



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**TRIBUTAÇÃO DOS NÓMADAS DIGITAIS E A RESIDÊNCIA FISCAL:
CRITÉRIOS DE CONEXÃO OU DESCONEXÃO?**

Camila Gil Silva Garnel

Aluna n.º 142723061

Sob a orientação do Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos

Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

Lisboa, 31 de março de 2025

Agradecimentos

Ao Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos, pela orientação e aconselhamento.

À minha família e amigos, pelo apoio incondicional.

Sumário

Nesta dissertação o nosso foco será a definição da residência fiscal das pessoas individuais, com base nos critérios de conexão definidos no artigo 4.º da CMOCDE. De forma mais específica, será abordado o desafio da mudança de paradigma, nomeadamente com o aparecimento de realidades como o trabalho remoto e os nómadas digitais.

Depois de destrinçar o conceito de residência, que assumimos como pleno e inegável, abordamos os principais critérios de conexão, tendo por base a permanência, o centro de interesses vitais e a casa de morada permanente. Desta forma, é possível perceber o que é utilizado, na prática, para concretizar a residência fiscal de um sujeito, tomando conhecimento das formas em que estes critérios podem estar desatualizados à luz das tendências de globalização e mobilidade, que se verificam na atualidade.

Após esta análise, concluímos, relativamente a esta temática, com uma sugestão de alteração do próprio artigo 4.º da CMOCDE, aditando ainda a conceção do parágrafo 15 do comentário ao artigo 4.º da CMOCDE, definindo critérios mais amplos e mais modernos para definição do centro vital de interesses.

Neste exercício, temos por base uma análise que parte do geral para o particular, concluindo com uma análise crítica, quais os pontos de desatualização que estes critérios nos apresentam, sendo que, ainda assim, existem pontos positivos que, na nossa ótica, os critérios existentes mantêm.

Palavras-chave: Convenção Modelo sobre o Rendimento e o Património da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (CMOCDE), Residência, Critérios de Conexão, Centro de Interesses Vitais, Mobilidade, Digitalização, Nómadas Digitais.

Abstract

In this dissertation, our focus will be on defining the individual's tax residence based on the connection criteria defined in Article 4 of the OECD Model Tax Convention. Specifically, we will address the challenge of the paradigm shift, particularly with the emergence of realities such as remote work and digital nomads.

After dissecting the concept of residence, which we assume to be full and undeniable, we will address the main connection criteria, based on permanence, the center of vital interests, and the permanent home. In this way, it is possible to understand what is used in practice to distinguish a subject's tax residence, considering the ways in which these criteria may be outdated in light of the trends of globalization and mobility that are evident in our time.

Following this analysis, we will conclude, based on the understanding of the most influential authors of today regarding this topic, with a suggestion to amend Article 4 of the OECD Model Tax Convention, further adding the conception of paragraph 15 of the commentary on Article 4 of the OECD Model Tax Convention, defining broader and more modern criteria for determining the center of vital interests.

In this exercise, we base our analysis on a general-to-specific approach, concluding with a critical analysis of the outdated points these criteria present, while acknowledging that there are still positive aspects that, in our view, the existing criteria maintain.

In the final note, we leave some suggestions for future study.

Keywords: The Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), Residence, Connecting Factors, Centre of Vital Interests, Mobility, Digitalization, Digital Nomads.

Lista de Abreviaturas

BEPS – “*Base Erosion and Profit Shifting*”, em português, Erosão de Base e Transferência de Lucros

CIV – Centro de Interesses Vitais

CMOCDE – Convenção Modelo sobre o Rendimento e o Património da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

DAC – “*Directive of Administrative Cooperation*”, em português, Diretiva relativa à Cooperação Administrativa

e.g. – Por exemplo

IRS - Impostos sobre o rendimento incidente sobre as pessoas singulares

n.º – Número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p. – Página

para. – Parágrafo

pp. – Páginas

v. – Volume

Índice

Sumário	2
Abstract	3
Lista de Abreviaturas	4
1. Introdução.....	6
1.1. Contextualização	6
1.2. Objetivos e Delimitação da Pesquisa.....	8
1.3. Metodologia.....	9
1.4. Nómadas Digitais	10
1.4.1. Definição e Contextualização dos Nómadas Digitais.....	10
1.4.2. A Digitalização como uma Tendência Global.....	12
2. O Impacto dos Critérios de Conexão na determinação da Residência Fiscal	15
2.1. Os Elementos de Conexão	15
2.2. Definição de Residência Fiscal.....	17
2.2.1. Critérios Gerais para Determinação da Residência Fiscal	19
2.2.2. Diferenças entre Residência Fiscal e Residência Permanente	20
2.2.3. Caso Específico dos Nómadas Digitais	21
3. Critérios de Conexão e o Artigo 4.º da CMOCDE.....	24
3.1. Critérios de Conexão Baseados na Presença Física.....	24
3.2. Critérios de Conexão Baseados em Fatores Pessoais e Económicos	25
3.3. Desafios na Aplicação dos Critérios de Conexão para Nómadas Digitais	26
4. A Desatualização do Critério da Residência no Plano da Tributação	27
4.1. A Residência como um Mercado	29
4.2. Como Adaptar os Critérios de Conexão perante a Globalização.....	31
4.3. Os Critérios de Residência Devem Ser Substituídos?	35
4.4. O Centro de Interesses Vitais como Marco de Mudança?	39
5. Conclusão	46
Anexo 1 – Sugestão de Alteração ao Artigo 4.º da CMOCDE (Residência)	49
Anexo 2 – Sugestão de Alteração do Parágrafo 15 ao Artigo 4.º da CMOCDE	50
Bibliografia.....	51
Outros Documentos.....	58

1. Introdução

1.1. Contextualização

Previamente à pandemia da COVID-19, não existia uma grande representatividade do trabalho remoto, porém, a percentagem de pessoas a trabalhar remotamente passou de 10% em 2019 para 28% em 2023.¹ Esta tendência leva-nos a perceber novos padrões no comportamento dos trabalhadores, alterando, de forma irreversível, as práticas no setor do trabalho e levando a que existam graves repercussões ao nível da tributação.

A pandemia desencadeou uma experiência global de trabalho remoto, desafiando a conceção de que a interação presencial é crucial para uma maior produtividade, coordenação, troca de conhecimento e formação de equipas. Sem prejuízo das preocupações iniciais, este evento alterou, e continua a alterar o referido paradigma. O trabalho remoto tem sido comprovadamente associado a: **(i.)** aumento da produtividade; **(ii.)** redução dos custos operacionais para as empresas (incluindo diminuições nos investimentos imobiliários, aluguer de escritórios, contas de serviços e outros custos de manutenção de escritórios); **(iii.)** minimização de ineficiências (tal como, redução dos tempos de deslocação e outras ineficiências de tempo, como reuniões excessivas ou mais longas, e maior concentração dos funcionários); e **(iv.)** outras externalidades sociais positivas (melhor equilíbrio entre vida profissional e pessoal, redução do trânsito e das emissões de gases com efeito de estufa e alívio nos preços das habitações em áreas densamente povoadas).²

Em fevereiro de 2020 muitos trabalhadores ficaram retidos em locais diferente da sua residência “normal” ou “habitual”, sendo forçados a realizar o seu trabalho remotamente, em locais que não figuravam a sua residência habitual (conceito que concretizaremos, adiante). Porém, esta prática estendeu-se ao período posterior à COVID-19, moldando as práticas dos indivíduos e, foram

¹ STATISTA. (2025) “Percentage of employees who work from home all or most of the time worldwide from 2015 to 2023”, disponível em <https://www.statista.com/statistics/1450450/employees-remote-work-share/> (último acesso em 12 de outubro de 2024).

² ESCRIBANO, E. (2024). “A New Model Tax Convention for a World of Increasing Remote Work and Mobility of Individuals”, Volume 16, World Tax Journal, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, <https://doi.org/10.59403/3e87wy9/>.

inúmeros os sujeitos que se mudaram propositadamente para locais diferentes do seu domicílio, exercendo as suas atividades à distância, a partir de um local distinto.³

Atualmente, cada vez mais pessoas combinam as viagens e o trabalho, sendo que tal se trata de uma consequência da digitalização e da globalização, sendo que esta junção cria um crescendo de oportunidades de mobilidade e flexibilidade para os indivíduos, ainda que estes exerçam um trabalho dependente, através de contrato de trabalho.⁴

Porém, a popularização do trabalho remoto, que em casos extremos pode levar o trabalhador a adotar um estilo de vida nómada, pode resultar na rutura do vínculo territorial entre os escritórios da empresa e o local onde os indivíduos prestam os seus serviços e, conseqüentemente, no aumento potencial das oportunidades de mobilidade para esses indivíduos. Pelo que, esta realidade não se alinha com os princípios subjacentes aos atuais ainda muito assentes numa lógica de “*brick and mortar*”, nomeadamente, princípios relacionados com a permanência geográfica. O contexto descrito gera uma multiplicidade de desafios, oportunidades e riscos.⁵

Neste plano percebemos a importância da residência na definição dos critérios para a tributação fiscal. Na CMOCDE é definido o conceito de residência no n.º 1 do artigo 4.º, sendo que, no seu n.º 2, se apresentam diferentes critérios de conexão que ajudam a definir a residência de um indivíduo. Este artigo permite perceber quem está sujeito a tributação, de acordo com o seu domicílio e residência.⁶ Esclarecemos que, o plano internacional delimitará o âmbito de estudo, deixando o plano de estudo doméstico excluído, pois, as regras de tributação nacionais não serão aqui, o enfoque, mas sim as regras do plano internacional, mais concretamente, as regras do foro da residência.

Assim, percebemos que será fundamental definir qual a residência de um nómada digital, para perceber se o mesmo será tributado num ou noutra Estado (o que poderá originar um problema na

³ BERETTA, G. (2022). “Work on the Move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. International Tax Studies”, 5 Intl. Tax Stud. 2, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>.

⁴ AGUINIS, H., BURGI-TIAN, J. (2021). "Talent management challenges during COVID-19 and beyond: Performance management to the rescue." BRQ Business Research Quarterly, 24(3), pp. 233-240.

⁵ ESCRIBANO, E. (2024). “A New Model Tax Convention for a World of Increasing Remote Work and Mobility of Individuals”, Volume 16, World Tax Journal, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, <https://doi.org/10.59403/3e87wy9/>.

⁶ Entendimento do n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE, OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

determinação da residência do sujeito passivo). Isto porque, para efeitos da CMOCDE, que define a atribuição de direitos de tributação sobre o rendimento do trabalho, um indivíduo só poderá ser residente num Estado de cada vez.⁷

1.2. Objetivos e Delimitação da Pesquisa

Nesta dissertação pretendemos dar resposta à seguinte questão: Estarão os critérios de conexão, conforme definidos no n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, desatualizados para definição da residência fiscal de pessoas individuais?

Para dar resposta a esta questão, teremos por base o plano internacional, analisando as diretrizes oferecidas pela CMOCDE, no que toca à determinação da residência fiscal das pessoas individuais, nomeadamente, os critérios de conexão (“*tie breakers*”) que a CMOCDE conforma.

Cada jurisdição tem as suas próprias regras para determinar se um indivíduo é ou não sujeito a tributação. Especialmente quando existem situações transfronteiriças, é necessário recorrer aos critérios de conexão para perceber se um sujeito será tributado no Estado da residência ou no Estado da fonte. Por isso, neste estudo, iremos analisar o problema da perceção da residência dos nómadas digitais e como, caso necessário, adaptar tais critérios a esta realidade.

A presente dissertação irá analisar o enquadramento fiscal a ser seguido relativamente aos nómadas digitais, no que toca à sua residência, ao abrigo do artigo 4.º da CMOCDE, demonstrando se estes critérios de conexão, para delimitar a residência de um indivíduo, se demonstram desadequados face à atualidade, considerando a crescente mobilidade dos trabalhadores.

Relativamente à delimitação negativa do objeto da tese, não caberá, na nossa análise, concretizar o disposto no n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE, visto que assumimos que os indivíduos em análise cumprem, na totalidade, o disposto nesse mesmo artigo, sendo considerados residentes, para esse efeito. Adicionalmente, não será analisada a forma de tributação dos nómadas digitais, ou seja, não iremos abordar o tema das regras de tributação dos rendimentos de trabalho. Deste modo, não serão escrutinadas as regras distributivas presentes na CMOCDE, nomeadamente, os artigos 5.º, 7.º e

⁷ OCDE. Commentary on Article 4: concerning the definition of resident. In: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 15. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014/commentary-on-article-4-concerning-the-definition-of-resident_mtc_cond-2014-38-en.

15.º. Por outro lado, assumimos para efeitos da presente análise que os critérios de residência previstos no direito doméstico estão verificados.

Cumpramos esclarecer que, durante esta investigação partimos do pressuposto de que todos os indivíduos considerados na análise, recebem rendimentos, em retribuição de trabalho, que se incluem no âmbito do artigo 15.º da CMOCDE (sob a epígrafe, rendimento do trabalho).

Sendo assim, no restante do Capítulo 1, estabelecemos um enquadramento sobre os nómadas digitais e as principais tendências globais da atualidade, percebendo os principais desafios que podem surgir na definição dos critérios de residência fiscal. No Capítulo 2 iremos analisar a definição de residência fiscal no plano internacional. Posteriormente, no Capítulo 3 iremos perceber os critérios de conexão existentes no ordenamento fiscal, internacional, e a sua relevância de acordo com a CMOCDE. Por fim, no Capítulo 4 iremos integrar os pontos de debilidade destes critérios de conexão, apurando as razões pelas quais estes se encontram desatualizados (ou não), tendo em consideração o caso concreto dos nómadas digitais. Neste capítulo pretendemos oferecer soluções alternativas e sugestões de alteração, que resultem da nossa investigação.

1.3. Metodologia

Em relação à metodologia, vamos remeter-nos a utilizar, como objeto de pesquisa, a própria CMOCDE. Esta foca-se preferencialmente na conexão territorial ou geográfica, relacionada com a permanência dos indivíduos. A natureza da pesquisa surge para perceber e dedicar tempo ao entendimento dos critérios de conexão que permitem, ou não, considerar uma pessoa individual com residente e, conseqüentemente, sujeita ao pagamento de imposto.

Nesta dissertação propomo-nos a analisar com detalhe as soluções propostas em relação à residência fiscal, apresentadas no n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, assim como desconstruir os comentários a este artigo. A principal componente de análise nesta investigação será perceber a lógica dos critérios de conexão, propostos pela OCDE, e a sua correlação com o panorama atual, especialmente, com consideração de fatores como a maior mobilidade dos trabalhadores. Incluiremos as conclusões retiradas, sobre o tema, de diversos autores especializados na temática.

Durante a análise, faremos uso do método de argumentação socrático, expondo primeiramente a base argumentativa decorrente da nossa pesquisa, sendo que em segundo lugar, haverá lugar a uma análise crítica em relação ao tema controvertido.

1.4. Nómadas Digitais

1.4.1. Definição e Contextualização dos Nómadas Digitais

A digitalização no mercado de trabalho e a crescente globalização dão lugar a um grande conjunto de transformações no comportamento dos trabalhadores.⁸

Desde o ano de 1997 que o conceito de nómada digital vem a ser melhorado, aparecendo, nomeadamente, no livro “*Digital Nomad*” de MAKIMOTO e MANNERS⁹, a previsão de que a tecnologia iria permitir que as pessoas trabalhassem desde casa, permitindo que os indivíduos se movessem pelo mundo e que grande parte da população iria evoluir dos trabalhos remotos para o perfil de nómadas digitais. Desta forma, os indivíduos deixariam de estar limitados pelo trabalho (ou pela localização física do mesmo) para escolher onde queriam fixar-se.¹⁰

De acordo com SUTHERLAND e JARRAHI: “os *nómadas digitais podem ser entendidos como uma subpopulação emergente de trabalhadores nómadas com uma motivação distinta para a aventura de viajar pelo mundo e para o trabalho remoto independente. A motivação mais frequentemente associada ao estilo de vida móvel do nómada digital é o espírito aventureiro de viajar e a fuga da atmosfera de escritório*”.¹¹ Tal resulta do facto dos indivíduos terem cada vez menos laços pessoais com um local geográfico específico, mas também do facto do conceito de trabalho estar sujeito às alterações do mundo digitalizado. Sendo que, atualmente, a principal ferramenta de trabalho pode ser um computador, nesse sentido, existe uma maior possibilidade para a mobilidade.

⁸ INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. (2022). “Digitalization and Employment: Global challenges of the digital economy”, disponível em <https://www.ilo.org> (último acesso em 12 de outubro de 2024).

⁹ MAKIMOTO, T., MANNERS, D. (1976), “Digital Nomad”, Wiley.

¹⁰ BERETTA, G. (2022). “Work on the Move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. International Tax Studies”, 5 Intl. Tax Stud. 2, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>.

¹¹ SUTHERLAND, W., JARRAHI, M.H. (2017). “The Gig Economy and the Information Infrastructure: The Case of the Digital Nomad Community”, 1 Proc. ACM Hum. - Comput. Interact. 1, p. 6, tradução livre do original: “*The phenomenon of digital nomadism can be grounded in this literature of nomadicity, as digital nomads can be understood as an emerging sub-population of nomadic workers with a distinct motivation for world travel adventure and independent remote work. The motivation most often associated with the digital nomad’s mobile lifestyle is travel adventurism and an escape from the office atmosphere*”.

Também MOHN¹², em 2014, terá definido estes indivíduos como indivíduos que utilizam tecnologias digitais para desempenhar as suas funções de trabalho e, de uma forma mais geral, conduzir o seu estilo de vida de forma nómada.

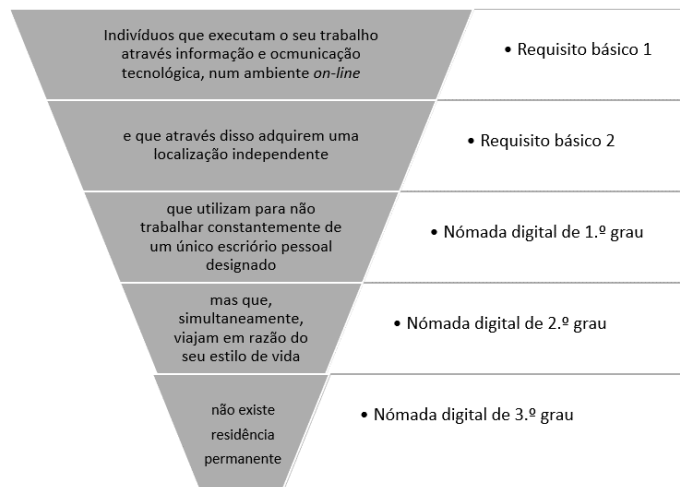


Figura 1: Definição de Nómadas Digitais, figura adaptada por nós, com tradução para português.¹³

Porém, os nómadas digitais não podem ser confundidos com trabalhadores em trabalho remoto, segundo THOMPSON, sendo que estes segundos têm uma residência estável e trabalham desde esta, enquanto os primeiros *“levam a independência de localização mais longe. Eles viajam e fazem-no com frequência, tanto a nível nacional como internacional. Escolhem o local com base nas expectativas de lazer e estilo de vida, não no trabalho”*.¹⁴

Ainda não existem dados estatísticos claros sobre a significância dos nómadas digitais no mundo. SUTHERLAND e JARRAHI, na sua publicação de 2017 sobre a comunidade nómada digital, utilizaram o grupo do Facebook *"Digital Nomads Around the World"* como parte da sua base

¹² MOHN, T. (2014). “How To Succeed At Becoming A Digital Nomad”, FORBES, disponível em <https://www.forbes.com/sites/jackkelly/2024/02/14/how-to-become-a-digital-nomad/>.

¹³ STICKEL, M.D. (2020). “Challenges and Opportunities of Digital Nomadism and its Implications for Tomorrow's Workforce”, NOVA – School of Business and Economics, https://run.unl.pt/bitstream/10362/107381/1/1239624044-15935_Marco_Dennis_Stickel_2019-20_S1-33498-15-Marco_Stickel_124450_1773104141.pdf.

¹⁴ THOMPSON, B.Y. (2018). “Digital Nomads: Employment in the online gig economy”, JOURNAL OF CULTURE, POLITICS AND INNOVATION, disponível em https://glocalismjournal.org/wp-content/uploads/2020/06/Thompson_gicpi_2018_1.pdf, tradução livre do original: *“However, digital nomads take this location independence further. They travel and do so frequently; both domestically and internationally. They select their location choice based on leisure and lifestyle expectations, not work”*.

empírica, entre outros fóruns online. À data, o grupo tinha 38.987 membros. No momento da redação deste artigo (30 de outubro de 2018), o número de membros era de 92.139, o que já revelava uma tendência de crescimento.¹⁵

1.4.2. A Digitalização como uma Tendência Global

Como sabemos, o impacto dos impostos pode distorcer as escolhas dos contribuintes, isto porque, em princípio, a contribuição através de um imposto diminui o rendimento disponível dos indivíduos ou pode levar a um efeito de substituição.¹⁶

Tal quer dizer que, muitas vezes, os Estados vão acabar por competir em razão de quem arrecada o IRS do indivíduo (como verificaremos no Capítulo 4.1. A Residência como um Mercado). Ainda que prático e muito adorado pelos trabalhadores (pela maioria deles),¹⁷ o trabalho remoto traz complicações adicionais a nível legal, nomeadamente, questões de residência fiscal, risco de criar um estabelecimento estável, entre outros.

Adicionalmente, através de dados estatísticos disponibilizados pela STATISTA,¹⁸ podemos perceber que do ano de 2015 até ao ano de 2023 houve um acréscimo percentual de 1 a 3% por ano, de indivíduos em regime de trabalho remoto. Porém, após a pandemia da COVID-19, existiram alterações visíveis neste acréscimo, com a proporção de funcionários a trabalhar remotamente a aumentar para cerca de 27% em 2022, face aos apenas 13%, dois anos antes. A indústria com a maior proporção de trabalhadores remotos globalmente em 2023 foi, de longe, o setor tecnológico, com mais de 67% dos funcionários de tecnologia em todo o mundo a trabalhar, integral ou maioritariamente, de forma remota.

Complementarmente, estudos como o do WORLD ECONOMIC FORUM, que se verificam com o seguinte gráfico, demonstram de que forma evoluirá o número de trabalhos que poderá passar a

¹⁵ SUTHERLAND, W., JARRAHI, M.H. (2017). “The Gig Economy and the Information Infrastructure: The Case of the Digital Nomad Community”, 1 Proc. ACM Hum. - Comput. Interact. 1, p. 8.

¹⁶ GRUBER, J. (2019). “Public Finance and Public Policy”, 6th Edition, New York: Worth Publishers.

¹⁷ STATISTA (2025). “Preferred work structure for remote workers globally 2022”, disponível em <https://www.statista.com/topics/6565/work-from-home-and-remote-work/#topicOverview> (último acesso em 13 de fevereiro de 2025).

¹⁸ STATISTA (2025). “Work from home: remote & hybrid work – Statistics & Facts”, disponível em <https://www.statista.com/statistics/1401265/preferred-work-structure-remote-workers-globally/> (último acesso em 13 de fevereiro de 2025).

ser exercido via digital ou remota, até ao ano de 2030.¹⁹ O que nos apresenta que a digitalização não irá desacelerar o seu ritmo de crescimento e, adicionalmente, poderá – e, certamente, levará – a uma maior percentagem de indivíduos que, tal como os nómadas digitais, desenvolvem a sua atividade, ainda que deslocados da sede da empresa.

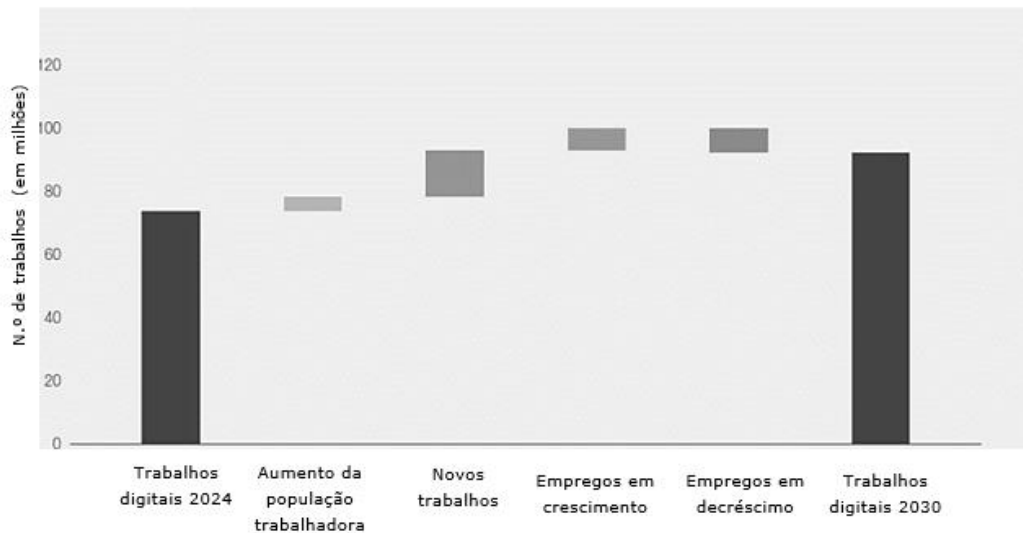


Figura 2: Evolução global do trabalho remoto até 2030, figura adaptada por nós, com tradução para português, *World Economic Forum*.²⁰

Estas alterações ao mercado de trabalho trazem alterações diretas à tributação dos rendimentos singulares. Tradicionalmente, constava-se que a base tributável dos impostos sobre o rendimento incidentes sobre as pessoas singulares era imóvel em grande parte, especialmente, no que toca a rendimentos do trabalho. Porém, com o movimento da digitalização e globalização, cada vez mais, os indivíduos se deslocam e podemos verificar que trabalhadores altamente qualificados se movem.²¹

¹⁹ WORDL ECONOMIC FORUM (2025). “The rise of global digital jobs”, disponível em <https://www.weforum.org/stories/2024/01/remote-global-digital-jobs-whitepaper> (último acesso em 13 de janeiro de 2025).

²⁰ WORDL ECONOMIC FORUM (2025). “The rise of global digital jobs”, disponível em <https://www.weforum.org/stories/2024/01/remote-global-digital-jobs-whitepaper> (último acesso em 13 de janeiro de 2025).

²¹ OECD (2008). “The Global Competition for Talent: Mobility of the Highly Skilled, OECD Publishing”, Paris, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264047754-en>.

Numa primeira vaga, pudemos ver qual foi a estratégia utilizada pelos Estados para conseguir atrair estes trabalhadores, também muito conhecidos como nómadas digitais. Foi com regimes de benefício fiscal, como o regime dos residentes não habituais em Portugal (sendo que existiam regimes análogos em Espanha, Itália ou Grécia)²² que se tentou atrair, para o território, estes rendimentos e os próprios trabalhadores.

Porém, com a tendência crescente para o trabalho remoto e a deslocalização dos trabalhadores, prontamente, existirá um momento em que os trabalhadores poderão escolher onde residem, independentemente da localização do seu empregador.

Assim, esta alta mobilidade obriga os Estados a repensarem os seus sistemas de IRS, pois a base tributável vai alterar significativamente.

O que se prevê é que, à medida que os países continuarem a lutar para manter a sua base de incidência do IRS (ou decidirem aproveitar a oportunidade que o aumento da mobilidade oferece para a alargar) é provável que exista uma pressão para aplicar taxas médias e máximas de IRS que não sejam demasiado elevadas, principalmente quando comparadas com outros países da mesma região. Adicionalmente, não se exclui a hipótese de que o IRS deixe de ter um foco tão significativo nos rendimentos do trabalho e passe a tributar, severamente, outros tipos de rendimentos (*e.g.*, outras categorias, como os rendimentos passivos).²³

Isto também ocorre porque, tradicionalmente, os sujeitos passivos faziam coincidir a sua residência, com a residência da empresa que os empregava (prestando o seu serviço, à mesma, por via de trabalho presencial), porém, a realidade do trabalho remoto veio alterar esta prática comum.

Neste sentido, existe, atualmente, maior competitividade entre países, para que estes trabalhadores se fixem e para atrair os rendimentos de IRS nesse país.

²² Idem, referência n.º 18

²³ DE LA FERIA, R., MAFFINI, G. (2021). “The impact of digitalisation on personal income taxes, *British Tax Review*” (Issue 2).

2. O Impacto dos Critérios de Conexão na determinação da Residência Fiscal

A residência fiscal pode determinar o local onde o indivíduo é tributado, especialmente no que toca aos seus rendimentos provenientes do trabalho.

Como veremos, existem várias regras e testes, implementados na CMOCDE, que servem para reduzir situações de dupla tributação das pessoas singulares, para que esta seja tributada em apenas um Estado, para um determinado rendimento. Os tratados internacionais, com destaque para os da OCDE, são fundamentais para eliminar a dupla tributação e regular a tributação de rendimentos do trabalho.²⁴

A crescente mobilidade dos trabalhadores, especialmente dos nómadas digitais, que mudam frequentemente de residência, coloca desafios adicionais. Atualmente, diferentes Estados podem reivindicar o direito de tributar os rendimentos desses indivíduos, mas é necessário decidir que Estado mantém a relação mais estreita com o rendimento em questão (daí, a relevância do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, como veremos). Para compreender como a residência fiscal funciona como critério de conexão ao território, é importante considerar os princípios do Direito Fiscal Internacional e os fundamentos do poder de tributar.²⁵ Estes princípios determinam a soberania política de cada Estado e operam através de conexões relevantes para efeitos tributários. A revolução tecnológica e a mobilidade crescente dos trabalhadores fazem questionar a própria relevância dos critérios tradicionais de conexão, para definição da residência, pelo que será necessário escrutinar a sua atualidade.

2.1. Os Elementos de Conexão

É possível identificar dois grandes grupos de elementos de conexão, os de natureza objetiva (relativos ao facto tributável) e os de natureza subjetiva (referentes ao titular do rendimento). Os critérios de conexão pessoais são, normalmente, baseados nas ligações dos contribuintes, sejam elas a sua habitação, domicílio ou nacionalidade, porém, os critérios territoriais dão relevância à fonte dos rendimentos.²⁶

²⁴ OSTASZEWSKA, O., OBUOFORIBO, B. (2018), “Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles”, IBFD, p. 29.

²⁵ PEREIRA, P.R. (2020). “Princípios do Direito Fiscal Internacional”, Almedina, p. 215-216.

²⁶ MASON, R. (2020). “The Transformation of International Tax”. American Journal of Law, Volume 114, Issue 3.

Dentro destes, os elementos de conexão referência são a fonte do rendimento e a residência do titular, permitindo obter os dois princípios que definem a atualidade no que toca ao poder tributário dos Estados.²⁷ Por outro lado, o terceiro critério relevante seria o da nacionalidade, porém, tal como ROSADO terá concluído, e com a qual concordamos, “*o elemento de conexão residência suplantou, em termos gerais, o outro elemento de conexão de natureza subjetiva, a nacionalidade*”, pelo que se depreende que com a evolução das circunstâncias da atualidade, a nacionalidade deixou de ser um critério de maior relevância (ainda que os Estados Unidos da América e as Filipinas ainda adotem este critério de conexão).²⁸

Logo, estando perante uma situação de tributação internacional, temos de recorrer a estes elementos de conexão para determinar o Estado onde se localizam as atividades ou o investimento (Estado da fonte) e o Estado no qual o titular reside (Estado da residência). Isto porque, as situações onde um indivíduo reside num Estado e trabalha noutro, nos remetem para uma situação onde coexistem duas jurisdições diferentes, pelo que se deve decidir qual deles terá a capacidade de tributar o indivíduo. Pode ocorrer o mesmo, quando não é possível determinar a residência fiscal de indivíduos, sendo que nesse caso (e será essa a nossa análise), é necessário resolver, para além do conflito Residência-Fonte, o conflito Residência-Residência, através de critérios como os critérios de conexão.²⁹

O princípio da territorialidade, estabelece que a proveniência dos rendimentos é o critério relevante para fundamentar o poder tributário de um determinado Estado. Assim, este princípio permite que o Estado da fonte tribute os rendimentos obtidos no seu território, independentemente da residência do indivíduo que os aufere. Embora menos comum, de uma forma semelhante, o critério da nacionalidade sujeita indivíduos à tributação no país de sua nacionalidade, independentemente de onde residem. Este critério é utilizado principalmente pelos Estados Unidos, onde todos os cidadãos são tributados pelo rendimento global.³⁰

Porém, o critério da residência, que será analisado objeto do nosso estudo, dita que a conexão relevante é a residência no território de um Estado. Este critério é de natureza pessoal ou subjetiva e, geralmente, está associado a um princípio de tributação universal. O Estado de residência tem o

²⁷ Idem, referência n.º 22, pp. 215-216.

²⁸ Idem, referência n.º 22, pp. 215-217.

²⁹ Idem, referência n.º 22, pp. 215 -217.

³⁰ Idem, referência n.º 22, p. 217.

direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, tanto dentro quanto fora do seu território. A residência fiscal das pessoas individuais define a extensão do poder tributário de um Estado. Se um indivíduo tiver uma conexão suficientemente forte com um Estado, será tributado nesse mesmo Estado.³¹ Este critério de conexão é crucial para compreender a jurisdição fiscal no contexto da mobilidade global e da revolução tecnológica.

Este capítulo destaca a importância da residência fiscal, assim como a evolução da doutrina na determinação do critério de conexão no direito tributário internacional. Ao explorar os diferentes elementos de conexão, fica claro que a residência se tornou no critério mais relevante internacionalmente, especialmente no contexto das realidades que vimos até agora a expor, mas cumprirão os critérios que definem a residência com a agenda da atualidade?

2.2. Definição de Residência Fiscal

Passando agora à análise do elemento que nos propomos a analisar, cumpre dizer que, ainda que existam diferentes tipos de elementos de conexão possíveis para definir se um indivíduo deve ser sujeito a tributação num determinado território, escolhemos analisar os elementos propostos pela CMOCDE.

Tanto a CMOCDE, quanto o Modelo da Organização das Nações Unidas, contêm um artigo sobre "residência", estabelecendo, em ambos os casos, uma definição deste termo no artigo 4.º. Os artigos em ambos os instrumentos são amplamente semelhantes, com diferenciações em áreas específicas.

O artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE lê-se da seguinte forma:

“1. Para os fins desta Convenção, o termo "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa que, de acordo com as leis desse Estado, seja sujeita a imposto nesse Estado em razão do seu domicílio, residência, local de gestão ou qualquer outro critério de natureza semelhante, e também inclui esse Estado e qualquer subdivisão política ou autoridade local do mesmo, bem como um fundo de pensão reconhecido desse Estado. Este termo, no entanto, não inclui qualquer pessoa que seja sujeita a imposto nesse Estado apenas em relação a rendimentos de fontes nesse Estado ou capital situado nele.

³¹ Como resulta, por exemplo, no parágrafo 15, ao artigo 4.º da CMOCDE.

2. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, um indivíduo for residente de ambos os Estados Contratantes, o seu estatuto será determinado da seguinte forma:

a) será considerado residente apenas do Estado em que tenha uma **casa permanente** disponível para ele; se tiver uma casa permanente disponível em ambos os Estados, será considerado residente apenas do Estado com o qual as suas **relações pessoais e económicas sejam mais próximas** (centro de interesses vitais);

b) se não for possível determinar o Estado em que tem o seu centro de interesses vitais, ou se não tiver uma casa permanente disponível em nenhum dos Estados, será considerado residente apenas do Estado em que tenha uma **residência habitual**;

c) se tiver uma residência habitual em ambos os Estados ou em nenhum deles, será considerado residente apenas do Estado do qual é **nacional**;

d) se for nacional de ambos os Estados ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão por acordo mútuo.

3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja um indivíduo for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes procurarão determinar por acordo mútuo o Estado Contratante do qual essa pessoa será considerada residente para os fins da Convenção, tendo em conta o seu local de gestão efetiva, o local onde está incorporada ou constituída de outra forma e quaisquer outros fatores relevantes. Na ausência de tal acordo, essa pessoa não terá direito a qualquer alívio ou isenção de imposto previsto por esta Convenção, exceto na medida e da maneira que possa ser acordada pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes” (negrito nosso).

Como é visível, desta definição da CMOCDE não retiramos uma definição esmiuçada do que corresponde a um residente, porém, este artigo oferece alguns critérios de conexão que nos elucidam para chegar a esta resposta.

Este conceito foca-se em quatro pontos essenciais:³² (i.) uma pessoa, que pode considerar-se um indivíduo ou uma empresa; (ii.) ser sujeito a tributação; (iii.) por razão do seu domicílio, residência,

³² OSTASZEWSKA, O., OBUOFORIBO, B. (2018), “Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles”, IBFD, pp. 100 e seguintes.

local de gestão, ou critério semelhante e (iv.) inclui esse Estado e qualquer subdivisão política ou autoridade local do mesmo.

Neste Capítulo 2 vamos debruçar-nos sobre a importância destes critérios e o papel que estes desempenham na definição dos sujeitos tributáveis.

2.2.1. Critérios Gerais para Determinação da Residência Fiscal

A definição de “residente de um Estado Contratante” segundo a CMOCDE (nomeadamente, do n.º 1 do artigo 4.º) é fortemente baseada na legislação interna do Estado Contratante relevante. Em termos gerais, um indivíduo é considerado residente, conforme a CMOCDE, se for reconhecido como tal pela lei interna de um ou ambos os Estados Contratantes envolvidos. Para a aplicação da CMOCDE, é essencial que o contribuinte seja considerado residente de apenas um Estado Contratante. Esta premissa serve como base para nossa análise.³³

Quando, de acordo com o n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE, não é possível determinar uma residência única da pessoa individual (sendo considerado residente, por dois Estados, segundo a sua lei doméstica), é necessário recorrer ao n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE. Este artigo apresenta regras que auxiliam na decisão entre considerar um indivíduo como residente no Estado da Fonte ou no Estado da Residência, frequentemente chamadas de “*tie breakers*”, e é nestes que focamos a nossa análise. Esses testes são aplicados em ordem de prioridade, levando em conta o ano fiscal, que pode variar de acordo com a legislação de cada Estado. Para os propósitos desta análise, consideraremos o ano fiscal como sendo de janeiro a dezembro, correspondente ao ano civil.

Em suma, a definição de residência de um indivíduo, conforme a CMOCDE, está intrinsecamente ligada à legislação interna dos Estados Contratantes. Porém, as regras especificadas no n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE são essenciais para resolver conflitos de residência, aplicando-se testes de prioridade. Para a nossa análise, assumimos um ano fiscal de janeiro a dezembro, a fim de assegurar clareza e consistência na aplicação dessas regras.³⁴ Assumimos, ainda, que os indivíduos, amostra nesta tese, são considerados residentes em mais do que um Estado, segundo as regras mencionadas.

³³ Idem referência n.º 27, pp. 100 e seguintes.

³⁴ Idem referência n.º 27, p.112.

2.2.2. Diferenças entre Residência Fiscal e Residência Permanente

Neste ponto da dissertação cumpre desconstruir as diferenças entre a residência permanente e a residência fiscal. Debruçando-nos sobre o tema, conseguimos perceber que a residência fiscal é o tipo de residência que o artigo 4.º da CMOCDE representa, este define a residência do indivíduo aquando da sua tributação. Por outro lado, a residência permanente é um conceito que pode ajudar a definir a residência fiscal, mas que não é, necessariamente, correspondente e igual a esta.

Segundo LANG, o conceito de residência fiscal, segundo o n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE é uma condição para a aplicação da própria convenção. Indivíduos que são residentes num dos Estados contratantes são passíveis de usufruir dos benefícios da convenção. Pressupõe-se que, na ótica das Convenções de Dupla Tributação, o indivíduo seja residente num único Estado, ou seja, ainda que o indivíduo se integre na conceção do n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE, relativamente a dois Estados, este terá de ver determinada a sua residência fiscal num único, para que lhe sejam alocadas as regras de tributação corretas.³⁵ Exemplificando, se tivermos um indivíduo residente em Portugal e em Espanha (segundo a conceção do artigo 4.º, n.º 1 da CMOCDE) que recebe dividendos de fonte espanhola e, sabendo que, há uma Convenção de Dupla Tributação entre os dois Estados, neste caso, teremos de perceber através das regras, comumente denominadas por “*tie breakers*”, que constam do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, qual o verdadeiro Estado de residência fiscal do indivíduo, pois não poderá ter residência fiscal nos dois Estados, em simultâneo.

Aqui, teremos de ter em consideração os critérios de conexão que nos permitem apurar a residência do indivíduo, quando este apresente uma dupla residência, numa primeira análise, segundo as regras da CMOCDE. Tal como abordaremos, detalhadamente, no Capítulo 3, e agora adiantámos, será necessário perceber a residência permanente, de forma a percebermos a interligação dos dois conceitos.

O n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE fornece-nos critérios para estabelecer como é que a residência fiscal deve ser determinada para o propósito da alocação das regras de eliminação da dupla tributação. Um destes critérios é a residência permanente (ou casa permanente, numa tradução

³⁵ LANG. M. (2021). “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, 3rd edition, Linde International, disponível em https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/20_007_Introduction_Law_Double_Taxation_Conventions_3rd_edition_final_web.pdf, p. 51.

literal). Esta questão surgiria se, por exemplo, um indivíduo com cidadania portuguesa, trabalhar como consultor informático e receber rendimentos a partir de Espanha, detendo uma casa de férias em Espanha, mas habitar, de forma continuada, numa casa arrendada em Portugal.³⁶

Como iremos perceber, o vínculo da residência permanente, vai mais além do que a simples detenção material do imóvel, esta, deve ser a localização onde o indivíduo passa a maior parte do seu tempo, ou seja, a residência que com caráter de habitualidade utilizada pelo indivíduo. Assim, este vai conduzir-se ao entendimento do Advogado Geral, FOUQUET, que define a diferença entre “casa” e “residência permanente” como, traduzindo para português: “*a residência permanente tem indícios familiares*”, como estudaremos nos seguintes capítulos.

2.2.3. Caso Específico dos Nómadas Digitais

Como vimos, os nómadas digitais podem ser definidos pela motivação de explorar o mundo enquanto trabalham remotamente de forma autónoma. Esse estilo de vida móvel é geralmente impulsionado pelo desejo de aventura e pela intenção de evitar o ambiente de trabalho tradicional, o que permite uma maior flexibilidade, possibilitando uma melhor conciliação entre vida profissional e pessoal.³⁷

Na era digital atual, as pessoas estão a perder os vínculos tradicionais com um único local geográfico, e o conceito de trabalho está a mudar profundamente. Faz sentido falar de um local de trabalho fixo quando se trata de indivíduos cujo principal meio de trabalho é um computador portátil, “*tablet*” ou “*smartphone*”? As normas que estabelecem que o rendimento do trabalho é gerado no local onde a empresa se localiza foram criadas com base numa visão muito diferente de como o trabalho é atualmente realizado, especialmente no setor de serviços, que é altamente móvel. Deste modo, não só se torna cada vez mais complicado associar uma pessoa específica a uma jurisdição para fins fiscais, como também a tecnologia moderna está a exigir uma reavaliação da forma como o rendimento do trabalho é vinculado a uma determinada geografia.

Porém, a tecnologia permite-nos trocar o ambiente de escritório por qualquer ambiente que tenha internet, enquanto o estilo de vida sedentário e orientado à família está a ser substituído pelo

³⁶ Idem referência n.º 30, p. 52.

³⁷ SUTHERLAND, W., JARRAHI, M.H. (2017). “The Gig Economy and the Information Infrastructure: The Case of the Digital Nomad Community”, 1 Proc. ACM Hum. - Comput. Interact. 1, p. 6.

nomadismo.³⁸ Tal é consequência da idade (cada vez mais tardia) em que as mulheres têm o seu primeiro filho, como resulta do seguinte gráfico, tornando-se cada vez mais tardia a idade em que um indivíduo estabiliza o local onde pretende habitar, com um certo sentido de permanência:

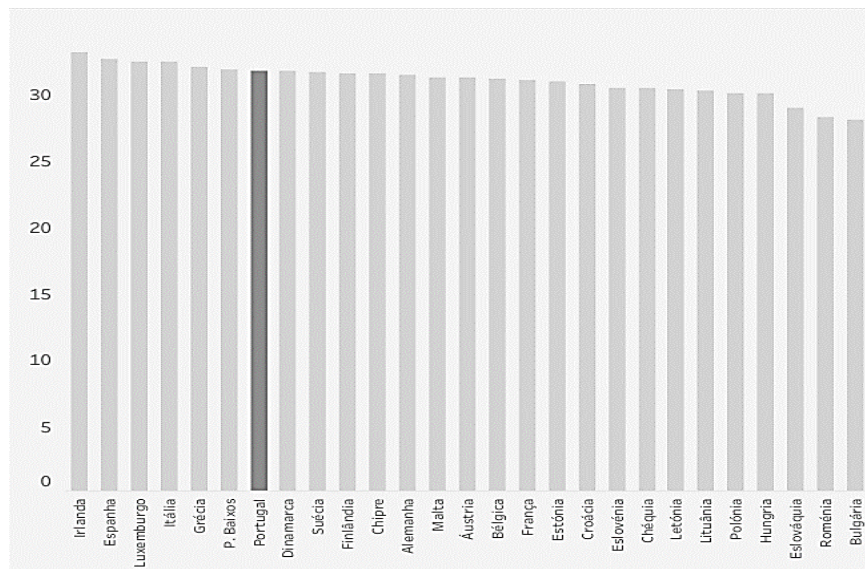


Figura 3: “Idade média das mulheres ao nascimento de um filho e do 1.º filho”, Gráfico Europeu, Pordata.³⁹

Adicionalmente, cumpre atender, novamente, às tendências de globalização e digitalização neste escopo, sendo que nos últimos trinta anos, o número de migrantes internacionais (pessoas a viver num país diferente do país do seu nascimento) quase duplicou, passando de 150 milhões, no ano de 1990, para 281 milhões em 2020.⁴⁰ Deste total, mais de 60% são classificados como trabalhadores migrantes. Simultaneamente, o número de trabalhadores remotos aumentou significativamente, particularmente como consequência da pandemia de COVID-19 em 2020. Nos Estados Unidos da América, por exemplo, a percentagem de dias trabalhados a partir de casa quadruplicou, passando de 7% em 2019 para 28% em 2023.⁴¹

³⁸ FRIED, J., HANSSON, D.H. (2013), “Remote: Office Not Required”, Crown Business.

³⁹ PORDATA (2025), “Idade média das mulheres ao nascimento de um filho e do 1.º filho”, disponível em <https://www.pordata.pt/pt/estatisticas/populacao/nascimentos-e-fecundidade/idade-media-das-mulheres-ao-nascimento-de-um-filho> (último acesso em 11 de janeiro de 2025).

⁴⁰ DUFF, D.G. (2025). “Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World - Chapter 1: Rethinking Residence and Source Tax Rules for Individuals in an Increasingly Globalized and Digitalized World in Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World”, IBFD Academic Tax Conference – 16-17 May 2024 (I. Lazarov & S. van der Vlugt eds., IBFD 2025), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/2a7ytw1001>.

⁴¹ Idem referência n.º 35.

No que concerne às mudanças demográficas, podemos verificar que, há uma crescente mobilidade nos idosos, cuja esperança média de vida aumentou – plano que, não cabe em avaliação nesta dissertação, sendo que estes não fazem parte da população em idade útil para trabalhar (em média, consideramos dos 15 aos 64 anos)⁴² – e entre os jovens adultos, que estão a ter menos filhos do que as gerações anteriores e a formar famílias muito mais tarde nas suas vidas.⁴³

Assim, com a fertilidade adiada, os indivíduos estão cada vez mais dispostos a mobilizar-se, entre os 20 e os 30 anos (sendo que a maioria dos nómadas digitais estão entre os 25 e os 34 anos)⁴⁴, contribuindo para o fenómeno dos "nómadas digitais" e, assim, para uma menor permanência geográfica. A diminuição da fertilidade e as mudanças nas estruturas familiares também contribuem para a mobilidade dos indivíduos e do trabalho, de forma mais geral, uma vez que é muito mais fácil mudar de local sem crianças ou parceiros.⁴⁵

Concertando esta informação, com a factualidade apresentada no gráfico, podemos perceber que existe uma mudança demográfica acentuada, que altera as preferências dos indivíduos, nomeadamente, numa idade mais jovem, deixando estes de priorizar a estabilidade e o conforto das casas que sempre conheceram, ou seja, o seu país natal, e passando a priorizar novas experiências que conseguem adquirir através da sua mobilização e busca de novas oportunidades que ofereçam uma maior flexibilidade (*e.g.*, horária, possibilidade de viajar, maior liberdade).

⁴² OCDE (2025), “Working age population”, disponível em <https://www.oecd.org/en/data/indicators/working-age-population.html> (último acesso em 13 de fevereiro de 2025).

⁴³ Idem referência n.º 34.

⁴⁴ PIGNATARI, L.T. (2023), “The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3 W’s’: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches”, 51(3), Intertax 384, p.385.

⁴⁵ WOLDOFF, R.A., LITCHFIELD, R.C. (2021), “Digital Nomadism: In Search of Meaningful Work in the 21st Century”, Oxford University Press.

3. Critérios de Conexão e o Artigo 4.º da CMOCDE

O *status quo* da residência de um contribuinte determina a extensão da sua responsabilidade fiscal dentro de um determinado Estado. Todavia, existem situações limítrofes (situações de dupla residência) nas quais não é possível determinar, de imediato, a residência fiscal de uma pessoa individual. Nestes casos, torna-se imprescindível recorrer a testes específicos que permitam a sua correta apuração.

Neste contexto, estes testes de residência (“*tie breakers*”) permitem determinar se um indivíduo está suficientemente ligado ao Estado para justificar a sua tributação como residente. Tal, demonstra-se relevante pois a residência fiscal de um indivíduo não só determina o seu tratamento fiscal ao abrigo da legislação interna, plano que aqui não abordaremos, mas também é importante na aplicação de tratados fiscais, como a CMOCDE.

Nesse sentido, disposições como os critérios de conexão, definidos no artigo 4.º da CMOCDE, são úteis para resolver problemas de dupla tributação, resolvendo o problema da indeterminação da mesma e provocando que o contribuinte seja tributado, só e apenas, no Estado em que reside.⁴⁶

Neste capítulo, explicaremos que tipo de critérios podem ser utilizados, nesta índole.

3.1. Critérios de Conexão Baseados na Presença Física

O teste da presença física exige que o indivíduo esteja fisicamente presente em determinada jurisdição por um período específico. Esse teste pode ser simples, complexo ou único, dependendo das variáveis que o Estado acabe por utilizar. As variáveis podem incidir no número de dias de presença, ou seja, "dias de presença física" reais *versus* uma "duração de atividade" no Estado, ou um período específico durante o qual a presença física deve ser acumulada, por exemplo, num ano fiscal, num período de 12 meses ou ao longo de anos anteriores.

Normalmente, muitos Estados estabelecem um limite de presença física de 183 dias (aproximadamente, 6 meses) num ano fiscal. Outras variações podem ser incorporadas na lei doméstica sobre o que constitui um dia de presença. Por exemplo, alguns Estados podem considerar parte de um dia como um dia completo no cálculo, enquanto outros excluem períodos de trânsito

⁴⁶ OSTASZEWSKA, O., OBUOFORIBO, B. (2018), “Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles”, IBFD, p.111.

(dias em que existe partida ou chegada).⁴⁷ Este critério é útil porque, sendo objetivo, permite perceber a residência através de um critério quantitativo e claro. Porém, este teste é utilizado em sede do artigo 15.º da CMOCDE, pelo que não será objeto da nossa ponderação.

Por outro lado, podemos ainda atender ao teste da residência habitual. Este teste refere-se ao local onde um indivíduo fisicamente permanece ou normalmente vive. Os termos "permanente", "principal", "habitual", "normal", "usual" ou "costumeiro" sugerem que o indivíduo reside lá de forma não temporária, ou é residente habitual. Ao contrário do teste dos dias de presença física, este é um teste qualitativo, pois não se basta com a mera presença física e tende a olhar além do período usual anual. Porém, ainda que consideremos este teste mais próximo de uma solução melhorada para considerar a verdadeira residência de um sujeito, este é um critério falível e continua a dar uma total primazia à questão da permanência de um sujeito num determinado território.

Adicionalmente, podemos analisar o teste da casa permanente (ou, casa de morada permanente). Nestes termos, a residência deverá estar disponível para uso contínuo e não apenas ocasionalmente, evitando-se, assim, situações em que a estadia é evidentemente de curta duração, como viagens de lazer, negócios, educação ou participação em cursos.⁴⁸

O reflexo destes critérios na CMOCDE, encontra-se na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, sendo que este define o primeiro critério de desempate, como o critério da casa de morada permanente. Também a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE estabelece um critério que se baseia na habitualidade de permanência num determinado Estado, tendo em conta a frequência, regularidade e duração da permanência de um indivíduo num determinado Estado.

3.2. Critérios de Conexão Baseados em Fatores Pessoais e Económicos

Decidimos colocar, no nosso exercício lógico, o enfoque nestes fatores, que demonstram, por regra, uma grande representatividade no que toca às decisões realizadas pelos sujeitos, aquando da sua escolha de residência.

⁴⁷ Idem referência 41.

⁴⁸ Comentário ao Artigo 4.º da CMOCDE, para. 8.1.

Aqui, podemos considerar o critério do CIV, um teste mais subjetivo em comparação com os primeiros. Isto porque coloca o foco nos factos e nas circunstâncias do indivíduo, sendo que, para além da presença física, considera factos como laços familiares e económicos.⁴⁹

Nesta índole, o enfoque está no estilo de vida do contribuinte, fator que pode ter bastante expressividade da verdadeira residência de um indivíduo, especialmente, quando falamos de nómadas digitais. Porém, este teste tem sido particularmente difícil de aplicar, como veremos, especialmente nos casos em que os laços económicos e sociais do indivíduo estiverem divididos entre dois Estados e for necessário fazer uma escolha sobre qual tem precedência. Sem orientação definitiva sobre como o critério deve ser determinado, uma vez que a CMOCDE não o define por completo o CIV, tem sido deixado à preferência de cada Estado, o que, sem dúvida, leva a uma maior incerteza para os sujeitos passivos e resulta, não raras vezes, em conflitos com outros Estados.

O reflexo deste critério na CMOCDE, encontra-se na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que define o CIV do indivíduo. Como concretizaremos no capítulo 4, ainda que a definição de CVI não esteja circunscrita na CMOCDE, existem orientações, como nos mostra o parágrafo 15 do comentário ao artigo 4.º da mesma, sendo que, se atende com atenção a fatores de análise como a família, relações sociais, ocupação, entre outros.

3.3. Desafios na Aplicação dos Critérios de Conexão para Nómadas Digitais

Na Ação 1⁵⁰ do projeto BEPS foram abordadas as implicações tributárias decorrentes da digitalização na economia global, concluindo-se que a economia digital está cada vez mais em linha com a própria economia, pelo que não será viável isolá-la da economia para fins tributários. Ainda que, as medidas demonstrem a consciencialização da necessidade de reformar o nexo tributário, será necessário ir muito além do que o projeto BEPS prometia na altura.⁵¹

⁴⁹ LANG, M. (2021). "Introduction to the Law of Double Taxation Conventions", 3rd edition, Linde International, disponível em https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/20_007_Introduction_Law_Double_Taxation_Conventions_3rd_edition_final_web.pdf, p. 53.

⁵⁰ OCDE (2015), "Addressing the Tax Challenges of Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report", disponível em https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html.

⁵¹ BERETTA, G., PISTONE, P. (2022). "Building Global International Tax Law - Chapter 8: The Faltering Legitimacy of the Place of Physical Presence as a Tax Nexus for Active Income". In P. Pistone (Ed.), Building Global International Tax Law: Essays in Honour of Guglielmo Maisto, disponível em <https://doi.org/10.59403/erw1wa>.

A nossa intenção nesta dissertação é compreender porque deixaram de ser atuais os critérios da residência, depois de surgirem novas realidades, como os nómadas digitais.

Estes indivíduos, que procuram uma maior mobilidade, são incompatíveis com os critérios do artigo 4.º da CMOCDE, não porque não consigam que lhes sejam aplicáveis, mas porque não representam a sua realidade no apuramento da sua residência e da sua sede de tributação do rendimento individual.

4. A Desatualização do Critério da Residência no Plano da Tributação

Tal como vimos nos anteriores capítulos, o modelo escolhido pela OCDE para definir se um determinado indivíduo é, ou não, residente num determinado Estado, foca-se, principalmente no cariz territorial.

Neste capítulo, decidimos tomar como ponto de partida a opinião de GRAETZ relativamente ao sistema de tributação moderno, que passamos a parafrasear: *“Fomos cegos pela adesão a princípios inadequados e continuamos apegados a conceitos ultrapassados. Como resultado, não temos uma base sólida para declarar a nossa política fiscal internacional satisfatória ou insatisfatória”*.⁵²

Através da citação *supra* conseguimos refletir sobre o propósito e as limitações que existem relativamente à utilização dos critérios de conexão para determinação da residência fiscal. Cumpre perceber se os critérios utilizados para determinar a residência fiscal de um indivíduo demonstram um forte vínculo pessoal, ou seja, para considerar que um determinado indivíduo é residente num determinado Estado, é necessário apurar diversos vínculos, como os definidos nos capítulos anteriores.⁵³

Porém, a crescente mobilidade dos indivíduos, a globalização e a inovação tecnológica cria necessidades e novas crenças para os mesmos, pelo que é necessário que os critérios definidos pela OCDE se mantenham atualizados e sigam a dinâmica atual.

⁵² GRAETZ, M.J. (2001), “The David Tillinghast Lecture: Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policy”, Brooklyn Journal of International Law, Vol.26, Issue 4, Article 8, tradução livre do original: *“We have been blinded by adherence to inadequate principles and remain attached to outdated concepts. As a result, we do not have a solid foundation to declare our international fiscal policy satisfactory or unsatisfactory”*.

⁵³ KOSTIĆ, S.V. (2019), “In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties”, 11 World Tax J. 2, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

Atualmente, poderemos debater se as crenças que se baseiam no lar e na família continuam a ser os critérios mais prementes na determinação da residência, isto porque as prioridades e as necessidades dos indivíduos estão cada vez mais distantes destes pontos.

Tal é verificável através de um estudo produzido pela EUROSTAT que extrai uma correlação entre as variáveis, vida pessoal e trabalho. Aqui, podemos ver que, face ao ano de 2018, tendo como amostra a população com idade entre os 18 e os 64 anos, idade útil, apenas um em cada três europeus tinham responsabilidades relacionadas com a família (*e.g.* dependentes). Tal pode denotar uma maior percentagem de europeus com predisposição para se dedicar à carreira, ao invés da família. Esta conclusão é corroborada pelo mesmo estudo, no qual se diz que no mesmo grupo etário apenas 24,1% da população empregada (ou anteriormente empregada) teve uma interrupção do trabalho para cuidar de filhos, sendo que um terço dos europeus entrevistados não tinha filhos.⁵⁴

Considerando estes dados, vale a pena refletir sobre se, realmente, a conexão com a família (apurada através do CIV) continua a ter o mesmo peso no apuramento da residência dos contribuintes, sendo que os indivíduos têm uma vida cada vez mais centrada no trabalho. A residência fiscal de um indivíduo é tradicionalmente considerada como uma evidência suficientemente robusta da sua ligação fundamental a um determinado Estado contratante, limitando, assim, os direitos de tributação do Estado da fonte.

Contudo, ao confiar na residência fiscal dos indivíduos com base nos critérios estabelecidos no artigo 4.º do Modelo da OCDE, partimos do pressuposto de que a natureza estática dos indivíduos permaneceria inalterada. No entanto, o ressurgimento do comportamento de "nomadismo" ameaça a atualidade dos critérios definidos para apurar a residência de um indivíduo, assim como desafia a conceção costumária que existe relativamente à permanência de um indivíduo num determinado espaço geográfico. É possível que os critérios delineados neste artigo já não reflitam laços pessoais suficientemente fortes para vincular uma pessoa a uma jurisdição específica, colocando em dúvida a sua integridade.

Na realidade, em vez de fundamentar a condição de residente numa base ontológica, o legislador optou por uma interpretação ficcional. Em vez de refletir uma conexão real e estática com um local,

⁵⁴ EUROSTAT (2025), "Reconciliation of work and family life – statistics", disponível em https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Reconciliation_of_work_and_family_life_-_statistics (último acesso em 13 de janeiro de 2025).

a residência fiscal pode agora ser determinada por critérios que não correspondem necessariamente à realidade dinâmica dos estilos de vida contemporâneos.⁵⁵

No que toca aos nómadas digitais, estes desafiam as regras de residência que, quase universalmente, dependem dessa presença física. A validade da norma universal de tributar indivíduos com base na sua permanência é posta em questão, especialmente pelos nómadas digitais. Quando a decisão de viver num lugar ou país é separada da decisão de trabalhar numa empresa específica, pode ver-se o trabalhador como uma unidade produtora de trabalho. Os trabalhadores remotos representam uma divisão entre a localização física (pessoal) do trabalhador e o local onde a sua produção se concretiza⁵⁶, por isso mesmo, consideramos que os critérios que levam um indivíduo a ser considerado residente, se podem encontrar ligeiramente desatualizados face a esta realidade.

Nesse contexto, quando os nómadas digitais, escolhem um país de residência, podem ser motivados a optar por destinos que ofereçam as menores taxas de imposto sobre o que estes recebem. Alguns países já oferecem cortes fiscais especiais ou isenções para nómadas digitais recém-chegados. Preocupações têm sido levantadas no sentido de que tal pode dar início a uma corrida global para a minimização da tributação pessoal, potencialmente minando a estabilidade dos sistemas fiscais dos países.⁵⁷ Acreditamos e, é esta a posição que defendemos nesta tese, que uma atualização dos critérios de conexão poderá levar a uma minoração deste fenómeno, criando critérios mais estáveis e menos aproveitáveis pelos indivíduos, o que criará uma maior coesão internacional.

4.1. A Residência como um Mercado

A residência deixou de ser um critério que deriva dos vínculos tradicionais. Para diversos autores, tal como DAGAN, a concorrência está a transformar cada vez mais os estados em jogadores de mercado que oferecem os seus bens e serviços a potenciais "clientes". Neste mercado de bens de soberania, os Estados competem por atrair capital e residentes, enquanto (pelo menos alguns) indivíduos procuram privilégios, bens públicos e bens sociais e culturais fornecidos pelos próprios

⁵⁵ COURINHA, G.L. (2020). “A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do Abuso Subjectivo de Convenções”, A residência enquanto critério de residência, p.83.

⁵⁶ BRAUNER, Y. (2024). “Mobility of Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitilization - Chapter 1: Mobility of Individuals, the “Brain Drain” and Taxation in the Digital Age” (S. Kostić et al. eds., IBFD 2024), Books IBFD.

⁵⁷ BAERT, P. (2022). Tax Policies for a New Generation. Members' Research Service, PE 733.697, disponível em [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733697/EPRS_ATA\(2022\)733697_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733697/EPRS_ATA(2022)733697_EN.pdf).

Estados. Duas forças orientam este mercado: a primeira e mais importante é a mobilidade de residentes e do capital, a segunda é a capacidade dos contribuintes (frequentemente com o incentivo dos governos) de desagregar os "pacotes" de benefícios, que correspondem a um conjunto de regalias que advém da sua residência nesse local.

Os contribuintes – tanto indivíduos como empresas – estão a tornar-se cada vez mais móveis e, portanto, podem seleccionar de entre várias jurisdições alternativas para realocar os seus locais de residência, investimentos, atividades empresariais ou mesmo cidadania. Em vez disso, o processo de formulação de políticas fiscais transformou-se gradualmente sob a concorrência, e os Estados operam cada vez mais como recrutadores de investimentos e residentes móveis de outros Estados, ao mesmo tempo que se esforçam por reter os seus próprios residentes e investimentos.⁵⁸ A partir desta reflexão, *supra*, podemos perceber que a residência é, cada vez mais, aproveitada pelos Estados como um mercado de troca, onde quem vence é o Estado que oferece maiores benefícios aos seus contribuintes.

Desta forma, a crescente mobilidade dos indivíduos resulta de e simultaneamente conduz a este maior desapego do lar e das famílias, possibilitando que os Estados consigam ter estes “clientes”, ou seja, tornando-se cada vez mais plausível que os indivíduos se desloquem com facilidade, alterando a sua residência e aproveitando de regimes fiscais mais favoráveis.

A dependência do conceito de domicílio, que utiliza a noção de conexão pessoal para estabelecer vínculos entre uma pessoa e um lugar, pode facilitar a obtenção da residência fiscal por um indivíduo que, de forma artificial, mantém tais vínculos, mesmo que não possua um verdadeiro laço com o referido território. Tal ocorre porque, frequentemente, o estatuto de residência de um indivíduo continua a vigorar, mesmo após este se mudar para outra jurisdição. Adicionalmente, se não forem estabelecidos vínculos suficientes (nomeadamente, os elencados no artigo 4.º da CMOCDE) com a jurisdição alternativa — algo que se torna cada vez mais difícil de concretizar — poderá chegar-se ao ponto em que o indivíduo não seja considerado residente fiscal nem num Estado, nem no outro.⁵⁹

⁵⁸ DAGAN, T. (2017). “International Tax and Global Justice”, *Theoretical Inquiries L. 1*, sec. II.B, disponível em https://www.researchgate.net/publication/313624764_International_Tax_and_Global_Justice.

⁵⁹ KOSTIĆ, S.V. (2019), “In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties”, *11 World Tax J. 2*, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

Acompanhando ESCRIBANO,⁶⁰ os Estados estão cientes da oportunidade que têm de atrair novos residentes, nomeadamente, trabalhadores remotos. Segundo esta autora, o perfil médio do trabalhador remoto tende a ser estatisticamente mais abastado e com níveis mais altos de educação, pelo que muitos Estados têm adotado regimes preferenciais para a atração de trabalhadores remotos, oferecendo isenções fiscais ou a redução das taxas de imposto direta ou indiretamente (*e.g.* uma taxa fixa proporcional).

4.2. Como Adaptar os Critérios de Conexão perante a Globalização

Cumpra dizer que, nesta investigação, aceitamos, sem reservas, o estipulado no n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE, porém, importa ressaltar um facto importante em relação a este mesmo artigo. Este define que os residentes, serão tributados num Estado, se a lei doméstica (deste mesmo Estado) os considerar residentes. Existem situações, que visitamos, em que dois diferentes Estados consideram, segundo a sua lei doméstica, um indivíduo como residente, pelo que a pessoa singular será considerada residente, segundo o n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE, em dois Estados diferentes.

Nesta índole, respondemos a estes casos, em que não é possível determinar uma residência única do indivíduo, sendo necessário recorrer aos critérios de desempate que constam do n.º 2 do mesmo artigo, da CMOCDE. Cumpra, para tal, atender às sugestões ideológicas de vários autores.

Se atendermos à teoria invocada por BERETTA,⁶¹ percebemos que para além da CMOCDE elencar uma lista não taxativa de elementos de conexão, a lista de critérios de conexão do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE já não concebe orientação suficiente nos dias de hoje.

De facto, os atuais tratados de dupla tributação, nomeadamente a CMOCDE, não se concentram no número crescente de nómadas digitais, indivíduos que, devido ao trabalho, estudo ou lazer, não estão confinados a um único local geográfico e cuja mobilidade é possibilitada pelas tecnologias e pelas conexões móveis.⁶² A legislação internacional relativa a impostos sobre o rendimento é atualmente composta por conceitos e construções legais que já não refletem as realidades económicas dos negócios internacionais, se é que alguma vez o fizeram. As construções legais, que

⁶⁰ ESCRIBANO, E. (2024). “A New Model Tax Convention for a World of Increasing Remote Work and Mobility of Individuals”, Volume 16, World Tax Journal, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, <https://doi.org/10.59403/3e87wy9/>.

⁶¹ BERETTA, G. (2024). “Mobility of Individuals and Workforces - Chapter 3: Tax Residence of Individuals in the Age of Geographical Diversification in Mobility of Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitization” (S.V. Kostić et al. eds., IBFD 2024), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/2j0zh11003>.

⁶² MAKIMOTO, T., MANNERS, D. (1976), “Digital Nomad”, Wiley.

são em grande medida eletivas e facilmente manipuláveis, desempenham um papel excessivamente importante na determinação das consequências fiscais internacionais das disposições sobre a residência.⁶³

PISTONE sugere, na sua tese, a aplicação de um critério que se debruça sobre o local de trabalho habitual do trabalhador, tendo como base o local onde o trabalhador costuma, de forma continuada, prestar o seu trabalho, ignorando assim o facto deste mesmo trabalhador prestar temporariamente o seu trabalho noutras jurisdições.⁶⁴ Este parece-nos um caminho viável a seguir, visto que se destrinça da necessidade de permanência continuada que é esperada através dos critérios da casa de morada permanente e da residência habitual, presentes no n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE.

Acreditamos (e, adiante-se, apadrinhamos) que a abordagem de PISTONE poderá trazer uma visão moderna e atual ao problema dos nómadas digitais.⁶⁵ Considerando que estes são indivíduos que apresentam uma grande percentagem de mobilidade e que não prestam os seus serviços de um local fixo, ao contrário de outros trabalhadores com regimes presenciais de trabalho que devem apresentar-se no estabelecimento da empresa, de forma continuada.

Tendo em consideração a maior mobilidade dos nómadas digitais, podemos considerar que estes nunca vão exercer o seu trabalho, de forma contínua, num mesmo espaço, razão pela qual um critério de conexão focado no local habitual onde estes prestam o seu trabalho poderá trazer uma maior segurança para tributação e alocação dos seus rendimentos.

Aplicando a tese de PISTONE, e construindo sobre esta, podemos pensar num critério que coloque o enfoque na prestação de trabalho pelos indivíduos, sendo que não seria necessário saber o número de dias que estes passam numa jurisdição, mas sim, apurar o local onde estes produzem o seu trabalho durante maior percentagem do ano fiscal. Desta forma, a continuidade e a permanência deixariam de ser uma prioridade no apuramento da residência sendo que, como vimos, a realidade da separação entre trabalhador e entidade empregadora descredibiliza os critérios onde a

⁶³ GRAETZ, M.J. (2001), “The David Tillinghast Lecture: Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policy”, *Brooklyn Journal of International Law*, Vol.26, Issue 4, Article 8.

⁶⁴ BERETTA, G., PISTONE, P. (2022). “Building Global International Tax Law - Chapter 8: The Faltering Legitimacy of the Place of Physical Presence as a Tax Nexus for Active Income”. In P. Pistone (Ed.), *Building Global International Tax Law: Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, disponível em <https://doi.org/10.59403/erw1wa>.

⁶⁵ Idem, referência n.º 68.

permanência do indivíduo é fundamental.⁶⁶ Razão pela qual, o artigo 4.º da CMOCDE deve ser submetido a alterações, no seu n.º 2.

Tendo em consideração o caso específico dos trabalhadores como os nómadas digitais, acreditamos que a residência terá de ter por base o local de trabalho habitual para o trabalhador, sendo que, para isso, será necessário que a OCDE abandone termos como “*casa permanente*”, “*relações pessoais e económicas*”, “*centro de interesses vitais*” e “*residência habitual*”, nos termos em que os conhecemos.

Por outro lado, pode questionar-se se seria possível manter todos os critérios de conexão, criando uma regra de prioridade diferente, dentro do critério da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE. Desta forma, olhando para o CIV do indivíduo, podemos questionar se, atualmente, existe uma preponderância da relação económica em contraste com a relação pessoal ou familiar. Neste ponto, questionaríamos a posição exposta por LANG, que dita que a prioridade não pode ser atribuída a relações pessoais ou a relações económicas porque esse conceito é invisível.⁶⁷ Adicionalmente, poderíamos encontrar, também, uma posição contrária à invocada e adotada por alguns países, sendo que algumas decisões dos tribunais dão prioridade às relações pessoais, no âmbito dos casos de dúvida entre residências.⁶⁸

ESCRIBANO⁶⁹ apresenta uma proposta de alteração ao n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, dizendo, por outras palavras, que o indivíduo deve ser residente e ser sujeito a tributação no Estado onde passar maior número de dias. ESCRIBANO alerta, ainda, para o facto de o centro de interesses vitais poder representar a segunda regra de desempate para garantir que o Estado com o qual o contribuinte tem os laços pessoais e económicos mais fortes e significativos ganhe a corrida pela residência fiscal para efeitos do tratado. Porém, esta autora dita que, este teste tem a desvantagem de ser subjetivo e imprevisível, podendo assim dar origem a disputas fiscais e, eventualmente, a dupla tributação não resolvida. Em último lugar, ESCRIBANO sugere uma teoria, que merece ser

⁶⁶ PARSONS, S., TITUS, A. (2024), “Remote Work and the Taxation of Individuals: A Developing World Perspective and the Argument for Inter-Nation Equity”, 16 World Tax J. 2, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/29w4s8e>.

⁶⁷ LANG, M. (2021). “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, 3rd edition, Linde International, disponível em https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/20_007_Introduction_Law_Double_Taxation_Conventions_3rd_edition_final_web.pdf, p. 53.

⁶⁸ VOGEL, K. (2022), “Double Taxation Conventions – Article 4”, Volume II, 5th edition, Kluwer Law International.

⁶⁹ ESCRIBANO, E. (2024). “A New Model Tax Convention for a World of Increasing Remote Work and Mobility of Individuals”, Volume 16, World Tax Journal, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, <https://doi.org/10.59403/3e87wy9/>.

explorada, a autora dita que, no limite, o critério mais importante para o apuramento da residência pode ser a própria nacionalidade do indivíduo, por revelar um vínculo duradouro e significativo entre o indivíduo e o território em questão. Com isto, acreditamos que devemos questionar: valerá a pena voltar aos preceitos mais básicos para determinar a residência fiscal dos indivíduos?

Acreditamos que prescindir duma maior sofisticação nos critérios poderá dar lugar a uma simplificação dos regimes e eliminar situações de dupla tributação, sendo que, voltar aos básicos pode ser o registo mais prudentemente adequado. Quanto mais simples os critérios que sujeitem um indivíduo à residência de um determinado Estado, mais difícil será, em teoria, que o indivíduo utilize artificialidades para tentar forçar ou ilidir a residência que lhe será aplicável.

Porém, ESCRIBANO concorda com a eliminação do teste da casa de morada permanente, sendo que esta acredita que o mesmo é fácil de manipular, adicionalmente, porque o trabalho remoto permite substituir a presença física pela presença virtual noutro Estado onde trabalhem através do seu computador.⁷⁰

Concordamos, em parte, com a autora e decidimos partir da posição da mesma para realizar sugestões à alteração do artigo 4.º da CMOCDE. Acreditamos que, efetivamente, deverá o indivíduo ser considerado residente no Estado no qual passar um maior número de dias, porém, acreditamos que o desempate de critério de conexão deverá ser, numa primeira ótica o “*centro de interesses vitais*”, e, por último, a nacionalidade dos indivíduos.

Ainda assim, ao contrário da maior parte dos autores, supra indicados, acreditamos que pode merecer atenção redefinir o “*centro de interesses vitais*” do indivíduo classicamente utilizado,⁷¹ usando como ponto de partida as regras que têm sido utilizadas pela OCDE.

Assim, consideramos que poderá ser fundamental considerar o nexu económico, dando prioridade à consideração de um indivíduo como residente no Estado com o qual este tiver uma maior relação económica, nomeadamente, apurando tal conexão através da fonte do pagamento do seu salário. Porém, tal decisão de incluir uma maior preponderância neste critério poderá dar lugar a um retrocesso, sendo que, como vimos, muitos indivíduos, nomeadamente, os nómadas digitais,

⁷⁰ ROVIRA FERRER, I. (2023), “A New Scenario in International Tax Law: Two Proposals to Rethink the OECD Model in Response to the Generalization of Distance Work by Employees”, 15 World Tax J. 3, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/wh5spm>.

⁷¹ Acórdão *Ryborg* C-297/89 e Acórdão *Louloudakis* C-262/99.

passam a exercer a sua vida laboral de forma remota, sendo que terão um vínculo pouco forte com o território no qual a sua empresa empregadora opera.

Depois de problematizar todas estas questões, cumpre apurar uma solução.

4.3. Os Critérios de Residência Devem Ser Substituídos?

A razão fundamental para tributar os rendimentos de índole pessoal dos indivíduos residentes é a visão de que existe um custo-benefício num determinado Estado, sendo que, se o indivíduo usufrui de benefícios, em virtude da sua residência, deve contribuir (através da tributação) para os benefícios que esse mesmo Estado lhe fornece. Nesse sentido, a justificação para a tributação baseada na residência assenta em dois princípios estabelecidos de justiça tributária: **(i.)** o "*princípio do benefício*", segundo o qual os impostos devem geralmente corresponder aos benefícios que as pessoas derivam de um Estado; e **(ii.)** o "*princípio da capacidade contributiva*", segundo o qual os impostos devem geralmente corresponder a uma medida ampla da capacidade económica de cada pessoa.⁷²

Tendo como ponto de orientação estes dois princípios mencionados, podemos perceber que os critérios que desencadeiam a tributação na esfera individual dos sujeitos, devem, e não poderão nunca descorar, este princípio de “retribuição” do residente para com o Estado que lhe oferece benefícios, só e apenas, pela condição de residente que este apresenta.

Ainda que, tal como apresentado, no que concerne ao conceito de "residência individual", as legislações nacionais variam bastante – e não nos cabe, neste âmbito, entrar nessa questão –, mas normalmente consideram os seguintes critérios: **(i.)** vínculos residenciais no ano fiscal em questão, como um local de habitação, membros da família ou conexões económicas no Estado; **(ii.)** presença física no território por um período significativo de tempo durante o ano; e **(iii.)** outras evidências de que a permanência do indivíduo no Estado é habitual e não temporária, incluindo a presença física em anos fiscais anteriores. Porém, estes pressupostos exibem igual importância no que toca às regras “*tie breaker*” da CMOCDE.

⁷² MUSGRAVE, P.B., RICHARD, A. (1989), “Public Finance in Theory and Practice”, 1st Cdn. ed. (McGraw-Hill Ryerson, 1987), pp. 209-228.

Apreciando tais regras num ambiente estanque, poderíamos considerar que as mesmas são adequadas, porém, para as realidades dos nômadas digitais, tal pode tornar-se num exercício mais complexo e menos linear.

Tal como explica o autor DUFF,⁷³ e tendo em consideração as regras do artigo 4.º da CMOCDE, a exigência da residência para tributar a realidade dos rendimentos, implica, inquestionavelmente, apelar ao conceito de residência habitual que é tratado de forma contraditória. Tal ocorre, pois, este conceito favorece o Estado onde a pessoa "permanece com mais frequência", indicando um enfoque comparativo baseado na frequência destas estadias. No entanto, o Comentário⁷⁴ nega essa interpretação, afirmando que não basta contar os dias passados em cada Estado. Em vez disso, é necessário determinar se o indivíduo vive habitualmente, ou seja, está costumeiramente presente num Estado e não no outro durante um período específico. Conclui que é possível ter residência habitual em ambos os Estados se a pessoa estiver habitualmente presente em cada um durante o período relevante, mesmo que passe mais dias em um Estado do que no outro.

Desta forma, parece que a habitualidade de que depende o critério do artigo 4.º da CMOCDE acaba por atrapalhar o fim para que foi concebido, por se demonstrar demasiado lato.

Uma das sugestões para resolver essa questão é focar novamente na cidadania, de forma a definir a residência. No entanto, essa abordagem não nos parece favorável. Isso implicaria vincular os benefícios da cidadania - como proteção pessoal, proteção de propriedade, direito de votar, direito de entrar e retornar ao país e o direito de transmitir a cidadania aos filhos ao pagamento de impostos sobre os rendimentos globais dos cidadãos. Acreditamos que essa solução não é adequada. Como vimos, cada vez mais indivíduos abandonam o país onde nasceram ou de onde são naturais, e, muitas vezes, a cidadania não reflete a realidade diária dessas pessoas. Portanto, a tributação não deve se basear numa conexão que não corresponde à realidade vivida pelos indivíduos.

⁷³ DUFF, D.G. (2025). "Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World - Chapter 1: Rethinking Residence and Source Tax Rules for Individuals in an Increasingly Globalized and Digitalized World in Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World", IBFD Academic Tax Conference – 16-17 May 2024 (I. Lazarov & S. van der Vlugt eds., IBFD 2025), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/2a7ytw1001>.

⁷⁴ Comentário 19 ao Artigo 4.º da CMOCDE.

Voltando à presença física, tal como sugere BERETTA,⁷⁵ ainda que aplicado a outras índoles, poderemos basear-nos na sua tese. Este dita que a tributação deve ser realizada tendo por base a proporção de dias no ano em que os indivíduos estão fisicamente presentes em cada Estado. Assim, aplicando tal tese, aos critérios de conexão para definir a residência, pode ser uma opção viável eliminar por completo os critérios mais latos que se apresentam no artigo 4.º da CMOCDE e passar a fazer depender apenas de um critério singular, que faça depender apenas e somente desta presença num determinado Estado. Da mesma forma, ELKINS⁷⁶ propõe uma conceção escalar de residência fiscal que alocaria os rendimentos mundiais de um indivíduo entre os Estados, com base na proporção de dias no ano em que o indivíduo está fisicamente presente no Estado.

Porém, e tendemos a concordar com esta tese, KOSTIKIDIS⁷⁷ dita que os dias passados num determinado país não retratam, de forma real, conexões pessoais e económicas, levando a resultados arbitrários. Assim, a presença física num determinado Estado, dentro do ano fiscal, não se revela umnexo suficiente forte para que se distinga como o critério de conexão mais relevante.

Considerando os pontos que visitámos, até ao momento, podemos concordar que a maior mobilidade dos indivíduos originou realidades distintas daquelas que foram pensadas na conceção do artigo 4.º da CMOCDE. Atualmente, a residência não é uma realidade que se mantém estanque, é uma realidade em constante mutação, especialmente, se tivermos o enfoque neste grupo de indivíduos, os nómadas digitais.

Ainda que os nómadas digitais não sejam a norma, mas sim a exceção, acreditamos que os critérios que definem a residência não podem, muito menos a nível internacional, deixar de os ter em consideração, sendo que estes são indivíduos que, muitas vezes, tem capacidade de contribuir para a economia (nomeadamente, através dos impostos) por originarem receitas pessoais avultadas. Assim sendo, para que exista uma verdadeira representatividade dos princípios de contribuição, acreditamos que o pagamento de impostos deve ser proporcional ao percentual de aquisição de “benefícios” (ainda que seja lato o sentido de benefício, mas, neste caso, podemos assumir todos

⁷⁵ BERETTA, G. (2019), “Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project”, 47(1) Intertax 91.

⁷⁶ ELKINS, D. (2022), “A Scalar Conception of Tax Residence”, 41(2), Virginia Tax Review 149.

⁷⁷ KOSTIKIDIS, S. (2023), “Nexus for Source Taxation of Mobile Individual Service Providers in Tax Treaties”, British Tax Review 164.

os benefícios que um território pode oferecer a um indivíduo que lá habite, ainda que por tempo indeterminado ou parcial) que o indivíduo obtém.

Desta forma, aceitamos que os critérios definidos nas alíneas do artigo 4.º do CMOCDE podem e devem manter-se, ainda que acreditemos que devam ser sujeitos a ligeiras alterações. Defendemos que o critério do CIV pode, neste momento, demonstrar-se como o primeiro nível de análise da residência.

Se virmos a tributação dos residentes como uma lógica de custo-benefício, nomeadamente, no que toca à educação, saúde e infraestruturas, podemos perceber que não só será mais lógico tributar os indivíduos que passam mais tempo no país (e, conseqüentemente, poderão usufruir mais intensamente desses benefícios), como, poderá fazer sentido, tributar casos limite em que, ainda que não residam a parcela mais significativa do tempo num determinado Estado, irão retirar esses mesmos benefícios desse mesmo território.

Podemos pensar num trabalhador, que se insira no perfil dos nómadas digitais, que muda de habitação a cada três meses. Aqui, ainda que a permanência do indivíduo num determinado Estado possa ser um indicativo do usufruto dos benefícios, não será o principal indicativo. Muito menos representativo será o facto deste indivíduo apresentar uma casa nesse Estado.

Assim, parece-nos que o CIV, através dos fatores pessoais e económicos, deve passar a ser o primeiro crivo de avaliação da residência. Tal não se traduz na eliminação das alíneas a), c) e d) do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, apenas se propõe que a primeira análise seja realizada deste ponto de vista.

Até agora, o CIV não passava de um critério secundário, porém, percebendo que a mobilidade dos indivíduos aumentou, como comprovado por nós nesta dissertação, podemos questionar-nos se continua a fazer sentido que a casa de habitação permanente de um indivíduo seja o primeiro critério para apurar a residência.

Antecipando alguma discussão, em relação a esta sugestão de alteração, adiantamos que não consideramos que tal mudança vá proporcionar um impacto negativo ou um distúrbio no que toca à identificação da residência dos indivíduos que não conformar nómadas digitais, isto porque não se propõe uma eliminação dos restantes critérios apresentados no artigo 4.º da CMOCDE, mas apenas uma alteração da sua ordem de relevância.

Assim, os critérios de conexão continuarão a fazer sentido para todos os outros indivíduos, que não representem nómadas digitais, porém, estes critérios passarão a conseguir destringir, de forma mais expedita, indivíduos que apresentam esta realidade de crescente mobilidade.

Ainda que possa parecer que tal alteração não provocará grande mudança prática, relativamente à residência que fica alocada ao indivíduo num momento final, esta mudança poderá abrir lugar a alterações que estão por vir na sociedade moderna. Nomeadamente, porque abre o caminho ao abandono da ideia de que a permanência num determinado Estado dá lugar à residência. Divide e rompe com a conceção de uma necessidade de permanência física contínua, dando lugar à ideia de que a residência deve ser concebida de acordo com as relações que rodeiam os indivíduos, sejam elas pessoais ou profissionais, como veremos em pormenor.

Acreditamos que ancorar os critérios de conexão neste CIV permite a adaptabilidade à mobilidade – ou o início do caminho –, sendo que, este critério desempenha um melhor papel a destringir as situações onde indivíduos se tornam “artificialmente” residentes num território, nomeadamente em territórios de fronteira com outros países, aproveitando-se desta mesma proximidade de territórios para usufruir da tributação que lhes seja mais conveniente.

De tal forma, os critérios do artigo 4.º da CMOCDE continuarão numa coexistência pacífica com artigos como o 15.º da CMOCDE, nomeadamente, com a regra dos 183 dias. Ainda que não caiba nesta sede uma análise de pormenor a este segundo artigo, acreditamos que, neste caso, poderá continuar a fazer sentido dar uma maior relevância à permanência, diminuindo, porém, o número de dias necessários (para tributação do rendimento do trabalho de um indivíduo), sendo que, nesse caso, podem também existir falhas tributárias, por existir uma maior mobilidade dos trabalhadores. Acreditamos que este tema deve ser estudado em profundidade em futuras dissertações.

4.4. O Centro de Interesses Vitais como Marco de Mudança?

Tendo em especial consideração o disposto no parágrafo 15 do comentário ao artigo 4.º da CMOCDE, entendemos que este estatui que, se um indivíduo tiver uma casa de habitação permanente em dois Estados diferentes, será necessário perceber em que Estado estão as suas relações pessoais, económicas, políticas, culturais, entre outras. Este ainda dita que as circunstâncias devem ser examinadas como um todo, dando especial atenção aos atos pessoais do indivíduo.

Para realizar a nossa análise, partimos de uma citação do autor BAKER⁷⁸ que nos diz, traduzindo para português: “*O Comentário da OCDE não é inteiramente útil para decidir se uma abordagem objetiva ou subjetiva deve ser adotada quando diz, no Parágrafo 15, “é, no entanto, óbvio que considerações baseadas nos atos pessoais do indivíduo devem receber atenção especial...”. O que parece dizer não é que a abordagem de factos e circunstâncias do critério de desempate do CIV deve depender em grande medida das intenções subjetivas do indivíduo. Antes, parece estar a fazer o ponto muito óbvio de que um peso particular deve ser dado a fatores escolhidos pelo indivíduo em oposição àqueles sobre os quais o indivíduo não tinha controlo. Talvez um exemplo fosse um indivíduo que voluntariamente escolheu mudar o seu emprego para outro país, em oposição a um indivíduo destacado para o outro país pelo seu empregador, onde o indivíduo não tinha controlo sobre esse destacamento. O que o Comentário não está a implicar é que o indivíduo deve ter uma escolha subjetiva sobre o seu CIV. Submete-se que o teste do CIV deve, tanto quanto possível, depender de critérios objetivos, observáveis externamente” (sublinhado nosso).*

Como vimos, os indivíduos e, nomeadamente, os indivíduos que se inserem no escopo da definição dos nómadas digitais, contribuem tributariamente de forma a poderem usufruir de determinados benefícios num Estado. Assim, acreditamos que o CIV deve ser o primeiro crivo de determinação da residência ulterior (ainda que, repita-se, não eliminando os restantes critérios já existentes), porém, acreditamos que este critério não pode manter-se inalterado.

O critério do CIV deve ser sujeito a uma reforma, nomeadamente, no que toca à sua interpretação, razão pela qual, neste capítulo final, iremos apresentar as razões que nos levam a sugerir alterações ao comentário pré-mencionado, de forma que este se torne mais atual e mais respeitador das exigências da atualidade.

Para que o primeiro critério estabelecido pelas regras de definição da residência possa ser viável, que aqui sugerimos estabelecer, acreditamos que este conceito de CIV deve abandonar a sua subjetividade e abranger uma objetividade mais substantiva. Ainda que tal não seja possível através

⁷⁸ BAKER, P. (2025). “Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law - Chapter 8: The Expression “Centre of Vital Interests” in Art. 4(2) of the OECD Model Convention in Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law” (G. Maisto ed., IBFD 2010), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/3g63k10008>, p. 167 e seguintes, tradução livre do original: “*The OECD Commentary is not entirely helpful in deciding whether an objective or a subjective approach should be adopted when it says, in Para. 15 “it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention (...)*”.

do artigo 4.º da CMOCDE, já será possível através das orientações dos comentários, que acompanham o conteúdo dos artigos.

Numa primeira análise dos fatores pessoais definidos para o CIV, uma das fragilidades apresentadas pelo próprio comentário, no parágrafo 15, é facto de não definir conceitos como família e círculo social. Adicionalmente, estes conceitos associam-se a uma grande ambiguidade, visto que as relações pessoais variam muito de pessoa para pessoa, visto que existem indivíduos com um grande laço de ligação à família e outros que não consideram a família consanguínea como um fator importante. Pelo que acreditamos que a menção da família, no comentário ao artigo 4.º da CMOCDE, deve manter-se residual, antecipando-se a sua alta subjetividade.

Desta forma e atendendo a dados estatísticos que ditam que a maioria da população europeia passa, em média, mais de 40 horas semanais, a desenvolver o seu trabalho dependente,⁷⁹ podemos perceber que o tempo passado a trabalhar é uma variável menos subjetiva, quantificável e mais alheia a alterações consoante o indivíduo. O número de horas que um indivíduo trabalha, poderá oscilar, porém, na condição de que este se encontre empregado, certamente existirá uma variável de análise relativamente ao local de trabalho do indivíduo.

Esta seria a nossa primeira sugestão relativa à reforma do parágrafo 15 do comentário ao artigo 4.º da CMOCDE, integrar variáveis mais objetivas na definição de CIV, abandonando a presença de variáveis subjetivas, como a proximidade à família ou ao círculo social.

Deste entendimento, partilha BAKER⁸⁰ que dita que uma das grandes dificuldades de aplicação do CIV reside na questão dos fatores subjetivos, nomeadamente a relação que se estabelece entre o indivíduo e a família. Desta forma, BAKER sugere duas abordagens alternativas, sendo que a primeira é a exclusão total dos elementos subjetivos, tese que subscrevemos com o nosso argumento, ainda que, por outro lado, defenda a possibilidade de inclusão de fatores subjetivos ainda que esses devam ser altamente escrutinados.

⁷⁹ STATISTA (2025), “Average full-time and part-time working hours per week for male, female and overall workers in the European Union from 1st quarter 2008 to 2nd quarter 2024”, disponível em <https://www.statista.com/statistics/1197097/average-working-hours-eu/> (último acesso em 26 de fevereiro de 2025).

⁸⁰ BAKER, P. (2025). “Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law - Chapter 8: The Expression “Centre of Vital Interests” in Art. 4(2) of the OECD Model Convention in Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law” (G. Maisto ed., IBFD 2010), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/3g63k10008>.

BAKER ainda acrescenta que seria possível aplicar o “teste” da família de uma forma objetiva, se o próprio artigo estabelecesse a definição do que esta conforma (*e.g.* se se trata apenas do cônjuge e filhos, se inclui ascendente, se inclui primos), porém, pelas razões supramencionadas, acreditamos que tal menção deve ser totalmente eliminada do comentário, procurando harmonizar o conceito de CIV.

Ainda assim, temos de ponderar se os fatores discriminados no parágrafo 15 representam, ou não, uma intromissão diabólica no que toca à vida privada do indivíduo, sendo que, consideramos um fator importante manter o direito à privacidade do mesmo. Neste mesmo sentido, e discordando do que sugerem alguns autores,⁸¹ acreditamos que esta providência de informação não deve ser ónus do contribuinte, sendo que os Estados devem utilizar os instrumentos que têm ao seu dispor para recolher a informação necessária e comprovar se o indivíduo usufrui de benefícios no Estado, se mantém ligação suficiente com o mesmo, de forma a apurar a sua residência concreta.

Adicionalmente, existe uma vaga de jurisprudência,⁸² que vai para além dos fatores tipificados na lei internacional, determinando fatores de determinação da residência como registo dos automóveis, seguro de saúde, contas bancárias, entre outros. Aqui podemos discutir, mais uma vez, a linha ténue entre a necessidade de apurar fatores objetivos para definir o CIV e a não intrusão excessiva na vida privada e nos dados pessoais do indivíduo (até porque tal, poderia levantar problemas em sede de proteção de dados, especialmente, quando estes não são fornecidos pelo indivíduo – tema que hoje não nos ocupa, mas cujo estudo sugerimos em sede de investigações posteriores). Porém, estes fatores elencados na jurisprudência poderão, facilmente, ser manipulados, de forma que o indivíduo obtivesse a residência que mais lhe convém, artificialmente.

Ainda que mais facilmente manipuláveis, estes devem ser incluídos no conjunto de fatores objetivos que ajudam a definir o CIV – ainda que subsidiários –, porém, acreditamos que um dos próximos passos a tomar será definir formas concretas, através de uma proposta semelhante à DAC 6,⁸³ em que fossem as próprias instituições a fornecer informações que permitissem completar a

⁸¹ Autores que surgem referenciados na bibliografia de P. Baker, Chapter 8 – The Expression “Centre of Vital Interests” in Art. 4(2) of the OECD Model Convention in Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law (G. Maisto ed., IBFD 2010), Books IBFD, <https://doi.org/10.59403/3g63k10008>.

⁸² VOGEL, K. (2022), “Double Taxation Conventions – Article 4”, Volume II, 5th edition, Kluwer Law International, parágrafos 78–87.

⁸³ Diretiva que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar, Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822>.

informação do indivíduo de forma a apurar, o mais objetivamente possível, o CIV de um trabalhador.

Passando agora à análise das relações económicas que podem definir o CIV, concluímos que será este o principal diferencial relativamente aos critérios atuais. Se existir uma maior conformação destes fatores, nomeadamente, onde o indivíduo desenvolve a prática real do seu trabalho, poderá existir uma maior objetividade e, para além disso, uma maior adaptação do CIV à mobilidade dos indivíduos. Isto acontece porque, na realidade, nem sempre o trabalho é realizado a partir da sede da empresa, tal como vimos nos capítulos anteriores. Pelo que se realizado o cruzamento entre o CIV com o local efetivo de prática do trabalho, este exprimirá, de uma forma mais viável, a verdadeira residência do indivíduo (combinado com os restantes critérios constantes do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE) e a ligação que este mantém com um determinado território, ao invés de relação artificial, que este cria para seu benefício.

Tal eliminação dos fatores pessoais típicos, como a família ou os amigos, mais subjetivos, e a colocação do enfoque nos fatores económicos (ainda que, não menos pessoais) permitirá eliminar um dos problemas apontados por BAKER na sua obra, nomeadamente, no que toca ao problema da inexistência de uma ordem preferencial entre uns fatores e outros, nomeadamente entre os fatos pessoais e económicos.

O Comentário ao Modelo de Convenção da OCDE, no parágrafo 15, não oferece orientação específica sobre esta questão, exceto ao afirmar que "*considerações baseadas nos atos pessoais do indivíduo devem receber atenção especial*". Todavia, "*atos pessoais*" podem referir-se tanto a atividades económicas – como procurar emprego num determinado país – quanto a relações pessoais – como manter a residência habitual ou casa familiar num determinado país, por exemplo. Assim, parece-nos claro que esta ordem preferencial não deve ser concretizada, mas apenas eliminada, no sentido em que, existindo apenas relações económicas a considerar, tal será de mais fácil análise, por cada Estado que tente determinar se um indivíduo é ou não residente. Desta forma, dois problemas da análise de BAKER são erradicados, nomeadamente, o problema da subjetividade do critério, assim como da ambiguidade da prevalência destes fatores, emendando o comentário ao artigo 4.º da CMOCDE, tal como se mostra no Anexo 2.

O desejável com estas alterações é que cada vez menos situações de concretização do CIV se vejam como difusas ou inconclusivas. Porém, com a solução por nós sugerida, ainda que não seja possível

determinar o CIV de um indivíduo, será sempre possível passar pelo critério da casa de morada permanente e ainda o critério da residência habitual, sendo que a nossa proposta não passa por eliminá-los, apenas reorganizá-los.

Adicionalmente, esta alteração traz maior conformação ao CIV, tornando-o passível de uma facilitada aplicabilidade direta pelos Estados, para que estes não o sujeitem a interpretações subjetivas, quando o transpõe para a sua lei nacional, para que se evitem situações como a exposta na obra de BARKER que dita que: “*Os Relatórios dos Países neste volume indicam uma variedade de práticas estatais: na Áustria, as relações pessoais têm precedência; na França, o Conseil d’Etat sustentou que as relações pessoais e económicas estão em pé de igualdade; nos Países Baixos, alguma preferência é dada às relações pessoais; na Alemanha, o Bundesfinanzhof concluiu que a resposta depende de quais fatores são considerados mais significativos pelo contribuinte; em Espanha, nenhum fator tem prioridade*”.⁸⁴

Por fim, num exercício final, aliados uma vez mais à obra de BAKER, estabelecemos nesta proposta de alteração ao comentário do artigo 4.º da CMOCDE, nomeadamente ao parágrafo 15, responder às seguintes orientações de alteração, que este autor sugeriu, nomeadamente: **(i.)** providenciar esclarecimentos de que o CIV deve ter um significado fiscal internacional e não um significado dependente da lei interna dos Estados Contratantes em questão; **(ii.)** as relações pessoais e económicas devem ser consideradas com igual peso, sem preferência de uma sobre a outra; **(iii.)** a preferência deve ser dada a uma análise de critérios objetivos fora do controlo do contribuinte (e, como corolário, que pouco ou nenhum peso deve ser dado a fatores menores que estão à escolha do contribuinte e que poderiam ser manipulados, como o local onde um indivíduo faz o seguro de saúde ou regista o seu carro); **(iv.)** como corolário ao ponto anterior, deve-se dar o menor peso possível às preferências subjetivas de um indivíduo: onde reside a família de um indivíduo deve ser um fator, independentemente de quão próxima seja a relação do indivíduo com esses membros da família; **(v.)** o comentário poderia confirmar que os contribuintes podem não ter um CIV.

Cumprir dizer que, conforme se pode confirmar no Anexo 2, a nossa proposta oferece um significado fiscal internacional do conceito de CIV, aliado com uma eliminação da preponderância

⁸⁴ BAKER, P. (2025). “Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law - Chapter 8: The Expression “Centre of Vital Interests” in Art. 4(2) of the OECD Model Convention in Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law” (G. Maisto ed., IBFD 2010), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/3g63k10008>.

das relações pessoais, pelo que se dará uma total preferência às relações económicas para apuramento do CIV e dando total e exclusiva preferência à análise de critérios objetivos, eliminando o critério que se reconduz à família, devido à sua subjetividade e falta de conformação. Em nota final, deixa-se claro que é possível não encontrar um CIV conclusivo, ainda que se acredite que a sugestão de alteração ao comentário, permitirá uma maior possibilidade de sucesso na determinação do mesmo. Porém, em resultado desta investigação, como já referimos, não é nossa intenção eliminar o conceito de “casa permanente”, “nacionalidade” ou “residência habitual”, sendo que tais critérios permitirão preencher a lacuna da inconclusividade de um CIV.

Ainda assim, resultado do exercício aqui realizado, continuamos a defender a prevalência do CIV para primeira linha de definição da residência, devendo este ocupar o primeiro lugar no elenco taxativo de critérios de conexão, explanado na alínea a), do n.º 2 do artigo 4.º da CMOCDE, como se pode observar no Anexo 1, aqui junto. Só com esta alteração é possível que a doutrina e a legislação internacional comecem a espelhar, de forma direta, as consequências das alterações que se vivem na realidade económica atual, dando maior importância à mobilidade dos indivíduos e menos (ainda que esta não deva ser nula, como se viu) à necessidade de permanência e habitualidade, no que toca à dinâmica entre um indivíduo, trabalhador, e um determinado Estado. Só desta forma será possível traçar as alterações da definição dos critérios de conexão da residência seguindo um caminho inovador, que ainda muito tem por percorrer, pelo que, até ao momento, sugerimos uma leitura meramente ambulatoria do artigo 4.º da CMODE.

Acreditamos, ainda, que a inclusão da menção à possibilidade de trabalho remoto nos comentários do artigo 4.º da OCDE poderá reforçar a ideia de mobilidade e abrir caminho para uma reforma destes critérios de conexão. Porém, a nossa convicção (e daí, termos abordado uma posição menos intrusiva, mais cautelosa, conservando maior parte do conteúdo original) reside no facto da comunidade e, mais concretamente, dos Estados, ainda não estarem preparados para adaptar e aplicar regras que se adaptam à mobilidade dos indivíduos, ainda que continuemos a acreditar que tal mudará nos próximos anos. Assim, este seria o primeiro contributo para a reforma dos “*tie breakers*”, para que estes se mantenham atualizados.

5. Conclusão

Os critérios de conexão, definidos no artigo 4.º da CMOCDE, não se encontram completamente dissonantes da realidade atual, porém precisam de sofrer ajustes graduais para conseguirem acompanhar as exigências de um mundo cada vez mais global e informatizado. No processo desta dissertação de mestrado, a análise e a tónica de estudo estiveram no artigo 4.º da CMOCDE, analisando se os critérios de conexão para determinação da residência fiscal, os “*tie breakers*”, se mostravam adequados à crescente mobilidade dos trabalhadores, nomeadamente, tendo em consideração realidades relativamente inovadoras, como é o caso dos nómadas digitais.

Não procuramos questionar o conceito de residência, conforme definido no n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE, sendo que o consideramos como conceito estanque, para proceder à nossa investigação.

Num primeiro momento o enfoque da nossa investigação esteve no impacto da revolução tecnológica, da globalização e da própria digitalização, sendo que estes são fenómenos atuais que transformaram profundamente (e irreversivelmente, antecipamos) o mercado de trabalho, permitindo que cada vez mais indivíduos, nomeadamente, indivíduos que desempenham funções através de um contrato de trabalho ou de prestação de serviços, exerçam as suas atividades remotamente, sem ter de se fixar, definitivamente, num determinado território geográfico. Nesta análise foi possível perceber que os critérios de conexão elencados no artigo 4.º da CMOCDE revelam uma desadequação relativa, mas não total. Tal decorre da pouca ponderação que estes têm, sendo que os mesmos estão adaptados a realidades estanques, porém a mobilidade dos indivíduos desafia estes critérios estáticos e obriga a uma maior permeabilidade dos critérios face às alterações que se verificam com a maior flexibilidade proporcionada pela digitalização.

Depois de concluir pela desatualização relativa dos critérios que compõem o artigo 4.º da CMOCDE, foi sugerido por nós, em sede desta dissertação, uma reorganização dos critérios “*tie breakers*”, propondo que o critério do CIV passasse a ser o primeiro fator para determinação da residência fiscal, seguindo-se pela casa de morada permanente, a residência habitual e, por último, a nacionalidade. Esta sugestão de alteração à ordem dos critérios de conexão visa adaptar os mesmos às necessidades atuais, conferindo uma maior relevância às relações económicas dos indivíduos, sendo que estas se demonstram com um fator que revela uma objetividade superior, impossibilitando que a residência fiscal dos indivíduos veja a sua determinação dependente de critérios subjetivos. De tal modo, para determinação do CIV teremos em conta o local habitual de

trabalho do indivíduo, as suas atividades profissionais e outras evidências económicas que possam ser quantificáveis e verificáveis de forma concreta.

Adicionalmente, acreditamos que é necessário que, para determinação da residência fiscal de um indivíduo, os critérios de conexão reflitam a utilização, pelos indivíduos, dos benefícios proporcionados pelo Estado. Assim, e numa lógica de custo-benefício, deve prevalecer a ideia de que os indivíduos que usufruem dos serviços e infraestruturas de um Estado contribuam proporcionalmente para a sua manutenção, ou seja, que sejam considerados residentes no local onde usufruem de tais benefícios. Tendo tal em consideração, a alteração à ordem do artigo 4.º da CMOCDE e ao seu comentário, nomeadamente ao parágrafo 15, visa proporcionar uma crescente objetividade dos critérios aliada a um acréscimo da adequação do mesmo, tendo em conta a mobilidade dos indivíduos. Nesta senda, as sugestões de alteração procuram que a residência fiscal não se veja determinada por critérios datados, sendo que com pequenas mudanças, é possível começar a abrir caminho a critérios mais inclusivos à mudança de paradigma.

Acreditamos que, com estas alterações, será possível traçar um caminho inovador para a definição dos critérios de conexão da residência fiscal, adaptando-os às exigências da modernidade e proporcionando uma maior coesão internacional. A inclusão da menção à possibilidade de trabalho remoto nos comentários do artigo 4.º da CMOCDE reforça a ideia de mobilidade e abre caminho para uma reforma mais abrangente destes critérios de conexão. No entanto, reconhecemos que a comunidade internacional e os Estados ainda não estão totalmente preparados para implementar regras que se adaptem plenamente à mobilidade dos indivíduos, mas confiamos que estas mudanças são um passo importante na direção certa.

Em suma, a dissertação propõe uma abordagem mais moderna e adaptada à realidade atual, onde a mobilidade dos trabalhadores é uma constante. A reorganização dos critérios de conexão, com a primazia do CIV, visa proporcionar uma maior adequação e justiça na determinação da residência fiscal, refletindo as novas dinâmicas do mercado de trabalho e a lógica de custo-benefício entre o contribuinte e o Estado. Cremos que estas alterações são um passo importante na direção certa, proporcionando uma maior coesão internacional e adaptando os critérios de conexão às exigências da modernidade.

Porém, antecipando uma possível questão, decidimos não eliminar os critérios de conexão que já existiam, nomeadamente os critérios da casa permanente e da residência habitual, isto porque dessa

forma, ainda que o artigo 4.º da CMOCDE fique mais adequado a realidades como a dos nómadas, continuará a fazer sentido para os indivíduos que tenham uma vida mais situada num só lugar, pelo que, não passando no crivo do CIV quando não é possível determiná-lo, existirão sempre dois outros critérios, que permitirão determinar a residência com efeitos internacionais.

Estes critérios podem ser abandonados no futuro, com a evolução das dinâmicas globais de trabalho pelo que terminamos esta dissertação, com mais questões do que respostas, sugerindo uma possível investigação futura, questionando-nos se ainda continua a fazer sentido que a tributação em sede individual dependa da presença física? Para além disso, deixamos a sugestão de pesquisa futura no sentido de encontrar um instrumento paralelo à DAC 6, de forma a proporcionar uma facilitação dos meios de atualização de informação sobre os indivíduos, que permita apurar os dados necessários (entre Estados) para concretizar os critérios de conexão e a residência efetiva de cada indivíduo, nomeadamente daqueles que apresentam possibilidade de dupla-residência.

Anexo 1 – Sugestão de Alteração ao Artigo 4.º da CMOCDE (Residência)

1. (Manter redação atualmente em vigor).

2. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, um indivíduo for residente de ambos os Estados Contratantes, o seu estatuto será determinado da seguinte forma:

a) será considerado residente apenas do Estado com o qual as suas relações económicas sejam mais próximas (**centro de interesses vitais**); se não for possível determinar o centro de interesses vitais devemos considerar residente apenas do Estado em que o indivíduo tenha uma **casa permanente** disponível para ele;

b) se não for possível determinar o Estado em que tem o seu centro de interesses vitais, ou se não tiver uma casa permanente disponível em nenhum dos Estados, será considerado residente apenas do Estado em que tenha uma **residência habitual**;

c) se tiver uma residência habitual em ambos os Estados ou em nenhum deles, será considerado residente apenas do Estado do qual é **nacional**;

d) se for nacional de ambos os Estados ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão por acordo mútuo.

3. (Manter redação atualmente em vigor).

Anexo 2 – Sugestão de Alteração do Parágrafo 15 ao Artigo 4.º da CMOCDE

15. É necessário analisar os factos para determinar em qual dos dois Estados o indivíduo apresenta relações económicas mais próximas. Assim, devem ser consideradas as suas ocupações e as suas atividades de trabalho (nomeadamente, o local através do qual desenvolve o seu trabalho, dependente ou não, tendo em consideração que este pode ser diferente do local onde se localiza a empresa). As circunstâncias devem ser examinadas como um todo, mas é evidente que as considerações baseadas nos atos pessoais e profissionais do indivíduo devem receber especial atenção. Subsidiariamente, poderemos ter de recolher outros elementos económicos que possam esboçar as relações de proximidade do indivíduo, nomeadamente, faturas em número maioritário adquiridas num determinado Estado, despesas de saúde, despesas com seguros, entre outros. Porém, estas últimas, subsidiárias, nunca podem substituir a determinação do local onde o indivíduo desenvolve o seu trabalho, de forma mais persistente. No caso de não ser possível determinar, de forma clara, onde o indivíduo desenvolve o seu trabalho, será necessário passar aos restantes critérios de conexão, percebendo, numa segunda análise, onde o indivíduo mantém a sua “casa permanente”, que pode, ou não, coincidir com o local onde o indivíduo desenvolve o seu trabalho, na modalidade de trabalho remoto.

Bibliografia

AGUINIS, H., BURGI-TIAN, J. (2021). "Talent management challenges during COVID-19 and beyond: Performance management to the rescue." *BRQ Business Research Quarterly*, 24(3), pp. 233-240.

BAERT, P. (2022). *Tax Policies for a New Generation*. Members' Research Service, PE 733.697, disponível em [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733697/EPRS_ATA\(2022\)733697_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733697/EPRS_ATA(2022)733697_EN.pdf).

BAKER, P. (2025). "Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law - Chapter 8: The Expression "Centre of Vital Interests" in Art. 4(2) of the OECD Model Convention in Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law" (G. Maisto ed., IBFD 2010), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/3g63k10008>.

BERETTA, G. (2019), "Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project", 47(1) *Intertax* 91.

BERETTA, G. (2022). "Work on the Move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. *International Tax Studies*", 5 *Intl. Tax Stud.* 2, *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*, disponível em <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>.

BERETTA, G. (2024). "Mobility of Individuals and Workforces - Chapter 3: Tax Residence of Individuals in the Age of Geographical Diversification in *Mobility of Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitalization*" (S.V. Kostić et al. eds., IBFD 2024), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/2j0zh11003>.

BERETTA, G., PISTONE, P. (2022). “Building Global International Tax Law - Chapter 8: The Faltering Legitimacy of the Place of Physical Presence as a Tax Nexus for Active Income”. In P. Pistone (Ed.), *Building Global International Tax Law: Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, disponível em <https://doi.org/10.59403/erw1wa>.

BRAUNER, Y. (2024). “Mobility of Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitilization - Chapter 1: Mobility of Individuals, the “Brain Drain” and Taxation in the Digital Age” (S. Kostić et al. eds., IBFD 2024), Books IBFD.

COURINHA, G.L. (2020). “A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do Abuso Subjectivo de Convenções”, *A residência enquanto critério de residência*, p.83.

DAGAN, T. (2017). “International Tax and Global Justice”, 18 *Theoretical Inquiries L.* 1, sec. II.B, disponível em https://www.researchgate.net/publication/313624764_International_Tax_and_Global_Justice.

DE LA FERIA, R., MAFFINI, G. (2021). “The impact of digitalisation on personal income taxes, *British Tax Review*” (Issue 2).

DUFF, D.G. (2025). “Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World - Chapter 1: Rethinking Residence and Source Tax Rules for Individuals in an Increasingly Globalized and Digitalized World in *Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World*”, IBFD Academic Tax Conference – 16-17 May 2024 (I. Lazarov & S. van der Vlugt eds., IBFD 2025), Books IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/2a7ytw1001>.

ELKINS, D. (2022), “A Scalar Conception of Tax Residence”, 41(2), *Virginia Tax Review* 149.

ESCRIBANO, E. (2024). “A New Model Tax Convention for a World of Increasing Remote Work and Mobility of Individuals”, Volume 16, World Tax Journal, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/3e87wy9/>.

EUROSTAT (2025), “Reconciliation of work and family life – statistics”, disponível em https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Reconciliation_of_work_and_family_life_-_statistics (último acesso em 13 de janeiro de 2025).

FRIED, J., HANSSON, D.H. (2013), “Remote: Office Not Required”, Crown Business.

GRAETZ, M.J. (2001), “The David Tillinghast Lecture: Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policy”, Brooklyn Journal of International Law, Vol.26, Issue 4, Article 8.

GRUBER, J. (2019). “Public Finance and Public Policy”, New York: Worth Publishers, 6th Edition.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. (2022). “Digitalization and Employment: Global challenges of the digital economy”, disponível em <https://www.ilo.org> (último acesso em 12 de outubro de 2024).

KOSTIĆ, S.V. (2019), “In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties”, 11 World Tax J. 2, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

KOSTIKIDIS, S. (2023), “Nexus for Source Taxation of Mobile Individual Service Providers in Tax Treaties”, British Tax Review 164.

LANG, M. (2021). “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, 3rd edition, Linde International, disponível em https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/20_007_Introduction_Law_Double_Taxation_Conventions_3rd_edition_final_web.pdf, p. 51, 53.

MAKIMOTO, T., MANNERS, D. (1976), “Digital Nomad”, Wiley.

MASON, R. (2020). “The Transformation of International Tax”. American Journal of Law, Volume 114, Issue 3.

MOHN, T. (2014). “How To Succeed At Becoming A Digital Nomad”, FORBES, disponível em <https://www.forbes.com/sites/jackkelly/2024/02/14/how-to-become-a-digital-nomad/>.

MUSGRAVE, P.B., RICHARD, A. (1989), “Public Finance in Theory and Practice”, 1st Cdn. ed. (McGraw-Hill Ryerson, 1987), pp. 209-228.

OCDE (2015), “Addressing the Tax Challenges of Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, disponível em https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html.

OCDE (2025), “Working age population”, disponível em <https://www.oecd.org/en/data/indicators/working-age-population.html> (último acesso em 13 de fevereiro de 2025).

OECD (2008). “The Global Competition for Talent: Mobility of the Highly Skilled, OECD Publishing”, Paris, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264047754-en>.

OECD (2019). “Model Tax Convention on Income and on Capital 2017” (Full Version), OECD Publishing, Paris, disponível em <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

OSTASZEWSKA, O., OBUOFORIBO, B. (2018), “Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles”, IBFD, p. 29.

PARSONS, S., TITUS, A. (2024), “Remote Work and the Taxation of Individuals: A Developing World Perspective and the Argument for Inter-Nation Equity”, 16 World Tax J. 2, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/29w4s8e>.

PEREIRA, P.R. (2020). “Princípios do Direito Fiscal Internacional”, Almedina, p. 215-216.

PIGNATARI, L.T. (2023), “The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3 W’s’: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches”, 51(3), Intertax 384, p.385.

PORDATA (2025), “Idade média das mulheres ao nascimento de um filho e do 1.º filho”, disponível em <https://www.pordata.pt/pt/estatisticas/populacao/nascimentos-e-fecundidade/idade-media-das-mulheres-ao-nascimento-de-um-filho> (último acesso em 11 de janeiro de 2025).

ROVIRA FERRER, I. (2023), “A New Scenario in International Tax Law: Two Proposals to Rethink the OECD Model in Response to the Generalization of Distance Work by Employees”, 15

World Tax J. 3, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, disponível em <https://doi.org/10.59403/wh5spm>.

STATISTA (2025), “Average full-time and part-time working hours per week for male, female and overall workers in the European Union from 1st quarter 2008 to 2nd quarter 2024”, disponível em <https://www.statista.com/statistics/1197097/average-working-hours-eu/> (último acesso em 26 de fevereiro de 2025).

STATISTA (2025). “Preferred work structure for remote workers globally 2022”, disponível em <https://www.statista.com/topics/6565/work-from-home-and-remote-work/#topicOverview> (último acesso em 13 de fevereiro de 2025).

STATISTA (2025). “Work from home: remote & hybrid work – Statistics & Facts”, disponível em <https://www.statista.com/statistics/1401265/preferred-work-structure-remote-workers-globally/> (último acesso em 13 de fevereiro de 2025).

STATISTA (2025). “Percentage of employees who work from home all or most of the time worldwide from 2015 to 2023”, disponível em <https://www.statista.com/statistics/1450450/employees-remote-work-share/> (último acesso em 12 de outubro de 2024).

STICKEL, M.D. (2020). “Challenges and Opportunities of Digital Nomadism and its Implications for Tomorrow's Workforce”, Master’s degree in Management, NOVA – School of Business and Economics, disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/107381/1/1239624044-15935_Marco_Dennis_Stickel_2019-20_S1-33498-15-Marco_Stickel_124450_1773104141.pdf.

SUTHERLAND, W., JARRAHI, M.H. (2017). “The Gig Economy and the Information Infrastructure: The Case of the Digital Nomad Community”, 1 Proc. ACM Hum. - Comput. Interact. 1, p. 6.

VOGEL, K. (2022), “Double Taxation Conventions – Article 4”, Volume II, 5th edition, Kluwer Law International.

WOLDOFF, R.A., LITCHFIELD, R.C. (2021), “Digital Nomadism: In Search of Meaningful Work in the 21st Century”, Oxford University Press.

WORDL ECONOMIC FORUM (2025). “The rise of global digital jobs”, disponível em <https://www.weforum.org/stories/2024/01/remote-global-digital-jobs-whitepaper> (último acesso em 13 de janeiro de 2025).

THOMPSON, B.Y. (2018). “Digital Nomads: Employment in the online gig economy”, JOURNAL OF CULTURE, POLITICS AND INNOVATION, disponível em https://glocalismjournal.org/wp-content/uploads/2020/06/Thompson_gicpi_2018_1.pdf.

Outros Documentos

Acórdão de 23 de abril de 1991, *Ryborg*, C-297/89, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96825&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13108462>.

Acórdão de 12 de julho de 2001, *Louloudakis*, C-262/99, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46531&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13109829>.

Diretiva que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar, Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822>.