



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais

Diogo Marçal Martins Duarte

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais

Diogo Marçal Martins Duarte

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal
sob a orientação do Professor Doutor Rui Duarte Morais

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

Dedicatória:

À minha família por todo o apoio e força que sempre me dão.

À D. Paula pela simpatia e à Núria pela amizade.

E principalmente, obrigado Lili por seres a melhor pessoa do mundo.

Agradecimentos:

Obrigado ao Professor Doutor Rui Morais pelo apoio e atenção. O seu contributo foi fundamental para o trabalho.

Palavras-chave: residente não-habitual; residência fiscal; dupla tributação internacional; rendimentos.

Resumo: Num mundo fortemente marcado pela globalização, estando os mercados mais exigentes e competitivos, os Estados sentiram a necessidade de criar sistemas fiscais mais privilegiados com regimes de tributação que, para os sujeitos não residentes, se revelassem mais atrativo. Neste sentido, Portugal em 2009, criou o regime dos residentes não habituais. A este propósito, propomo-nos a elaborar e explanar a análise deste regime e a compará-lo com os existentes noutros países. Faremos uma breve observação ao regime de Malta devido ao respetivo aumento da popularidade no âmbito internacional para sujeitos que anseiem reduzir a sua carga fiscal.

Numa conjuntura internacional revela-se crucial proceder ao enquadramento da figura dos residentes não habituais no âmbito das Convenções de Eliminação de Dupla Tributação subscritas por Portugal, na medida em que estas se aplicam àqueles. Em consequência, poderão ocorrer situações de dupla isenção.

A composição deste trabalho não foi de todo a mais simples uma vez que são escassas as fontes que aprofundam o tema na esfera de problematização substancial bem como a difícil perceção das diferenças do regime português em relação a outros com regimes semelhantes.

Keywords: non-habitual resident; tax residence; international double taxation; income;

Abstract: In a world marked by globalization, with the markets being more demanding and competitive, States felt the need to create more privileged tax systems with tax regimes that were more attractive to nonresidents. In this sense, Portugal in 2009, created the regime of non-habitual residents. In this regard, we propose to elaborate and explain the analysis of this scheme and to compare it with those in other countries. We will make a brief remark to the Malta regime because of its increased popularity in the international arena for people who are anxious to reduce their tax burden.

In an international context, it is crucial to establish the framework of the figure of non-habitual residents under the Double Taxation Agreements subscribed by Portugal, insofar as these apply to them. As a consequence, double exemption situations may occur. The composition of this work was not altogether simpler since the sources that deepen the subject in the sphere of substantial problematization as well as the difficult perception of the differences of the portuguese regime in relation to others with similar regimes are not very simple.

The composition of this work was not altogether simple since the sources that deepen the subject in the sphere of substantial problematization as well as the difficult perception of the differences of the portuguese regime in relation to others with similar regimes are not very simple.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| Lista de Abreviaturas | 1 |
| INTRODUÇÃO | 2 |
| 1- RESIDÊNCIA FISCAL | 3 |
| 1.1- Princípio da Territorialidade | 3 |
| 1.2- Residente Fiscal em Território Português | 4 |
| 1.3- Conceito de Residência | 5 |
| 2- RESIDENTE NÃO HABITUAL | 8 |
| 2.1- Fatores que motivaram a criação do regime | 8 |
| 2.2- Acesso ao regime | 8 |
| 2.3- Tributação dos rendimentos | 9 |
| 2.3.1- Obtidos em território português | 9 |
| 2.3.2- Obtidos no estrangeiro | 10 |
| 3- NATUREZA JURÍDICA DO REGIME DOS RNH | 15 |
| 4- ANÁLISE A REGIMES IDÊNTICOS AO PORTUGUÊS | 17 |
| 4.1- Espanha | 17 |
| 4.2- Holanda | 20 |
| 4.3- França | 23 |
| 4.4- Malta | 26 |
| 4.4.1- <i>The Residence Programme</i> | 26 |
| 4.4.2- <i>The Malta Retirement Programme</i> | 27 |
| 4.4.3- <i>Highly Qualified Persons</i> | 29 |
| 4.5 Síntese dos regimes | 31 |
| 5- A RESIDÊNCIA NAS CDT- ENQUADRAMENTO DA FIGURA DOS RNH NUM ÂMBITO INTERNACIONAL | 35 |
| 5.1- Conceito de Residência nas CDT | 36 |
| 5.2- Articulação do artigo 4º da CMOCDE e das CDT's celebradas por Portugal com o regime dos RNH | 36 |
| 5.3- Método de eliminação da dupla tributação jurídica internacional | 37 |
| 5.4- Tributação dos rendimentos de fonte estrangeira dos RNH do ponto de vista das CDT | 39 |
| 6- CONCLUSÃO | 42 |
| BIBLIOGRAFIA | 44 |

Lista de Abreviaturas

RNH – Residentes não habituais

CDT- Convenção de eliminação de dupla tributação

CIRS- Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares

EBF- Estatuto dos benefícios fiscais

CMOCDE- Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

UE- União Europeia

STA- Supremo Tribunal Administrativo

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa

EEE- Espaço Económico Europeu

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

DN- Diário de Notícias

INTRODUÇÃO

A livre circulação de pessoas tem sido um fator crucial e decisivo na adaptação e ponderação de regimes de tributação. Assim, Portugal sentiu necessidade de concorrer com países com sistemas fiscais especializados em atrair investimento e mão-de -obra qualificada. Foi neste cenário que a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009, concedeu uma autorização legislativa que permitia ao Governo a criação de um novo regime fiscal, em sede de IRS, o dos residentes não habituais. No uso de tal autorização, o Governo procedeu à sua criação através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, alterando, para esse efeito, os artigos 16º, 22º, 72º e 81º do Código do IRS (doravante os artigos pertencentes a este Código serão os que não têm indicação de pertencerem a outra lei).

Este é um regime fiscal particularmente atrativo para quadros altamente qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, mas também para pessoas com elevado património (Ferreira & Gonçalves, 2012), designados por *High Net Worth Individuals* (HNWI), que se movem essencialmente por motivos de ordem fiscal (Borges & Sousa, 2009), por lhes garantir acesso a condições fiscais mais favoráveis do que noutros países.

Apesar de já terem passado 9 anos desde da sua génese, este regime tem sido cada vez mais preponderante na popularidade que Portugal tem tido a nível internacional, uma vez que existem cada vez mais pedidos de inscrição como RNH. Na escolha de um tema para o trabalho, não poderíamos ter ficado indiferentes a esta situação, que merecia um aprofundamento teórico e crítico. O objetivo do nosso trabalho, para além de analisar o regime fiscal dos RNH em Portugal (Capítulo 1 a 3), é também o de fazer uma comparação crítica com regimes semelhantes de outros países (Capítulo 4). Para além disso, pretendemos explorar o possível conflito que poderá existir entre o regime dos RNH e as CDT celebradas por Portugal (Capítulo 5).

Concluiremos com uma breve reflexão crítica do trabalho, na qual evidenciamos as principais limitações do regime (Capítulo 6).

1- RESIDÊNCIA FISCAL

1.1- Princípio da Territorialidade

A cada Estado compete exercer a sua soberania no que respeita às situações fiscais ocorridas dentro do seu respetivo território -referimo-nos ao *princípio da territorialidade*.

A ligação que um Estado tem com uma determinada situação tributária pode ser aferida mediante dois tipos de elementos, que dão origem a sentidos diferentes de territorialidade, a *real*, assente em elementos objetivos e a *pessoal*, assente em elementos subjetivos (Pereira, 2011). O legislador ordinário, no sentido de determinar a incidência espacial dos impostos, utiliza elementos de conexão quer de cariz pessoal – territorialidade subjetiva – quer de cariz real – territorialidade objetiva –, consoante partem da consideração da pessoa do contribuinte ou de um facto/coisa/direito gerador de um rendimento (Courinha, 2011)

A evolução tem sido no sentido de abandono dos sistemas fiscais que recorrem predominantemente, a elementos reais ou objetivos (como é o caso da localização dos bens) em favor de sistemas fiscais que atendem à progressiva desmaterialização dos pressupostos de tributação e à personalização do imposto, dando assim prevalência aos elementos pessoais ou subjetivos (Xavier, 1982). É neste ponto que se destaca o elemento de conexão *residência*. Segundo este critério, os residentes são sujeitos a imposto por obrigação pessoal ou ilimitada, isto é, o Estado tem o poder de tributar os seus residentes pela totalidade dos seus rendimentos, não sendo relevante se foram obtidos no respetivo território nacional ou no estrangeiro (*worldwide income principle*). Este princípio é estabelecido pelo nº1 do artigo 15º. Os não residentes, como estabelece o nº 2 desse mesmo artigo, só ficam sujeitos a tributação pelos rendimentos obtidos em território português, tendo estes uma obrigação real ou limitada.

Analisando a lei fiscal portuguesa, mais concretamente o artigo 13º da LGT, podemos concluir que no nº1¹ o legislador prevê a vertente modelar do princípio da territorialidade em sentido estrito, enquanto que no nº2² desse mesmo artigo o legislador,

¹ “...as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional.”

² “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.” Considerando a definição de domicílio, como a prevista no artigo 19º da LGT.

seguindo a evolução dos sistemas fiscais, previu o princípio da residência, arcando este uma posição central na lei fiscal nacional, como elemento de conexão fundamental.

1.2- Residente Fiscal em Território Português

O regime da residência fiscal português encontra-se previsto no artigo 16³ que estabelece critérios para a sua aquisição. Esta norma sofreu uma profunda alteração destes critérios sofreu uma séria alteração, protagonizada pelo Decreto-Lei 82- E/2014 de 31 de dezembro, que introduziu o conceito de residência parcial. Anteriormente a 2015, a redação do artigo determinava que eram considerados residentes em território português as pessoas que:

- i. No ano a que respeitassem os rendimentos aí tivessem permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados [alínea a) do n.º 1], ou,
- ii. Permanecendo por menos tempo, em 31 de dezembro aí dispusessem de habitação em condições que fizesse supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual [alínea b) do n.º 1].

A partir de 2015, passaram a ser considerados residentes em território português as pessoas que, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano a que respeitem os rendimentos:

- i. Aí tenham permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, [alínea a) do n.º 1], ou,
- ii. Permanecendo por menos tempo, aí disponham de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual [alínea b) do n.º 1].

Esta alteração do conceito de residência fiscal implicou que o sujeito não seja considerado como residente desde o primeiro dia do ano em questão, mas apenas a partir do primeiro dia da sua permanência (nº4 do art. °16). Exemplificando: um sujeito que chegue a Portugal a 1 de setembro e aqui resida por mais de 183 dias, será considerado residente desde do dia da sua chegada e como não residente de 1 de janeiro até 31 de

³ Artigo que foi alvo de diversas alterações. Cfr. FLORES (2016).

agosto; no regime anterior a 2015, seria considerado residente em Portugal de 1 de janeiro a 31 de dezembro, apesar de nesse período não ter residido em Portugal.

Relativamente à alínea b), imaginemos que um sujeito, que vivia no estrangeiro, chega dia 1 de novembro. No regime anterior, seria considerado como residente em Portugal nesse ano se, a 31 de dezembro, tivesse habitação em condições de fazer supor a sua intenção de a manter e ocupar como residência habitual; já no novo regime, será considerado como residente em Portugal a partir de 1 de novembro, sendo entre 1 de janeiro a 31 de outubro, considerado como não residente.

O artigo 16º, estabelece ainda outros dois critérios nas al c) e d) do nº1 atribuindo o estatuto de residente em Portugal às pessoas que, a 31 de dezembro do ano em causa, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território, e, ainda, as pessoas que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do estado Português.

O artigo 16º considera como residentes em Portugal, no ano em que ocorre a deslocalização e nos quatro anos subsequentes, os nacionais portugueses que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por Portaria⁴ (artigo 16 nº 6), por presumir que esta mudança apenas se deve a razões de natureza fiscal. Esta presunção é ilidível mediante prova em contrário.

Importante assinalar que a residência fiscal, é aferida relativamente a cada membro do agregado, tal como dispõe o nº5 do art.º 16.

1.3- Conceito de Residência

O conceito de residência varia consoante a política fiscal de cada Estado, existindo, duas teorias: a objetivista e a subjetivista. A primeira resulta da consideração do sujeito como residente em razão da presença física no território de um Estado durante um determinado período de tempo (*corpus*). Portugal acolhe este critério na al a) do nº1 do art.º 16. A segunda teoria é mais exigente, pois, para além do *corpus* (permanência no

⁴ Portaria n.º 345-A/2016 de 30 de dezembro.

território de um Estado), cumulativamente tem de se verificar a existência de um *animus* (elemento subjetivo), que se traduz na vontade do sujeito se tornar residente. Também este critério está previsto na lei portuguesa, na al b) do nº1 do art.º 16: o *corpus*, constituído por um local de residência, e o *animus*, isto é, a intenção de manter e ocupar essa mesma como residência habitual⁵ (Faustino, 2009). No que diz respeito ao *corpus*, a lei não exige que o sujeito detenha a propriedade da habitação bastando um título que legitime a sua utilização, como o arrendamento, o usufruto ou o comodato⁶. A exigência de manutenção e ocupação da residência habitual (*animus*) afasta da condição de residente os sujeitos que, em Portugal, dispõem de uma habitação secundária ou de uma casa de férias⁷. Esses apenas têm a intenção de ocupar a residência esporadicamente e não de, como referido no acórdão de 11/23/2011 do STA, tornar essa residência como “o seu centro de vida”. Também ficam excluídos os emigrantes que dispõem de uma casa de habitação, que futuramente poderão vir ocupar como residência habitual quando regressarem definitivamente a Portugal pois, apesar de haver intenção de a vir ocupar como residência habitual, esta intenção não é uma intenção imediata⁸, no presente (Faustino, 2009).

Cumpra referir que a intenção do sujeito manter e ocupar a residência como habitual resulta de condições objetivas que a façam supor e não de prova direta (Xavier, 2009). Porém, essas condições não se podem limitar a, por exemplo, manter a água e a luz ligadas e a casa mobilada porque tal apenas demonstra intenção de manter habitação, mas não de a ocupar. É preciso haver condições subjetivas que permitam supor a intenção de ocupar a casa como residência habitual⁹. Por exemplo, não permite supor essa intenção o facto de um residente se deslocar para o Brasil num determinado ano para aí passar a exercer a

⁵ O Supremo Tribunal Administrativo já sustentou que residência habitual é “o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida”, e que não existe “grandes diferenças entre o «domicílio fiscal» e a «habitação permanente»: há entre as duas figuras uma relação íntima, que se traduz em ambas pressuporem um lugar com o qual certa pessoa está em ligação, o local onde tem a sua existência organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida.” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11/23/2011, proferido no processo 0590/11).

⁶ O critério de habitação em território português parece não proibir que os sujeitos tenham a sua residência habitual numa unidade hoteleira, (Faustino, 2009).

⁷ Desde que estes não cumpram o requisito dos 183 dias da al a) do nº1 do art.º 16.

⁸ Anteriormente a 2015 o momento de verificação do cumprimento da reunião do *animus* e do *corpus* da al. b) do nº1 do artigo 16, aferia-se ao dia 31 de Dezembro do ano em questão. Com a introdução do conceito da residência parcial em 2015, passou a ser aferida em qualquer dia do período de 12 meses quando o sujeito permanece em território português por período inferior a 183 dias.

⁹ A jurisprudência do CAAD vai no mesmo sentido: “devendo o elemento volitivo (a intenção de manter e ocupar um determinado local como residência habitual) ser aferido através de manifestações externas de vontade. A intenção de manter e ocupar uma dada habitação enquanto residência habitual deve ser reconstituída a partir de elementos objetivos que façam supor, com clareza, a vontade do indivíduo.” Processo nº 214/2017-T

sua atividade profissional com carácter de permanência, mesmo mantendo a sua habitação em Portugal e utilizando-a para férias e para deslocações eventuais (Faustino, 2009).

2- RESIDENTE NÃO HABITUAL

2.1- Fatores que motivaram a criação do regime

O reduzido crescimento da atividade produtiva, o agravamento do *deficit* das contas públicas, o aumento do desemprego, a queda do investimento empresarial, um ambiente macroeconómico desfavorável foram algumas das razões que levaram à criação deste regime fiscal (Silva, 2015).

Citamos do preâmbulo do Decreto-Lei 249/2009 de 23 de setembro, que introduziu o regime do residente não habitual: “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”.

Esta tentativa de aumentar a competitividade fiscal de Portugal e atrair os HNWI é prosseguida através de dois meios. Primeiramente, pela utilização do método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional, relativamente aos rendimentos de fonte estrangeira; segundo, através de uma tributação mitigada e proporcional de determinados rendimentos do trabalho dependente e independente, inclusive se obtidos em Portugal (Borges & Sousa, 2009).

2.2- Acesso ao regime

O artigo 16, nº 8, estabelece que é considerado RNH aquele que, nos termos já referidos do mesmo artigo, se torne residente no território português e que não tenha sido considerado como residente fiscal em território português nos 5 anos anteriores. O sujeito deve solicitar a inscrição como RNH, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território (nº10 at.º 16). Cumprido os requisitos, o sujeito beneficia do regime pelo período de 10 anos a contar do ano em que seja considerado residente (nº9 do artigo 16º), desde que seja considerado residente em qualquer momento de cada um desses anos (nº11 do art.º 16).

Na eventualidade de o sujeito não ter usufruído, por ter perdido a condição de residente, do direito de ser tributado como RNH em um ou mais anos do período em

questão (10 anos), poderá retomar o gozo desse direito em qualquer dos anos remanescentes, caso seja novamente considerado residente em território português (nº12 do artigo 16º).

Nos primeiros anos de aplicação do regime, este era altamente criticado por ser muito burocratizado, sendo o processo de admissão muito moroso. Em 2012, através da Circular 9/2012, de 3 de agosto, os procedimentos administrativos foram simplificados e esclarecidos. Antes de 2012, para se candidatar era necessário a apresentação de certificados de residência fiscal e de tributação no estrangeiro referentes aos cinco anos anteriores à deslocação para território português. Atualmente, basta o sujeito passivo apresentar, no ato de inscrição, uma declaração a comprovar que, nos cinco anos anteriores àquele em que pretenda que tenha início a tributação como residente não habitual, não se verificaram os requisitos necessários para ser considerado residente em território português (Nogueira, 2015)

2.3- Tributação dos rendimentos

Os residentes não habituais “beneficiam de condições especiais de tributação” (Machado & Costa, 2016). No que diz respeito aos rendimentos tributáveis e às taxas a aplicar, é preciso distinguir entre os rendimentos obtidos em território português, e os provenientes de fonte estrangeira.

2.3.1- Obtidos em território português

Os rendimentos líquidos da categoria A e B de IRS (artigo 2º e 3º, respetivamente) obtidos em território português por sujeitos que sejam considerados RNH, quando provenham de atividades de elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico¹⁰ (doravante apenas denominadas “atividades de elevado valor acrescentado”), são tributados à taxa especial de 20% (artigo 72º nº6), através de retenção na fonte, nos termos dos arts. 99 nº 8 e 101 nº1 al d). Os sujeitos passivos podem optar pelo

¹⁰ Elencadas na Portaria nº 12/2010 de 7 de Janeiro.

englobamento (nº8 do art. 72 e art. 22º), aplicando-se então as taxas progressivas do artigo 68º. Importante referir que, quando exercida a opção pelo englobamento, esta deve ser feita por categoria de rendimentos, de acordo com o nº5 do artigo 22º. Após a entrada em vigor da Lei nº82-E/2014 de 31 de dezembro a opção englobamento tornou-se mais interessante uma vez que, antes, o englobamento era total relativamente aos rendimentos dos artigos 71º nº6, 72º nº8 e 81º nº7. Ou seja, quem opta-se pelo englobamento teria de incluir todos esses rendimentos, mesmo os que, de outro modo estariam sujeitos a taxas liberatórias (art.71º) ou a taxas especiais (art.72º) (Faustino, 2009).

Os restantes rendimentos obtidos em Portugal (incluindo os das categorias A e B não considerados como de elevado valor acrescentado) ficam sujeitos ao englobamento, sendo assim tributados de acordo com as taxas progressivas do artigo 68º.

2.3.2- Obtidos no estrangeiro

No sentido de eliminar a dupla tributação internacional que poderia ocorrer neste tipo de situações, ditas plurilocalizadas, Portugal adotou o método da isenção (Nabais, 2017). Para se poder aplicar este método de eliminação de dupla tributação, têm de estar cumpridos determinados requisitos.

-Rendimentos de categoria A (artigo 2º)

De acordo com o artigo 81º nº4, aos RNH em Portugal que auferirem rendimentos de categoria A (artigo 2º) provenientes de fonte estrangeira aplica-se o método da isenção, desde que:

Alínea a) sejam tributados no outro Estado Contratante, de acordo com a CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou

Alínea b) sejam tributados no outro Estado, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que tais rendimentos, pelos critérios do artigo 18 nº1, não sejam considerados como obtidos em território português.

-Rendimentos de Categoria B (artigo 3º)

Quanto aos rendimentos de categoria B (nº5 artigo 81º), se provenientes de fonte estrangeira, quando auferidos em “atividades de elevado valor acrescentado”, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico (al. c) nº1 artigo 3º), aplica-se o método da isenção desde que:

Alínea a) Possam ser tributados no Estado da fonte, de acordo com CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou

Alínea b) Possam ser tributados no Estado da Fonte de acordo com a CMOCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que tal país não conste da lista da Portaria nº 345-A/2016¹¹, e, desde que os rendimentos, segundo os critérios previstos no artigo 18º, não sejam considerados como obtidos em território português¹².

-Rendimentos de Categoria E, F, G (artigos 5º, 8º e 9º respetivamente)

De acordo com o nº5 do artigo 81º aplica-se o método da isenção, nos mesmos termos que aos rendimentos de categoria B excetuando-se a referência aos rendimentos serem auferidos em atividades de elevado valor acrescentado.

-Rendimentos de Categoria H (artigo 11º)

De acordo com o nº6 do artigo 81, as pensões, provenientes de outros países, auferidas por residentes não habituais, na parte em que não tenham tido origem em contribuições, que tenham originado uma dedução específica para efeitos do nº2 do artigo 25º, beneficiam do método da isenção, desde que:

Alínea a) sejam tributados no Estado da fonte de acordo com a CDT celebrada; ou

Alínea b) de acordo com o nº1 do artigo 18º não sejam considerados como obtidos em território português.

¹¹ Portaria que” procedeu à publicação, para todos os efeitos previstos na lei, da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis”.

¹² Como afirma Borges e Sousa (2009), o direito a esta isenção “exige apenas uma tributação potencial no Estado da Fonte”.

Em síntese, no que tange aos rendimentos dos residentes não habituais auferidos a partir de fontes estrangeiras, o regime português criou um tratamento diferenciado de acesso ao direito da isenção, tendo em conta o tipo de rendimento em causa. Se se tratar de rendimentos das categorias B, E, F ou G, o n.º 5 do artigo 81.º apenas exige uma potencial tributação no Estado da fonte¹³, enquanto que quanto aos rendimentos de categoria A o n.º 4 do artigo 81.º exige a tributação efetiva no Estado da Fonte¹⁴.

Os rendimentos da categoria H, ou seja, as pensões (artigo.º 11.º), têm um regime especialmente “aberto”, pois, apesar de a alínea a) do n.º 6 do artigo 81.º fazer depender a isenção da tributação no Estado da fonte de acordo com a CDT, o certo é que a alínea b) desse mesmo número prevê uma alternativa significativamente mais generosa, pois estabelece que beneficiarão da isenção se os rendimentos em questão não forem considerados como obtidos em território português de acordo com o n.º 1 do artigo 18.º. Esta alínea prevê, pois, uma amplitude enorme para a isenção, comparativamente aos critérios aplicáveis aos rendimentos das categorias B, E, F, e G, para os quais se exige uma tributação potencial no Estado da Fonte, e cria uma distância ainda maior em relação ao estabelecido relativamente aos rendimentos de categoria A, visto que, quanto a estes, é necessário haver uma tributação efetiva no Estado da Fonte. O que torna este regime muito permissivo é a formulação alternativa que existe quanto à aplicação da alínea a) ou b) desse n.º 6, o que gera condições para que, mesmo havendo CDT entre Portugal e o Estado da Fonte, a alínea b) possa ser aplicada. Esta alternativa facilita, pois, o caminho para atingir um dos objetivos principais do regime dos RNH, o de atrair e incentivar os reformados que podem, com maior facilidade, deslocar a sua residência para Portugal, e estarão mais abertos à mudança para Portugal (Mesquita,2014). Sob este prisma, é notória a tentativa de colocar Portugal numa posição mais vantajosa enquanto país fiscalmente apeteçível, tendo em conta que já é considerado um excelente destino para férias e um ótimo país para viver.

Portugal sofreu pressões por parte de diversos países, nomeadamente, nórdicos, por estes considerarem que o nosso país ansiaria transformar-se na “Florida da Europa” e, para tal, pratica concorrência fiscal desleal. O nosso país ponderou a alteração do regime, no que concerne aos pensionistas, tendo sido equacionada uma possível tributação, de 10% a 15%, das pensões provenientes do estrangeiro (Tiago,2017), ainda que sem efeitos retroativos (Macário, 2017). Porém, essa alteração causaria um enorme impacto negativo

¹³ Alínea a) e b) do n.º 5 do artigo 81.º começam com a expressão “Possam ser tributados...”

¹⁴ Alínea a) e b) do n.º 4 do artigo 81.º começam com a expressão “ Sejam tributados...”

na economia visto que, cada vez, mais Portugal é considerado como um país fiscalmente vantajoso para os pensionistas. O Dr. Mário Centeno, Ministro das Finanças, afirmou que o Governo estava a estudar, já há alguns meses, a introdução de uma taxa mínima de IRS para reformados estrangeiros, em nome da “boa relação fiscal” com outros países europeus (Lusa, 2017), opção esta que foi muito criticada pelas razões, anteriormente apontadas. Felizmente, segundo o Orçamento de Estado para 2018¹⁵, o regime não sofrerá alterações. Nas palavras de Araújo e Magalhães (2017), é sempre “um tiro no pé” vir a público falar em alterações no regime sem explicar concretamente os pontos que estão a ser analisados, porque os investidores internacionais estão sempre atentos a estas situações e podem optar por não residir ou investir em Portugal quando o Governo fala em alterações ao regime.

Como já referido anteriormente, Portugal, no sentido de eliminar a dupla tributação internacional, adotou o método da isenção. Esta isenção não é integral, visto que decorre do n.º7 do artigo 81.º que os rendimentos isentos são, obrigatoriamente, considerados¹⁶, para determinar a taxa aplicar aos restantes rendimentos, seguindo assim o legislador a linha já estabelecida no artigo 22.º n.º4. Este tipo de isenção é denominado de *isenção com progressividade*. Cumpre-nos acrescentar que, no artigo 81.º n.º 8, o legislador estabelece que os sujeitos que tenham direito às isenções anteriormente referidas podem optar pelo *crédito de imposto* (previsto no n.º1 desse artigo) que, resumidamente, consiste em poder deduzir ao imposto que seria devido em Portugal, o valor de imposto pago no estrangeiro, tendo sempre como limitação o estabelecido no n.º 1 e 2 do art.º81. Neste caso, é obrigatório englobar os rendimentos, salvo o disposto nas alíneas c) a e) do n.º1 e nos n.º 3 e 6 do artigo.

Analisemos agora uma questão, que já suscitou opiniões divergentes, relativamente à tributação dos rendimentos de categoria A e B quando estes provêm de atividades de elevado valor acrescentado e, sendo auferidos a partir de fonte estrangeira, não preenchem os pressupostos para ser aplicada a isenção.

Mesquita (2014) afirma que, nesses casos, a tributação não está prevista nem regulada no CIRS e que, por razões de equidade fiscal, tais rendimentos, deveriam de ser sujeitos a tributação nos termos gerais do CIRS.

Borges e Sousa, (2009)¹⁷ referem que o n.º6 do artigo 72.º não distingue entre os rendimentos que provêm de fonte portuguesa e os de fonte estrangeira, pelo que entendem que a taxa especial de 20%, aplicada aos rendimentos de categoria A e B provenientes de

¹⁵ Lei n.º114/ 2017 de 29 de dezembro

¹⁶ Com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) e n.º6 do artigo 72.º do CIRS

¹⁷No mesmo sentido, Mendes, (2015).

fonte portuguesa, também se aplicará aos rendimentos das mesmas categorias oriundos do estrangeiro e não isentos¹⁸.

No mesmo sentido, a AT¹⁹, refere que os rendimentos a que não seja aplicável a isenção, por não se verificarem os requisitos estabelecidos nas alíneas a) e b) dos n.ºs 4 e 5 do art.º 81.º do CIRS, são tributados à taxa especial de 20%, se os mesmos resultarem de qualquer “atividade de elevado valor acrescentado”.

¹⁸ Tendo sempre em conta, que em relação aos rendimentos das categorias A e B, têm de estar definidos na Portaria nº12/2010 de 7 de janeiro sendo assim considerados como rendimentos de elevado valor acrescentado.

¹⁹ “IRS Regime Fiscal para o Residente Não Habitual”, Autoridade Tributária e Aduaneira, 2017, disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf

3- NATUREZA JURÍDICA DO REGIME DOS RNH

“Benefícios fiscais atraíram mais dez mil estrangeiros em 2016”

Este título do DN (Tiago, 2017), suscita uma questão: será o regime dos RNH um benefício fiscal?

Para enquadramento da questão, é necessário fazer uma breve referência à noção de benefício fiscal existente na lei portuguesa, mais propriamente no artigo 2º do EBF que, no nº1, o define, como “as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”, acrescentando, no nº2, “São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.”. Daqui retira-se que os benefícios fiscais são excecionais e concedidos pelo Estado quando exista um interesse para a comunidade superior ao interesse de tributar, um interesse, como diz a lei, *extrafiscal*.

Assim, para ser considerado benefício fiscal, o regime dos RNH tem de ser excecional, no sentido de estabelecer uma tributação diferente do regime geral de tributação. Sendo aplicável a residentes em território português²⁰, temos que o *worldwide income principle* é o princípio geral de tributação dos residentes, de acordo com o nº1 do artigo 15º. Ora, os RNH, apesar de serem considerados residentes, beneficiam de uma redução da taxa de tributação de determinados rendimentos obtidos em território português e de isenção de tributação de muitos dos rendimentos de fonte estrangeira. Estamos, assim, perante uma clara exceção à tributação regra dos residentes em território português.

Passando ao segundo requisito, isto é, que a criação da norma excecional tenha sido para tutela de interesses públicos extrafiscais, parece-nos relevante referir o constante do preâmbulo do Decreto-Lei 249/2009 de 23 de Setembro, que, como vimos, introduziu, na lei portuguesa, o regime do RNH. Aí nada é referido no sentido de que as isenções pretendem eliminar a dupla tributação internacional, antes é dito que pretendem captar

²⁰ O nº8 do artigo 16º do CIRS estabelece a consideração como residente, um requisito para aplicação do RNH.

investimento, atrair mão de obra qualificada, etc.²¹ Logo, não concordamos com a opinião de Borges e Sousa (2009) que consideram que o regime dos RNH é um desagravamento estrutural, que os motivos da sua criação foram fiscais.

Quanto ao último requisito, o grau superior do interesse público comparativamente à própria tributação, é difícil fazer uma mensuração. Se é certo que Portugal, ao atrair novos residentes, concedendo isenções ou aplicando taxas de tributação mais baixas, abdica de cobrar determinadas receitas fiscais, também é certo que está a atrair mais sujeitos passivos, muitos dos quais são mão-de-obra qualificada e/ou com altos rendimentos, que, tornando-se residentes em Portugal, irão investir, p. ex., adquirindo casa; e o consumo em Portugal irá também aumentar. Pessoas que, se não fosse o regime dos RNH, não considerariam Portugal como um país “atrativo” para viver.

Em suma, o regime dos RNH tem a natureza de um verdadeiro benefício fiscal, enquadrando-se claramente na definição do nº1 do artigo 2º do EBF.

²¹ Citando o preâmbulo do Decreto -Lei nº249/2009 “os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.”

4- ANÁLISE A REGIMES IDÊNTICOS AO PORTUGUÊS

Tal como Portugal, muitos outros países procuram atrair não residentes através da criação de regimes fiscais privilegiados.

A existência de muitas pessoas que residem e trabalham fora do seu Estado de origem é um facto (Pereira, 2011). Cada vez mais os contribuintes procuram um planeamento fiscal que lhes permita perceber quais os ordenamentos em que pagam menos impostos.

Centraremos a nossa análise em países membros da UE.

4.1- Espanha

Começaremos pelo país com que temos a maior proximidade em termos geográficos.

O regime surgiu em 2004, pelo Real Decreto nº 775/2004, de 30 de junho, e, em 2005, foi regulado pelo Real Decreto nº 687/2005, de 10 de Junho, que modificou o Regulamento de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (RIRPF). O regime atual encontra-se previsto nos arts. 113º a 120º do Regulamento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas, e, ainda, no artigo 93º da Lei nº 35/2006 de 28 de novembro (IRPF), tendo este sido alterado pela Lei nº26/2014 de 27 de novembro.

A ideia principal deste regime é permitir às pessoas físicas que se desloquem para Espanha e aí adquiram residência fiscal possam optar, mediante o preenchimento de determinados requisitos, por ser tributados como não residentes²². Este regime é dirigido aos trabalhadores que auferem rendimentos decorrentes de trabalho dependente e, desde 2015, a membros de órgãos estatutários que obtenham residência fiscal em consequência da sua deslocação para desenvolver atividade em Espanha

Para poder beneficiar deste regime, os sujeitos não podem ter sido considerados residentes em Espanha nos 10 anos anteriores ao ano em que ocorre a deslocação para território espanhol (exigência maior que a estabelecida na lei portuguesa, que é de 5 anos).

²² “Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes” Agencia Tributária de Espanha, disponível em: http://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/No_Residentes_viajero_s_y_trabajadores_desplazados/Trabajadores_extranjeros_desplazados_en_Espana/Regimen_especial/Informacion_sobre_el_regimen_especial.shtml

Outra condição é a deslocação para território espanhol ser devida a um contrato de trabalho. Temos aqui uma diferença marcante com o regime existente em Portugal, visto que este não prevê como requisito a celebração de um contrato de trabalho. Espanha ao criar esta limitação, afastou a aplicação deste regime aos trabalhadores independentes e aos pensionistas, algo que, no nosso pensamento, torna o regime português muito atrativo. Outro requisito de acesso é a não obtenção de rendimentos através de estabelecimento estável situado em território espanhol. Acresce ainda o facto de o trabalho ter de ser realizado para uma entidade que seja residente em Espanha ou para um estabelecimento estável em território espanhol pertencente a um não residente. Requisito ausente na lei espanhola, mas estabelecido no regime dos RNH em Portugal, é o de se tratar de uma atividade de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, ou seja, há uma limitação Portugal que não existe em Espanha.

Em 2010, ocorreu uma importante mudança no regime espanhol, com a introdução de um limite quantitativo. Para o regime poder ser aplicado, os valores das retribuições previsíveis do contrato de trabalho não podiam ultrapassar o limite de € 600.000 anuais, o que, como se pode perceber, afetou os contribuintes que auferiam grandes rendimentos. Apesar desta mudança, os contribuintes já abrangidos pelo regime puderam continuar a beneficiar do mesmo.

Com a entrada em vigor da Lei nº26/2014, de 27 de novembro, os desportistas profissionais ficaram excluídos do seu âmbito de aplicação. Algo que foi duramente criticado, visto que uns dos principais beneficiários eram os jogadores de futebol, e terão sido as vantagens fiscais que atraíram para Espanha alguns dos melhores jogadores da atualidade, tornando a Liga espanhola numa das melhores do mundo²³. É com a entrada em vigor dessa lei que ocorre a eliminação do limite quantitativo de 600.000€ introduzido em 2010. Prevendo aplicação da taxa de 24% a rendimentos anuais até esse valor, enquanto que para rendimentos superiores a taxa de retenção será de 45%.

Importa referir que, em Portugal, a Portaria nº12/2010 de 7 de janeiro, não inclui a profissão de “Desportistas Profissionais”, apesar de nos parecer que a sua inclusão seria benéfica, visto que a maioria dos desportistas, principalmente os futebolistas, auferem elevados rendimentos. Logo, se pudessem beneficiar do regime dos RNH, muitos mais desportistas ponderariam vir residir e trabalhar em Portugal. Por outro lado, pensamos

²³ A lei que criou o regime também ficou conhecida pela Lei Beckham por David Beckham ter sido dos primeiros jogadores a beneficiar da mesma.

que Portugal quis evitar uma possível situação semelhante à ocorrida em Espanha em 2014.

Como afirma Cano, (2016), “La reforma llevada a cabo por la Ley 26/2014 que entró en vigor el 1 de enero de 2015, simplificó sensiblemente el citado régimen”. A autora faz referência à supressão do requisito que obrigava a que o trabalho fosse efetivamente prestado em Espanha. Atualmente, o sujeito a qual se aplique o regime será tributado numa base mundial relativamente aos rendimentos do trabalho, isto é, para além dos rendimentos de trabalho dependente obtidos em território espanhol, também os obtidos no estrangeiro são considerados como obtidos em Espanha para efeitos da taxa de tributação aplicar (Cano,2016). Como vimos, Portugal tributa diferentemente os rendimentos do trabalho, consoante se trate de rendimentos obtidos em Portugal ou provenham de fonte estrangeira. Estes, como já foi dito, beneficiam, cumpridos determinados requisitos, do método da isenção, enquanto que os rendimentos de fonte portuguesa são tributados a uma taxa de 20% ou englobados nos termos gerais. Já Espanha, não faz esta distinção entre os rendimentos tendo em conta a sua origem, aplicando uma taxa de 24% ou 45% consoante o valor dos mesmos.

Relativamente aos juros, aos dividendos e aos royalties, quando provenientes de fonte doméstica, auferidos por sujeitos que beneficiem deste regime, Espanha aplica a taxa de 19% a rendimentos inferiores a 6000€, 21% a rendimentos iguais ou superiores a 6000€ e inferiores a 50 000€ e a taxa de 23% para rendimentos desse tipo superiores a 50 000€²⁴. Em Portugal, os rendimentos de capital e mais-valias auferidos por RNH de fonte doméstica são englobados, nos termos gerais (artigo 22º), mediante opção exercida pelos seus titulares (artigo 22 nº3 al. b)) ficando sujeitos à aplicação das taxas progressivas do artigo 68º, nos mesmos termos que os residentes habituais. Caso essa opção não seja exercida, são tributados à taxa de 28%, taxa liberatória para os rendimentos de capital (artigo 71º) e autónoma para os rendimentos resultantes de incrementos patrimoniais (artigo 72º). Quanto aos os rendimentos de capital auferidos fora de território espanhol, estes estão isentos em Espanha, sendo que em Portugal o mesmo acontece, mas sujeito aos requisitos abordados no ponto 2.

²⁴ IBERLEY (2017) – “Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (IRPF)”. Disponível em: <https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-aplicable-trabajadores-desplazados-territorio-espanol-irpf-22951>

Relativamente ao período de duração da aplicação do regime, este conta-se a partir do ano em que se verifica a mudança de residência, mais os 5 anos a seguir, enquanto que no regime dos RNH português tal período é de 10 anos. (nº 9 do artigo 16º)

Concluimos que, apesar de o regime espanhol ser algo inovador e a eliminação do limite quantitativo dos rendimentos anuais (que, anteriormente a 2014, não podiam ultrapassar os 600.000€), ter contribuído para o melhoramento do mesmo, o regime dos RNH português é mais abrangente e atrativo em diversos pontos. Primeiramente, não exige um contrato de trabalho associado à deslocalização, o que afasta, no regime espanhol, para além dos trabalhadores independentes, os pensionistas, figuras importantes, até centrais, no nosso regime. Acresce que a taxa aplicável aos rendimentos de trabalho dependente (20%) no regime dos RNH português é mais baixa que as aplicáveis em Espanha (24% ou 45% mediante o valor do rendimento), sendo que esta aplica uma taxa de tributação única aos rendimentos do trabalho, considerando mesmo os obtidos fora de território espanhol.

4.2- Holanda

O regime holandês, vulgarmente conhecido por *30% ruling*, é considerado atrativo na ótica de um trabalhador estrangeiro. Não obstante ter fundamentos para a sua criação semelhantes ao de Portugal, destaca-se devido a algumas diferenças peculiares²⁵.

Este regime tem em consideração os custos que um sujeito oriundo do estrangeiro tem pelo facto de viver e trabalhar na Holanda. Cumpridos determinados requisitos, o empregador tem a possibilidade de pagar ao trabalhador, um subsídio livre impostos, correspondendo a 30% do salário. Este benefício é considerado uma compensação pelas despesas que o trabalhador tem por trabalhar fora de seu país de origem²⁶. Os beneficiários do regime podem ainda aproveitar de um subsídio não tributado correspondente às despesas de educação dos filhos em escolas internacionais.

²⁵KPMG (2018) – “Netherlands - Income Tax”, Consultado a 20 de abril de 2018.

Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/Netherlands-income-tax.html> ; TAX CONSULTANTS INTERNATIONAL (2017) – “Expatriate Incentive the Netherlands. The 30% regulation”, consultado a 20 de abril de 2018. Disponível em: https://www.tax-consultants-international.com/read/30_percent_regulation_netherla#2

²⁶ Exemplos: custos com a manutenção da casa que tem no país de origem, despesas de viagem tanto seus como da sua família, chamadas de longa distância, custos relativos à habitação que tem na Holanda, tal como água, luz etc...

O regime português tem um âmbito mais alargado do que o regime holandês tendo em conta que este apenas é aplicado aos trabalhadores dependentes²⁷, sendo necessária a celebração de um contrato de trabalho com uma entidade empregadora residente na Holanda ou com um estabelecimento estável aí localizado de uma entidade não residente (Amorim & Mendes, 2016).

É requisito de aplicação deste regime, o acordo entre o trabalhador e o empregador ter sido reduzido a escrito²⁸, tendo aquele de fazer um pedido à administração fiscal holandesa no prazo de quatro meses a contar a partir do momento em que começou a exercer funções.

É, ainda, condição, o trabalhador ter sido recrutado ou transferido pela empresa holandesa, incumbindo àquele a prova desses factos, ou seja, que foi recrutado ou transferido enquanto se encontrava a viver noutro país a 150km ou mais da fronteira holandesa durante, pelo menos, 16 dos 24 meses anteriores ao início do trabalho na Holanda.

Para a aplicação deste regime, impõe-se que o sujeito recrutado possua competências que não existem ou que são raras de se encontrar na Holanda²⁹ (algo de semelhante ao que ocorre em Portugal quando está em causa uma “atividade de elevado valor acrescentado”). O cumprimento deste requisito é aferido tendo em consideração a idade do sujeito, curriculum vitae, grau de estudos e a experiência funcional. Para poder ser aplicado o regime, o salário anual tributável do contribuinte não pode ser inferior a 37 296€ (valor de 2018) existindo 2 exceções: a primeira, quando tenha o grau de Mestre e uma idade inferior a 30 anos, em que o valor mínimo de salário é 28 350€ (valor de 2018)³⁰; a segunda, relativa aos cientistas, investigadores de universidades e instituições reconhecidas e ainda médicos em formação em que não existe o requisito de salário anual mínimo.

Exemplificando a aplicação deste regime: um indivíduo com 40 anos de idade que receba anualmente 120 000€, cumpre este critério mínimo porque, após aplicado os 30% *ruling*, o salário tributável será de 84 000€, superior, portanto, ao salário mínimo

²⁷ Uma forma de combater esta limitação seria talvez, criando uma Dutch B.V. (Besloten Vennootschap, ou private limited liability company), estabelecimento estável holandês, e ser inscrito como trabalhador dessa mesma entidade.

²⁸ Este requisito pode ser cumprido por meio de uma cláusula inserida no contrato de trabalho que estabeleça a aplicação do regime.

²⁹ O denominado “the specific expertise test”

³⁰ Para consultar valores correspondentes a anos anteriores, EXPATAX (2016), “30% ruling”. Disponível em: <https://www.expatax.nl/30ruling>

tributável. Já um sujeito que tenha um salário anual de 40 000€, após aplicação do 30% ruling, teria um salário anual tributável de 28 000€, inferior, portanto, ao salário mínimo tributável que é de 37 296€. Logo só poderá beneficiar parcialmente do regime, até ao valor de 2704 € (40 000€- 37 296€), de forma a cumprir os requisitos mínimos de tributação.

No que tange ao período de tempo em que os sujeitos podem usufruir deste regime, em 01 de janeiro de 2012 o prazo foi reduzido de 10 para 8 anos.

Quanto ao próximo ponto, é necessário, antes, perceber como funciona o sistema fiscal holandês. Este divide os rendimentos em três categorias: a “*box 1*”, a “*box 2*” e a “*box 3*”. Cada “*box*” engloba diferentes tipos de rendimento, sendo aplicada uma taxa de imposto diferente. Na “*Box 1*” são tributados os rendimentos do trabalho e da habitação própria, incluindo lucros de negócios, ordenados, pensões, benefícios da segurança social, utilização de viatura colocada à disposição pela empresa, rendimentos provenientes da ocupação pelo proprietário da sua habitação principal. Na “*Box 2*” rendimentos e ganhos de capitais de empresas detidas, rendimentos (dividendos ou mais-valias) oriundos de determinadas sociedades, ou seja, participações sociais, em cujo capital o contribuinte detém uma participação direta ou indireta nunca inferior a 5%. Por último, na “*Box 3*” são tributados os rendimentos de capitais, como por exemplo, participações sociais (não integradas na *Box 2*), obrigações, depósitos bancários, propriedades imobiliárias (com exceção da habitação própria, incluída na *Box 1*) e os provenientes de empréstimos concedidos (Evaristo, 2014).

Os beneficiários do *30% ruling* podem optar por ser considerados como não residentes parciais na Holanda, para efeitos fiscais. Mediante esta opção, o sujeito será considerado como residente na Holanda para efeitos da “*box 1*”, pagando imposto no que diz respeito a esses rendimentos. Contudo, no que respeita aos rendimentos da “*box 2*” e “*box 3*”, o sujeito será, para efeitos fiscais, considerado como não residente, independentemente de viver na Holanda, pelo que esses rendimentos não serão tributados. Tal opção tem, no entanto, as suas desvantagens. Optando-se pelo regime fictício de não residente, determinadas deduções de carácter pessoal, tais como créditos de imposto, não podem ser reclamados.

Numa análise comparativa entre o regime holandês e o português, é perceptível as limitações, em termos de abrangência, daquele em relação a este, tendo em conta que o nosso regime abrange tanto os trabalhadores independentes como os independentes e

aquele somente se aplica a trabalhadores numa relação de dependência. Importa ainda o facto de o regime português se aplicar também a pensionistas³¹.

Comparando a tributação, o regime holandês apenas tributa 70 % dos rendimentos do trabalho dependente, enquanto que Portugal aplica aos mesmos rendimentos uma taxa de 20 % quando decorram de atividades de elevado valor acrescentado. Para além disso, regime holandês não confere nenhum tratamento especial aos rendimentos do trabalho dependente de fonte estrangeira, enquanto que o regime português prevê que esses rendimentos estejam isentos de tributação (mediante o cumprimento de determinados requisitos, referidos no ponto 2). Outra diferença de que cumpre fazer menção é a necessidade da existência de um contrato de trabalho com uma entidade empregadora, prevista no regime holandês, para poder aproveitar a *30% ruling*, enquanto que o nosso regime não tem essa exigência. Quanto ao período do qual é possível beneficiar do regime, o português estende-se por 10 anos, enquanto que o holandês apenas por 8 anos.

4.3- França

Tal como em Portugal, os residentes em França quer sejam franceses ou estrangeiros, são tributados de acordo com o *worldwide income principle*. Relativamente aos sujeitos que obtêm rendimentos em França, mas têm a sua residência fiscal noutra país, são tributados apenas pelos rendimentos de fonte francesa.

O sistema fiscal francês prevê, no artigo 155B do *Code Général des Impôts*, um regime especial para não residentes habituais, de forma a idealizar França como um país fiscalmente mais atrativo para trabalhadores com um nível de competências elevado. Este regime aplica-se a trabalhadores destacados temporariamente para trabalhar em França, quer sejam trabalhadores dependentes (que podem ser contratados por um empregador estrangeiro ou por uma empresa existente em França), quer a trabalhadores independentes. Em relação a estes o regime não é tão simples e benéfico, visto que têm de realizar uma das atividades previstas na lei (profissões que requerem qualificações especiais), ou então, investir mais de 770 000€ em empresas de pequena ou média dimensão localizadas na UE ou nos Estados da EEE (na Noruega ou na Islândia, mas não

³¹ Que, como já foi referido, é bastante importante no regime existente em Portugal que apesar de não beneficiar fiscalmente o país, beneficia, através do aumento consumo e do investimento.

no Liechtenstein) (Borges & Sousa, 2009). Têm de manter tais participações durante, pelo menos, 5 anos.

Para aplicação deste regime, os trabalhadores têm de preencher dois requisitos: não terem sido residentes fiscais em França nos 5 anos civis imediatamente anteriores ao início do seu trabalho e tornarem-se residente para efeitos fiscais (condições iguais às existentes no regime português).

Este regime dispõe de duas opções: o beneficiário pode optar por uma isenção correspondente a 30% do rendimento tributável obtido em território francês ou por uma isenção total correspondente ao suplemento do salário recebido devido a ter passado a trabalhar em França (o denominado de *prime d'impatriation*)³². Porém, nem todos os beneficiários podem optar. Apenas é dada opção de escolher a quem seja destacado diretamente por um empregador francês para trabalhar em França, enquanto que, os trabalhadores destacados por um empregador estrangeiro para trabalhar em França apenas podem beneficiar da isenção relativa ao suplemento de salário correspondente ao destacamento. No que concerne aos trabalhadores independentes, estes têm direito à isenção correspondente a 30% do rendimento obtido em França³³. Para os trabalhadores dependentes o regime também prevê uma isenção para a parte da remuneração relacionada a dias de trabalho estrangeiros, desde que estes rendimentos provenham de trabalho realizado fora de França, mas no interesse direto e exclusivo do empregador Francês.

Porém, existe uma limitação global: da isenção de tributação de 30% do salário ou da isenção do *prime d'impatriation*, mais a isenção da remuneração correspondente aos dias de trabalho fora de França no interesse do empregador francês, não pode resultar que mais de 50% do rendimento total do beneficiário fique isento de tributação. Para além disso, o rendimento que permanece tributável após a aplicação do regime, não pode ser inferior à remuneração paga a uma pessoa singular, que não beneficie do regime, e que se encontre a trabalhar num emprego semelhante ao do beneficiário. Caso isso aconteça, a diferença será adicionada ao rendimento tributável para que assim o beneficiário

³² Correspondendo às despesas extra que o sujeito tem em virtude do destacamento, como sejam, despesas com o alojamento, com a diferença do custo de vida com o país de origem do beneficiário, custos com transportes, etc.

³³ KPMG (2017), “France - Income Tax”, Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/france-income-tax.html>

declare, no mínimo, o mesmo rendimento tributável que um trabalhador local na mesma situação (Borges & Sousa, 2009).

No que diz respeito ao período de duração do regime, é de 5 anos a contar desde o ano do destacamento, se este ocorreu antes de 6 de julho de 2016. Relativamente aos destacamentos em data posterior, o período é de 8 anos (que, comparando com o de 10 anos do regime português, é mais curto).

No que tange a rendimentos de outras categorias que não trabalho (independente e dependente), apesar de não ser dado um tratamento ao nível do dos RNH em Portugal, o regime francês estabelece, relativamente ao trabalhadores abrangidos pelo regime em questão, que os juros e dividendos, os ganhos de capital provenientes da venda de valores mobiliários, direitos de autor e royalties recebidos de um país com o qual a França celebrou um CDT que inclua uma cláusula de assistência mútua relativa à cobrança de impostos, são apenas tributadas em metade do seu valor.

Além do regime do artigo 155B, o sistema fiscal francês possui um regime especial para trabalhadores destacados temporariamente para *headquarters* de multinacionais localizadas em território francês. O trabalhador poderá beneficiar de isenção no que respeita ao pagamento, pela entidade empregadora, das despesas associadas ao trabalho no estrangeiro. Despesas que correspondem, entre outras, às que o trabalhador tem com a habitação em França, com a educação dos filhos e, caso a família do trabalhador tenha permanecido no país de origem, com a licença para ir visitar a família, taxas alfandegárias, custos relativos ao aluguer de automóvel e as despesas resultantes da diferença da carga fiscal a que é sujeito em França com a que suportaria no país de origem.

Para poderem beneficiar deste regime, é necessário que os trabalhadores não permaneçam em França como empregados assalariados por mais de 6 anos, e que não tenham sido contribuintes em França no ano anterior ao destacamento.

Em suma, assinalamos as limitações do regime francês, quando comparado com o regime português, principalmente no que toca aos rendimentos de fonte estrangeira, pois o regime francês apenas, pontualmente, cria condições especiais de tributação (caso dos rendimentos do trabalhador no estrangeiro ao serviço do empregador francês). Assim, podemos concluir que o regime francês “foi criado para os impatriados e dirige-se aos rendimentos de fonte francesa por estes obtidos” (Borges & Sousa, 2009).

4.4- Malta³⁴

Apesar de não ser um dos países com o qual Portugal partilha maior ligação, não podemos deixar de fazer uma breve análise ao regime fiscal de Malta devido à sua crescente popularidade. Considerado como um destino agradável devido ao seu clima, baixa criminalidade e boas infraestruturas, Malta possui ainda um sistema fiscal bastante atrativo a nível internacional.

No que respeita às pessoas singulares residentes e domiciliadas em Malta, a tributação incide sobre o rendimento global (*worldwide income principle*). A taxa de imposto é progressiva, tendo como expoente máximo 35%.

Porém, no que toca às pessoas residentes e não domiciliadas em Malta, o regime de residência ordinário torna-se mais atrativo. A estas, a tributação incide apenas sobre os rendimentos obtidos ou remetidos para Malta e mais-valias aí obtidas. Estando excluídos de tributação os rendimentos obtidos fora de Malta que não sejam para aí remetidos e as mais-valias obtidas fora de Malta, independentemente de serem remetidas ou não.

Malta tem ainda conseguido atrair muitos expatriados através de regimes especiais com uma taxa fixa de 15%.

4.4.1- *The Residence Programme*

As pessoas singulares que sejam nacionais da UE (exceto Malta), EEE ou Suíça e não sejam domiciliadas em Malta, podem candidatar-se a este programa.

Os requisitos que o requerente tem de cumprir são:

a) Receber rendimentos regulares e suficientes para se sustentar a si e ao seu agregado familiar;

b) Deter ou arrendar um imóvel qualificado em Malta; um imóvel será considerado qualificado se:

1. Valor de compra: maior ou igual a € 275.000

³⁴ COMMISSIONER FOR REVENUE (2017) – “Special Schemes”. Disponível em: <https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/personaltax/Pages/Special-Schemes.aspx>

2. Valor anual do arrendamento: maior ou igual a € 9.600
 3. O beneficiário ocupe o imóvel como residência principal
 4. O imóvel não seja partilhado com outros indivíduos, com exceção de familiares;
- c) Estar coberto por seguro de saúde tal como o seu agregado familiar;
 - d) Não beneficiar de outro regime de tributação especial;
 - e) Ter documento de viagem válido; e
 - f) Ser uma pessoa apta e idónea.

Relativamente à tributação em si, os beneficiários do programa estão sujeitos a uma taxa fixa de imposto de 15% sobre o rendimento obtido no estrangeiro e enviado para Malta, com uma responsabilidade fiscal mínima de € 15.000 por ano. Em comparação, Portugal isenta de tributação os rendimentos de fonte estrangeira que se enquadrem no regime dos RNH e, para além disso, não estabelece responsabilidade fiscal mínima.

Quanto aos rendimentos obtidos em Malta, estes estarão sujeitos a uma taxa fixa de 35%. Imposto alto comparado com a taxa fixa de 20% aplicável aos rendimentos líquidos das categorias A (trabalho dependente) e B (trabalho independente) auferidos em “atividades de elevado valor acrescentado”, por RNH em território português.

Os sujeitos que não sejam nacionais da UE (exceto Malta), EEE ou Suíça e não sejam domiciliadas em Malta podem candidatar-se a um regime denominado *The Global Residence Programme* que, pelas suas semelhanças a nível de requisitos de acesso e taxas de tributação com o *The Residence Programme*, não iremos analisar de forma a evitar um discurso repetitivo.

4.4.2- *The Malta Retirement Programme*

Tal como Portugal, também Malta criou condições para atrair reformados. Porém, este só se destina a nacionais de países da UE/ EEE e da Suíça.

O acesso a este regime está sujeito ao cumprimento de diversos requisitos por parte do requerente:

- Auferir uma pensão³⁵ estrangeira (comprovada por documento), e esta ser remetida para Malta. Esta pensão deve constituir pelo menos 75% do rendimento tributável do beneficiário;

- Possuir um imóvel em Malta adquirido em ou após 1 de julho de 2013 por um valor não inferior a € 275.000, ou arrendar uma propriedade imóvel em Malta por um valor não inferior a 9 600 euros por ano. Se a propriedade for adquirida após 1 de janeiro de 2011, mas antes de 1 de julho de 2013, o valor da propriedade não deve ser inferior a € 275.000.

- Não beneficiar de outro regime de tributação especial;

- Não deve este ser nem se tornar um nacional de Malta ou de um terceiro não abrangido por este regime;

- Não deve ser domiciliado em Malta nem pretender estabelecer o seu domicílio em Malta no prazo de cinco anos a contar da data do pedido do estatuto fiscal especial;

- Deve possuir um seguro de saúde que cubra a si e aos seus dependentes; e

- Deve ser considerado uma pessoa saudável e adequada sendo isso objeto de avaliação antes da atribuição do benefício.

Após concedido o acesso ao regime, o sujeito deve residir em Malta pelo menos 90 dias por ano durante um período de cinco anos e não deve residir em qualquer outra jurisdição por mais de 183 dias, durante um ano civil.

O beneficiário será sujeito a imposto à taxa fixa de 15 %, em quaisquer rendimentos de fonte estrangeira, recebidos em Malta. Enquanto que Portugal, para além de ter um regime aplicável aos pensionistas menos exigente, isenta as pensões de tributação quando provenientes de fonte estrangeira mediante o cumprimento dos requisitos já mencionados. Acrescendo que quem beneficie do regime maltês tem de pagar um imposto mínimo anual de € 7500, mais €500 por cada dependente.

Qualquer rendimento que surja em Malta estará sujeito a imposto a uma taxa fixa de 35%.

³⁵ Considera-se como pensão os pagamentos periódicos pagos a um ex-funcionário em relação a emprego que teve no passado, incluindo as remunerações pagas pelos serviços prestados a um Estado, a uma subdivisão política ou a uma autoridade local, as remunerações pagas em anuidades vitalícias ou temporárias, assim como renda regular de plano de aposentadoria ocupacional, plano de aposentadoria pessoal no exterior e apólices de seguro. No sentido contrário, não inclui uma pensão sob a forma de uma quantia fixa sem pagamentos periódicos de pensão ou qualquer soma de capital recebida por meio de comutação de pensão, aposentadoria ou gratificação por morte ou recebida como uma compensação consolidada por morte ou lesões parcialmente isentas.

4.4.3- *Highly Qualified Persons*

Malta possui um regime destinado a atrair trabalhadores para exercer cargos de topo em empresas pertencentes a três áreas de atividade: serviços financeiros, *igaming*³⁶ e setor da aviação.

Para poder beneficiar deste, o cargo tem de ser exercido numa empresa licenciada ou reconhecida pela *Malta Financial Services Authority*, pela *Lotteries and Gaming Authority* ou pela *Authority for Transport in Malta* dependendo da área de atividade da empresa.

O sujeito que pretende aderir a este regime tem de:

- Possuir qualificações profissionais para exercer o cargo e ter pelo menos cinco anos de experiência;
- Não beneficiar de outro regime especial existente em Malta;
- Não ser domiciliado em Malta;
- Receber rendimentos regulares e suficientes para se sustentar a si e ao seu agregado familiar;
- Residir numa habitação que cumpra as normas de segurança e saúde;
- Estar coberto por seguro de saúde; e
- Possuir passaporte válido.

Os rendimentos provenientes do contrato de trabalho celebrado sobre este regime são tributados a uma taxa fixa de 15% desde que o rendimento anual seja de pelo menos € 75.000. Essa taxa é imposta até um rendimento anual máximo de € 5.000.000, o excesso está isento de imposto. Quanto ao período durante o qual os sujeitos podem beneficiar do regime, para cidadãos da UE/EEA/Suíça esse é de 5 anos, para cidadãos dos restantes países o mesmo será de 4 anos,

Comparando este ao regime português, é de notar uma certa semelhança entre ambos, no sentido que, no maltês os rendimentos têm de ser provenientes do exercício de cargos importantes em empresas de determinadas áreas de atividade, enquanto que no nosso regime os rendimentos de categoria A auferidos em território português, para beneficiarem do regime têm de ser provenientes do exercício de “atividades de elevado

³⁶ Empresas que se dedicam a jogos de apostas online, o denominado *online gambling*.

valor acrescentado”. No que toca à tributação, a taxa de 15% aplicável aos rendimentos sobre o regime de Malta é mais baixa que a taxa de 20% que Portugal aplica aos rendimentos de categoria A auferidos por beneficiários do regime dos RNH em Portugal, em “atividades de elevado valor acrescentado”. Porém, o acesso ao regime de Malta não é de todo o mais simples, no sentido de ser mais exigente ao nível dos requisitos exigidos aos sujeitos que pretendam beneficiar dele, do que os existentes no acesso ao regime dos RNH.

4.5 Síntese dos regimes

| | Condições de Acesso | Tributação dos Rendimentos | | Período de aplicação |
|-----------------|--|--|--------------------------------------|---|
| | | Rendimentos de fonte nacional | Rendimentos de fonte estrangeira | |
| Portugal | - Não ter sido considerado residente em Portugal nos 5 anos anteriores; -Ser residente fiscal. | Rendimentos Cat. A e B (“atividades de elevado valor acrescentado”) - tributação taxa 20% | Isentos | 10 anos |
| Espanha | -Não ter sido considerado residente em Espanha nos 10 anos anteriores; - Ser residente fiscal; - Celebração de contrato de trabalho. | Rendimento de Trabalho dependente – taxa: 24% até aos € 600.000 anuais 45% superior a € 600.000 € anuais | Juros Dividendos e Royalties Isentos | 6 anos (ano em que ocorre a mudança mais 5) |

Quadro 1- Resumo dos regimes em análise (Elaboração Própria)

| | Condições de Acesso | Tributação dos Rendimentos | | Período de aplicação |
|----------------|---|---|--|--|
| | | Rendimentos de fonte nacional | Rendimentos de fonte estrangeira | |
| Holanda | <ul style="list-style-type: none"> - Celebração de contrato de trabalho; -Ser recrutado por empresa holandesa e provar que se encontrava a viver a mais de 150 km da fronteira holandesa durante 16 dos últimos 24 meses anteriores ao início do trabalho; -Possuir competências especializadas | Subsídio não tributável correspondente a 30 % do salário de trabalho dependente | ----- | 8 anos |
| França | <ul style="list-style-type: none"> - Trabalhadores dependentes: contratados por um empregador estrangeiro ou por uma empresa existente em França; -Trabalhadores independentes: exercerem profissões que requerem qualificações especiais, ou, investir em empresas de pequena ou média dimensão localizadas na UE ou nos Estados da EEE, tendo de manter as participações durante, pelo menos, 5 anos; -Não ter sido considerado residente em França nos 5 anos anteriores; -Ser residente fiscal. | Trabalhadores dependentes: <ul style="list-style-type: none"> -Isenção de 30% do rendimento tributável, ou -Isenção total do suplemento do salário recebido devido a ter passado a trabalhar em França (<i>prime d'impatriation</i>). * Trabalhadores independentes: <ul style="list-style-type: none"> -Isenção de 30% do rendimento tributável | Isenção da remuneração de trabalhadores dependentes relacionada a dias de trabalho estrangeiros, que provenham de trabalho realizado no interesse direito e exclusivo do empregador Francês. * | 5 anos (destacamentos posteriores a 6 de julho de 2016 período é de 8 anos) |
| | | * Da junção destes, não pode resultar que mais de 50% do rendimento total do beneficiário fique isento de tributação | | |

Quadro 1- Resumo dos regimes em análise (continuação)
(Elaboração Própria)

| | | Condições de Acesso | Tributação dos rendimentos | |
|-------|---------------------------------------|---|-------------------------------|---|
| | | | Rendimentos de fonte nacional | Rendimentos de fonte estrangeira |
| Malta | <i>The Residence Programme</i> | <p>Nacionais da UE (exceto Malta), EEE ou Suíça que não sejam domiciliadas em Malta</p> <p>a) Recebem rendimentos regulares e suficientes para se sustentar a si e ao seu agregado familiar;</p> <p>b) Detenham ou arrendem um imóvel qualificado em Malta;</p> <p>c) Possuam seguro de saúde tal como o seu agregado familiar;</p> <p>d) Não beneficiem de outro regime de tributação especial;</p> <p>e) Tenham documento de viagem válido; e</p> <p>f) Sejam pessoas aptas e idóneas.</p> | Taxa fixa de 35%. | Taxa de 15% sobre rendimentos enviados para Malta (responsabilidade fiscal mínima de € 15.000 por ano) |
| | <i>The Malta Retirement Programme</i> | <ul style="list-style-type: none"> - Auferir uma pensão estrangeira, e esta ser remetida para Malta. Esta pensão deve constituir pelo menos 75% do rendimento tributável do beneficiário; - Possuir um imóvel em Malta - Não beneficiar de outro regime de tributação especial; - Não deve este ser nem se tornar um nacional de Malta ou de um terceiro não abrangido por este regime; - Não ser domiciliado em Malta nem estabelecer o seu domicílio em Malta no prazo de cinco; - Possuir seguro de saúde; e - Deve ser considerado uma pessoa saudável e adequada. | Taxa fixa de 35%. | Taxa fixa de 15 %, em rendimentos de fonte estrangeira, recebidos em Malta (Imposto mínimo anual de € 7500 + € 500 por cada dependente) |

Quadro 2- Divisão do regime de Malta (Elaboração própria)

| | | Condições de Acesso | Tributação dos Rendimentos | |
|-------|---------------------------------|--|--|----------------------------------|
| | | | Rendimentos de fonte nacional | Rendimentos de fonte estrangeira |
| Malta | <i>Highly Qualified Persons</i> | <ul style="list-style-type: none"> - Exercer cargos de topo em empresas pertencentes a três áreas de atividade: serviços financeiros, <i>igaming</i> e setor da aviação. - Possuir qualificações profissionais para exercer o cargo e ter pelo menos cinco anos de experiência; - Não beneficiar de outro regime especial existente em Malta; - Não ser domiciliado em Malta; - Receber rendimentos regulares e suficientes para se sustentar a si e ao seu agregado familiar; - Residir numa habitação que cumpra as normas de segurança e saúde; - Estar coberto por seguro de saúde; e - Possuir passaporte válido. | <p>Rendimentos provenientes do contrato de trabalho - taxa fixa de 15% (rendimento anual de pelo menos € 75.000). Rendimento anual superior a € 5.000.000, o excesso está isento de imposto.</p> | ----- |

Quadro 2- Divisão do regime de Malta (continuação)
(Elaboração própria)

5- A RESIDÊNCIA NAS CDT- ENQUADRAMENTO DA FIGURA DOS RNH NUM ÂMBITO INTERNACIONAL

Em matéria fiscal, a residência não assume um papel preponderante apenas a nível interno, mas também a nível internacional, pois revela-se fundamental na harmonia legislativa entre os diversos ordenamentos no que toca à tributação dos sujeitos.

Devido à crescente globalização da economia e desvalorização das fronteiras dos Estados como limites à circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, cada vez mais os Estados sentiram necessidade de “uniformizar, clarificar e unificar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado” (Gomes, 2011). É no cumprimento desse objetivo que surgem as CDT, que são acordos de vontade entre os estados contratantes, em que estes repartem entre si a competência tributária da forma mais conveniente, através dos elementos de conexão (fonte e residência). As CDT assumem assim um papel fundamental na eliminação da dupla tributação internacional.

Esta ocorre quando uma determinada situação está ligada a mais que um ordenamento jurídico e se integra na previsão normativa fiscal de ambos. Na medida em que os ordenamentos: não adotem o mesmo elemento de conexão (fonte ou residência), atribuindo competência a estados diferentes para tributar o mesmo rendimento; adotando o mesmo, mas com conteúdo diferente, por exemplo, residência fiscal ser uma noção que varia entre os estados contratantes; ou poderá acontecer que seguem critérios diferentes de quantificação ou avaliação da base tributável (Pereira, 2014).

As CDT têm como foco evitar a dupla tributação jurídica internacional, ou seja, a mesma pessoa (identidade do sujeito) e o mesmo rendimento (identidade do objeto), serem ambos tributados no mesmo período pelo mesmo imposto em Estados diferentes (Mendes, 2015).

Quanto à dupla tributação económica internacional, esta acontece quando duas entidades juridicamente distintas são tributadas pelo mesmo rendimento ou património (Pereira, 2014).

A CM OCDE tem sido o modelo mais utilizado pelos Estados na elaboração das CDT, como tal será esta que teremos em conta.

5.1- Conceito de Residência nas CDT

O art.º 4 da CM OCDE define “residente de um Estado Contratante”, considerando-o “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”.

À luz dos comentários da CM OCDE, esta definição revela-se crucial em três casos:

- a) Determinar o âmbito pessoal de aplicação da convenção;
- b) Resolver casos onde a dupla tributação ocorra em consequência da dupla residência;
- c) Resolver casos onde a dupla tributação ocorra como consequência da tributação pelos estados da residência e da fonte.

A Convenção, em vez de prever uma definição própria, remete para o direito interno dos estados contratantes a noção de residente. Assim sendo, não espanta que, tendo em conta que os Estados fixam critérios de residência semelhantes, ocorram situações em que o mesmo sujeito é considerado residente em mais que um estado, relativamente ao mesmo período. Para tentar atenuar o efeito que daí poderá decorrer, no nº2 do artº4 da CMOCDE estão estipuladas regras (*tie brake rules*) de modo a que a pessoa seja considerada como residente apenas num dos estados contratantes.

Estes critérios são aplicados de forma sucessiva, ou seja, caso a alínea a) não resolva o empate, segue-se para a seguinte, e caso não se aplique nenhuma das alíneas ao caso em concreto competirá às autoridades de cada estado acordar como se irá proceder. Vigora aqui o princípio da unicidade da residência, isto é, o sujeito passivo, quando é considerado fiscalmente residente num estado por aplicação das regras convencionais, é automaticamente havido como não-residente no outro, mesmo que este lhe atribua a qualidade de residente por aplicação da sua lei interna (Xavier, 2017).

5.2- Articulação do artigo 4º da CMOCDE e das CDT's celebradas por Portugal com o regime dos RNH

É importante verificar se os RNH podem invocar a qualidade de residentes em Portugal para beneficiarem da aplicação das CDT.

As CDT atribuem competência ao direito interno do estado contratante para definir e fixar o conceito de residente. Ora, a legislação portuguesa no disposto no n°8 do art°16 prevê que só podem ser considerados RNH os sujeitos passivos que, sejam considerados residentes em Portugal de acordo com o n°1 ou 2 do mesmo artigo.

Reforçamos essa ideia referindo o explanado no n° 9, 10, 11 e 12 do mesmo artigo visto que todos fazem referência à imperatividade do sujeito passivo RNH, antes de adquirir, esse estatuto ser considerado como residente em Portugal, ou seja, esta é uma condição *sine qua non* (Mendes, 2011).

Deste ponto advêm consequências a nível da qualificação do beneficiário como residente, em resultado da aplicação do n°2 art.4° da CM OCDE.

De acordo com o disposto no n°8 do art.16°, os sujeitos passivos, para beneficiarem do regime dos RNH, não podem ter sido considerados como residentes nos cinco anos anteriores ao ano em que passaram a ser qualificados como tal. Assim, também nos casos em que, estando preenchido um dos critérios aí previstos, a residência fiscal que decorre da lei interna seja afastada por aplicação das regras de desempate presentes no n°2 do artigo 4° da CM OCDE, não se verificará a condição de ter sido não residente nos cinco anos anteriores (Borges & Sousa, 2009).

Decorre do n°11 do art.16° que, para beneficiar do regime pelo período de dez anos, o sujeito tem de ser considerado residente em cada um desses anos fiscais. Logo, o sujeito poderá ser considerado como residente em território português por aplicação do n°1 ou 2 do art.° 16, mas que por força da aplicação das regras de desempate das CDT celebradas por Portugal, pode passar a ser considerado como residente no outro Estado Contratante, perdendo assim a residência fiscal em Portugal e, conseqüentemente a possibilidade de beneficiar do regime dos RNH em determinado ano fiscal, sendo então tributado em Portugal como não residente (Borges & Sousa, 2009).

5.3- Método de eliminação da dupla tributação jurídica internacional

As medidas para eliminar a dupla tributação internacional, podem ser unilaterais, quando previstas pelos estados no seu direito interno ou bilaterais, quando acordadas entre estados através da celebração de uma CDT. Segundo estas, geralmente o que

acontece é o estado da fonte poder tributar os rendimentos aí originados, dentro dos limites previstos na Convenção, cumprindo ao Estado da residência eliminar a dupla tributação (Pinho e Silva, 2015), o que pode ser feito através de dois métodos, o da isenção previsto no art.23.º - A, e o crédito de imposto previsto no artigo 23.º - B (ambos da CMOCDE).

No primeiro, o Estado da Residência isenta de tributação os rendimentos que podem ser tributados no Estado da Fonte. Porém, esta isenção poderá ser progressiva, quando os rendimentos provenientes do exterior apesar de isentos são tidos em consideração para efeitos de determinação da taxa de imposto aplicar aos restantes rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos.

No segundo, o estado da residência também tributa os rendimentos que podem ser tributados no estado da fonte, incluindo-os no rendimento tributável global. Todavia à coleta determinada incluindo tais rendimentos, deduz-se o imposto pago no país da origem ou fonte dos rendimentos (Xavier, 2017). Este método pode, nos termos do artigo 81 n.º1 do traduzir-se numa imputação integral, permitindo a dedução do total de imposto pago, no país de fonte, ou numa imputação normal, permitindo a dedução no Estado da residência, embora limitada à fração do imposto calculado segundo as regras do país de residência que corresponderia aos rendimentos de fonte estrangeira. (Mendes, 2015)

Portugal na maioria das CDT por si celebradas, obrigou-se a eliminar a dupla tributação jurídica internacional através da utilização do método do crédito de imposto, enquanto que o método previsto para eliminar a dupla tributação no regime dos RNH é o da isenção (Borges & Sousa, 2009; Mendes, 2015).

Será que o Estado português, ao estabelecer este método para os RNH, viola o direito internacional, nas CDT por ele subscritas? Não nos parece que seja o caso, na medida em que o estado português, ao prever para os RNH o método da isenção, está a facultar um regime mais favorável à eliminação da dupla tributação internacional do que aquele a que se comprometeu nas CDT por si celebradas. Logo, não nos parece que Portugal possa ser censurado por disponibilizar um regime mais favorável, pois esta é uma opção que diz respeito à soberania fiscal do próprio Estado (Borges & Sousa 2009). No entanto, caso o sujeito passivo opte pela aplicação do método do crédito imposto, invocando esse direito por força de uma CDT celebrada entre Portugal e um outro estado,

ou da aplicação do nº1 do art.81, será este o método de eliminação de dupla tributação a aplicar³⁷.

5.4- Tributação dos rendimentos de fonte estrangeira dos RNH do ponto de vista das CDT

Esta relação existente entre as CDT e o regime dos RNH português não é pacífica. A articulação do método da isenção do regime dos RNH aplicável aos rendimentos de fonte estrangeira e a repartição do direito à tributação operada pelas CDT coloca dois problemas que merecem a devida explicação.

Decorre do nº4 do art.81 que os rendimentos provenientes do trabalho dependente auferidos no estrangeiro por beneficiários do regime dos RNH estão isentos de tributação em Portugal se, em conformidade com a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com o estado da fonte, forem aí tributados. Ora, o nº 1 do art.15 da CMOCDE estabelece que “os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado”. Logo, as soluções previstas nos dois ordenamentos configuram uma verdadeira oposição, atribuindo competências a Estados diferentes para tributar o mesmo rendimento. Não obstante, existe alguma flexibilidade no regime das CDT, pois que este permite ao estado da fonte tributar esses rendimentos desde “que o emprego seja exercido no outro estado contratante”.

Esta tributação a ocorrer no estado da fonte está, porém, sujeita a requisitos que de acordo com o nº 2 do art.º 15 da CMOCDE, são: que o beneficiário resida neste Estado mais do que 183 dias em qualquer período de doze meses, que a remuneração seja paga por uma entidade patronal nesse Estado ou que seja suportada por um estabelecimento estável que a entidade patronal detenha nesse Estado. Assim, seria possível os rendimentos do trabalho dependente auferidos no estrangeiro por beneficiários do regime dos RNH português serem tributados no estado da fonte.

³⁷ O anexo L, que deve ser entregue pelos residentes não habituais juntamente com a declaração anual de rendimentos (Modelo 3) para além de outras funções, é utilizado como forma de os beneficiários do regime dos RNH indicarem o método pretendido para eliminar a dupla tributação internacional.

Não obstante essa possibilidade, a coerência entre ambos os ordenamentos não deixa de ser problemática, na medida em que, comparando o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 16 - considera residente em Portugal quem, num período de 12 meses, aqui permanecer por 183 dias seguidos ou interpolados-, e o disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 15 da CMOCDE,- que permite a tributação dos rendimentos pelo Estado da Fonte se o sujeito passivo residir, num período de 12 meses, nesse Estado por mais de 183 dias- as normas estão em completa desarmonia. Como será possível um sujeito que permanece em Portugal por mais de 183 dias num determinado período, e por isso se torna residente, permanecer no estado da fonte dos rendimentos mais de 183 dias? Não pode. Se tal situação ocorresse, não poderia ser considerado residente em Portugal por aplicação da alínea a) do n.º 1 do art.º 16. Porém a concordância entre a al b) do n.º 1 do art.º 16 e a alínea a) do n.º 2 do art.º 15 da CMOCDE já se afigura possível, visto que, o sujeito não precisa de permanecer em Portugal durante 183 dias, necessitando apenas, de em qualquer dia num período de 12 meses, possuir residência que faça supor a intenção de a manter e ocupar. Neste caso o sujeito poderá passar mais de 183 dias no Estado da fonte num período de 12 meses e possuir em Portugal uma residência que preencha esses requisitos. Porém nestes casos é preciso fazer uma verificação mais cuidada do cumprimento dos requisitos, visto que, como já foi referido no ponto 1.3, a intenção de manter e ocupar a residência como habitual resulta de condições objetivas que a façam supor. O sujeito poderá ter intenção de manter a habitação em Portugal, mas não a de a ocupar mais como residência habitual.

Já relativamente às alíneas b) e c) do artigo 15º da CMOCDE o enquadramento não será problemático, visto que, basta que o pagamento seja feito por uma entidade residente no estado da fonte, para este ter competência para tributar tais rendimentos.

Outra problemática é relativa aos rendimentos de categoria H, auferidos no estrangeiro por beneficiários do regime dos RNH. Decorre do n.º 6 do artigo 81º que as pensões auferidas por RNH, provenientes de outros países, beneficiam do método da isenção, desde que sejam tributados no estado da fonte de acordo com a CDT celebrada ou não sejam considerados como obtidos em território português. É assim, necessário haver uma tributação efetiva no Estado da fonte, de acordo com a alínea a). Contrapondo com o artigo 18º da CMOCDE, que dispõe que “as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado”, temos que as CDT atribuem competência exclusiva ao estado da residência para tributar as pensões. O dilema nestas situações

resulta da necessidade de um sujeito beneficiário do regime dos RNH português ser considerado residente, donde resulta que Portugal, segundo a CMOCDE tem competência exclusiva de tributação das pensões. Porém, o regime dos RNH, na al. a) do nº6 do artigo 81º, prevê que para haver isenção desses rendimentos Portugal exigiria a tributação efetiva dos rendimentos no estado da fonte, de acordo com a CDT celebrada com esse estado contratante. Desta conjugação de normas resulta que, se a CDT entre o país pagador da pensão e Portugal definir que o país de origem da pensão não a pode tributar (situação mais comum), ocorrerá uma situação de dupla não-tributação,

Apesar da oposição destas soluções normativas, o certo é que o regime português, na já mencionada al. b), dispõe de uma solução que permite a Portugal isentar tais rendimentos mesmo que estes não sejam sujeitos a uma tributação efetiva no Estado da fonte, bastando que, os mesmos não sejam considerados como obtidos em Portugal. Ora tais rendimentos, dificilmente seriam considerados como obtidos em território português, uma vez que estas pensões resultam de trabalho que os sujeitos passivos exerceram noutros Estados. Logo, os rendimentos da categoria H provenientes do estrangeiro poderão estar abrangidos por uma dupla isenção no âmbito do regime dos RNH.

Podemos questionar se estas situações foram propositadamente pensadas pelo legislador português, ou seja, se o seu intuito foi permitir o acesso a uma “dupla isenção” pelos beneficiários do regime dos RNH. A resposta não poderá deixar de ser afirmativa. O espírito da lei aponta claramente nesse sentido: o regime dos RNH foi pensado para atrair sujeitos passivos para Portugal através da criação de uma harmonia fiscal, interna e externa, que permitisse aos beneficiários aproveitar ao máximo as regalias fiscais que prevê. Face a este panorama o legislador, sem distorcer o conceito de residente em Portugal e usando esse como um requisito *a priori* de acesso ao regime, criou este de forma a “contornar” a exigência de tributação efetiva das CDT que, de outro modo, seria necessário para beneficiar da isenção. O regime nada mais faz do que usar a letra da lei a seu favor.

6- CONCLUSÃO

Nos primórdios da vigência do regime dos RNH, Borges e Sousa (2009) afirmaram que este “representa uma rutura com a tradição tributária nacional” e que se esperava que as “boas intenções legislativas” que suportaram a criação do regime não fossem adulteradas pela “má vontade administrativa”. Apesar da excessiva burocratização, até à publicação da Circular nº 9/2012, podemos afirmar que o regime tem desempenhado os objetivos a que se propôs, ou seja, o aumento do investimento no nosso país bem como a atração de trabalhadores qualificados.

Numa análise comparativa, o regime dos RNH português pode asseverar-se como extremamente competitivo. Daí ser alvo de procura por parte de muitos estrangeiros que pretendem residir e efetuar investimentos, aproveitando deste modo, de isenções totais ou parciais de tributação (Amorim & Mendes, 2016). A não exigência de um contrato de trabalho, o prazo de dez anos em que se pode beneficiar do regime, as taxas e a aplicação a trabalhadores independentes, dependentes e a pensionistas são vertentes que explicam o sucesso do regime português.

Tem sido verificado um aumento da popularidade do regime no que toca aos pensionistas, uma vez que, da aplicação conjunta do regime dos RNH e das CDT celebradas por Portugal, é possível que estes rendimentos não sejam sujeitos a tributação nem em Portugal nem no Estado da fonte. Esta pragmática tem suscitado controvérsia junto de alguns países, que se têm sentido prejudicados pelo regime português. Apesar disso, não subscrevemos a opinião de que o regime devia de ser alterado.

Defendemos que a Portaria nº 12/2010 de 7 de janeiro, que contem a lista das atividades consideradas de elevado valor acrescentando, deveria ser revista de forma a aumentar as atividades nela previstas, no sentido que esta extensão atrairia mais sujeitos qualificados para Portugal. Neste sentido, arriscamos afirmar que a extensão da aplicação do regime aos desportistas profissionais seria exequível e concebível. Não obstante, entendemos que Portugal não tenha enquadrado essa profissão na portaria de modo a evitar o erro de Espanha.

O regime dos RNH é talvez uma das inovações fiscais mais dinamizadoras do séc. XXI tendo contribuído para o crescimento económico do nosso país. Porém, o Governo tem sido alvo de fortes pressões devido à carga fiscal aplicável no regime geral de tributação dos residentes em comparação com os benefícios fiscais que concede aos RNH. Desse modo, poderá estar para breve uma possível alteração ao regime, contudo as

consequências que daí advenham, poderão culminar no declínio total do regime. Como tal, de modo a prevermos o futuro, devemos estudar o passado.

BIBLIOGRAFIA

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA (2016) – “Trabajadores extranjeros desplazados en España”. Disponível em: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Ciudadanos/No Residentes viajeros y trabajadores desplazados/Trabajadores extranjeros desplazados en Espana/Regimen especial/Informacion sobre el regimen especial.shtml>, consultado a 10 de Março de 2018

AMORIM, José de Campos & Valter Nuno Dias MENDES “O regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e a sua comparação com outros países”, *In Revista de finanças públicas e direito fiscal*, A. 9, n.º 1, Coimbra: Almedina. (2016)

ARAÚJO, João & Martim MAGALHÃES (2017) – “Qual o problema do Regime de Residentes Não Habituais?”. Disponível em: <http://www.diarioimobiliario.pt/Opiniao/Qual-o-problema-do-Regime-de-Residentes-Nao-Habituais>, consultado a 24 de abril de 2018

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2017) – “IRS Regime Fiscal para o Residente Não Habitual”. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf, consultado a 21 de fevereiro de 2018

BORGES, Ricardo Palma & Pedro Ribeiro de SOUSA, “O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais”, *in Fiscalidade*, n.º 40 (Out – Dez), (2009)

CANO, Ester Millán (2015/2016) - *Régimen Especial de los Trabajadores Desplazados a Territorio Español* Trabajo Fin de Grado, Grado de Relaciones Laborales y Recursos Humanos Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas, Elche, Elche Universidad Miguel Hernández

COMMISSIONER FOR REVENUE (2017) – “Special Schemes”. Disponível em: <https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/personaltax/Pages/Special-Schemes.aspx>, consultado a 26 de abril de 2018

COURINHA, Gustavo Lopes (2011) - *A residência no direito internacional fiscal- Do abuso subjetivo das convenções*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas Especialidade de Direito Fiscal, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

EVARISTO, Hugo Alexandre Resende (2014) - *Uma proposta para a aproximação do sistema de tributação pessoal português ao Modelo Dual*, Dissertação de Mestrado em Gestão Fiscal, Lisboa, Instituto Superior De Gestão

EXPATAX (2016), “30% ruling”. Disponível em: <https://www.expatax.nl/30ruling>, consultado a 11 de março de 2018

FAUSTINO, Manuel, - “Os Residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, julho-dezembro, (2009)

FERREIRA, R. F. & Gonçalves, M. R - “A simplificação do regime dos residentes não habituais”. *Informação Fiscal* n.º 23 RFF Advogados., (2012).

FLORES, César António De Matos (2016) - *O elemento da residência fiscal das pessoas singulares*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico- Económicas, Porto, Universidade de Direito do Porto,

GOMES, Ana Teresa Pires (2011) - *A Dupla Tributação Internacional do Rendimento de Trabalho Dependente no Seio da União Europeia*, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto

IBERLEY (2017) – “Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (IRPF)”. Disponível em: <https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-aplicable-trabajadores-desplazados-territorio-espanol-irpf-22951>, consultado a 2 de fevereiro de 2018

KPMG (2017), “France - Income Tax”. Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/france-income-tax.html>, consultado a 20 de abril de 2018

KPMG (2018) – “Netherlands - Income Tax”. Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/Netherlands-income-tax.html>, consultado a 20 de abril de 2018

LUSA, “APEMIP considera que é “absurdo” alterar fiscalidade dos residentes não habituais”, Eco- Economia Online, 18/set/2017. Disponível em: <https://eco.pt/2017/09/18/apemip-considera-que-e-absurdo-alterar-fiscalidade-dos-residentes-nao-habituais/>, consultado a 20 de janeiro de 2018

MACÁRIO, José, “OE 2018: Governo pondera cobrar IRS a reformados estrangeiros”, *Jornal Económico*, 15/set/2017. Disponível em: <http://www.jornaleconomico.sapo.pt/noticias/oe-2018-governo-pondera-cobrar-irs-a-reformados-estrangeiros-209408>, consultado a 20 de janeiro de 2018

MACHADO, Jónatas E. M. & Paulo N. da COSTA, (2016) - *Manual de Direito Fiscal- Perspetiva Multinível*, Coimbra: Almedina

MENDES, Marta Filipa Ramos (2011) - *O Novo Regime Fiscal do Residente não Habitual (Análise à luz do Princípio da não Discriminação no Direito Europeu)*, Dissertação de Mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico- Económicas, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto

MENDES, Valter Nuno Dias (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 em Contabilidade e Finanças, Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

MESQUITA, Raquel (2014) - *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa

NABAIS, José Casalta, (2017) - *Direito Fiscal*, 2ª Ed., Coimbra: Almedina,

NOGUEIRA, Daniela Alexandra Pinto (2015) - *Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Porto, Universidade Católica do Porto

PEREIRA, Manuel H. F., (2014) - *Fiscalidade*, 5.ª Edição, Coimbra: Almedina

SILVA Alexandra Oliveira Pinho e (2015) - *A tributação dos Residentes Não Habituais- O caso Português*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade – Ramo Fiscalidade- Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

TAX CONSULTANTS INTERNATIONAL (2017) – “Expatriate Incentive the Netherlands. The 30% regulation”. Disponível em: https://www.tax-consultants-international.com/read/30_percent_regulation_netherla#2, consultado a 20 de abril de 2018

TIAGO, LUCÍLIA “Benefícios fiscais atraíram mais dez mil estrangeiros em 2016”, Diário de Notícias, 20/fev/2017. Disponível em: <https://www.dn.pt/dinheiro/interior/receio-de-mudanca-no-irs-trava-vinda-de-reformados-estrangeiros-8818793.html>, consultado a 20 de janeiro de 2018

TIAGO, LUCÍLIA “Receio de mudança no IRS trava vinda de reformados estrangeiros”, *Diário de Notícias*, 04/out/2017. Disponível em: <https://www.dn.pt/dinheiro/interior/receio-de-mudanca-no-irs-trava-vinda-de-reformados-estrangeiros-8818793.html>, consultado a 20 de janeiro de 2018

XAVIER, Alberto - “Introdução ao Direito Tributário Internacional”, in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 320, (1982)

XAVIER, Alberto (2017) - *Direito Tributário Internacional*, Reimpressão da 2.ª Edição Atualizada 2.ª Edição, Coimbra: Almedina