisões do Centro de Arbitragem Administrativa nesta matéria, ainda que com algumas limitações, tendo em conta as poucas decisões existentes sobre esta matéria.

Por fim, abordaremos também a importância dos impostos de saída, como uma situação jurídica que é criada pela perda de residência num determinado território e de como este tipo de impostos tem combatido o planeamento fiscal por meio da deslocalização da residência.

Palavras-chave: dupla residência fiscal; residência por dependência; convenções sobre dupla tributação; impostos de saída.

Abstract

The present study analysis the problematic which involve the taxation of residents in individual income tax, towards a recent legislative change, as well as to illustrate the importance of the Supreme Court of Justice and the OECD Model Convention in these modifications, also alluding to the decisions of the Administrative Arbitration Center on this matter, although with some limitations, considering the few existing decisions on this subject.

In the end, we will also address the importance of exit taxes, as a legal situation which is created by loss of residence in a determined territory and how this kind of taxes have fought the tax planning through relocation of residence.

Key Words: dual residence; deemed residence of individuals, double tax conventions; exit taxes.

Lista de siglas e abreviaturas

Ac. – Acórdão

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CDT – Convenções sobre Dupla Tributação

Cfr. – Conforme

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

CV – Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

EU – União Europeia

LGT – Lei Geral Tributária

LIRPF – Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

n.º – Número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p. – Página

pp. – Páginas

Proc. – Processo

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJ – Tribunal de Justiça da União Europeia

Índice

1. Introdução.....	8
2. O impacto nas pessoas singulares.....	9
2.1 - O que é ser residente?	9
2.1.1 - Modo de tributação dos residentes em sede de IRS	10
2.1.2 – Modo de tributação dos não residentes	13
2.2 – O território como base do poder de tributar: o Princípio da territorialidade	13
2.2.1 – Princípio da tributação na residência.....	14
2.2.2 – Princípio da tributação na fonte.....	16
3. Análise de Jurisprudência.....	18
3.1 – O abandono do critério da “residência por dependência”	18
3.2 – Análise às decisões do CAAD nesta matéria	20
4. Convenções sobre dupla tributação	24
4.1 – Interpretação e aplicação do Direito Internacional Fiscal	24
4.2 – A Convenção Modelo da OCDE	25
4.2.1 - Importância dos comentários à CMOCDE.....	27
5. Os impostos de saída (exit taxes)	29
5.1 – Compatibilidade dos impostos de saída com o Direito da União Europeia	32
5.1.1 – Entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre os impostos de saída na mudança de residência das pessoas singulares	33
5.1.2 – O impacto das decisões do TJ no Direito Português	37
5.2 – Reflexão crítica.....	38
6. Conclusão	40
Bibliografia.....	42

1. Introdução

A crescente mobilidade de pessoas a nível internacional implicou que os Estados olhassem cada vez, com maior atenção, para os movimentos transnacionais das suas populações com impacto na sua arrecadação de impostos, pelo que nos encontramos numa altura em que as pessoas não emigram apenas por necessidades económicas, mas sim tendo em ótica uma poupança no imposto pago no determinado Estado de destino.

Em Portugal, a recente reforma do IRS transformou o panorama da residência das pessoas singulares, nomeadamente através da introdução de conceitos como a residência fiscal parcial ou o abandono do critério da residência por dependência (ou por atração), cujo regime representava uma dispensável fonte de complexidade e que merecerá, da nossa parte, um breve olhar sobre a evolução jurisprudencial do STA nesta matéria.

Estes factos tiveram uma grande importância na escolha deste tema, pelo que não deixaremos de fazer referência ao modo como são tributadas as pessoas singulares, sejam elas residentes ou não residentes, abordando ainda, dentro do princípio da territorialidade, o princípio da tributação na residência e na fonte.

Faremos ainda alusão às convenções sobre a dupla tributação, com o foco na Convenção Modelo da OCDE e a relevância dos comentários à mesma, como base interpretativa das normas da convenção, terminando com um breve estudo sobre a importância dos impostos de saída, a sua compatibilidade no Direito da União Europeia, completada por uma análise crítica sobre este tipo de impostos.

2. O impacto nas pessoas singulares

2.1 - O que é ser residente?

Apesar da resposta a esta questão parecer óbvia, nem sempre foi assim e, nos últimos anos, cada vez menos.

Voltando atrás no tempo, numa altura em que a preocupação diária dos nossos antepassados era a busca de um novo local para poderem passar algum tempo, local esse, por norma, abundante em recursos naturais e com o mínimo de perigosidades externas. Invariavelmente, os primeiros povos teriam sempre de se mudar de lugar pois os recursos escasseavam e, até começarem a dominar o fogo, as técnicas de agricultura e muito mais, a sua permanência num determinado sítio significaria a sua morte.

Foi então, com o domínio das técnicas referenciadas, que os povos se começaram a fixar. Apareceram então os primeiros povoados, que mais tarde se tornaram cidades e centros aglutinadores de população, onde muitas dessas pessoas se fixaram e viveram uma vida inteira.

Já os fenómenos migratórios transnacionais com maior relevo só começaram a acontecer nos últimos 100 anos, sendo que o paradigma atual da emigração é bem diferente: enquanto há uns anos atrás, com a emigração para o Brasil e para a França, famílias inteiras mudavam o seu local de residência, em que muitas delas nunca mais voltariam à sua “pátria mãe”, nos últimos 10, 20 anos, com a modernização dos transportes e das vias de comunicação, cada vez mais as pessoas se fixam menos num determinado local, podendo muitas vezes trabalhar em vários países durante um ano ou até trabalhar num outro país, mas dada a proximidade geográfica que o desenvolvimento dos transportes, nomeadamente os aéreos, proporcionaram no encurtamento do tempo das viagens, bem como do seu custo ser cada vez mais acessível, pelo que as pessoas, frequentemente, regressam ao local onde tem as mais estreitas relações familiares e de amizade.

Fruto desta cada vez maior liberdade de circulação e abertura de fronteiras, trouxe o reverso da medalha: nem sempre é líquida a aferição da residência de determinada pessoa, e quando está em questão a tributação da mesma, os Estados tem critérios amplos para a tributação das suas populações pelo que, frequentemente, há mais do que um Estado a requerer a tributação dessa pessoa pelo seu rendimento mundial. Deste modo, é necessário salvaguardar esta necessidade dos Estados de tributarem os seus residentes, sem onerar estes duplamente pelo facto de outro Estado ter a mesma pretensão que este.

2.1.1 - Modo de tributação dos residentes em sede de IRS

A residência, que se exprime na ligação (económica e de um certo grau de interação social) entre uma pessoa física e um território, é a que hoje em dia melhor exprime o elemento de conexão base para a tributação dos residentes numa base mundial, ou seja, de todos os rendimentos independentemente do local onde os mesmos sejam obtidos¹ e que está previsto no artigo 15º, nº1 do CIRS. Este dispõe ainda, no artigo seguinte, um conjunto de critérios para que uma pessoa singular possa ser considerada residente, sendo, para o nosso caso, mais relevantes os que constam da al. a) e b) do artigo 16º, nº1. O critério da al. a) baseia-se num critério de permanência da pessoa física em mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, referindo a al. b), por sua vez, que embora o sujeito passivo tenha passado menos tempo, aqui disponha de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Este é, sem duvida, um tema que está na ordem do dia no nosso ordenamento jurídico. Não pelo facto de sermos, historicamente, um país de emigrantes, mas porque o tipo de migrações, bem como os próprios migrantes, não serem os mesmos que eram nos anos 60 (tal como referimos no ponto 2.1), e o nosso CIRS, na sua última reforma fiscal de 2015 (Lei n.º 82-E/2014), não ficou alheio a este fenómeno.

Um dos objetivos era o da revisão e simplificação do IRS, de acordo com as melhores práticas internacionais². E, nesse ensejo, o artigo 16º acabou por prever a figura da “residência parcial”.

¹ Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, p.11-12

² Ponto 1, al. a) do Despacho n.º 4168-A/2014 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

O anterior artigo 16º, que vigorou até 31 de dezembro de 2014, considerava como residentes, em determinado ano, as pessoas que nele tenham permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território português bem como, ainda que tendo permanecido por menos tempo, disponham a 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

O caráter unitário desta norma, contabilizada pelo período de residência num determinado ano civil, em que o contribuinte, caso fosse considerado residente fiscal em Portugal, teria de ser tributado sobre a totalidade do rendimento auferido, em Portugal e fora de Portugal, de 1 de janeiro a 31 de dezembro do ano em causa, foi alterado pelo atual artigo 16º, já enunciado, contendo este um critério que melhor atende ao ano fiscal em causa ao invés do ano civil.

Os comentários à CMOCDE³, nomeadamente o comentário nº 10 ao artigo 4º da Convenção⁴, explicitam de certa forma de como se aplicariam as regras especiais de tributação, dando o exemplo de um indivíduo que resida (segundo a sua legislação) num determinado Estado de 1 de Janeiro a 31 de Março, transferindo-se de seguida para um segundo Estado de 1 de Abril a 31 de Dezembro, e desta forma preenchendo o requisito dos 183 dias e assim sendo considerado residente deste segundo Estado durante um ano inteiro. Ao se aplicarem as regras especiais ao período de 1 de Janeiro a 31 de Março, quer o primeiro Estado quer o Segundo Estado deveriam tratar o indivíduo como residente do primeiro Estado em relação a esse período de tempo e residente no segundo Estado desde 1 de Abril a 31 de Dezembro.

Ainda assim, e segundo Manuel Faustino⁵, esta recomendação, nas suas palavras, não é mais do que uma “pia intenção”, já que o que se sucederá é que o indivíduo em questão vai ter um problema de dupla residência, com o primeiro Estado a pretender tributa-lo numa base mundial relativamente ao período de 1 de janeiro a 31 de março e o segundo Estado a pretender tributa-lo numa base mundial relativamente ao período que decorre entre 1 de janeiro e 31 de dezembro. Sendo a primeira tributação parcial, falta então saber se se aplicam integralmente as deduções e abatimentos legalmente previstos para uma tributação pessoal (de residente) quando a lei não consagra qualquer limitação proporcional ao tempo.

³ Falaremos sobre esta convenção mais à frente.

⁴ Manuel Faustino «Sobre a Reforma do IRS (II)», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, nº1, 2016, p. 137.

⁵ Manuel Faustino, p. 137-138.

Com o aditamento do n.º 3 ao artigo 16, parece evidente que, para o contribuinte que não tenha em Portugal habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter como residência habitual, ele terá de permanecer em Portugal mais de 183 dias num período de 12 meses para aqui ser considerado residente, mesmo que parcial⁶. Segundo o entendimento da AT⁷, no qual este segmento da norma estabelece uma exceção ao regime da residência parcial, considerando esta que “se o contribuinte reunir num qualquer momento do ano as condições para ser residente e no ano anterior foi também considerado residente em território nacional, considera-se obtida a residência fiscal desde o primeiro dia do ano do regresso”.

Ao analisarmos este ofício-circulado da AT sobre o n.º 3 do artigo 16, embora douto, acabamos por acompanhar Manuel Faustino⁸, pois se é este o alcance que a AT quer dar, parece-nos que a norma do n.º 16 do mesmo artigo acaba por se esfumar da sua praticabilidade, por dizer, em traços gerais, o mesmo que o entendimento circulado.

Outra das novidades desta última grande reforma do CIRS, no âmbito do nosso tema, foi a da eliminação do n.º 2 do artigo 16, que previa uma figura apelidada de “residência por atração” ou “residência por dependência”, presumindo-se que, pelo facto de residir em Portugal uma das pessoas a quem incumbe a direção do agregado familiar, todos os outros integrantes do agregado familiar também se presumem residentes. A definição de Gustavo Courinha⁹ sobre a norma é bem elucidativa, afirmando o autor que esta contém “uma espécie de contágio legal intersubjetivo, de um sujeito como *residente*, pelo simples facto de se encontrar casado ou pertencer ao agregado familiar.

De qualquer modo, ainda antes desta reforma, o problema acabava por ficar dirimido em sede convencional, sobrepondo-se aos regimes internos que consagravam a residência por dependência de uma pessoa no país de residência de outro membro do agregado familiar¹⁰.

⁶ Manuel Faustino, p. 138.

⁷ Ofício circulado n.º 20176, de 2015-04-02.

⁸ Manuel Faustino, pp. 138-139.

⁹ Gustavo Lopes Courinha, *A Residência no Direito Internacional Fiscal – do Abuso Subjetivo de Convenções*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 86.

¹⁰ Maria Margarida Mesquita, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 85, apud. Rui Duarte Morais (2014), p.15.

2.1.2 – Modo de tributação dos não residentes

Enquanto o artigo 16º diz expressamente quem pode ser considerado residente em território português, não há uma norma que aluda explicitamente ao conceito de não-residente, pelo facto dos seus rendimentos terem sido obtidos fora do seu território residencial. Esses rendimentos obtidos por não residentes (n.º 2 do artigo 15º) são chamados de “rendimentos obtidos na fonte”, cujo elenco consta do artigo 18º pelo que, nos termos do n.º 1 do artigo 130, os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS devem designar, para efeitos tributários, um representante perante a AT com residência ou sede em Portugal, consoante a pessoa seja singular ou coletiva, a fim de garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

Esta ideia de fonte nem sempre é simples de concretizar, uma vez que, frequentemente, não é possível determinar onde foi exercida a atividade ou onde está situado o bem gerador de rendimento, sendo que, em muitos casos, só se consegue aferir a fonte através do *critério da fonte financeira*, ficcionando-se que o rendimento foi produzido no local onde se situa a sede ou estabelecimento da entidade remuneradora¹¹.

2.2 – O território como base do poder de tributar: o Princípio da territorialidade

É sobre a égide deste princípio que se traduz a soberania tributária de um Estado sobre os seus residentes.

Assim, é nesse território estadual que será permitido criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários tanto relativamente a situações tributárias internas como a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, e ainda negociando em matéria tributária com outros Estados¹².

Nos dias de hoje, com a cada vez maior internacionalização da economia, a crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência para a personalização da tributação, conduziram a que as legislações internas ou as convenções internacionais egresses, como elementos relevantes de conexão com o território, não

¹¹ Rui Morais, (2014), p.23.

¹² Paula Rosado Pereira, *Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional*, 2015, disponível online em http://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf, pp. 205-206

apenas aspetos objetivos ou reais, mas sim elementos subjetivos diversos da nacionalidade, como a residência do contribuinte¹³, sendo que o artigo 13º da LGT consagra isso mesmo, com o seu n.º 1 a fazer uma alusão ao *princípio da territorialidade objetiva ou real* e o n.º 2 ao *princípio da territorialidade subjetiva ou pessoal*.

2.2.1 – Princípio da tributação na residência

A residência é um critério basilar para tributação de uma pessoa singular numa determinada ordem jurídica sendo, portanto, o cerne da conexão pessoal e física com o território onde esta possui o domicílio. Nas palavras de Sérgio Vasques¹⁴ a residência “constitui o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar”, pelo que este é o critério com a aplicação mais ampla por parte dos Estados, em detrimento do princípio da nacionalidade, que hoje em dia tem uma aplicação bem mais limitada.

Este princípio aparece, na maioria dos casos, associado a um princípio de tributação universal ou ilimitada¹⁵, pelo que o Estado terá o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes, ainda que os mesmos tenham fonte estrangeira.

Para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado, teremos aqui de distinguir residência ou domicílio da noção de *domicílio tributário* de direito interno, pelo qual a lei se refere como um lugar determinado ao exercício de direitos e cumprimento dos deveres tributários, localizando o sujeito passivo na área territorial em que se situam os serviços de administração competentes para a prática de atos relativos à situação fiscal do contribuinte, nos termos do artigo 19º da LGT¹⁶.

Existem ainda legislações que acolhem uma conceção *subjetivista* da residência, exigindo a permanência física num determinado local (*corpus*) bem como a intenção do sujeito se tornar residente de um certo país (*animus*), e outras que, pelo contrário, numa conceção meramente *objetivista*, contentam-se com a presença física da pessoa, num determinado território, por um determinado lapso temporal, a fim desta estadia se

¹³ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010.

¹⁴ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2013, p. 98.

¹⁵ Paula Rosado Pereira, 2015, p.218.

¹⁶ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2011, p. 281

converta em residência¹⁷, como é o caso da legislação portuguesa segundo o disposto no artigo 16º CIRS.

Em termos de prova da residência, sempre que um contribuinte quiser comprovar que não preencheu o requisito dos 183 dias, é a este que lhe cabe oferecer a prova. Veja-se, a título de exemplo, o Ac. do TCAS de 28 de Novembro de 2013, em que as questões a decidir nesse acórdão foi a de se cabia à AT o ónus da prova de que o recorrente, nos anos em causa, permaneceu em território português durante mais 183 dias¹⁸, tendo este tribunal decidido que cabia ao contribuinte fazer a prova negativa de que não tinha permanecido mais de 183 dias e que, ainda para mais, este tinha adquirido uma fração autónoma onde declarou destiná-la à sua habitação própria e permanente, preenchendo assim a alínea b) do nº 1 do artigo 16º.

Nesta última reforma do IRS, foi acrescentado um novo nº 7 ao artigo 16º, que prevê “a condição de residente aí prevista (no nº 6 do artigo 16º) subsiste apenas enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável (...) deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região distinto daqueles”. Isto significa que, nas situações de deslocalização de residência fiscal para país, território ou região sujeita a regime claramente mais favorável, por pessoa de nacionalidade portuguesa, passa a prever-se que a condição de residente apenas se mantenha enquanto se mantiver a deslocalização de residência fiscal para território com idênticas características¹⁹.

Ainda dentro deste âmbito de mudança de residência por parte de pessoas singulares, Paula Rosado Pereira²⁰ enumera alguns argumentos contra o princípio da tributação na residência, nomeadamente através da mudança de residência para um

¹⁷ Alberto Xavier, 2011, p.283.

¹⁸ Ac. TCAS, Proc. nº 06935/13, disponível em <http://www.dgsi.pt/> “a sentença recorrida ao assim ter considerado não colocou o mesmo perante uma prova diabólica e impossível de obter, como o mesmo invoca, não podendo deixar de ser realçado que foi o ora recorrente pela sua atuação continuada e que nada prova que não tenha sido a por si visada alcançar, livre e conscientemente, é que se veio a colocar na posição de lhe caber a ele o ónus da prova (negativa), de nesses anos não ter permanecido, em território português, durante 183 dias, como factos pessoais que para si são, melhor do ninguém seria capaz de trazer aos autos a respetiva prova (se aderentes com a realidade), princípio que de resto enforma todas provas, fundadas em critérios de disponibilidade e facilidade probatória, que não meramente aleatórios, justamente a cargo da parte que melhor se encontra no processo em condições de a realizar, como constitui jurisprudência corrente.” Cfr. neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 21-4-2010 e de 21-9-2011, recursos n.ºs 774/09 e 537/11, respetivamente.

¹⁹ César Matos Flores, *O Elemento da Residência Fiscal para as Pessoas Singulares*, 2016, p.16, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/88522/2/169063.pdf>

²⁰ Paula Rosado Pereira, 2015, pp. 219-221.

Estado com uma tributação mais reduzida, de forma a alcançar a aplicação de determinadas CDT e de regimes fiscais mais favoráveis. Dos vários argumentos explanados, acaba a autora por concluir que “a tributação do rendimento mundial no Estado da residência, conjugada com a concessão de um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte, acaba por não assegurar a neutralidade na exportação de capitais nem na importação de capitais”, pelo que este princípio acaba por favorecer países desenvolvidos, países esses que são grandes exportadores de capitais. Deste modo, “um valor reduzido de imposto pago no Estado da fonte corresponderá a um reduzido crédito de imposto no Estado da residência, mas o valor final de imposto a suportar pelo investidor será o mesmo” o que no fundo resultará numa espécie de transferência da receita fiscal do Estado da fonte para o Estado da residência.

2.2.2 – Princípio da tributação na fonte

Num sentido amplo, a fonte esta equivale ao local onde nasce o rendimento, onde este é produzido, ou seja, no lugar onde é exercida a atividade ou onde são utilizados os fatores de produção ou onde se situam os bens ou direitos²¹.

É com fundamento neste princípio que um Estado acaba por ter o direito a tributar os rendimentos que tenham por fonte o seu território, independentemente da localização geográfica do seu titular ou da sua nacionalidade.

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 valor do rendimento. Todavia, no presente, o princípio da fonte geralmente não atribui um direito exclusivo de tributação ao Estado da fonte²².

Ainda que o princípio da residência seja o dominante na esfera dos modernos sistemas de tributação de rendimento, a fonte acaba por ter um efeito complementar, mas que é de elevada importância, com vista a assegurar a tributação de um rendimento que é produzido no estado de um não residente. Observando a generalidade dos ordenamentos jurídicos em que para os residentes vigora um sistema de pagamento de imposto sobre rendimentos de base mundial, é comum que os não residentes fiquem obrigados a pagar

²¹ Carlo Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Pádua, 1990, p. 231, apud. José Casalta Nabais, 2010, p. 297-298.

²² Paula Rosado Pereira, 2015, p. 223.

imposto, mas apenas sobre os rendimentos com origem no território, de acordo com um método que se costuma dizer de “sujeição limitada”²³.

²³ Sérgio Vasques, 2013, p. 99.

3. Análise de Jurisprudência

3.1 – O abandono do critério da “residência por dependência”

Com a já referida reforma do IRS, introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, o n.º 2 do artigo 16º deixou de prever o conceito de “residência por dependência”, conceito esse que já vinha sendo ignorado pela nossa jurisprudência do STA, desde o afamado Ac. de 25-03-2009²⁴.

De qualquer modo, este era um critério que vinha sendo adotado desde inícios deste século, bem patente nas decisões plasmadas nos acórdãos do STA de 6-06-2001²⁵, 24-03-2004²⁶, 20-04-2005²⁷ e 15-03-2006²⁸.

A título de exemplo, o Ac. de 24-03-2004 é bastante demonstrativo na opção que a nossa jurisprudência dava a este critério de “residência por dependência”, ao arrepio do que estava previsto nas várias CDT assinadas por Portugal, que não previam este entendimento. Uma das questões colocadas neste acórdão era “se os rendimentos do trabalho auferidos na Alemanha pelo impugnante marido hão de aí ser tributados ou se o devem ser em Portugal”.

A resposta foi no sentido de que, “muito embora não haja dúvidas de que o marido da impugnante é tido como residente em Portugal, o certo é que resulta também que as remunerações em causa foram obtidas na Alemanha, onde aquele permaneceu por período superior a 183 dias”. O acórdão nem sequer coloca dúvidas numa possível residência do impugnante na Alemanha até porque, de acordo com o n.º 2 do artigo 16º do CIRS vigente à data, este previa que “serão sempre havidos como residentes em território português, as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do mesmo”. Assim, o trabalhador seria considerado residente em Portugal pelo facto da sua mulher ser, efetivamente, residente em Portugal.

Deste modo, tal rendimento deve ser tributado no nosso país, dado que os impugnantes são havidos como residentes em Portugal (art. 16º do CIRS).

²⁴ Proc. n.º 068/09, juiz-relator Isabel Marques da Siva, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

²⁵ Proc. n.º 025985, juiz-relator Vítor Meira, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

²⁶ Proc. n.º 01872/03, juiz-relator Fonseca Limão, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

²⁷ Proc. n.º 01254/04, juiz-relator Lúcio Barbosa, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

²⁸ Proc. n.º 01211/05, juiz-relator Brandão de Pinho, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

O acórdão do STA de 25-03-09 veio quebrar com esta tendência, referindo que de acordo com a CDT celebrada entre Portugal e a Alemanha, a questão da residência deve ser feita individualmente, abstraindo da situação familiar da pessoa em causa, pelo que se impunha que tais critérios exprimam, efetivamente, uma ligação entre a pessoa e o Estado, de modo que o critério da “residência por dependência”, que estava plasmado no n.º 2 do art.º 16, anterior à reforma de 2015, não era apto para uma pretensão tributária do Estado Português face a um residente na Alemanha, pois não respeita os limites Convencionais ao conceito de residência.

Outros acórdãos do STA, subsequentes a este, vieram confirmar um novo padrão na jurisprudência, como o de 8-07-09²⁹, 8-09-10³⁰, 27-10-10³¹, 12-01-11³² e 24-02-11³³, com aplausos por parte de alguma doutrina, como é o caso de Gustavo Courinha e Rui Morais.

No entendimento de Courinha³⁴, a qualificação de um sujeito como residente, apenas pelo facto se lhe ser atribuído por lei a qualidade de *cônjuge*, não traz qualquer “identificação territorial”.

No mesmo sentido, Rui Morais³⁵ afirma que, no caso, não existia dúvida quanto à legitimidade da qualificação de “A” como residente na Alemanha, sendo apenas questionado o elemento de conexão utilizado pela lei portuguesa para que este fosse considerado residente em Portugal. O autor entende ainda que a questão mais relevante e inovadora deste acórdão foi o facto de este considerar que o n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal/Alemanha obriga a que a análise da questão da residência deva ser feita individualmente, ou seja, pessoa a pessoa, não devendo assumir relevância a situação familiar do sujeito passivo.

²⁹ Proc. n.º 0382/09, juiz-relator Jorge Sousa, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

³⁰ Proc. n.º 0461/10, juiz-relator Jorge Lino, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

³¹ Proc. n.º 0462/10, juiz-relator Dulce Neto, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

³² Proc. n.º 0882/10, juiz-relator Valente Torrão, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

³³ Proc. n.º 0876/10, juiz-relator Isabel Marques da Silva, disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

³⁴ Gustavo Courinha, 2015, p.87.

³⁵ Rui Duarte Morais, «A Residência e as Convenções de Dupla Tributação», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 2, 2009, pp. 217-223.

Em comentário discordante, surge João Félix Nogueira³⁶ num artigo que dedica ao tema, com foco nesta nova orientação por parte do nosso STA. O autor refere que esta linha jurisprudencial sofre de um “défice metodológico”, colocando em questão o facto da não consideração do plano normativo interno, pelo facto de ser internamente inválido, o dispositivo do n.º 2 do artigo 16.º devia ter sido desaplicado, não sendo o sujeito “havido como residente”, pelo que Portugal deixaria de ter qualquer pretensão de tributar o sujeito, inexistindo, portanto, dupla residência.

O mesmo autor questiona a “autonomização do conceito convencional de residência”. Através da leitura em conjunto do artigo 1º, do n.º 1 do artigo 4º e do n.º 2 do artigo 3º (todos da CDT Portugal – Alemanha), conclui-se que a densificação do conceito de residência deve ser feita por alusão aos ordenamentos internos pelo que, é necessário que o conceito de residência mencionado na convenção “seja meramente acoplado às noções internas, permitindo assim o acesso aos mecanismos convencionais de todos os que são tributados pelo seu rendimento mundial.

É também este o entendimento perfilhado nos comentários à CMOCDE, pela existência de um consenso internacional no sentido de que estes devem ser tidos em conta sempre que exista um diferendo em relação à interpretação ou aplicação das convenções que se inspirem neste modelo, como é o caso da CDT em análise, pelo que tanto comentários como comentadores se mostram unânimes em negar a autonomia do conceito convencional referindo, a este propósito, Herrera Molina³⁷, que as “convenções para evitar a dupla tributação não incorporam um conceito autónomo de residência mas remetem às normas nacionais e os Estados Membros não utilizam regras homogéneas nesta matéria”.

3.2 – Análise às decisões do CAAD nesta matéria

O recém-constituído CAAD também se tem pronunciado em matéria de dupla residência, nomeadamente em casos que envolvem um conflito de jurisdições entre Portugal e Espanha.

³⁶ João Félix Nogueira, «A Dupla Residência Fiscal das Pessoas Singulares – Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1, 2011, 209-247.

³⁷ Pedro Herrera Molina, *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, p. 198, apud. João Félix Nogueira, 2011, p. 240.

No processo n.º 62/2012 – T³⁸, o Tribunal arbitral não acompanhou o entendimento da AT, nomeadamente que, apesar do sujeito passivo não ter preenchido o critério da permanência durante 183 dias em território nacional (janeiro a junho de 2009), este dispõe de habitação em condições de supor a intenção atual de a manter ou ocupar, prevista na alínea b) do n.º1 do artigo 16.º, tem cônjuge (aplicando-se o antigo n.º 2 do artigo 16.º) bem como preenche o n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal/Espanha, considerando o centro de interesses vitais do sujeito ser em Portugal. O tribunal entendeu aqui que a norma de direito interno aplicada na determinação da qualidade de residente é irrelevante no caso, devendo, nos termos da norma do artigo 4.º da CDT Portugal/Espanha, ser tal qualidade determinada individualmente. Assim, é irrelevante o facto de o Requerente conservar, em território português, casa destinada a habitação e na mesma residir o seu cônjuge, pelo que deve concluir-se que o Requerente deverá ser considerado residente fiscal de Espanha, por ser neste país que estabeleceu a sua residência, pelo menos a partir de 1 de julho de 2009, data em que celebrou contrato de trabalho com entidade ali domiciliada.

No processo n.º 462/2015 - T³⁹, a AT entendia que não existia uma situação de dupla tributação jurídica internacional porque o Requerente devia ser considerado residente, para efeitos fiscais, em Portugal, no ano de 2014, aliás, segundo o disposto no artigo 4º nº 1 e 2 da CDT Portugal/Espanha, em especial na 2ª parte da alínea a) do nº 2, o enquadramento jurídico da questão só deveria passar para a aferição do Estado com o qual fossem mais estreitas as relações pessoais e económicas do Requerente (centro de interesses vitais) se este tivesse uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados o que, no caso, a habitação em Espanha, nesse ano, tinha um carácter transitório até o requerente se mover para Portugal a 1 de Setembro, com intenção de “permanência”. O que acontece neste caso é que está em causa a aplicação da alínea b) do n.º1 do artigo 16.º e não o n.º 2 do artigo 16.º, concluindo o tribunal que nos termos do artigo 15º, nºs 1 e 2, da CDT Portugal/Espanha, no caso de permanência em Espanha mais de 183 dias, existe competência cumulativa dos dois Estados, cabendo ao Estado da residência – Portugal - eliminar a dupla tributação jurídica internacional.

Também no processo 332/2016 –T⁴⁰ coloca-se a questão de saber se, pelo facto do sujeito passivo permanecer menos de 183 dias em Portugal (chegou a 12 de julho) e

³⁸ Decisão Arbitral n.º 62/2012 -T, de 13/07/2012, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>

³⁹ Decisão Arbitral n.º 462/2015 -T, de 4/05/2016, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>

⁴⁰ Decisão Arbitral n.º 332/2016 -T, de 31/01/2017, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>

apesar de a 31 de dezembro estar a residir numa casa arrendada em Portugal que começou a habitar a 1 de setembro, se este último facto bastaria para este ser considerado residente para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS. Aqui, o coletivo de árbitros concluiu que, para efeitos da lei interna, o Requerente deveria ser considerado residente em Portugal durante todo o ano de 2014, uma vez que cumpria os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS. No entanto este também preenchia os requisitos para ser residente, segundo a lei espanhola, pelo que impunha o recurso à CDT Portugal/Espanha, devendo o conflito ser resolvido de acordo com o previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º, que prevê que “se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas no Estado de que seja nacional” e, no caso, o sujeito é nacional do Estado Espanhol. Deste modo, concluiu o tribunal arbitral que a liquidação de IRS relativa a 2014, ao pressupor a residência do sujeito passivo em território português, era ilegal, devendo ser anulada na íntegra.

Após análise destes três acórdãos, podemos tecer alguns comentários: O critério previsto na alínea a) n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal/Espanha (com a mesma correspondência na CMOCDE), nomeadamente a referência ao “centro de interesses vitais”, vai tendo uma interpretação variada consoante as decisões. Havendo uma colisão entre as normas tributárias dos dois países, é necessário recorrer às regras convencionais, regras essas sujeitas a interpretação.

No primeiro acórdão analisado, de 2012, o Tribunal entendeu que esse critério de “centro de interesses vitais” do n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal/Espanha, se mostrava desnecessário, no caso em apreço, pois a qualidade de residente deve ser determinada individualmente. Assim, é irrelevante o facto de o Requerente (que residiu em Portugal de janeiro a junho) conservar, em território português, casa destinada a habitação e na mesma residir o seu cônjuge, pelo que neste caso o sujeito passivo seria considerado residente no Estado Espanhol.

Já no acórdão de 332/2016 –T, o entendimento foi noutro sentido pois, pela consideração da alínea a) n.º 2 do art.º 4.º, este “centro de interesses vitais” já se encontrava em ambos os países, pelo que foi necessário recorrer ao critério da nacionalidade, previsto na alínea c), a fim de aferir a residência fiscal. Em nosso entender, não seria necessário ir tão longe, até porque também deveria ter sido considerado irrelevante o mesmo requerente conservar, em Espanha uma habitação, até porque já tinha

celebrado, em Portugal, um contrato de arrendamento por 11 meses e vivia com a sua namorada, o que parece suficiente para preencher o critério do “centro de interesses vitais” no nosso país.

4. Convenções sobre dupla tributação

4.1 – Interpretação e aplicação do Direito Internacional Fiscal

Após a análise da jurisprudência, importa neste momento dissecar a importância destas convenções no direito tributário internacional, como é que estas devem ser interpretadas pelos Estados Contratantes e qual a sua aplicação no âmbito de uma relação interestadual.

Como já referimos, a cada vez maior mobilidade e liberdade de circulação de pessoas, em confluência com o respetivo aumento das relações fiscais destas com dois ou mais Estados, implica um desenvolvimento e uniformidade de interpretação dos tratados, pelo que só desta forma se justificam as convenções para evitar a dupla tributação: o aparecimento de casos de um “concurso de normas”⁴¹. Existe concurso de normas quando o *mesmo facto* se integra na *previsão* de *duas normas diferentes*. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.

Para haver um concurso de normas é indispensável que se verifique a *identidade de facto*, pelo que estaremos perante uma situação de dupla tributação quando se constata a regra doutrinária das quatro identidades: (i) identidade do objeto, (ii) identidade do sujeito, (iii) identidade do período tributário e (iv) identidade do imposto⁴².

Este é, portanto, um ramo do Direito Internacional Público que estuda situações da vida com cariz internacional que envolvam dois ou mais ordenamentos jurídicos munidos de poder para tributar, conforme o respetivo critério de conexão. Este ramo do direito não apenas precisa os limites na aplicação das suas normas (por exemplo: normas provenientes de tratados, acordos e convenções) como limita as próprias normas do Direito Internacional Interno, sendo que a interligação entre o facto tributável e o ordenamento jurídico interno do Estado que legitima a tributação internacional⁴³.

Segundo Rainer Prokisch⁴⁴, “as disposições das convenções devem ser interpretadas, tanto quanto possível, de forma a que sejam entendidas e aceites de igual

⁴¹ Alberto Xavier, 2011, p. 31.

⁴² Alberto Xavier, 2011, p. 32-33.

⁴³ Paulo Marques e Rui Marques, «Direito Internacional Fiscal, Soberania e Territorialidade: Uma perspetiva Luso-Brasileira», *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 3, 2017, p. 1066, disponível em: <http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/rjlb-2017-03>

⁴⁴ Rainer Prokisch, *A Interpretação dos Tratados de Dupla Tributação*, Fisco n.º 68, Ano VI, 1994, p. 21.

modo em ambos os Estados Contratantes. (...) Em seguida, há que procurar demonstrar o modo como o princípio da concordância das decisões se conforma, designadamente, com a interpretação das CDT. Os acordos de dupla tributação são tratados de direito internacional público, como tal, a sua interpretação é determinada segundo os princípios do Direito Internacional Público, estipulados nos artigos 31 a 33 da CV”.

No âmbito do IRS, nos acordos de dupla tributação que Portugal faz, este segue a CMOCDE, elaborada para prosseguir os objetivos fiscais de países desenvolvidos, cujo princípio base é o da residência, sendo que a tributação na fonte é admitida em situações excecionais, através da aplicação de taxas “reduzidas” de imposto sobre determinados rendimentos (retenções na fonte)⁴⁵. O CIRS prevê, no seu artigo 18º, alguns tipos de rendimentos que podem ser objeto de tributação pelo Estado português, pelo facto da sua fonte ser em Portugal e ter sido obtido por um não residente.

Neste “reino” das celebrações bilaterais de acordos de dupla tributação, estes representam uma limitação mínima do poder tributário de cada Estado, que mantém o essencial das suas competências tributárias, havendo cedências mutuas de ambos os Estados em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação fiscal, aceitando, portanto, que a sua competência tributária em relação a residentes de outro Estado contratante seja limitada⁴⁶.

Esta dupla tributação de factos tributários que tem relação com mais de uma ordem jurídica tem uma motivação: a tentativa cada vez maior de um Estado aumentar as suas receitas fiscais, tentativa essa conjugada com a necessidade de obter igualdade entre os seus cidadãos. É neste contexto que surge o princípio da conexão pessoal (*worldwide taxation*, tributação com base mundial) e o princípio da conexão material (rendimento com fonte no território do Estado), cuja aplicação conjunta destes princípios não se limitam à eliminação da dupla tributação internacional, tendo também como objetivo evitar a fraude e a evasão fiscal internacional⁴⁷.

4.2 – A Convenção Modelo da OCDE

A OCDE, cujo comité fiscal elaborou, em 1963, um modelo-tipo de convénios tendentes a evitar a dupla tributação dos rendimentos, teve e tem, sem dúvida, um papel

⁴⁵ Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 280.

⁴⁶ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007, p. 81.

⁴⁷ J. L. Saldanha Sanches, 2007, pp. 83-84.

fundamental na elaboração das várias CDT em que os países mais desenvolvidos se inspiraram na luta contra a dupla tributação.

Apesar de, já no século XIX se celebrarem convenções orientadas no sentido de evitar as duplas tributações (como por exemplo a convenção franco-belga de 1843 e a convenção celebrada em 1889 entre a Áustria e a Prússia), este problema só mereceu a devida atenção à *Sociedade das Nações*, cujo comité fiscal elaborou, em 1928, 1943 e 1946, modelos tipo de convénios nesta matéria⁴⁸.

A construção da CMOCDE não foi uma construção autónoma, mas sim com base e numa estreita dependência com os regimes internos dos vários Estados Contratantes. A caracterização de determinada pessoa singular como residente num determinado Estado resulta do seu ordenamento interno, pelo que é usual acontecer que uma pessoa seja considerada residente em dois ou mais Estados. É isto que resulta do n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE.

Porém, esta disposição vem estabelecer um limite convencional ao conceito de residência, impedindo a relevância internacional de todos e quaisquer critérios de incidência subjetiva interna, designadamente obstando aqueles de cariz artificial⁴⁹.

Segundo Courinha⁵⁰, o reenvio para a esfera interna constante da letra do n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE não é absoluta, ou seja, a sujeição a imposto por virtude da legislação de cada Estado far-se-á por “(...) *qualquer outro critério de natureza similar aqueles (...)*”, quer dizer, por um outro critério que tenha a natureza pessoal e físico-territorial ou, nas palavras de Klaus Vogel, um critério que seja “*locally-related*”.

Deste modo, parece que ficam de fora, em sede convencional, as conexões que a pessoa singular tem com o território que sejam puramente artificiais⁵¹, sem qualquer relação física real com o território.

Ao contrário do que entende João Nogueira⁵², Courinha afirma que as construções puramente jurídicas e desapegadas de uma conexão substantiva real, como sejam a cidadania ou a ficção de residência, apesar de poderem ser aptas a conferir a qualidade de residente no plano interno, parecem revelar-se inadequadas a preencher as condições exigidas para a verificação do conceito de residência convencional⁵³.

⁴⁸ Pedro Soares Martínez, *Direito Fiscal*, 8.ª edição, Almedina, Coimbra, 1996, p. 84.

⁴⁹ Gustavo Courinha, 2015, p. 68.

⁵⁰ Gustavo Courinha, 2015, pp. 69-70.

⁵¹ Como era o que estava previsto no antigo n.º 2 do artigo 16.º.

⁵² João Félix Nogueira, 2011, pp. 226-240

⁵³ Gustavo Courinha, 2015, pp. 71-72.

Porém, existem casos em que as pessoas singulares são consideradas residentes, segundo o direito interno de ambos os Estados, pelo que haverá que recorrer às chamadas “regras de desempate” (*tie breaker rules*), previstas no n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, que são (i) a existência de habitação permanente num só desses Estados; (ii) país com que sejam mais estreitas as relações económicas e pessoais; (iii) Estado em que permanece habitualmente; (iv) Estado de que é nacional; (v) Por acordo entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes.

Os conceitos de “habitação permanente”, de “centro de interesses vitais” e de “permanência habitual”, pela imprecisão dos seus contornos, não se prestam a uma definição, pelo que a sua aplicação a um caso concreto depende das circunstâncias específicas que lhes sejam peculiares⁵⁴.

4.2.1 - Importância dos comentários à CMOCDE

Estes comentários, elaborados por peritos designados pelos Estados Membros servem de base interpretativa às normas da convenção não tendo, no entanto, um carácter vinculativo.

Apesar dos mesmos, segundo Alberto Xavier⁵⁵, conterem uma elevada qualidade técnica, o autor frisa o facto destes comentários provirem de um organismo “tecnocrático”, destituído de imparcialidade, em que as grandes potências económicas têm um papel decisivo na sua formação, acrescentando ainda que o peso dos comentários não pode ir “além do que se reconhece à melhor doutrina”.

Michael Lang⁵⁶, apesar de salientar a sua importância no que se refere à interpretação das CDT, o autor salienta que o artigo 31.º da CV não oferece uma regra que conceda prioridade a um método de interpretação sobre outro. De qualquer forma, para a interpretação de uma CDT devem ter-se em conta, não só os comentários existentes ao momento da conclusão da CDT, o que não significa que as versões posteriores aos comentários sejam completamente irrelevantes, até porque estas contêm a opinião de especialistas. Sempre que os argumentos sejam convincentes, estes podem influenciar sobre a forma em que se entende uma determinada disposição.

⁵⁴ Alberto Xavier, 2011, p. 294

⁵⁵ Alberto Xavier, 2011, p. 153

⁵⁶ Michael Lang, *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Traducción de Diego Quiñones, 2ª edición, Editorial Temis, Bogotá, 2013, pp. 35-44

Apesar deste autor entender ainda que, nos casos em que uma CDT não tem por base a CMOCDE, os Comentários a esta também não devem ser considerados. No entanto, se a CDT tiver por base a CMOCDE, tendo sido adotado o texto da Convenção Modelo, sem quaisquer alterações, então os Comentários presentes à data da celebração de determinada CDT devem ser seguidos, salvo se um dos Estados signatários tiver apresentado uma observação que se prove considerada pelos Estados durante as negociações da CDT.

Já Rui Morais⁵⁷ entende que, uma vez que os comentários são aprovados por funcionários nomeados pelas administrações fiscais e que, existindo sempre a possibilidade destes apresentarem observações sempre que discordem do sentido interpretativo dos comentários pelo que, não o fazendo, concordam com os mesmos, pelo que o autor considera que esta é uma verdadeira prestação de informação por parte da AT de como esta interpreta determinada norma convencional.

⁵⁷ Rui Morais, «Convenções para evitar a dupla tributação e direito comunitário na jurisprudência recente do STA», *Fiscalidade*, 48, 2011, pp. 13-14.

5. Os impostos de saída (*exit taxes*)

O aumento da liberdade de circulação de capitais e de pessoas, nomeadamente de contribuintes, que ao mesmo tempo levam consigo os seus ativos, tem servido de base à justificação de determinados Países tributarem os seus ex-residentes, aquando da perda do elemento de conexão residência, recorrendo a impostos de saída de modo a minorar a perda de receitas fiscais.

Outra das consideráveis perdas derivadas da emigração diz respeito às mais-valias potenciais referentes a bens móveis que acompanham o sujeito passivo, pois, quando estes se realizarem, o país de emigração já não as poderá tributar, acontecendo o mesmo com as mais-valias não realizadas, que respeitem a bens imóveis situados noutra país, ou mais-valias concernentes a ações que sejam detidas numa sociedade estrangeira⁵⁸.

Ora, nos países com uma forte base de apoio social, onde o papel dos Estados é fundamental na sustentabilidade de um sistema de segurança social e de um determinado modo de vida para a generalidade da população, nenhuma fonte de receita deve ser ignorada, pelo que estes impostos de saída surgiram como reação a este problema.

Numa definição que, embora possa ser incompleta, Gustavo Courinha⁵⁹ define impostos de saída (*exit taxes lato sensu*) como sendo tributos associados à emigração de contribuintes, por meio dos quais se atribuem efeitos fiscais vários à perda, pelos sujeitos passivos, da qualidade de residente, quando deste resulte a privação para um Estado da sua competência fiscal de base universal.

Os pressupostos desta “peculiar forma de tributação” por perda de residência encontram-se relacionados com as já afirmadas pretensões impositivas dos Estado face aos seus residentes e podem traduzir-se quer na inatingibilidade do rendimento, quer no seu alcance em moldes distintos daqueles anteriormente existentes, em resultado da emigração fiscal, pelo que ao ver negadas certas pretensões tributárias sobre um dado rendimento, por via da deslocalização voluntária do contribuinte, o Estado vem reagir legislativamente, tentando neutralizar os efeitos desse ato, com as mais variadas motivações, desde a exigibilidade de tributação das mais-valias latentes e combate à

⁵⁸ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2010, p. 417.

⁵⁹ Gustavo Courinha, 2015, p. 156.

elisão fiscal internacional, bem como à salvaguarda dos seus créditos e na luta contra a concorrência fiscal internacional⁶⁰.

O nosso CIRS não define nem elenca uma norma específica para a tributação de pessoas singulares que deslocam a sua residência fiscal para outro Estado. Porém, os n.ºs 1, alínea d), e 6 do artigo 16.º, bem como o 10º-A do CIRS estendem o âmbito da incidência tributária, sendo que estes números estabelecem que certos sujeitos passivos, apesar de residirem noutra Estado, estes serão tributados segundo a legislação portuguesa como se ainda fossem residentes em Portugal, havendo, portanto, uma extensão dos poderes tributários do Estado.

Segundo Courinha⁶¹, e seguindo a classificação de Rijkele Betten, devem-se repartir as várias situações tributárias apontadas entre (i) *exit taxes strictu sensu*, (ii) *trailing taxes* (alargamentos temporais da incidência fiscal subjetiva ou *extended tax liability*) e as (iii) *recapture taxes* (situações de recaptura de vantagens ou benefícios fiscais).

(i). Em sentido estrito, um *exit tax* é um imposto cujo facto tributário ocorre pela perda da qualidade fiscal de residente de um território, correspondendo esse facto à presunção de realização de um rendimento ou à alienação de um património.

No fundo, se atendermos estritamente à sua natureza jurídica, deparamos com uma evidente ficção, pois esta molda a incidência objetiva do imposto de acordo com uma realidade, que é a da realização dos ganhos (latentes), que não chega a ter lugar, pelo que existe a possibilidade de haver um acréscimo patrimonial na jurisdição de destino e a correspondente perda definitiva de competência tributária sobre aqueles rendimentos.

Como refere o mesmo autor, outra das particularidades neste tipo de imposto é a dupla tributação daí resultantes pelo facto de o país de emigração exigir o imposto por um ganho latente aquando da saída e o país de imigração fazê-lo aquando da realização do ganho, que ocorre, em regra, no momento da venda, com a coincidência ou sobreposição das bases impositivas dos dois ordenamentos, com ambos a exigirem o imposto pelo mesmo rendimento. É esta a referência que faz o Ac. TJUE, Proc. C-503/14, em que este refere que “o artigo 10.º, n.º 9, alínea a) (atual artigo 10.º-A), do CIRS é adequado a garantir a preservação da repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros em causa. Com efeito, a tributação da contabilização final no momento da transferência da residência destina-se a sujeitar ao imposto sobre os lucros previsto no

⁶⁰ Gustavo Courinha, 2015, p. 157-159.

⁶¹ Gustavo Courinha, 2015, pp. 163-168.

Estado-Membro de origem as mais-valias não realizadas, surgidas no âmbito da competência fiscal desse Estado-Membro, antes da transferência da referida residência. As mais-valias realizadas posteriormente a essa transferência são tributadas exclusivamente no Estado-Membro de acolhimento em que surgiram, o que permite evitar a dupla tributação das mesmas.”

Quanto ao ponto (ii), referente aos *Trailing taxes*⁶² ou impostos de perseguição, estes referem-se ao lado subjetivo da relação fiscal, por via da subsistência temporal, em certas circunstâncias, da qualidade de residente. Ainda que o contribuinte seja considerado residente no país de origem, ainda que sem presença física no mesmo, este pode ser tributado por um rendimento que venha a obter no futuro. A sujeição a imposto fica antes subordinada à efetiva realização do ganho, por venda ou permuta do ativo ou do bem, com os factos geradores da imposição a serem ainda o dos residentes.

Neste género de *exit taxes*, Courinha refere que se deve qualificar parcialmente como uma presunção, quanto à previsão da norma e pelo intuito subjacente à perda de residência, e parcialmente como ficção, quanto à estatuição, uma vez que assenta numa criação totalmente artificial e, como tal, completamente desligada da realidade, destinada a fazer perdurar pretensões tributárias de um determinado país.

Por fim, já em relação ao ponto (iii), os *recapture taxes*⁶³ (impostos de recaptura ou *clawback taxes*), cuja mecânica é associada à perda de residência a desconsideração das vantagens fiscais auferidas no alegado pressuposto e, para tal, vêm em termos para-resolutivos, com ou sem eficácia *ex tunc*, retirar as vantagens fiscais de que o contribuinte se arrogava.

Por exemplo, no *Capital Gains Tax* britânico, este ordenamento jurídico consagra um regime de “congelamento” das mais valias mobiliárias em casos de permuta ou reinvestimento, apenas aplicável a residentes britânicos. Mas, ao perder essa qualidade, o contribuinte poderia “transportar” essa mais-valia latente para o estrangeiro, onde depois a alienaria numa jurisdição fiscalmente mais favorável. De forma a prevenir esta eventualidade, o legislador britânico estabeleceu um prazo entre 3 ou 6 anos, consoante o bem gerador da mais-valia, durante o qual, vindo o contribuinte a emigrar, a mais-valia é então tributada.

⁶² Gustavo Courinha, 2015, pp. 170-173.

⁶³ Gustavo Courinha, 2015, p. 174.

O mesmo acontece em sede convencional, em CDT subscritas com países como a Holanda⁶⁴ ou Dinamarca, cuja solução sufragada é o retorno do direito a tributar ao Estado da Fonte (Holanda) quando o Estado da Residência (Portugal) conceda um tratamento fiscal de favor aos rendimentos de pensões face aos demais rendimentos.

Esta modalidade de exit tax tende a sancionar este tipo de comportamentos, assegurando também a prevenção de futuras utilizações abusivas de vantagens fiscais anteriormente usufruídas. A discrepância na carga impositiva, por comparação com o dano efetivo gerado na esfera patrimonial estadual vem, precisamente, sugerir esse efeito sancionatório-compensatório e não puramente compensatório.

5.1 – Compatibilidade dos impostos de saída com o Direito da União Europeia

Uma parte importante da construção jurídica e evolução da EU assenta, essencialmente, no acordo Schengen, na sua política de imigração e, fundamentalmente, na existência de um Mercado Único, comum a todos os Estados, Mercado esse sempre sujeito a uma constante evolução e otimização, atento às diversidades centenárias dos Estados-Membros, bem como pela forma em que estão distribuídos os seus poderes no seio da União.

No âmbito da mudança de residência por parte de uma pessoa singular, o facto de ser exigida uma obrigação a estes sujeitos passivos, que inexistente para os residentes que se mantiverem no território de saída, acaba por constituir um entrave à liberdade de estabelecimento prevista no TFUE⁶⁵.

Embora fosse sensato a criação de uma diretiva que regulasse estas questões de tributação direta, isto significaria tirar soberania aos Estados, pelo que, enquanto este impasse não é resolvido, esta questão dos impostos de saída é traçada pelo TJ, delineando as principais características que devem revestir estas normas para que sejam compatíveis com o Direito da União Europeia⁶⁶.

⁶⁴ Cfr. o n.º 2 do artigo 18.º da CDT Portugal – Holanda.

⁶⁵ artigo 49.º e seguintes do TFUE.

⁶⁶ Diana Fernandes da Silva, *Impostos de Saída: Fundamentação e Limites*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2013, pp. 97-98, disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/28410/7/Diana%20Isabel%20Fernandes%20da%20Silva.pdf>

Esses Estados-Membros, em defesa do exercício do seu poder tributário, protegem-se contra a erosão das bases tributáveis nacionais, alegando a diferença interna das situações transfronteiriças, com a necessidade de um sistema de repartição equilibrada do poder tributário entre eles, com a coerência do sistema fiscal como um todo e com a prevenção de situações de *tax fraud* e *tax avoidance*⁶⁷.

5.1.1 – Entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre os impostos de saída na mudança de residência das pessoas singulares

O TJ, na hora de determinar se os *exit taxes* estatuídos por norma interna são compatíveis com as liberdades de circulação, este realiza uma análise da medida tributária que, na ótica de José Manuel Casais⁶⁸, se processa em três fases: numa primeira fase, a (i) verificação da existência de um tratamento discriminatório e restritivo; (ii) se concorre alguma causa de justificação adequada e suficiente; e por fim há que fazer o (iii) teste de proporcionalidade.

(i). Quanto à verificação da existência de um tratamento discriminatório, alguns acórdãos do TJ, tal como os casos *Lasteyrie du Saillant*⁶⁹ e *N*⁷⁰, tiveram um elevado impacto na formação da jurisprudência deste tribunal, pelo razão destes entenderem que existe um tratamento desfavorável perante o contribuinte que quer transferir o seu domicílio para fora do seu território em comparação com o contribuinte que mantém a sua residência no território.

No entender deste autor, não se pode afirmar que estas taxas contenham um tratamento discriminatório, mas sim autênticas restrições de saída impostas pelos Estados

⁶⁷ Maria Odete Batista de Oliveira, «A Tributação à Saída (*exit taxes*) na Recente Jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE. O caso Português. As alterações introduzidas na legislação nacional.», *Controlo da Estabilidade Orçamental e Limites Territoriais ao Poder Tributário Segundo a Jurisprudência da UE*, Instituto Jurídico Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015, p.161.

⁶⁸ José Manuel Iglesias Casais, «La Ley 35/2006, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Tras los Últimos Pronunciamentos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Materia de *Exit Taxes*», *Controlo da Estabilidade Orçamental e Limites Territoriais ao Poder Tributário Segundo a Jurisprudência da UE*, Instituto Jurídico Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015, pp. 136-150.

⁶⁹ Caso C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*) de 11 de março de 2004.

⁷⁰ Caso C-470/04 (*N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo*), de 7 de setembro de 2006.

aos seus nacionais ou residentes na medida em que, nestes casos, não concorre um termo de comparação válido, ou seja, os cidadãos que não transfiram a sua residência não se encontram na mesma situação do ponto de vista da finalidade da norma, pois é evidente que, ao manter no Estado o seu domicílio ou residência, permanecem submetidos à lei fiscal do seu Estado de origem até ao momento da realização efetiva do ganho⁷¹.

Nestes casos, também seguindo a opinião de José Manuel Casais, Gustavo Courinha⁷² fala de uma “discriminação muito indireta”, entre os sujeitos que transferem a sua residência e os que a conservam inalterada, acrescentando que neste âmbito de restrição *versus* discriminação, embora a restrição seja um conceito absoluto, ao contrario da discriminação (que transporta um conceito mais relativo), a sua complementaridade não é impossível pois, como alguns autores vêm tentando demonstrar, a inclinação do TJ tende, progressivamente, no sentido de proibir todas as situações restritivas, ainda que não discriminatórias, das liberdades protegidas pelo TFUE, ampliando o seu leque de ação, em que este órgão judicial viria pautando, crescentemente, as suas decisões pela necessidade de assegurar o “acesso ao mercado” dos sujeitos, negando os normativos que dificultassem ou tornassem oneroso o exercício daquelas liberdades.

(ii). Numa segunda fase, o TJ afere se existe a “concorrência de uma causa de justificação adequada e suficiente”⁷³, justificação essa baseada na necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, quem pode estar comprometida pela deslocação da residência por uma finalidade exclusivamente fiscal.

Uma das justificações dos Estados, em situações que envolvem *exit taxes*, é a luta contra a evasão fiscal e o interesse público. Porém, numa jurisprudência que já se pode considerar perfeitamente consolidada, o TJ vem rejeitando este tipo de argumentação, a qual, como refere o Advogado-Geral Mischo, é de “natureza puramente económica”⁷⁴: se tal alegação pudesse ter impedimento suficiente à promoção do mercado único, seria verdadeiramente complicado, em sede fiscal, promover qualquer conformidade com as regras e princípios europeus⁷⁵.

A necessidade de arrecadação eficaz dos impostos é também um dos fundamentos invocados, pois, deixando de estar sujeito à jurisdição fiscal do estado de origem, é mais

⁷¹ José Manuel Iglesias Casais, 2015, pp. 139-140.

⁷² Gustavo Courinha, 2015, pp. 261-262.

⁷³ José Manuel Iglesias Casais, 2015, pp. 141-146.

⁷⁴ Cfr. parágrafo 51 das conclusões deste Advogado-Geral no Processo *Lasteyrie du Saillant*.

⁷⁵ Gustavo Courinha, 2015, p. 270.

complicado para esta AT a comprovação da situação patrimonial do contribuinte e a arrecadação do imposto, pelo que os mecanismos de assistência mútua e cooperação em matéria tributária se revelam insuficientes⁷⁶. Foi desta forma que o Estado Espanhol justificou a validade do n.º 3 do artigo 14.º da LIRPF⁷⁷ no processo Comissão v. Reino de Espanha⁷⁸.

Outro fundamento é a necessidade de garantir a distribuição, com base no princípio da territorialidade, do poder tributário entre os Estados-Membros, pelo facto de existir, atualmente, uma falta de harmonização na tributação sobre o rendimento, o que corresponderá ao Estado de origem a decisão, através das suas normas de direito interno, a forma como serão tributados os contribuintes residentes. Aquando da sua transferência de residência, em conformidade com o artigo 13.º da CMOCDE, as mais-valias de carácter geral serão tributadas pelo Estado de destino, por ser este o Estado da nova residência e que submete o sujeito à tributação nesse Estado e o TJ tem-se pronunciado em sentido favorável sobre a validade de um *exit tax* com estas características⁷⁹, como aconteceu no caso *N⁸⁰*, em que o Tribunal considerou os *exit taxes* como cláusulas anti-abuso ou medidas para prevenir a evasão fiscal cuja compatibilidade com o TFUE se os seus objetivos não se poderão obter através de outros meios menos restritivos ou dispendiosos para o cidadão.

A grande justificação material é a coerência fiscal. Se o sistema fiscal de um Estado tributar todas as mais-valias latentes, independentemente de obtidas por um sujeito que pretende transferir a sua residência ou por um outro (residente) que não o faça, não chega, sequer, a ser distintivo das situações, pelo que a coerência equivale a um tratamento não discriminatório assegurado por um regime padrão unívoco para este género de ganhos⁸¹.

Sobre este assunto, o acórdão *Bachmann*⁸², ilustra o caso de um cidadão que, no exercício da sua liberdade de circulação prevista no tratado, adveio uma situação fiscalmente desvantajosa. O tribunal, no caso em apreço, considerou que a coerência ou

⁷⁶ José Manuel Iglesias Casais, 2015, pp. 142-143.

⁷⁷ Segundo o preceito, “En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijan reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.”

⁷⁸ Caso C-269/09 (Comissão Europeia contra Reino de Espanha), de 12 de julho de 2012.

⁷⁹ José Manuel Iglesias Casais, 2015, pp. 143-144.

⁸⁰ Cfr. parágrafos 46 e 47.

⁸¹ Gustavo Courinha, 2015, p. 278.

⁸² Caso C-204/90 (Hanns-Martin Bachmann contra Estado Belga), de 28 de Janeiro de 1992.

integridade fiscal dos sistemas nacionais pode ser tida como uma razão válida para a restrição destas liberdades e que, deste modo, estamos perante uma medida razoável, justificada pelo interesse nacional.

Porém, a coerência fiscal neste caso era uma falsa justificação, pois a possibilidade de uma mudança de residência por parte de um não-nacional (a quem tinha sido permitido fazer deduções) poderia ser mais elevada que um nacional. A mudança de residência deste não-nacional, no momento em que começava a receber a pensão para que tinha contribuído e que ia coincidir com o regresso ao seu país de origem, punha em causa a conexão entre a fase das deduções isentas e da pensão tributada⁸³.

Um primeiro aspeto de relevo em sede de coerência fiscal prende-se com a competência tributária para a tributação à saída: só será admissível esta justificação se a solução fiscal adotada pelo Estado lhe conferir efetivos poderes de tributação. Foi este o argumento usado pelo TJ no caso *Lasteyrie du Saillant*. A lógica desta decisão será a de assegurar a coerência territorial da tributação, pois esta só poderá recair no Estado de saída e, por paradoxal que tal possa parecer, esta justificação fica prejudicada quer pela existência de mecanismos de eliminação da dupla tributação, quer por opções convencionais de distribuição de competência que conduzam a uma solução em sentido contrário⁸⁴.

Um segundo aspeto foi a ausência de um mecanismo que funcionasse como contrapeso à tributação à saída, nomeadamente a consideração das perdas latentes incorridas após a perda de residência. Sob a égide da coerência, não poderia deixar de ser equacionado o decréscimo patrimonial latente, enquanto reverso da medalha a uma imposição à saída, o qual permitiria demonstrar um padrão coerente de tributação⁸⁵.

Um terceiro ponto a abordar seria respeitante aos termos da alocação internacional dos poderes tributários em condições que se possam reputar não violadoras do Direito Europeu. Trata-se da assunção de que a disparidade nas soluções fiscais internacionais adotadas pelos Estados-Membros pode ser salvaguardada pelo Direito da União Europeia. Segundo posição do Tribunal no caso *N*⁸⁶, a atenção deve recair na prática internacionalmente harmonizada, nomeadamente nas soluções propostas no CMOCD⁸⁷.

⁸³ J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 313-315

⁸⁴ Gustavo Courinha, 2015, p. 283

⁸⁵ Gustavo Courinha, 2015, p. 284

⁸⁶ Cfr. parágrafo 45.

⁸⁷ Gustavo Courinha, 2015, pp. 284-285

(iii). Já o teste de proporcionalidade visa determinar se o *exit tax*, tal como está configurado pelo normativo nacional, é adequado para garantir a realização do objetivo de submeter a tributação dos rendimentos gerados até ao momento da migração no território do Estado e que não vá mais além do estritamente necessário para alcançar esse objetivo⁸⁸, tal como declarou o TJ no caso *N*⁸⁹.

Assim, o que poderá respeitar mais a liberdade de circulação e que menos obstáculos criam a esta, será a que permite obter um adiamento até ao momento da realização da mais-valia. Este diferimento temporal, na opinião de José Manuel Casais⁹⁰, deve referir-se à totalidade da dívida. Porém, o recente caso *DMC*⁹¹, o TJ considerou que o fracionamento do pagamento do imposto era também proporcional para lograr o objetivo de preservar a repartição do poder tributário entre os Estados-Membros⁹².

5.1.2 – O impacto das decisões do TJ no Direito Português

Também nesta matéria, Portugal sentiu o crivo do TJ, o que contribuiu decisivamente para a alteração de algumas normas do CIRS nesta ultima reforma, pela razão do regime português ser incompatível com o Direito da União Europeia, nomeadamente a alínea a) do n.º 9 do artigo 10.º, que previa o regime aplicável às mais-valias latentes em consequência de operações de permuta de partes sociais e de fusão e cisão de sociedades. Este regime é em tudo idêntico ao que vigorava em sede de IRC, nomeadamente no artigo 83.º do respetivo Código, na redação anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

Foi no caso *Comissão v. Portugal*⁹³, que o TJ esgrimiou o argumento da proibição de situações restritivas, alegando que a disposição portuguesa prevista nos artigos 76.º- A CIRC a 76.º- C CIRC (atuais 83.º CIRC a 85.º CIRC) é restritiva da liberdade de estabelecimento, pelo que a argumentação da Comissão e do Advogado Geral foi no sentido de que a norma previa um tratamento mais desfavorável para os residentes que transferirem a residência para outro Estado do que para os residentes que permanecerem

⁸⁸ José Manuel Iglesias Casais, 2015, p. 147

⁸⁹ Cfr. parágrafos 49 a 51

⁹⁰ José Manuel Iglesias Casais, 2015, p. 149

⁹¹ Caso C-164/012 (*DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contra Finanzamt Hamburg-Mitte*), de 23 de janeiro de 2014

⁹² Cfr. parágrafos 61 a 64

⁹³ Caso C-38/10 (*Comissão contra República Portuguesa*) de 6 de setembro de 2012

ou se deslocarem dentro do território português, pelo que esta discriminação provém do facto dos segundos serem tributados pelas mais-valias obtidas pela alienação dos bens, enquanto os residentes que decidirem emigrar serem tributados pelos rendimentos verificados no momento imediatamente anterior à saída para outro Estado, ou seja, rendimentos latentes, potenciais ou não realizados.

A tal a alínea a) do n.º 9 do artigo 10.º deu então origem ao novo artigo 10.º-A, o que implicou que o sócio residente em Portugal, ao transferir a sua residência para outro Estado-Membro ou do Espaço Económico Europeu, que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, o imposto é calculado no momento da saída sobre o saldo positivo das componentes positivas e negativas (mais valias latentes em resultado de permuta de partes sociais e de fusão e cisão de sociedades).

Quanto às modalidades de pagamento do imposto, previstas no n.º 3, estes podem ser pagos: a) imediatamente; b) no ano seguinte àquele em que se verifique em relação a cada uma das partes de capital consideradas para efeitos do apuramento do imposto, a sua extinção ou transmissão ou c) em frações iguais, anuais, de 1/5 do valor apurado aquando a saída.

Ao optar por uma das modalidades previstas nas alíneas b) e c) do número anterior determina o vencimento de juros, à mesma taxa prevista para os juros de mora. Em caso de fundado receio de frustração da cobrança do crédito tributário, ser subordinada à prestação de garantia bancária, que corresponda ao montante do imposto acrescido de 25%. A não entrega da declaração referida no número anterior (n.º 6) determina a notificação para a sua apresentação e pagamento do imposto eventualmente devido no prazo de 30 dias, sob pena de instauração de processo de execução fiscal pela totalidade do montante em dívida.

5.2 – Reflexão crítica

Neste estudo que encetamos acerca da residência no âmbito da tributação das pessoas singulares, os Impostos de Saída são uma temática fundamental para aferir as consequências da deslocação do rendimento, pela transferência da residência ou da atividade do Estado de origem para o Estado de acolhimento, pelo que os Estados de origem se desdobram em justificações para demonstrar que estes impostos têm como

objetivo a preservação da receita tributária no Estado de origem, entrando em colisão com as liberdades fundamentais garantidas pelo TFUE (nomeadamente as que estão previstas nos artigos 21.º, 45.º e 49.º TFUE, respetivamente o direito à livre circulação de pessoas, trabalhadores e liberdade de estabelecimento.

Já referimos que, hoje em dia, uma das grandes prioridades do Estado é a angariação de receitas, e a cada vez maior concorrência fiscal entre os países potencia isso mesmo. Mas a que custo se deve fazer esta arrecadação fiscal?

É verdade que não está previsto, no âmbito comunitário e internacional, um princípio base que declare, sem margens para dúvidas, a tributação na saída, como também não existe qualquer proibição da existência deste, pelo que isto exige uma análise das posições comunitárias, que conclui a validade deste tipo de imposto, ainda que com o respeito das liberdades previstas pelo direito comunitário. É o que acontece, a título de exemplo, no caso *N⁹⁴*, em que o TJ aceita expressamente o argumento de “garantir, com base no princípio da territorialidade, uma repartição do poder de tributação (...)” entre os Estados implicados.

Apesar do enorme contributo jurisprudencial do TJ, na tentativa da resolução do problema, ainda não houve uma tomada de atitude concertada entre todos os Estados membros e as instituições europeias, bem como o papel das CDT que, ainda sendo um instrumento de direito internacional e não de direito comunitário, não está bem definido qual a palavra que estes terão nesta matéria.

⁹⁴ Cfr. parágrafos 41-44

6. Conclusão

Por fim, e em jeito de término deste trabalho, com a investigação que levamos a cabo para a elaboração desta dissertação, pudemos apurar as diversas factualidades que afetam as pessoas singulares na hora de estabelecerem a sua residência, e qual o resultado jurídico tributário que as suas ações comportam. A crescente evolução dos fluxos migratórios fez com que os Estados, tal como o Português, estejam cada vez mais atentos quanto às implicações de índole fiscal que tem esta movimentação de entrada e de saída de pessoas nos seus territórios.

Apesar de não ser novo, este é um tema basilar no Direito Fiscal, e a Comissão de Reforma do IRS⁹⁵ não ficou alheia a esta matéria, entendendo que se deveria proceder a uma alteração do conceito de residente fiscal, passando a existir no nosso ordenamento jurídico a figura do residente fiscal parcial de forma a garantir uma efetiva conexão entre o período da residência em território português e o estatuto de residente fiscal, mas que, apesar de tudo, não demos tanta atenção nesta dissertação.

Por outro lado, fizemos uma referencia mais alargada à alteração procedida ao n.º 2 do artigo 16.º, que aboliu o critério da residência por dependência (ou atração), analisando a evolução da jurisprudência nesta matéria, mormente a partir do acórdão de 25 de março de 2009, que apesar de ter sido considerado inovador, levantou algumas questões doutrinárias mas que, apesar de tudo, passou a ser seguida pelo nosso STA passando a atribuir prevalência às normas convencionais em detrimento do conceito interno de residência.

Já em matéria de Direito Internacional Fiscal, as CDT são determinantes ao estabelecer os elementos de conexão que consideram relevantes para efeitos de tributação, que são a fonte do rendimento e a residência do beneficiário e, desta forma, fundamentar o poder tributário dos Estados, obedecendo ao principio da residência e da fonte. A CMOCDE serve de referência para a elaboração da maioria das CDT subscritas pelo nosso país, e os comentários à convenção modelo, ainda que não estejam isentas de criticas nem reparos, os mesmos representam um auxilio importante para a sua compreensão.

⁹⁵ Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Projeto da Reforma do IRS, setembro de 2014, presidida pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, <http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>

Por fim, nos exit taxes, o Estado vem reagir legislativamente, tentando neutralizar os efeitos desse ato, apresentando vários motivos, desde a exigibilidade de tributação das mais-valias latentes e combate à elisão fiscal internacional, bem como à salvaguarda dos seus créditos e na luta contra a concorrência fiscal internacional. No fundo, a existência deste tipo de impostos justifica-se pela realização dos ganhos (latentes), que não chega a ter lugar, pois existe a possibilidade de haver um acréscimo patrimonial na jurisdição de destino e a correspondente perda definitiva de competência tributária sobre aqueles rendimentos.

Nesta questão dos impostos de saída, o cunho do TJ é bastante importante, com decisões que resultaram em modificações na ordem jurídica nacional, pela razão desta prever em algumas disposições, no entender deste Tribunal, de situações restritivas, nomeadamente por prever um tratamento mais desfavorável para os residentes que transferirem a residência para outro Estado do que para os residentes que permanecerem ou se deslocarem dentro do território português.

Bibliografia

CASAI, José Manuel Iglesias, «La Ley 35/2006, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Tras los Últimos Pronunciamentos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Materia de *Exit Taxes*», *Controlo da Estabilidade Orçamental e Limites Territoriais ao Poder Tributário Segundo a Jurisprudência da UE*, Instituto Jurídico Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015.

Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Projeto da Reforma do IRS, Setembro de 2014, presidida pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, (<http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mfRel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>).

COURINHA, Gustavo Lopes, A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções, Almedina, Coimbra, 2015.

DOURADO, Ana Paula, Princípios de Direito Tributário Internacional, 1998.

FAUSTINO, Manuel «Sobre a Reforma do IRS (II)», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, nº1, 2016, p. 137-139.

FLORES, César Matos, O Elemento da Residência Fiscal para as Pessoas Singulares, 2016, disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/88522/2/169063.pdf>

GARBARINO, Carlo, La tassazione del reddito transnazionale, Pádua, 1990, p. 231.

LANG, Michael, *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Traducción de Diego Quiñones, 2ª edición, Editorial Temis, Bogotá, 2013.

MACHADO, Jónatas & COSTA, Paulo Nogueira da, Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 303-306.

MARQUES, Paulo & MARQUES, Rui, «Direito Internacional Fiscal, Soberania e Territorialidade: Uma perspetiva Luso-Brasileira», *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 3, 2017, p. 1066, disponível online em: <http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/rjlb-2017-03>

MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 8.^a edição, Almedina, Coimbra, 1996.

MESQUITA, Maria Margarida, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 85.

MOLINA, Pedro Herrera, *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, p. 198.

MORAIS, Rui Duarte, «A Residência e as Convenções de Dupla Tributação», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 2, 2009, pp. 217-223.

MORAIS, Rui Duarte, «As Reformas Fiscais do Presente», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IX, n.º 4, 2017, pp. 258-259.

MORAIS, Rui Duarte, «Dupla Tributação Internacional em IRS», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1, 2008, pp. 109-127.

MORAIS, Rui Duarte, *Os impostos no Século XXI*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pp. 373-374.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2014.

FERREIRA, Célia Santos, *A interpretação dos tratados contra a dupla tributação*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2014.

MORAIS, Rui, «Convenções para evitar a dupla tributação e direito comunitário na jurisprudência recente do STA», *Fiscalidade*, 48, 2011, pp. 13-14.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6.^a edição, Almedina, Coimbra, 2010.

NOGUEIRA, Daniela Alexandra Pinto Ribeiro, *Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais*, Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Escola de Direito do Porto, 2015, disponível online

em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18929/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20Daniela%20Nogueira.pdf>

NOGUEIRA, João Félix, «A Dupla Residência Fiscal das Pessoas Singulares – Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1, 2011, 209-247.

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, «A Tributação à Saída (*exit taxes*) na Recente Jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE. O caso Português. As alterações introduzidas na legislação nacional.», *Controlo da Estabilidade Orçamental e Limites Territoriais ao Poder Tributário Segundo a Jurisprudência da UE*, Instituto Jurídico Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015.

PEREIRA, Paula Rosado, *Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional*, 2015, disponível online em: http://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf,

PROKISCH Rainer, A Interpretação dos Tratados de Dupla Tributação, *Fisco* n.º 68, Ano VI, 1994.

RIBEIRO, João Sérgio, «O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno», II Congresso de Direito Fiscal, *Vida Económica*, Porto, 2012, pp. 89-100.

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2010.

RUSSO, Pasquale, *Manuale di Diiritto Tributario – Parte Generale*, Dott. A. Giuffrè, Milano, 2007, pp. 202-203.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2007.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra.

SILVA, Diana Fernandes da, *Impostos de Saída: Fundamentação e Limites*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2013, pp. 97-98, disponível online em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/28410/7/Diana%20Isabel%20Fernandes%20da%20Silva.pdf>

TEIXEIRA, Glória, «Double Taxation Treaties: Towards a multilateral Convention», *International Taxation: New Challenges*, University of Minho, School of Law, 2017, pp. 151-154.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2013.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2011.