



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**O CONCEITO DE RESIDÊNCIA E A FORÇA MAIOR AO ABRIGO DOS
ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos

Tiago Silva Marques Barnabé

Lisboa, 14 de outubro de 2025

Agradecimentos

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

*Aos meus pais e irmãos, pela motivação,
paciência e apoio incondicional.*

*À Maria e aos meus amigos, pelo carinho e
presença ao longo deste percurso.*

Sumário

A dissertação que aqui se apresenta tem como objeto de estudo a residência fiscal enquanto critério de conexão no Direito fiscal internacional, com especial atenção à forma como as situações de força maior podem condicionar a sua determinação. Partindo da análise da Convenção Modelo da OCDE e dos Acordos para evitar a Dupla Tributação que a seguem, procurou-se demonstrar que, apesar da relevância deste instrumento para assegurar a coordenação entre Estados, as suas normas carecem de desenvolvimento de forma a regular o impacto de eventos imprevisíveis e inevitáveis que impossibilitam a mobilidade internacional dos indivíduos.

Com base no conceito de força maior previsto no Direito interno, verificou-se que as regras de desempate estabelecidas no artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE não resolvem os problemas resultantes de eventos desta natureza, podendo originar lacunas e conduzir a situações de tributação desadequada. Nos casos de grande magnitude à escala internacional, como a pandemia de COVID-19, foi possível observar respostas administrativas céleres e coordenadas entre os Estados, mitigando os impactos para os contribuintes. Contudo, em situações mais restritas ou de menor impacto coletivo, mesmo que igualmente alheias à vontade do sujeito passivo, essa resposta coordenada raramente se verifica, deixando os contribuintes expostos.

Apesar de se reconhecer a aplicação prática da força maior no Direito fiscal, considera-se relevante sedimentar a mesma nas normas internacionais, em prol da segurança jurídica. Assim, conclui-se por recomendar a inclusão de um parágrafo adicional nos comentários ao *paragraph 1* do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, com o intuito de salvaguardar a posição dos contribuintes face a situações de força maior. Um comentário adicional que esclareça a relevância da força maior na determinação da residência fiscal, reconhecendo a importância acrescida que este conceito adquiriu face a acontecimentos recentes, contribuiria para reforçar a certeza jurídica dos contribuintes sujeitos a conflitos de residência fiscal decorrentes de circunstâncias alheias ao seu controlo.

Palavras-chave: Convenção Modelo da OCDE, Força Maior, Residência Fiscal, Dupla Residência, Regras de Desempate, Segurança Jurídica e Imprevisibilidade.

Abstract

The present dissertation focuses on tax residence as a connecting factor in international tax law, with particular attention to how situations of force majeure can affect its determination. Based on an analysis of the OECD Model Convention and the Double Taxation Treaties that follow it, it seeks to demonstrate that, despite the relevance of this instrument in ensuring coordination between States, its provisions require further development to regulate the impact of unforeseeable and unavoidable events that hinder the international mobility of individuals.

Drawing on the concept of force majeure under domestic law, it was found that the tie-breaker rules set out in Article 4 of the OECD Model Convention do not resolve the issues arising from such events, potentially leading to gaps and resulting in inappropriate taxation. In cases of great magnitude on an international scale, such as the COVID-19 pandemic, swift and coordinated administrative responses between States were observed, mitigating the impacts on taxpayers. However, in more limited situations or those with less collective impact, even when equally beyond the taxpayer's control, such coordinated responses are rarely seen, leaving taxpayers exposed.

Although the practical application of force majeure in tax law is recognised, it is considered important to consolidate its recognition within international norms, in the interest of legal certainty. Accordingly, it is concluded that a paragraph should be added to the commentary on paragraph 1 of Article 4 of the OECD Model Convention, with the aim of safeguarding the position of taxpayers in situations of force majeure. An additional comment clarifying the relevance of force majeure in determining tax residence, acknowledging the increased importance this concept has gained in light of recent events, would help strengthen legal certainty for taxpayers facing tax residence conflicts arising from circumstances beyond their control.

Keywords: OECD Model Convention, Force Majeure, Tax Residence, Dual Residence, Tie-Breaker Rules, Legal Certainty, Unforeseeability.

Lista de Abreviaturas

Ac.	Acórdão
ADT	Acordos para evitar a Dupla Tributação
Cap.	Capítulo
CRP	Constituição da República Portuguesa
EUA	Estados Unidos da América
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares
LGT	Lei Geral Tributária
MAP	<i>Mutual Agreement Procedure</i>
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	Organização das Nações Unidas
p.	Página
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

Índice

Sumário	3
Abstract	4
Lista de Abreviaturas	5
1. Introdução	7
1.1. Considerações iniciais	7
1.2. Pergunta de investigação	10
1.3. Objeto	11
1.3.1. Delimitação positiva	11
1.3.2. Delimitação negativa	12
1.4. Metodologia.....	12
2. Situação de Força Maior	13
2.1. Breve introdução.....	13
2.2. Conceito e elementos constitutivos da Força Maior.....	15
2.3. Relevância fiscal do conceito de Força Maior.....	18
2.3.1. Inexistência da Força Maior no Direito fiscal	19
2.3.2. Exemplos práticos da Força Maior fiscal	19
3. Acordos para evitar a Dupla Tributação	22
3.1. Nota introdutória	22
3.2. A Convenção Modelo e os Acordos para evitar a Dupla Tributação	23
3.3. Os comentários à Convenção Modelo da OCDE	24
3.4. Eliminação da dupla tributação internacional	26
3.5. A resolução de litígios através do <i>Mutual Agreement Procedure</i>	28
4. A residência fiscal e a Força Maior	30
4.1. Introdução	30
4.2. A residência fiscal involuntária: admissibilidade à luz dos ADT	33
4.3. A dupla residência e o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE	36
4.4. As recomendações da OCDE: medidas dos Estados	39
4.5. Comentários ao artigo 15.º da Convenção Modelo da OCDE	41
4.6. Proposta de integração da Força Maior no Direito fiscal internacional	45
5. Conclusões	47
Bibliografia.....	49

1. Introdução

1.1. Considerações iniciais

A globalização e a intensificação das relações económicas internacionais têm tornado os ADT, instrumentos essenciais na regulação da fiscalidade global. Estes Acordos, baseados frequentemente no Modelo de Convenção da OCDE, procuram, entre outros objetivos, eliminar a dupla tributação jurídica sobre rendimentos que são alvo de tributação em mais de uma jurisdição.

Como refere ROY ROHATGI¹, “[t]ax treaties, together with domestic legislation, create a legal framework for countries’ tax systems. (...) The main difference is that tax treaties generally do not create tax liability for taxpayers; among other things, they determine which of the treaty partners has the right to tax and to what extent this right can be exercised”. Assim, os ADT configuram-se como instrumentos de harmonização fiscal internacional, não estabelecendo uma obrigação tributária autónoma, mas antes regulando a delimitação e o exercício dos poderes de tributação entre os Estados contratantes, à luz de critérios juridicamente convencionados.

Contudo, a determinação da residência fiscal de um contribuinte, um aspeto central destes ADT para a correta identificação dos poderes de tributação alocados a cada Estado contratante², pode ser significativamente afetada por situações de força maior, como a pandemia de COVID-19 ou a guerra que se vive atualmente na Ucrânia.

A força maior é um conceito jurídico que se refere a eventos imprevisíveis e incontrolláveis que impedem o cumprimento de obrigações contratuais. Estes eventos podem incluir desastres naturais, pandemias, guerras, entre outros. No contexto fiscal, situações de força maior impactam a capacidade dos contribuintes, de manter ou transferir a sua residência fiscal, afetando, por consequência, a aplicação dos ADT.

¹ Cf. OSTASZEWSKA, Ola e OBUOFORIBO, Belema R. (2018). “Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles”, p. 46.

² Note-se que o âmbito subjetivo de aplicação dos ADT delimitam-se, modernamente, por referência ao conceito de “residência”, o que decorre diretamente do artigo 1.º da Convenção Modelo sobre o Rendimento e o Património da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - cf. COURINHA, Gustavo Lopes (2020). “A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do Abuso Subjetivo de Convenções”, p. 67.

A pandemia de COVID-19 e a guerra na Ucrânia são exemplos recentes e significativos de causas de força maior que desafiaram as normas estabelecidas de residência fiscal. Por um lado, a pandemia provocou uma paralisação de todos os serviços a nível global, restringindo a possibilidade de mobilidade e forçando muitos a permanecerem em países onde não planeavam residir fiscalmente. Por outro, de maneira similar, a guerra na Ucrânia resultou em deslocamentos forçados e uma reconsideração das residências fiscais, tanto para indivíduos como para empresas. Assim, este cenário levanta questões importantes sobre como as autoridades fiscais devem interpretar e aplicar as regras de residência fiscal e os ADT durante e após tais crises.

A respeito da residência fiscal, a pandemia de COVID-19 desencadeou várias complicações na determinação da residência fiscal. As restrições de viagem e as ordens de quarentena obrigaram muitos indivíduos a permanecerem em jurisdições estrangeiras por períodos prolongados, potencialmente alterando a qualificação como residentes fiscais, relembrando a título exemplificativo os 183 dias exigidos na legislação portuguesa. Os ADT, por norma, estabelecem o Estado da residência com base em critérios distintos como o domicílio, residência habitual ou o centro de interesses vitais de um indivíduo³. Dois Estados ao celebrar um ADT devem ter em consideração os contornos autónomos e concretos da situação em que se encontram⁴, no entanto, estas regras tradicionais podem não considerar adequadamente as circunstâncias impostas por situações de força maior.

Por exemplo, um executivo de uma multinacional que normalmente reside num país, mas que ficou preso noutro devido às restrições de viagem, pode ser colocado numa situação de dupla tributação se ambos os países reivindicarem a sua residência fiscal. Além disso, trabalhadores que retornaram aos países de origem ou foram obrigados a permanecer em locais temporários podem inadvertidamente tornar-se residentes fiscais nestes novos locais, complicando ainda mais a aplicação dos ADT. Importa ainda mencionar a hipótese de indivíduos que ocupem cargos sociais poderem afetar a esfera jurídica da sociedade, com impactos na residência fiscal da mesma.

³ Veja-se, a título exemplificativo, o ADT celebrado entre Portugal e Alemanha, assinado a 15 de julho de 1980, e que define residente de um dos Estados para efeitos de aplicação desse ADT no seu artigo 4.º como “qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar”, disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt.

⁴ Cf. HASLEHNER, Werner (2021). “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Vol. I, p. 4.

Ora, outro elemento relevante é o aumento da mobilidade dos contribuintes individuais. Esta mobilidade, decorrente da crescente interdependência económica dos Estados e regimes fiscais privilegiados, coloca desafios não apenas aos quadros jurídicos tradicionais associados à tributação, mas também à forma como os poderes tributários e os respetivos benefícios são alocados entre os Estados com ADT⁵.

Nas palavras de MICHAEL DIRKIS⁶, *“jurisdictional tax claims over cross-border transactions can trigger conflicts between individual jurisdictions because they have different tax policy approaches in the international components of their domestic taxation laws and administrative rules”*. Esta divergência de políticas fiscais internas reflete-se inevitavelmente no plano internacional, na medida em que a definição unilateral de normas de incidência tributária por parte de um Estado pode colidir com as pretensões fiscais de outro, potenciando fenómenos de dupla tributação ou, inversamente, de dupla não tributação, o que justifica a necessidade de celebração de ADT, enquanto instrumentos de coordenação e harmonização fiscal internacional.

As autoridades fiscais de muitos países, incluindo membros da OCDE, emitiram orientações temporárias para lidar com estas situações excecionais. Estas orientações geralmente afirmam que a presença prolongada num determinado país devido a restrições de mobilidade resultantes da pandemia de COVID-19 não deve, por si só, alterar a residência fiscal de um indivíduo para fins de aplicação do ADT. Contudo, a aplicação prática destas diretrizes pode variar, uma vez que nem todas as situações são cobertas por tais orientações temporárias.

Para indivíduos, a mudança repentina de local pode resultar numa nova residência fiscal, especialmente se a permanência no novo país se estender além dos períodos de isenção previstos nos ADT. Já para as empresas, a mudança de operações pode implicar a criação de um estabelecimento estável em outro país ou mesmo alterar a sua direção efetiva, sujeitando-as à tributação local. Estes movimentos forçados desafiam as regras tradicionais de residência fiscal e a aplicação dos ADT, exigindo uma interpretação flexível e adaptada por parte das autoridades fiscais.

⁵ Cf. LIND, Yvette (2020). *“Initial Findings on How Individual Taxpayers May Indirectly Influence Tax and Spend in Sweden, Germany and the United States”*, p. 482.

⁶ Cf. DIRKIS, Michael (2023). *“The Oxford Handbook of International Tax Law”*, p. 107.

Para mitigar os impactos negativos das situações de força maior na aplicação dos ADT, várias abordagens podem ser adotadas. Primeiro, a OCDE e as autoridades fiscais podem continuar a emitir orientações específicas para situações de força maior, clarificando como as regras de residência fiscal devem ser aplicadas *in casu*.

Segundo, pode ser importante proceder-se a uma revisão e atualização dos ADT existentes ou mesmo dos comentários à Convenção Modelo da OCDE, para incluir uma referência expressa às situações de força maior. Assim, poderá prever-se exceções temporárias às regras de residência fiscal ou mecanismos de resolução de conflitos para lidar com casos de dupla residência fiscal causados por força maior.

Finalmente, a cooperação internacional é crucial. As autoridades fiscais devem trabalhar de forma conjunta para garantir que as soluções sejam o mais harmonizadas possível e que os contribuintes não sejam penalizados indevidamente por circunstâncias das quais não têm qualquer tipo de controlo ou interferência.

1.2. Pergunta de investigação

A determinação da residência fiscal constitui um elemento fulcral na aplicação das normas de tributação internacional, uma vez que define a jurisdição competente para tributar os rendimentos do sujeito passivo. Esta questão ganha particular complexidade em situações de força maior que têm o potencial de perturbar os critérios tradicionais utilizados para estabelecer a residência fiscal para efeitos do ADT.

A pandemia de COVID-19, por exemplo, resultou na imposição de restrições de movimento e confinamentos que forçaram muitos indivíduos a permanecer em países onde não tinham a intenção de residir de forma permanente. De igual modo, a guerra na Ucrânia precipitou deslocações massivas de pessoas, levantando questões sobre a continuidade ou alteração da residência fiscal em face de tais eventos imprevisíveis. Por mera curiosidade, à data de fevereiro de 2024, de acordo com os dados divulgados, estariam cerca de 60.000 estrangeiros residentes em Portugal, ao abrigo do estatuto de proteção temporária da União Europeia a refugiados da guerra na Ucrânia⁷. Estas

⁷ Cf. JORNAL DE NEGÓCIOS (2023), “*Quase 60 mil refugiados ucranianos em Portugal*”, disponível em www.jornaldenegocios.pt.

circunstâncias suscitam dúvidas pertinentes sobre a aplicação dos critérios de residência fiscal estabelecidos nos ADT.

Neste contexto, a presente investigação procura responder à seguinte questão: *De que forma as situações de força maior, como a pandemia de COVID-19 ou a guerra na Ucrânia, afetam a determinação da residência fiscal e a aplicação dos Acordos para evitar a Dupla Tributação.*

A resposta a esta questão reveste-se de elevada importância prática e teórica, dado que poderá influenciar a interpretação e aplicação dos ADT em situações extraordinárias. Além disso, visa avaliar se as normas fiscais vigentes, assim como as convenções internacionais, são suficientemente flexíveis para acomodar as mudanças forçadas na residência fiscal dos sujeitos passivos, ou se será necessária uma revisão normativa para assegurar a coerência e a justiça fiscal em circunstâncias excecionais.

Com esta investigação, pretende-se contribuir para o debate jurídico sobre a adequação das regras fiscais internacionais em tempos de crise, propondo, se necessário, ajustamentos que reforcem a segurança jurídica e a previsibilidade na aplicação dos ADT.

1.3. Objeto

1.3.1. Delimitação positiva

Como supramencionado, o objeto da dissertação incidirá sobre a residência fiscal e o impacto que as situações de força maior podem ter na sua determinação ao abrigo dos ADT. No decorrer da presente dissertação, iremos analisar a relevância destas situações para o Direito fiscal, ilustrando a sua aplicação através de exemplos concretos do nosso ordenamento jurídico-tributário.

Em particular, o estudo centrar-se-á na residência fiscal de pessoas singulares, e na forma como o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE lida com situações de dupla residência em contextos de força maior. Serão ainda analisadas as soluções de prática administrativa adotadas por diversos Estados em resposta a eventos excecionais, como a pandemia de COVID-19. Com base nessa reflexão, avançaremos com uma proposta de solução que permita reforçar a segurança jurídica dos contribuintes em cenários desta natureza.

1.3.2. Delimitação negativa

O presente estudo não terá como objetivo desenvolver em abstrato o conceito de força maior, dado que este pode variar significativamente entre diferentes jurisdições. Assumindo a aplicação de um ADT em Portugal, partir-se-á, assim, do conceito acolhido no nosso ordenamento jurídico como ponto de referência para a interpretação do tratado, com particular atenção às restrições de mobilidade decorrentes da pandemia de COVID-19 e da guerra na Ucrânia.

1.4. Metodologia

A elaboração desta dissertação levanta várias questões metodológicas essenciais. Primeiramente, é necessário identificar e delimitar o objeto da mesma, isto é, identificar com precisão as situações de força maior e os conflitos de dupla residência no contexto dos ADT. Assim, nesta dissertação iremos analisar com detalhe o conceito nacional de “situação de força maior”, transpondo o mesmo do Direito civil para o Direito fiscal. De seguida, iremos proceder a uma exposição sobre os ADT e a sua importância no comércio internacional, com destaque para os conflitos de dupla residência. Propomo-nos também a explorar as zonas de interseção em que tipo de casos podem levantar-se conflitos de dupla residência e as soluções propostas pela OCDE⁸ de como lidar com estes conflitos.

De forma a atingir os objetivos propostos, a principal base jurídica para a dissertação é a Convenção Modelo da OCDE, com um foco particular no artigo 4.º, que estabelece os critérios para determinação da residência. Será igualmente crucial considerar os comentários a diversos artigos da Convenção Modelo, para proporcionar uma análise detalhada e abrangente das questões legais pertinentes⁹. Finalmente, será relevante atender às normas de determinação da residência interna, previstas no artigo 16.º do Código do IRS, e a norma de onde se retira o conceito civilista de força maior, o artigo 790.º do Código Civil.

⁸ Veja-se, neste sentido, OECD (2021). “*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*”, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), disponível em <https://doi.org/10.1787/df42be07-en>.

⁹ Cf. HASLEHNER, Werner (2021). “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, Vol. I, p. 54.

2. Situação de Força Maior

2.1. Breve introdução

A força maior constitui um conceito transversal no ordenamento jurídico interno, com raízes profundas no Direito das obrigações e consequências práticas relevantes em múltiplos domínios.

Tradicionalmente associada à ideia de um acontecimento imprevisível e exterior à vontade das partes, que impede o cumprimento de uma obrigação, a força maior surge como fundamento de exclusão da responsabilidade contratual, salvaguardando o devedor quando a prestação se torna objetivamente impossível.

Nas palavras de ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA¹⁰, “[e]m geral, um caso de força maior é um evento que escapa ao controlo do devedor que impede a execução do contrato, que não poderia ter sido razoavelmente previsto aquando da conclusão do contrato e cujos efeitos não podem ser evitados por medidas adequadas. Ou seja, sem prejuízo da modelação contratual que pode ter lugar, um caso de força maior em sentido puro implica verdadeira impossibilidade de prestar”.

O princípio *pacta sunt servanda*, consagrado no n.º 1 do artigo 406.º do Código Civil português, impõe o cumprimento pontual das obrigações contratuais. Porém, a sua aplicação deve ser temperada por princípios igualmente relevantes de justiça e boa-fé, especialmente em situações excecionais em que a impossibilidade da prestação decorre de fatores alheios à vontade das partes.

Importa, desde logo, assinalar que, apesar da sua ampla utilização prática, a força maior não constitui, *per se*, um instituto jurídico autónomo no ordenamento jurídico português. A expressão encontra-se apenas difundida no seio do nosso Código Civil, sem que daí decorra uma consagração normativa plena, nomeadamente no domínio das perturbações da prestação. Na verdade, o que se verifica é a existência de figuras jurídicas afins, como a impossibilidade definitiva da prestação (artigo 790.º do Código Civil) ou a alteração das circunstâncias (artigo 437.º do Código Civil), que, embora não recorram

¹⁰ Cf. OLIVEIRA, Ana Perestrelo (2020). “Força Maior e Impedimentos do Devedor”, p. 10.

diretamente à terminologia de força maior, acolhem funcionalmente e juridicamente os efeitos de eventos imprevisíveis e incontrolláveis.

Deste modo, a força maior não é, no Direito português, um instituto jurídico com contornos autónomos, mas sim uma expressão frequentemente empregue na prática contratual para descrever situações que, em rigor técnico, se reconduzem à impossibilidade da prestação ou à alteração anómala das circunstâncias¹¹.

Note-se ainda que, no Direito civil, a causa de extinção da obrigação denominada como “impossibilidade absoluta” é uma impossibilidade (física ou legal) da prestação e não a simples dificuldade em satisfazer a obrigação ou cumprir o dever de prestar, não se devendo confundir a impossibilidade da prestação com a alteração das circunstâncias que a torne excessivamente onerosa¹².

Os eventos de força maior adquiriram, nos últimos anos, uma centralidade e visibilidade crescente na prática jurídica contemporânea, em virtude do seu impacto alargado e transversal. Em particular, a pandemia de COVID-19 e a guerra na Ucrânia vieram demonstrar, com clareza, os limites dos quadros normativos tradicionais, revelando a necessidade de adaptação interpretativa das normas jurídicas para preservar a justiça e a segurança jurídica.

No âmbito fiscal, e em particular no domínio da determinação da residência fiscal, estas situações assumem relevo crítico. Relembrando o período pandémico, inúmeras empresas foram forçadas a reduzir substancialmente a sua atividade ou a encerrar provisoriamente os seus estabelecimentos, conduzindo a uma reconfiguração dos modelos operacionais, nomeadamente através da adoção generalizada do regime de teletrabalho. Paralelamente, diversas jurisdições implementaram restrições severas à circulação transfronteiriça, incluindo a suspensão de voos internacionais e o encerramento temporário de fronteiras, o que resultou na permanência involuntária de indivíduos em territórios distintos daqueles onde, em condições normais, manteriam a sua residência habitual. Esta deslocação não intencional e forçada pode desencadear efeitos jurídicos relevantes em matéria fiscal, tanto ao nível da qualificação da residência fiscal dos sujeitos passivos, como da eventual constituição de nexos de sujeição tributária para

¹¹ Idem referência n.º 10.

¹² Cf. PIRES, Catarina Monteiro (2020). “*Impossibilidade da Prestação*”, p.524-525.

as entidades empregadoras em jurisdições onde, à partida, não pretendiam estabelecer qualquer presença económica relevante¹³.

Neste contexto, impõe-se uma análise aprofundada do conceito de força maior no Direito civil português, nomeadamente a partir do artigo 790.º do Código Civil, e da sua possível transposição ou influência no domínio fiscal. Só a partir de uma base conceptual sólida é possível avaliar a legitimidade, os limites e as consequências de uma eventual adaptação deste instituto às especificidades do Direito fiscal.

2.2. Conceito e elementos constitutivos da Força Maior

Como supramencionado, o conceito de força maior não possui um regime normativo próprio, sendo antes uma construção dogmática e jurisprudencial que se reconduz, essencialmente, ao regime da impossibilidade superveniente e definitiva da prestação, nos termos do artigo 790.º do Código Civil. Este artigo dispõe, “ [a] obrigação extingue-se quando a prestação se torna impossível por causa não imputável ao devedor”, estabelecendo, assim, os contornos normativos essenciais do fenómeno da força maior no ordenamento jurídico português.

Ora, de acordo com ANTUNES VARELA¹⁴, o não cumprimento de uma obrigação é “a situação objectiva de não realização da prestação debitória e de insatisfação do interesse do credor, independentemente da causa de onde a falta procede”. Os artigos 790.º e seguintes do Código Civil referem-se à impossibilidade superveniente, tratando-se assim de uma obrigação constituída validamente, cuja prestação se impossibilitou em momento posterior. Esta impossibilidade comporta, portanto, a extinção do vínculo obrigacional, podendo ainda ser imputada às partes, a terceiros ou à força maior¹⁵.

Naturalmente, quando falamos de força maior falamos de uma impossibilidade superveniente não imputável às partes. Define-se, assim, como um estado ou circunstância, de origem natural ou resultante da atuação de terceiros, que, atendendo aos conhecimentos disponíveis e à experiência comum, se revela objetivamente imprevisível e não pode ser evitado ou mitigado mediante o uso de meios razoáveis, economicamente

¹³ Cf. OECD (2021). “Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), p. 2.

¹⁴ Cf. VARELA, João de Matos Antunes (1999). “Das obrigações em geral”, p. 350-351.

¹⁵ Cf. COSTA, Mário Júlio Almeida (2019). “Direito das obrigações”, p. 1034.

proporcionais e compatíveis com o padrão de diligência exigível¹⁶. Portanto, identifica-se *a priori* como elementos-chave: a imprevisibilidade, a inevitabilidade e a impossibilidade.

a) Imprevisibilidade e Inevitabilidade

De acordo com a doutrina adotada no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27 de setembro de 1994, no âmbito do processo n.º 084991 (TORRES PAULO), disponível em www.dgsi.pt, “*o caso de força maior tem subjacente a ideia de inevitabilidade: será todo o conhecimento natural ou acção humana que, embora previsível ou até presumido, não se pode evitar, nem em si mesmo nem nas suas consequências. Ao passo que o conceito de caso fortuito assenta na ideia de imprevisibilidade: o facto não se pode prever, mas seria evitável se tivesse sido previsto*”.

Posto isto, e dispensando-me de proceder a uma distinção conceptual entre caso fortuito e força maior (uma vez que os efeitos jurídicos que daí advêm são idênticos¹⁷), este último conceito compreende a ideia de algo que deve ser objetivamente imprevisível à data da celebração do contrato e insuscetível de ser evitado ou superado pelo devedor, ainda que adotando todas as medidas diligentes e razoáveis ao seu alcance.

b) Impossibilidade

A impossibilidade, para efeitos do artigo 790.º do Código Civil, exige que a prestação se torne objetivamente impossível, *i.e.*, que a impossibilidade deva ser de tal ordem que qualquer pessoa colocada na posição do devedor também estaria impossibilitada de cumprir. Excluem-se, por conseguinte, as situações de mera onerosidade excessiva ou dificuldade acrescida no cumprimento da prestação, que não configuram causas legítimas de exclusão.

Recorrendo à vasta jurisprudência¹⁸ que já se pronunciou sobre o tema, destaca-se o esclarecedor acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 5 de maio de 1987, no âmbito

¹⁶ Cf. PIRES, Catarina Monteiro (2020). “*Cláusulas de preço fixo, de ajustamento de preço e de alteração material adversa (“MAC”) e cláusulas de força maior: revisitando problemas de riscos de desequilíbrio e de maiores despesas em tempos virulentos*”, p. 90-91.

¹⁷ Veja-se, neste sentido, PROENÇA, José Carlos Brandão (2011). “*Lições de Cumprimento e Não Cumprimento Das Obrigações*”, p. 165.

¹⁸ Veja-se ainda toda a jurisprudência citada em PIRES, Catarina Monteiro (2020). “*Impossibilidade da Prestação*”, p. 531-537.

do processo n.º 074380 (MAGALHÃES BAIÃO), disponível em www.dgsi.pt, que determinou que “[s]ó a superveniente impossibilidade absoluta de cumprimento da obrigação constitui causa justificativa do seu não cumprimento, libertando, consequentemente, o devedor” e, ainda, que “[a] impossibilidade relativa, que se traduz na simples dificuldade ou onerosidade da prestação, não justifica o incumprimento da obrigação”.

No mesmo sentido, o acórdão do mesmo Tribunal de 27 de setembro de 1995¹⁹, a propósito da caducidade de um contrato de trabalho por impossibilidade superveniente, clarifica que: “se [a impossibilidade] for superveniente, isto é posterior à celebração do contrato - a que for anterior ou contemporânea acarreta antes a sua nulidade -, absoluta isto é, quando o trabalhador ou a empresa empregadora não estejam em condições de respectivamente, prestar ou receber sequer parte do trabalho - a mera “dificultas prestandi” não extingue o contrato - e definitiva, quando, face a uma evolução normal e previsível, nunca mais seja viável a prestação ou o recebimento do trabalho”.

Estes elementos, embora não formalmente sistematizados sob a designação de “força maior”, encontram plena correspondência no artigo 790.º do Código Civil, funcionando como critérios interpretativos essenciais à determinação da sua aplicação concreta. A sua verificação é sempre casuística e exige uma ponderação rigorosa das circunstâncias do caso concreto, não bastando a invocação genérica de um evento disruptivo. Em regra, o devedor suporta o risco do incumprimento, recaindo sobre ele o ónus de demonstrar, com clareza, a verificação cumulativa dos pressupostos que legitimam a sua exclusão, ao abrigo das regras de distribuição do ónus da prova previstas no n.º 2 do artigo 342.º do Código Civil: “a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do Direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita”.

Assim, verificados os pressupostos *supra*, o devedor poderá ser exonerado da obrigação a que se encontra adstrito, não incorrendo em responsabilidade pelo incumprimento. Em consequência, o credor verá cessar não só o seu direito à prestação, como também o direito à indemnização por eventuais danos decorrentes da sua inexecução.

¹⁹ Ac. do STJ de 27 de setembro de 1995, no âmbito do processo n.º 003766 (CARVALHO PINHEIRO), disponível em www.dgsi.pt.

A consolidação do conceito de força maior no Direito civil português, assente nos pressupostos da imprevisibilidade, inevitabilidade e impossibilidade objetiva da prestação, revela-se fundamental para compreender a forma como o ordenamento jurídico reage a eventos excepcionais e disruptivos. No entanto, importa agora questionar até que ponto este conceito poderá ser útil para o domínio do Direito fiscal. Dada a crescente relevância de situações de força maior na realidade atual, tendo sempre em mente a guerra na Ucrânia e a pandemia de COVID-19, torna-se imprescindível analisar a sua eventual incidência nas normas tributárias, com ênfase nas regras de residência fiscal e ADT.

2.3. Relevância fiscal do conceito de Força Maior

Nos termos do artigo 8.º da Lei Geral Tributária, o sistema fiscal português rege-se pelo princípio da legalidade tributária, segundo o qual *“os impostos só podem ser criados por lei, que define o respetivo facto gerador, base de incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes”*. Este princípio constitui uma das pedras basilares do Estado de Direito fiscal, impondo ao legislador o dever de definir com clareza os elementos essenciais da obrigação tributária, em prol da segurança jurídica e legítimas expectativas dos contribuintes.

Nas palavras de SÉRGIO VASQUES²⁰, *“[o] princípio da legalidade tributária exige que as leis de imposto sejam votadas pelo parlamento democraticamente eleito e que essas leis fixem os elementos essenciais dos impostos com a densidade bastante para a garantir a segurança dos contribuintes. Assim, o princípio da legalidade tributária analisa-se, primeiro, na exigência formal da reserva de lei parlamentar em matéria fiscal e, segundo, na exigência material de tipicidade ou determinabilidade das leis de imposto”*.

Neste quadro, embora o Direito fiscal se caracterize por uma aplicação estrita e por uma vinculação rigorosa ao princípio da legalidade, não se encontra, ainda assim, imune à influência de categorias dogmáticas provenientes de outros ramos do Direito²¹, sobretudo quando estas apresentam relevância funcional na definição dos pressupostos de incidência, de sujeição ou de cumprimento tributário. O aumento de eventos

²⁰ Cf. VASQUES, Sérgio (2019). *“Manual de Direito Fiscal”*, p. 326.

²¹ Como aliás consta do n.º 2 do artigo 11.º da LGT, que determina que *“[s]empre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de Direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”*.

disruptivos obriga, pois, a refletir sobre a admissibilidade e os limites da integração do conceito de força maior na matriz do Direito fiscal, designadamente em sede de deveres acessórios e, no que é o tópico desta dissertação, os impactos na determinação da residência fiscal.

2.3.1. Inexistência da Força Maior no Direito fiscal

Primeiramente, o ordenamento jurídico-tributário português não prevê, de forma expressa, um regime jurídico de força maior, não existindo qualquer norma que defina autonomamente esta figura, nem que enuncie taxativamente os seus efeitos.

Contudo, apesar de não estar expressamente previsto, tal não significa que o conceito de força maior esteja completamente afastado do Direito fiscal. Em determinadas situações, sobretudo circunstâncias excecionais e imprevisíveis, o ordenamento jurídico admite a ponderação de fatores externos que condicionem o cumprimento de obrigações fiscais.

Assim, a força maior pode assumir uma função interpretativa útil, sobretudo quando confrontada com realidades que escapam à normalidade. Situações de mobilidade ou permanência forçada colocam desafios à aplicação de normas tributárias, nomeadamente na determinação da residência fiscal. Nestes casos, a interpretação estrita das normas pode conduzir a soluções materialmente injustas ou desadequadas à realidade vivida pelos contribuintes, sendo por isso necessário admitir uma certa flexibilidade, compatível com os princípios estruturantes do sistema fiscal.

2.3.2. Exemplos práticos da Força Maior fiscal

Apesar da ausência de um regime legal em matéria fiscal, existem exemplos concretos em que a lógica subjacente ao conceito de força maior foi acolhida por este ramo do Direito. Os exemplos que a seguir se apresentam demonstram que o ordenamento jurídico-tributário português e o quadro interpretativo nacional e internacional não são imunes à ponderação decorrente da força maior, considerando os fatores externos que afetam a vida dos contribuintes.

Assim, um primeiro exemplo relevante encontra-se na própria nota interpretativa emitida pela OCDE em abril de 2020, intitulada “*OECD Secretariat Analysis of Tax*

Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis”²². Este documento, publicado em plena situação pandémica, procurou estabelecer e antever a forma como as regras relativas à residência fiscal e aos estabelecimentos estáveis deveriam ser interpretadas perante as restrições globais à mobilidade das pessoas.

Ora, deste estudo resultou que, apesar da complexidade das regras e da sua aplicação a um vasto leque de indivíduos potencialmente afetados, é pouco provável que a situação provocada pela COVID-19 viesse a alterar a qualificação da residência fiscal ao abrigo de um ADT, uma vez que diversos Estados emitiram orientações úteis e medidas de flexibilização administrativa quanto ao impacto da pandemia na determinação do estatuto de residência de um indivíduo, mitigando assim os resultados práticos e funcionais²³.

A nível nacional, um exemplo mais recente e particularmente ilustrativo do acolhimento da força maior em sede fiscal encontra-se no Despacho n.º 79/2025-XXIV²⁴, emitido pela Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais em 8 de maio de 2025. Este despacho determinou a prorrogação do prazo para entrega da Declaração Modelo 22 de IRC, referente ao período de tributação de 2024, até ao dia 16 de junho de 2025²⁵.

A razão invocada para esta prorrogação do prazo (apesar de não parecer haver propriamente proporcionalidade entre a razão e a medida) foi o corte no fornecimento de eletricidade que afetou a Península Ibérica durante o dia de 28 de abril de 2025, o qual impossibilitou o funcionamento dos sistemas informáticos da Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como das plataformas utilizadas pelos contribuintes e contabilistas certificados. Esta decisão reconhece, na prática, que um evento externo, imprevisível e incontroável pode afetar de forma grave a capacidade de cumprimento atempado das obrigações fiscais, justificando a adoção de medidas de flexibilização.

Por fim, podemos ainda mencionar o mecanismo do justo impedimento dos contabilistas certificados, previsto no artigo 12.º-A do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados. Esta norma prevê expressamente que determinadas

²² OECD (2020). “*OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID.19 crisis*”, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), disponível em <https://doi.org/10.1787/947dcb01-en>.

²³ Idem referência n.º 22, p. 6.

²⁴ Disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt.

²⁵ Este prazo de entrega da Declaração Modelo 22 de IRC viria a ser posteriormente prorrogado até 30 de junho de 2025, através do Despacho n.º 2/2025-XXV, emitido em 9 de junho de 2025, tendo em conta que à data “*ainda faltavam entregar cerca de 40% do total de declarações*”, disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt.

ocorrências de natureza excecional podem constituir justo impedimento de curta duração, isentando o profissional da responsabilidade pelo incumprimento de prazos declarativos fiscais em nome dos seus clientes. Entre os casos admitidos, incluem-se situações de doença súbita, hospitalização, falecimento de familiar próximo, ou, de forma genérica, qualquer facto imprevisível e inevitável que impeça o contabilista de exercer a sua função no período legalmente fixado.

Deste modo, permite-se que certas obrigações declarativas como a Declaração Modelo 3 (anexo C), a Declaração Mensal de Remunerações ou mesmo a Declaração Modelo 22, sejam cumpridas fora do prazo legalmente estabelecido, desde que o justo impedimento de curto prazo seja devidamente comprovado documentalmente, afastando-se a responsabilidade contraordenacional ou penal, bem como os juros compensatórios²⁶.

Estes exemplos, apesar de distintos e com as suas particularidades, mostram que o Direito fiscal, tanto a nível internacional como nacional, não está totalmente fechado à realidade vivida pelos contribuintes em momentos excecionais. Ora, ainda que o conceito de força maior não esteja expressamente previsto na lei fiscal portuguesa, a verdade é que a sua lógica já vai sendo reconhecida, seja através de orientações internacionais, seja em decisões administrativas ou normas profissionais. Em situações muito concretas, tem-se admitido que certos eventos justificam adaptações no cumprimento das obrigações fiscais.

Em suma, embora falte uma consagração formal da força maior em matéria fiscal, a prática mostra que há e deve haver espaço para a sua consideração quando está em causa a justiça e razoabilidade na aplicação da lei. Mais do que um conceito teórico, a força maior revela-se como um instrumento útil para dar resposta a dificuldades reais, permitindo ao sistema fiscal adaptar-se com equilíbrio às exigências da vida concreta dos contribuintes.

²⁶ Veja-se, a propósito deste regime, o guia prático da OCC, disponível em occ.pt/guiajustoimpedimento.

3. Acordos para evitar a Dupla Tributação

3.1. Nota introdutória

A residência fiscal desempenha um papel fulcral na determinação da competência tributária dos Estados, sobretudo em contextos de dupla conexão pessoal ou económica. Esta questão ganha particular relevância em situações excecionais, como as de força maior, nas quais os critérios tradicionais de residência podem ser desafiados, dando origem a potenciais conflitos de tributação entre diferentes Estados.

É neste contexto que surgem os ADT, instrumentos internacionais que visam regular a repartição da competência tributária entre os Estados contratantes, estabelecendo critérios claros e coordenados para a determinação da residência fiscal, e, consequentemente, para a eliminação da dupla tributação e resolução de litígios²⁷. Contudo, face à crescente mobilidade internacional, os ADT assumiram também uma dimensão negocial, frequentemente marcada por tensões²⁸, dado que cada Estado procura assegurar a maior fatia possível da competência tributária e, consequentemente, da receita pública.

Para fazer face a estas tensões e garantir uma aplicação coordenada dos poderes tributários, os ADT recorrem frequentemente à Convenção Modelo da OCDE como ponto de partida. Como refere, PAULA ROSADO PEREIRA²⁹, “*o Modelo de Convenção da OCDE define as competências de cada um dos dois Estados contratantes em matéria de tributação dos principais tipos de rendimento, é possível (...) agrupar os rendimentos em função do Estado contratante ou dos Estados contratantes onde podem ser tributados. Importa salientar que, regra geral, os rendimentos podem ser tributados no Estado da residência do respectivo beneficiário, excepto quando a Convenção afastar a tributação*

²⁷ O Estado Português tinha em 21 de julho de 2025 um total de 79 ADT, dos quais 78 estão em vigor e 1 está assinado e aguarda entrada em vigor. Todos disponíveis em info.portaldasfinancas.gov.pt.

²⁸ Veja-se, a título exemplificativo, o caso do ADT celebrado entre Portugal e a Suécia. A Suécia, insatisfeita com o tratamento favorável das pensões conferido pelo regime dos Residentes Não Habituais com isenção total sobre este rendimento, denunciou em 16 de junho de 2021 o ADT celebrado em 29 de agosto de 2002. Este ponto de tensão acabou por fazer assim cair o ADT, não tendo impactos apenas para os pensionistas, mas também para todas as pessoas singulares ou coletivas com elementos de conexão em ambos os Estados, que acabam por ver o seu rendimento duplamente tributado. A denúncia foi comunicada pelo Aviso n.º 2/2022, disponível em diariodarepublica.pt.

²⁹ Cf. PEREIRA, Paula Rosado (2021). “*A Dupla Tributação Jurídica Internacional e o papel das Convenções para Evitar a Dupla Tributação*”, p. 12.

nesse Estado. Os rendimentos podem também ser tributados, cumulativamente, no outro Estado (Estado da fonte) quando a Convenção expressamente o admitir”.

A lógica dos ADT assenta, assim, na procura de equilíbrio entre Estados que, voluntariamente, abdicam de parte da sua soberania fiscal em nome da previsibilidade, justiça tributária e coerência internacional. Mais, nas palavras de RAINER PROKISH³⁰, “[n]ational law does not always avoid double taxation effectively and its application without complementary rules will always lead to taxation of income in source states while the state of residence would be responsible for the avoidance of double taxation”. Dito isto, resulta claro que um dos propósitos essenciais dos ADT é o de colmatar insuficiências dos sistemas fiscais nacionais, através da distribuição coordenada da competência tributária entre os Estados contratantes.

Para além da sua função técnico-jurídica, os ADT desempenham também um papel económico e social no contexto do comércio internacional. Ao reduzir barreiras fiscais, promovem o comércio e o investimento internacional, garantindo previsibilidade e estabilidade ao investidor. Além disso, funcionam como sinal da adesão de um Estado aos padrões internacionais, reforçando a sua credibilidade e integração³¹.

Em suma, os ADT não se limitam a repartir competências tributárias: são instrumentos estratégicos na promoção da justiça fiscal, da cooperação internacional e da confiança mútua entre Estados.

3.2. A Convenção Modelo e os Acordos para evitar a Dupla Tributação

Como supramencionado, a Convenção Modelo da OCDE constitui a principal referência na construção e interpretação dos ADT, servindo como base para a grande maioria dos acordos em vigor³².

³⁰ Cf. PROKISCH, Rainer (2023). “*The Oxford Handbook of International Tax Law*”, p. 48.

³¹ Veja-se, neste sentido, LEDUC, Sébastien e MICHIELSE, Geerten (2021). “*Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*”, Cap. 8: *Are Tax Treaties Worth It for Developing Economies?*

³² Embora a Convenção Modelo da OCDE seja a principal referência na celebração de ADT, importa referir que a Convenção Modelo das Nações Unidas (ONU) também desempenha um papel relevante, sobretudo na negociação de acordos envolvendo países em desenvolvimento, adotando uma abordagem mais favorável ao Estado da fonte.

Como observa ROY ROHATGI³³, “[i]n practice, the OECD Model serves as a starting point and as guidance for tax treaty negotiations. There are numerous advantages for tax treaty negotiators, tax authorities and taxpayers in using a common model, including the efficiency of the treaty negotiation process, tax policy alignment and the consistency of interpretation and application of tax treaties”.

Desenvolvida com o propósito de harmonizar os critérios de repartição da competência tributária entre Estados, a Convenção Modelo da OCDE oferece um conjunto de normas-tipo que asseguram previsibilidade, coerência e equidade, resolvendo de forma padronizada as situações mais comuns que dão lugar a dupla tributação jurídica internacional³⁴.

Apesar de não possuir força vinculativa, a Convenção Modelo da OCDE exerce uma influência normativa significativa, não só enquanto guia de negociação para os Estados, mas como ao nível interpretativo, através dos seus comentários, frequentemente invocados pelos tribunais e autoridades fiscais. No entanto, a natureza jurídica deste modelo não se confunde com as dos ADT celebrados entre os Estados. Os ADT são verdadeiros acordos de vontades entre sujeitos de Direito internacional, constitutivos de direitos e deveres nas relações entre os Estados contratantes, que revestem a natureza de tratados ou convenções internacionais, cuja vinculação depende de um processo de negociação, assinatura e ratificação³⁵.

3.3. Os comentários à Convenção Modelo da OCDE

Apesar da sua relevância, a Convenção Modelo da OCDE não é um instrumento juridicamente vinculativo, *i.e.*, não constitui fonte de Direito. Contudo, embora falte esta força legal, não deixa de ter preponderância na aplicação do Direito fiscal internacional, incluindo por instituições nacionais dos Estados membros.

Os comentários à Convenção refletem a posição oficial da OCDE quanto à interpretação das normas que dela constam. À semelhança de qualquer outro documento emitido pela OCDE, a sua aprovação exige consenso por parte de todos os Estados

³³ Cf. OSTASZEWSKA, Ola e OBUOFORIBO, Belema R. (2018). “Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles”, p. 56.

³⁴ Cf. PEREIRA, Paula Rosado e CATARINO, João Ricardo (2023). “Fiscalidade Internacional”, p. 209.

³⁵ Idem referência n.º 34, p. 598.

membros³⁶. Apesar dos comentários não terem valor normativo, e, por isso, não integrarem os ADT, estes têm uma importância prática, na medida em que as autoridades fiscais, sujeitos passivos e tribunais recorrem frequentemente aos mesmos na interpretação dos ADT.

Atendendo ao parágrafo 29 da Introdução à Convenção Modelo da OCDE³⁷, lê-se que “[a]s the Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments of member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes”.

Assim, para cada artigo da Convenção Modelo da OCDE, existem comentários que pretendem ilustrar e interpretar o seu conteúdo, sendo os mesmos relevantes no auxílio tanto em casos de menor complexidade como em problemas de maior dimensão envolvendo a política e propósitos na *ratio* de cada artigo.

Importa ainda salientar que, apesar de existir um reconhecimento generalizado da natureza não vinculativa dos comentários, a doutrina diverge quanto à sua natureza numa perspectiva de Direito dos tratados, ou seja, qual a relevância que lhes deve ser atribuída aquando da interpretação de um ADT.

A título exemplificativo, veja-se a posição de KLAUS VOGEL e ALEXANDER RUST³⁸ que defendem que sempre que um Estado membro da OCDE tenha celebrado um ADT em termos semelhantes à Convenção Modelo, a interpretação proposta nos comentários deve considerar-se como sendo o “sentido comum” a atribuir aos termos do ADT.

No plano nacional, embora o estatuto legal dos comentários não esteja expressamente regulado, a doutrina e a jurisprudência portuguesa reconhecem a sua importância na

³⁶ Idem referência n.º 34, p. 211.

³⁷ Cf. OECD (2017). “*Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*”, p. 18.

³⁸ Cf. VOGEL, Klaus e RUST, Alexander (2015). “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, p. 46.

interpretação e aplicação dos ADT³⁹, não havendo propriamente um padrão na sua forma e método de aplicação (por exemplo, apesar da Autoridade Tributária e Aduaneira recorrer tipicamente aos comentários em vigor mais recentes, poderá fazer sentido apenas adotar os comentários em vigor antes da celebração do ADT na origem do litígio ou discussão).

No que respeita às situações de força maior, os comentários assumem um papel ainda mais relevante. Através de notas interpretativas complementares, os Estados contratantes foram orientados a adotar uma leitura contextualizada e flexível das regras de residência fiscal, reconhecendo que deslocações forçadas ou permanências involuntárias não devem, por si só, alterar o estatuto de residência para efeitos da convenção. Tais interpretações, ainda que *soft law*, refletem uma preocupação pela equidade e coerência na aplicação dos acordos em cenários excecionais, servindo como referência incontornável para as autoridades fiscais e contribuintes.

3.4. Eliminação da dupla tributação internacional

Um dos objetivos centrais dos ADT é, conforme o próprio nome indica, a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, situação em que um mesmo rendimento é sujeito a tributação em mais do que uma jurisdição, relativamente ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo facto gerador.

Esta sobreposição de competências entre o Estado da residência e o Estado da fonte pode comprometer a mobilidade internacional, o investimento estrangeiro e a justiça fiscal, ao criar encargos excessivos contrários aos princípios de eficiência e equidade. Daí a função reguladora dos ADT, que através de mecanismos convencionais de eliminação da dupla tributação procuram coordenar as normas domésticas dos Estados contratantes e garantir que cada rendimento é, idealmente, tributado uma única vez.

Como salienta JOÃO FÉLIX NOGUEIRA⁴⁰, “[u]ma das questões mais debatidas ao nível internacional é a da eliminação das situações de dupla tributação internacional,

³⁹ Veja-se, a título exemplificativo, o Pedido de Informação Vinculativa n.º 28068, emitido em 19 de maio de 2025, disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt, onde a Autoridade Tributária e Aduaneira fundamenta a sua posição recorrendo aos comentários: “[t]al posição funda-se na leitura dos comentários da Convenção Modelo OCDE 2008, nomeadamente os respeitantes ao artº 15º (trabalho dependente)”.

⁴⁰ Cf. NOGUEIRA, João Félix Pinto (2011). “A Dupla Residência Fiscal de Pessoas Singulares: Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo”, p. 211.

isto é, dos casos em que dois (ou mais) Estados manifestam a sua pretensão de exercer a sua soberania tributária sobre a mesma parcela de rendimento, em relação ao mesmo sujeito, ao mesmo exercício fiscal e em relação a um imposto similar”.

Assim, temos que a dupla tributação jurídica internacional se verifica quando os Estados, além de tributarem com base na residência fiscal, entendem que é também devida tributação pelo rendimento que é obtido através de atividades económicas exercidas no seu território (Estado da fonte). Neste cenário, o sujeito passivo é tributado sobre o mesmo rendimento duas vezes⁴¹.

Todavia, e como veremos adiante, a complexidade da dupla tributação jurídica internacional acentua-se quando não está apenas em causa a tributação concorrente entre um Estado da residência e um Estado da fonte, mas sim a existência de dupla residência fiscal. Nestes casos, dois Estados distintos consideram, com base nos respetivos critérios internos, que um mesmo sujeito passivo é residente fiscal nos seus territórios, reivindicando, assim, a competência para tributar a totalidade dos seus rendimentos à escala mundial⁴². Esta duplicidade de sujeição pessoal conduz inevitavelmente à aplicação simultânea de dois ordenamentos jurídicos, com consequências potencialmente gravosas para o contribuinte.

A dupla residência fiscal pode ocorrer, por exemplo, quando um Estado baseia a sua qualificação na residência habitual ou no domicílio do contribuinte, enquanto outro a fundamenta na sua permanência física (por referência ao número de dias), no centro de interesses vitais, ou até na nacionalidade. Esta diversidade de critérios, aliada a uma crescente mobilidade internacional, tem tornado a dupla residência uma realidade cada vez mais frequente, sobretudo em contextos de deslocalização, trabalho remoto ou situações de força maior que perturbam os padrões habituais de residência.

Sem querer adiantar o que vai ser explorado mais adiante nesta dissertação, para enfrentar este tipo de conflitos, os Estados recorrem aos ADT, nomeadamente ao artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE que estabelece “*tie-breaker rules*”, aplicáveis quando

⁴¹ Cf. HASLEHNER, Werner (2021). “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, Vol. I, p.14.

⁴² Atendendo ao n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS, que estabelece a tributação de residentes em Portugal com base no *worldwide income principle*, “[s]endo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

uma pessoa singular ou coletiva é considerada residente em ambos os Estados contratantes.

O problema agrava-se quando o contribuinte, por situações fora do seu controlo (como casos de força maior), acaba por ser considerado residente nos termos da lei interna de cada um dos Estados contratantes e apenas por essa razão é forçado a recorrer às regras de desempate, situação que poderia perfeitamente ser evitável caso existisse uma cláusula de força maior no âmbito dos ADT ou lei doméstica dos Estados.

Esta ausência de uma previsão expressa para situações de força maior nos ADT ou nas legislações internas dos Estados deixa os contribuintes numa posição de incerteza jurídica, sujeitos à complexa aplicação das regras de desempate convencionais, mesmo quando a sua deslocação ou permanência em determinado Estado não resulta de uma escolha voluntária, ou seja, um ato voluntário, mas sim de circunstâncias alheias à sua vontade. Este cenário desafia diretamente os princípios de justiça, proporcionalidade e até a própria confiança do contribuinte no sistema fiscal internacional.

3.5. A resolução de litígios através do *Mutual Agreement Procedure*

Apesar dos ADT preverem regras substantivas que visam coordenar a tributação entre os Estados contratantes, a sua aplicação concreta pode originar conflitos interpretativos ou práticos que conduzam a situações de dupla tributação. Para fazer face a estes impasses, os ADT consagram normalmente mecanismos de resolução de conflitos, sendo o mais relevante o procedimento amigável (*Mutual Agreement Procedure* - MAP), previsto no artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE.

Como referem ISMER e PIOTROWSKI⁴³, “*the object of Article 25 is to promote, through consultation and mutual agreement between the competent authorities, the consistent treatment of individual cases and the same interpretation and/or application of the provisions of the Convention in both States. Article 25 also authorises the competent authorities to resolve, by mutual agreement, difficulties or doubts as to the interpretation or application of the Convention (...)*”.

⁴³ Cf. ISMER, Roland e PIOTROWSKI, Sophia (2021). “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, Vol. II, p. 1985.

Este mecanismo permite que as autoridades competentes dos Estados envolvidos entrem em contacto direto para resolver, por via negocial, os litígios surgidos da interpretação ou aplicação do acordo. Contudo, importa assinalar que o MAP não garante, por si só, a eliminação da dupla tributação, pois o seu desfecho depende da capacidade de conciliação dos Estados envolvidos, sem imposição de uma decisão obrigatória, deixando o contribuinte numa situação manifestamente precária.

Assim, quando é submetido um pedido de MAP por parte do contribuinte, é responsabilidade das autoridades competentes do Estado contratante, em primeiro lugar, procurar resolver unilateralmente a questão suscitada, à luz da convenção aplicável. Caso tal não seja possível, deverá estabelecer contacto com a autoridade competente do outro Estado contratante, com vista à negociação de uma solução aceitável para o caso concreto. Em situações de dupla tributação, o acordo alcançado deverá indicar expressamente de que forma será assegurada a sua eliminação, bem como o método adotado para o efeito, seja pela via da isenção ou crédito de imposto. Uma vez finalizado o acordo, o contribuinte deverá ser devidamente notificado, podendo decidir se aceita ou não a solução acordada entre os Estados⁴⁴.

Não obstante, o MAP acaba por ter vários pontos de tensão que impedem a sua total eficácia e aplicabilidade. Desde logo, ROBERT DANON identifica a prática recorrente de “*MAP dodging*”, segundo a qual as autoridades fiscais tentam formalmente excluir determinados ajustamentos da aplicação do artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE sob pretextos artificiais, salientando ainda que existe uma tendência crescente de alguns Estados em invocar obstáculos de Direito interno para justificar o incumprimento das suas obrigações convencionais⁴⁵.

Veja-se ainda aquele que tem sido o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 9 de dezembro de 2021, no âmbito do processo n.º 01113/13.4BEBRG7 (ANIBAL FERRAZ), disponível em www.dgsi.pt, “*os contribuintes de Portugal (e Espanha) não podem ser responsabilizados, individualmente, pela inércia, das autoridades dos dois Estados, na negociação/aprovação dos mecanismos*

⁴⁴ Cf. OECD (2007), “*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*”, disponível em www.oecd.org.

⁴⁵ Cf. DANON, Robert (2025), “*The effectiveness of the Mutual Agreement Procedure and the global tax controversy landscape: some critical observations on current pressure areas and suggestions to improve the framework*”, Kluwer International Tax Blog, disponível em legalblogs.wolterskluwer.com.

necessários e idóneos à total implementação de todas as normas constantes da concluída CDT”.

Ora, isto significa que os Estados contratantes, ao celebrarem um ADT que consagra um procedimento amigável, assumem uma obrigação jurídica de cooperar de forma leal e diligente, não podendo frustrar a sua finalidade através de condutas que obstem à sua efetiva operacionalização. Contudo, esta ideia acaba por não ser concretizada na prática, uma vez que o MAP comporta várias fragilidades, deixando o contribuinte numa situação de incerteza prolongada.

Neste contexto, torna-se essencial aprofundar a interação da força maior com o regime da residência fiscal, elemento fulcral na delimitação das competências tributárias dos Estados e ponto de partida incontornável para a aplicação coordenada dos ADT.

4. A residência fiscal e a Força Maior

4.1. Introdução

Conforme explorado no capítulo anterior, os ADT assentam numa lógica de coordenação entre os ordenamentos jurídicos dos Estados contratantes, tendo como um dos seus elementos estruturantes a residência fiscal. Esta noção constitui, de facto, um dos principais critérios de conexão no plano da tributação internacional, funcionando como ponto de partida para a determinação da competência tributária dos Estados relativamente aos rendimentos dos contribuintes.

Quando se trata de determinar a quem compete o poder de tributar, os ordenamentos jurídicos recorrem a critérios de conexão que permitem estabelecer um nexo entre o contribuinte ou o rendimento e determinado Estado. No caso da tributação baseada na pessoa, os critérios assentam nas relações pessoais ou jurídicas que o contribuinte mantém com o Estado, como a residência habitual, o domicílio ou até a nacionalidade. Já na tributação territorial, o foco desloca-se para o local onde o rendimento é gerado, sendo esse o fator determinante para o apuramento da competência tributária⁴⁶.

⁴⁶ Cf. OSTASZEWSKA, Ola e OBUOFORIBO, Belema R. (2018). “*Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles*”, p. 10.

Assim, quando um Estado adota a residência como critério de conexão, basta que uma pessoa seja considerada residente ao abrigo do seu Direito interno para que passe a estar abrangida pela sua jurisdição fiscal. Por outro lado, se o Estado privilegiar o critério da fonte, qualquer rendimento obtido dentro do seu território será tributado localmente, mesmo não sendo residente⁴⁷.

Este conceito desempenha um papel central no contexto dos ADT, sendo que é isso mesmo que refere o artigo 1.º da Convenção Modelo da OCDE ao limitar a aplicabilidade e o acesso aos benefícios do ADT aos sujeitos passivos que sejam residentes de um ou de ambos os Estados. Tal significa que, com exceções raras⁴⁸, o âmbito subjetivo de aplicação dos ADT delimita-se por referência ao conceito de residência⁴⁹.

O problema coloca-se quando os dois Estados reclamam competência como Estado da residência. Isto ocorre porque as definições de residência fiscal ao nível interno variam significativamente, refletindo diferentes critérios de conexão pessoal. Cada Estado opta por um conjunto mais ou menos abrangente de fatores alternativos para apurar se um contribuinte deve ser considerado residente para efeitos fiscais.

Atendendo ao nosso artigo 16.º do Código do IRS, temos duas vias principais alternativas entre si. São considerados residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: (i.) tenham permanecido em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; ou (ii.) tenham permanecido em Portugal menos de 183 dias, mas disponham no território nacional de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Por outro lado e exemplificando, em França, a lei prevê quatro critérios alternativos: (i.) a existência de habitação permanente, entendida em função dos vínculos pessoais e familiares; (ii.) o local da residência principal, aferido com base na permanência física durante a maior parte do ano fiscal; (iii.) o exercício de uma atividade profissional no

⁴⁷ Idem referência n.º 46.

⁴⁸ GUSTAVO COURINHA dá o exemplo do artigo 24.º da Convenção Modelo da OCDE (“Não Discriminação”), afirmando que este possui um âmbito subjetivo próprio (vários aliás) determinado primariamente pela nacionalidade dos sujeitos passivos, independentemente da sua residência (em COURINHA, Gustavo Lopes (2020). “*A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do Abuso Subjetivo de Convenções*”, p. 67).

⁴⁹ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes (2020). “*A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do Abuso Subjetivo de Convenções*”, p. 67.

território francês; e (iv.) a localização do centro de interesses económicos, designadamente o local onde se concentram os investimentos ou fontes de rendimento do contribuinte⁵⁰.

Já na Alemanha e na Áustria, o apuramento da residência fiscal assenta em dois critérios alternativos: (i.) o domicílio, entendido como um alojamento fixo à disposição do contribuinte e utilizado com alguma regularidade; ou (ii.) a residência habitual, verificada quando o contribuinte permanece no território por um período superior a seis meses⁵¹.

Conclui-se facilmente que esta diversidade de critérios internos faz com que, quando um contribuinte se desloca de um país para outro mantendo laços significativos com o Estado de origem, seja relativamente fácil cumprir simultaneamente critérios de residência fiscal em ambos os países, conduzindo frequentemente a situações de dupla residência.

Como foi mencionado no capítulo II, a força maior, caracterizada como um evento inevitável e fora do controlo do contribuinte, pode pôr em causa os critérios tradicionais de residência fiscal. Imaginemos um contribuinte que se desloca para o Estado A onde tem um contrato de trabalho com a duração de 5 meses. Durante esse período dá-se o encerramento abrupto das fronteiras devido a uma crise sanitária ou militar e o contribuinte vê-se forçado a permanecer no Estado A durante um período substancialmente superior ao previsto. Nos termos do Direito interno do Estado A, essa permanência prolongada pode ser suficiente para ativar o critério da residência fiscal (por exemplo, presença física superior a 183 dias). Simultaneamente, o Estado B continua a considerá-lo residente fiscal, com base no domicílio ou no agregado familiar, ou ainda, no centro de interesses vitais.

Neste cenário, o contribuinte vê-se numa situação de dupla residência involuntária, resultante de circunstâncias de força maior, com o risco de ser sujeito à tributação mundial em ambos os Estados, exigindo o recurso às regras de desempate convencionais (*tie-*

⁵⁰ Cf. CERIONI, Luca (2012). “*Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?*”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, n.º 12.

⁵¹ Idem referência n.º 50.

breaker rules) previstas no artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, que nem sempre são sensíveis à natureza excecional da situação.

4.2. A residência fiscal involuntária: admissibilidade à luz dos ADT

Antes de analisarmos as regras de desempate deste artigo, importa questionar até que ponto é admissível considerar uma residência fiscal involuntária para efeitos de aplicação do tratado.

O n.º 1 do artigo 4.º define residente de um Estado contratante como, *“any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein”*⁵².

A norma assenta numa lógica de conexão material forte com o Estado. A sua formulação reflete uma preocupação central em assegurar que apenas os contribuintes que mantenham o vínculo mais estreito com um determinado Estado possam beneficiar das disposições do ADT. Assim, a residência, o domicílio ou o local de direção efetiva são mencionados como critérios exemplificativos de tal vínculo forte, por corresponderem, na generalidade dos sistemas fiscais, a elementos que justificam a sujeição plena à tributação.

Como bem esclarece AVERY JONES⁵³, a definição do n.º 1 *“is accordingly based on criteria found in the internal law of States generally. It is possible for residence to be based on something that is clearly not a similar criterion, such as the Italian irrebuttable presumption of residence of a person listed in the Official Register of the Italian resident population”*. A questão coloca-se, assim, em determinar se existe um conceito autónomo de residência para efeitos de aplicação do ADT ou se, pelo contrário, basta a qualificação como residente segundo o Direito interno de cada Estado contratante.

⁵² Cf. OECD (2017). *“Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version”*, p. 32.

⁵³ Cf. AVERY JONES, John F. et al. (2006). *“The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States”*, p. 230.

O exemplo italiano dado pelo autor é particularmente relevante. Como explica MAISTO⁵⁴, “*Italian domestic law stipulates that individuals listed in the Registry of the Resident Population are deemed to be residents for direct tax purposes. Query: Is the listing in the Registry in conformity with the personal attachment criteria set out by Article 4(1)? The reply should be negative if and so long as the listing continues to create tax residence regardless of the factual situation*”. Deste modo, na opinião do autor, evidencia-se que certos critérios de determinação da residência previstos no Direito interno podem não preencher o conceito de residente para efeitos do tratado, precisamente por não refletirem uma situação factual concreta de ligação material ao Estado.

Na interpretação e aplicação dos ADT, tem de se ter em consideração que estes devem ser vistos como instrumentos autónomos face ao Direito interno. O ADT deve, por isso, ser analisado separadamente da legislação doméstica, sendo o sentido das suas disposições determinado de forma independente. Assim, deve ser considerado autónomo relativamente ao Direito interno, não podendo este último condicionar a interpretação do ADT, apenas podendo ser interpretado no seu próprio quadro jurídico⁵⁵.

Ora, a questão aqui em apreço não encontra unanimidade na doutrina, podendo identificar-se, desde logo, duas posições principais: por um lado, a de que basta a qualificação como residente para efeitos do direito interno para aceder aos benefícios do ADT, por outro, a de que é necessário um requisito adicional, exigindo-se, uma conexão imposta pelo próprio ADT, além da residência determinada pelo Direito interno.

De forma a adotar uma posição, importa ter em consideração que o critério “*any other criterion of a similar nature*” visa garantir a inclusão de outros elementos relevantes previstos nas legislações internas dos Estados contratantes que, embora não nominados, produzam efeitos equivalentes em matéria da residência fiscal⁵⁶. Assim, esta referência da norma parece-nos indiciar no sentido de que nem todos os critérios de conexão que dão origem a sujeição a imposto devem ser considerados suficientes para preencher o requisito de residência para efeitos do ADT. Pelo contrário, exige-se que estes critérios sejam de natureza semelhante aos enunciados (residência, o domicílio ou o local de

⁵⁴ Cf. MAISTO, Guglielmo (1999). “*Residence of Individuals and the Italy-France Tax Treaty*”, p. 47.

⁵⁵ Cf. LANG, Michael (2021). “*Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*”, Cap. 4: *The interpretation of double taxation conventions*.

⁵⁶ Idem referência n.º 46, p. 108.

direção efetiva), ou seja, critérios que exprimem de forma clara a existência de um vínculo material entre o contribuinte e o território do Estado que pretende tributar o rendimento⁵⁷.

No mesmo sentido, LEONARDO MARQUES DOS SANTOS⁵⁸ afirma que a norma do n.º 1 do artigo 4.º “*neither excludes all forms of deemed residence established under domestic law, nor does it require the individual’s physical presence in the territory as a condition for treaty entitlement. This does not mean, however, that any statutory criterion giving rise to tax liability under domestic law will suffice: for treaty purposes, the connecting factor must reflect an adequate nexus with the state during the relevant period. Ultimately, as previously established, the notion of “resident” must be regarded as a treaty-specific concept*”.

Mais, a propósito do antigo critério de atribuição de residência por dependência que vigorava na lei nacional até ao ano de 2015 e a relação com o ADT celebrado entre Portugal e Itália, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2020⁵⁹ veio uniformizar a jurisprudência no sentido do conceito de residência por dependência não se poder sobrepor ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º do ADT, dada a supremacia do Direito internacional sobre o Direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e n.º 1 do artigo 1.º da LGT. Lê-se também no referido aresto que a remissão para o Direito interno não implica que seja incondicional, devendo a análise ser feita de forma individual, abstraindo-se da situação familiar do contribuinte em causa.

Dito isto, a jurisprudência nacional tem considerado que os critérios de residência para efeitos do ADT exige mais do que a mera sujeição a imposto prevista no Direito interno e pressupõe uma conexão efetiva com o Estado contratante que traduza um vínculo material suficiente para legitimar a aplicação do ADT, não bastando uma conexão de natureza meramente legal⁶⁰.

Coloca-se, então, a questão de saber se essa conexão se encontra preenchida nos casos de residência fiscal resultante de situações de força maior. Na nossa opinião, o

⁵⁷ Cf. SEE, Wei H. (2017). “*The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Cases of Hong Kong and Singapore*”, p. 115.

⁵⁸ CF. MARQUES DOS SANTOS, Leonardo (2025). “*Residence under Article 4(1) of the OECD Model: Deemed Criteria, Preferential Tax Regimes and the Portuguese Case Study*”, p. 8.

⁵⁹ Ac. do STA n.º 3/2020, de 6 de outubro de 2020, disponível em diariodarepublica.pt.

⁶⁰ Veja-se, neste sentido, a jurisprudência citada em MARQUES DOS SANTOS, Leonardo (2025). “*Cahiers de droit fiscal international*”, p. 936.

caráter involuntário da permanência não impede, em regra, que a conexão real exigida pelo n.º 1 do artigo 4.º se verifique. Ainda que do ponto de vista do contribuinte a ligação ao Estado resulte de circunstâncias alheias à sua vontade, a verdade é que essa conexão existe objetivamente e é suficiente para fundamentar a qualificação como residente para efeitos do ADT.

Com efeito, o que a norma exige é que os critérios de conexão consagrados no Direito interno traduzam uma ligação real e não meramente fictícia. Ora, na generalidade das situações de residência involuntária, existe um fundamento objetivo para essa qualificação, como sucede quando a permanência num Estado ultrapassa o limite dos 183 dias. Esse facto exprime, por si só, uma presença territorial suficientemente intensa para justificar a sujeição plena à tributação. A questão da resolução de conflitos de dupla residência apenas se coloca no plano seguinte, cabendo às *tie-breaker rules* do n.º 2 determinar qual dos vínculos deve prevalecer, como veremos de seguida.

4.3. A dupla residência e o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE

Para mitigar os riscos inerentes à dupla residência, os ADT baseados na Convenção Modelo da OCDE preveem, no n.º 2 do artigo 4.º, um conjunto de regras de desempate (as denominadas *tie-breaker rules*) destinadas a resolver os conflitos de dupla residência. Estas regras não têm como objetivo determinar a residência fiscal para efeitos de Direito interno, mas sim em atribuir a residência a apenas um Estado para efeitos da convenção, ou seja, relativamente a elementos de rendimentos transfronteiriços, garantindo assim a sua correta aplicação, evitando a sobreposição de poderes tributários⁶¹.

Atendendo a título exemplificativo ao caso dos trabalhadores remotos, a heterogeneidade das regras internas de residência fiscal existentes a nível mundial tende a originar problemas de dupla residência, na medida em que estes podem manter vínculos com dois ou mais territórios suscetíveis de ser reconduzidos a um dos critérios de residência fiscal em vigor nessas jurisdições. Assim, poderá manter a residência fiscal no Estado de origem por preencher algum dos critérios internos aí previstos, ao mesmo

⁶¹ Cf. HOLMES, Kevin (2014). “*International Tax Policy and Double Tax Treaties*”, Cap. 8: *Residence*.

tempo que adquire residência fiscal no Estado de destino em virtude de critérios internos baseados na presença física⁶².

Ora, como vimos acima, facilmente se levantam situações de dupla residência e o ADT tenta resolver as mesmas através do n.º 2 do artigo 4.º para as pessoas singulares. Esta norma serve o propósito de determinar quem será, para efeitos do ADT, o Estado da residência. Como bem explica KAROL DZIWIŃSKI⁶³, “[t]he tiebreaker rules envisaged by article 4(2) of the OECD Model are applicable according to the following pattern: firstly, the criterion of permanent home is applicable. If an individual has a permanent home available to him in both contracting states, his centre of vital interest must be determined. If the centre of vital interest cannot be determined or the individual has no permanent home available in either contracting state, he is deemed to be a resident of the state in which he has his habitual abode. If he has his habitual abode in both states or in neither of them, nationality is the applicable tiebreaker rule. Finally, if the individual is a national of both or of neither of the contracting states, the question shall be settled by the states by mutual agreement”.

Remetendo para o caso específico da pandemia de COVID-19, a mera aplicação das regras sem qualquer ponderação de fatores externos pode levar a resultados que não refletem a realidade material e são prejudiciais para os contribuintes. Por exemplo, um contribuinte que estivesse fora da sua residência habitual no Estado A para um destacamento profissional no Estado B e que, em virtude da pandemia, ficasse retido no Estado B, vindo a ser considerado residente fiscal ao abrigo da legislação interna desse Estado. Bastaria que ali tivesse arrendado um apartamento por um período suficientemente longo e tivesse, simultaneamente, subarrendado ou cedido a sua habitação no Estado A, para que pudesse ser considerado residente, para efeitos do ADT, no Estado B, pois seria apenas neste último que teria a habitação permanente⁶⁴.

⁶² Cf. ESCRIBANO, Eva (2024). “A New Model Tax Convention for a World of Increasing Remote Work and Mobility of Individuals”, p. 386.

⁶³ Cf. DZIWIŃSKI, Karol (2019). “Tax Treaty Entitlement”, Cap. 6: Dual Residence and Treaty Entitlement of Individuals.

⁶⁴ Cf. OECD (2021). “Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), p. 14.

Por fim, a última solução/critério apresentada pelos ADT para a resolução deste conflito é o recurso ao MAP⁶⁵. No entanto, conforme vimos *supra*, este mecanismo pode revelar-se excessivamente moroso e oneroso para o contribuinte. Nessa medida, não se afigura aceitável que, em situações imprevisíveis e alheias à vontade do sujeito passivo, a única via possível de resolução seja a espera por tempo indeterminado de um eventual acordo entre as autoridades fiscais, cuja concretização é incerta⁶⁶.

A verdade é que os critérios atualmente previstos não se encontram adaptados à realidade contemporânea, marcada pelas crescentes possibilidades dos indivíduos diversificarem geograficamente as suas vidas, estabelecendo relações pessoais e económicas em diferentes países⁶⁷. Mais, a Convenção Modelo da OCDE apenas apresenta definições no que respeita à nacionalidade e ao MAP, sendo muito limitada a orientação constante dos comentários quanto às demais regras de desempate, não oferecendo uma interpretação detalhada⁶⁸.

Neste contexto de incerteza gerada por situações de força maior, e o impacto que pode ter ao nível das pessoas singulares⁶⁹, tornou-se imperativa uma atuação coordenada

⁶⁵ Um exemplo ilustrativo da necessidade de recurso ao MAP verifica-se no caso de um contribuinte dinamarquês casado com um neerlandês, com quem tem dois filhos. A família reside habitualmente nos Países Baixos, onde possui habitação própria. Contudo, o contribuinte exerce uma atividade profissional a tempo inteiro no Luxemburgo, onde adquiriu um apartamento e permanece durante a semana, regressando aos Países Baixos aos fins de semana e períodos de férias. As autoridades fiscais de ambos consideraram como residente fiscal nos respetivos ordenamentos, com base nos critérios internos. Ora, aplicando as regras de desempate do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, nomeadamente habitação permanente, centro de interesses vitais, residência habitual e nacionalidade, constata-se que nenhuma permite resolver inequivocamente o conflito, dada a repartição substancial dos vínculos pessoais e económicos entre os dois Estados. Nestes casos, quando todos os critérios se revelam inconclusivos, a única via possível para clarificar a situação e evitar a dupla tributação consiste na ativação do MAP (*"Dual tax residence: when the tie does not break"*, DLA PIPER, Insights, 2021, disponível em www.dlapiper.com).

⁶⁶ Veja-se, neste sentido, MARKHAM, Michelle (2016). *"Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do We Need a Revised Mutual Agreement Procedure?"*, p. 85

⁶⁷ Cf. BERETTA, Giorgio (2024). *"Mobility of Individuals and Workforces"*, Cap. 3: *Tax Residence of Individuals in the Age of Geographical Diversification*.

⁶⁸ Cf. WALPOLA, Sonali et al. (2025). *"Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World"*, Cap. 6: *"Certainty" in Individual Tax Residency and the Interpretation of Tiebreaker Rules in Tax Treaties*.

⁶⁹ Apesar de não ser objeto de estudo na presente dissertação, consideramos relevante destacar o impacto ao nível das pessoas coletivas. As situações de força maior, ao condicionarem a mobilidade dos órgãos sociais ou de elementos-chave da gestão, podem alterar, de forma alheia ao contribuinte, o critério do local de direção efetiva de uma sociedade e assim, desencadear consequências relevantes no domínio da tributação das pessoas coletivas. Eventos como a impossibilidade de realização presencial de reuniões do conselho de administração no Estado habitual, a concentração temporária de funções de gestão noutro território ou a deslocação forçada de executivos para outro Estado, podem, em determinados contextos, levar a que esse outro Estado reivindique a qualidade de Estado de residência para efeitos fiscais. A norma que resolve os conflitos de dupla residência das pessoas coletivas é o n.º 3 do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, contudo o problema desta norma é que os Estados interpretam este preceito de acordo com as suas regras e princípios fiscais. Naturalmente, tal realidade pode originar assimetrias significativas,

dos Estados, e é precisamente nesse quadro que a OCDE disponibilizou a *guidance* que abordámos. Importa, por isso, analisar o conteúdo destas recomendações e a forma como diferentes jurisdições as aplicaram na prática.

4.4. As recomendações da OCDE: medidas dos Estados

A pandemia de COVID-19 gerou um cenário inédito de restrições à mobilidade internacional, com impacto direto na determinação da residência fiscal de milhares de contribuintes. Diante da possibilidade de estes se tornarem involuntariamente residentes fiscais em jurisdições onde foram forçados a permanecer por motivos de força maior, a OCDE emitiu, a 3 de abril de 2020, um conjunto de recomendações interpretativas⁷⁰, com vista a promover uma aplicação razoável e coordenada das normas de residência fiscal entre os Estados.

Quando aborda a problemática da eventual mudança de residência fiscal dos contribuintes individuais, a OCDE adota uma posição cautelosa e estritamente contextualizada à situação excecional da pandemia de COVID-19. No documento acima referido, afirma-se que “[d]espite the complexity of the rules, and their application to a wide range of potentially affected, individuals, it is unlikely that the COVID-19 situation will affect the treaty residence position”⁷¹, revelando assim a expectativa de que, apesar das circunstâncias atípicas, a residência fiscal para efeitos convencionais não deveria, em regra, ser alterada.

Contudo, salvo melhor opinião, acaba por ser uma conclusão amplamente influenciada pela ação rápida e eficaz dos principais Estados que emitiram normas

incerteza jurídica e situações de dupla residência não resolvidas (neste sentido, veja-se AVERY JONES, John F. (2009). “2008 OECD Model: Place of effective management - What one can learn from the history”, p. 186). Na grande maioria dos ADT celebrados por Portugal, não existe a referência ao MAP, introduzida na norma apenas na revisão da Convenção Modelo de 2017, e como tal, o critério adotado é o “place of effective management”. Assim, uma sociedade registada no Estado A, com três administradores, em que dois fiquem retidos no Estado B devido às restrições impostas pela pandemia de COVID-19, e que, durante esse período, passem a tomar as principais decisões societárias por videoconferência, incorre num risco significativo de ser igualmente considerada residente no Estado B, caso este adote um critério de determinação de residência baseado no local de direção efetiva. Perante um conflito desta natureza, seria necessário recorrer à regra de desempate prevista no n.º 3 do artigo 4.º, podendo resultar na atribuição da residência fiscal ao Estado B, para efeitos do ADT.

⁷⁰ Cf. OECD (2020). “OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID.19 crisis”, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19).

⁷¹ Idem referência n.º 70, p. 6.

administrativas e puramente internas de forma a mitigar os impactos da pandemia de COVID-19 na determinação da residência fiscal.

No entendimento de SHIPRA PADHI⁷², *“each country will react differently, and it is important for governments to either provide blanket exceptions or at the minimum, guidance to the tax officers on how to deal with such cases. Of course, there are bound to be cases which blur the distinction of presence due to a COVID-19 lockdown versus an intention to stay, especially where past travel history and trends over the years is being looked at to establish intention to stay. This ultimately will be more of a subjective test, driven by facts and circumstances of each case”*.

Tal conclusão, porém, dificilmente seria alcançável noutros cenários de força maior sem uma atuação igualmente coordenada por parte dos Estados. A ausência de respostas administrativas alinhadas pode agravar os conflitos de dupla residência e expor os limites dos mecanismos convencionais previstos nos ADT.

Veremos então algumas das normas internas emitidas pelos mais distintos Estados:

- i. **Austrália:** As autoridades fiscais australianas publicaram orientações⁷³ nas quais estabelecem que uma pessoa que não seja residente fiscal na Austrália, mas que aí se encontre temporariamente durante algumas semanas ou meses devido à pandemia de COVID-19, não será considerada residente fiscal australiana, desde que: (i.) tenha residência habitual permanente fora da Austrália; e (ii.) manifeste a intenção de regressar ao seu país de origem assim que tal seja possível;
- ii. **Índia:** O *Department of Revenue* emitiu a Circular 11 de 2020⁷⁴, confirmando que, caso um indivíduo não tenha conseguido sair do território indiano durante o mês de março de 2020, alguns dos dias passados na Índia nesse período podem ser desconsiderados para efeitos da aplicação das regras internas de residência fiscal. A exclusão desses dias depende, no entanto, das circunstâncias concretas das restrições que tenham sido impostas ao contribuinte.

⁷² Cf. PADHI, Shipra (2020). “COVID-19: Forced Residency and Unintended Tax Consequences in Times of a Lockdown”, Kluwer International Tax Blog, p. 3.

⁷³ Veja-se o website do *Australian Taxation Office, Support for individuals and employees*, disponível em www.ato.gov.au/individuals.

⁷⁴ Veja-se a *Circular 11 of 2020* emitida pelo *Department of Revenue - Central Board of Direct Taxes*, do Governo da Índia, disponível em www.incometaxindia.gov.in.

- iii. **Irlanda:** A orientação emitida pela *Revenue* irlandesa⁷⁵ prevê expressamente situações de “força maior”, nas quais um indivíduo se vê impedido de abandonar o território na data inicialmente prevista de partida, em virtude de acontecimentos naturais extraordinários.
- iv. **EUA:** O *Internal Revenue Service* emitiu uma orientação⁷⁶ específica que concede alívio a certos indivíduos não residentes que, se não fosse pelas perturbações de viagem causadas pela pandemia de COVID-19, não teriam permanecido tempo suficiente nos EUA, durante o ano de 2020, para serem considerados “*resident aliens*” ao abrigo do “*substantial presence test*”. Permite, assim, ao indivíduo recorrer a um mecanismo excecional (“*medical condition exception*”), excluindo até 60 dias consecutivos de presença nos EUA num período entre 1 de fevereiro e 1 de abril de 2020, com data de início escolhida pelo próprio.

Deste modo, sendo a pandemia de COVID-19 um claro exemplo de força maior, caracterizada pela imprevisibilidade, a inevitabilidade e a impossibilidade, as autoridades fiscais de cada Estado devem considerar, na determinação da residência de um indivíduo, o período em que em que vigoraram medidas de saúde pública, pautando assim a sua atuação pelos impactos verificados⁷⁷.

Após a análise das orientações da OCDE e das respostas administrativas dos Estados, importa questionar se o próprio texto da Convenção Modelo oferece soluções relevantes para situações de permanência involuntária. Neste sentido, o artigo 15.º, embora dedicado aos rendimentos de trabalho dependente, pode fornecer elementos úteis, já que admite exceções ao critério temporal em circunstâncias alheias ao contribuinte.

4.5. Comentários ao artigo 15.º da Convenção Modelo da OCDE

O artigo 15.º da Convenção Modelo da OCDE regula a tributação dos rendimentos provenientes de trabalho dependente (“*income from employment*”), constituindo uma das disposições distributivas centrais dos ADT.

⁷⁵ Veja-se, neste sentido, “*COVID-19: Irish tax residency and force majeure*”, Crowe, Insights, 2021, disponível em www.crowe.com/ie/insights.

⁷⁶ Veja-se o *Revenue Procedure 2020-20* emitido pelo *Internal Revenue Service* dos EUA, disponível em www.irs.gov/pub.

⁷⁷ Idem referência n.º 64.

Nos termos do n.º 1 deste artigo, a regra geral estabelece que as remunerações auferidas por um trabalhador são tributáveis no Estado da residência, a não ser que o emprego seja exercido no Estado da fonte⁷⁸. Caso assim seja, teremos uma tributação cumulativa⁷⁹. Ora o n.º 2, devolve a competência exclusiva ao Estado da residência se verificados cumulativamente três pressupostos: (i.) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa; (ii.) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e (iii.) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado. Esta norma opera, assim, através de uma “dupla negativa”: permitindo a tributação na residência, quando se verifique que a conexão ao Estado da fonte não é suficientemente forte.

Apesar da aplicação deste artigo depender, previamente, da determinação do Estado da residência e do Estado da fonte, para efeitos do ADT, o que implica, antes de mais, recorrer às regras de desempate do artigo 4.º nos casos de conflitos de dupla residência⁸⁰, o artigo 15.º, e em especial os respetivos comentários, poderão dar um contributo significativo para a temática desta dissertação, nomeadamente através da definição do período dos 183 dias, igualmente acolhido, no plano interno, pela alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

Vejamos, assim, o parágrafo 5 dos comentários ao artigo 15.º, aquando do cálculo dos 183 dias: *“the following days are included in the calculation: part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent inside the State of activity such as Saturdays and Sundays, national holidays, holidays before, during and after the activity, short breaks (training, strikes, lock-out, delays in supplies), days of sickness (unless they prevent the individual from leaving and he would have otherwise qualified for the exemption) and death or sickness in the family”*⁸¹ (sublinhado nosso).

⁷⁸ De acordo com os comentários ao n.º 1 do artigo 15.º da Convenção Modelo da OCDE, é requisito essencial que o indivíduo se encontre fisicamente presente no Estado onde exerce a atividade laboral que origina o rendimento.

⁷⁹ Idem referência n.º 52, p. 38.

⁸⁰ Cf. DE BROE, Luc (2021). *“Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”*, Vol. II, p. 1361.

⁸¹ Idem referência n.º 52, p. 311.

Ou seja, este parágrafo estabelece que não contam para determinação da residência de um indivíduo os dias que este iria sair de um Estado, mas não pôde por uma situação de força maior (neste caso, doença). Como esclarece DE BROE⁸², “[d]ays of sickness do not count only if the employee would have left otherwise. The taxpayer should be prepared to present some evidence to substantiate his position (e.g., purchased flight tickets)”.

Quando a doença impede o indivíduo de abandonar o Estado da fonte (*i.e.*, onde se encontra a trabalhar presencialmente), permite-se uma exceção na determinação do cálculos dos 183 dias. Assim, um trabalhador que não possa regressar ao seu Estado de residência devido a doença não excede o limite de 183 dias por força da permanência involuntária no Estado da fonte. Acresce que deve igualmente verificar-se a condição do trabalhador reunir os demais requisitos. Consequentemente, se um indivíduo não pôde deslocar-se para o Estado da residência, mas, de qualquer forma, teria permanecido no Estado da fonte, esses dias devem ser contabilizados. Tal poderá suceder, por exemplo, caso a sua família se encontrasse no Estado da fonte nesse período⁸³.

De facto, PÖTGENS⁸⁴ vai ainda mais ao cerne da questão ao afirmar que deve ter-se em especial consideração os casos em que “*an employee is present in another State to undergo medical treatment. If the employee is present in the other State solely for the purposes of this medical treatment he is, in principle, present within the sense of Art. 15(2)(a). As a result, the taxation right can be allocated to that other State, provided that: (i) it can be confirmed that the employee exercises his employment in the State where he is physically present during his illness (Germany and Belgium have adopted this approach); (ii) a part of the salary which the employer continues to pay during the employee’s illness can be allocated to the deemed exercise of employment in the other State; and (iii) the employee’s presence as result of the medical treatment exceeds in the aggregate a period or periods of 183 days during the reference period. The cumulative fulfilment (i) to (iii) will, of course, only occur in very exceptional situations*”.

Assim, no caso de um trabalhador que fique retido em outro Estado por um motivo de força maior (“*medical treatment*”), e verificando-se simultaneamente o preenchimento

⁸² Idem referência n.º 80, p. 1351.

⁸³ Cf. PÖTGENS, Frank (2007). “*Income from International Private Employment*”, Cap. 7: *The Third Rule (Art. 15(2) of the OECD Model)*.

⁸⁴ Idem referência n.º 83.

do requisito dos 183 dias e o exercício da atividade laboral nesse Estado, tanto o Estado da fonte como o Estado da residência terão competência para tributar.

Em suma, o artigo 15.º da Convenção Modelo da OCDE, conjugado com os respetivos comentários, revela-se particularmente relevante para a determinação da residência fiscal ao estabelecer, no cálculo do período de 183 dias relativamente aos rendimentos de trabalho dependente, uma exceção aplicável aos casos em que o trabalhador se vê impedido de abandonar o Estado da fonte por motivo de doença (“*days of sickness*”).

Esta exclusão do cômputo do prazo traduz-se num reconhecimento expresso, por parte da OCDE, de que a aferição da presença física no território, elemento central para a repartição da competência tributária, deve ter em conta as circunstâncias concretas e não apenas a verificação mecânica de um número de dias.

Ao admitir que determinadas situações involuntárias e excepcionais devam ser neutralizadas para efeitos do critério temporal, o comentário que aqui analisámos introduz um elemento de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da regra respeitante aos rendimentos de trabalho dependente, assegurando que o contribuinte não é penalizado por factos alheios à sua vontade⁸⁵.

Por último, transpondo este raciocínio para o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, torna-se pertinente refletir sobre a consagração de um preceito que salvguarde os contribuintes contra as consequências automáticas de fatores totalmente fora do seu controlo. Uma cláusula expressa de força maior, aplicável à determinação da residência, garantiria segurança jurídica *a priori* e alinharia o regime com a filosofia já adotada no artigo 15.º, promovendo maior coerência normativa e previsibilidade jurídica.

Face ao exposto, a ausência de um quadro normativo internacional que, de forma expressa, reconheça estas circunstâncias alheias à vontade dos contribuintes potencia a incerteza jurídica suscetível de causar conflitos de dupla residência. Neste contexto, justifica-se avançar para uma reflexão sobre a viabilidade e a utilidade de integrar, no

⁸⁵ Apesar do comentário aqui analisado ser, na nossa opinião, um reconhecimento implícito, presente na Convenção Modelo da OCDE, do impacto de circunstâncias alheias à vontade do contribuinte, parece ir além do próprio conceito de força maior, uma vez que a expressão “*days of sickness*”, que impedem o indivíduo de sair do Estado, pode abranger situações que não se enquadram nesse conceito.

Direito fiscal internacional, um mecanismo normativo que preveja a força maior como fator a considerar na determinação da residência fiscal.

4.6. Proposta de integração da Força Maior no Direito fiscal internacional

Ao longo da presente dissertação, procurou-se demonstrar que as normas vigentes e o próprio desenho do sistema fiscal internacional, assente na Convenção Modelo da OCDE, não se encontram plenamente adaptados para lidar com situações excepcionais resultantes de eventos de força maior. Esta análise permitiu verificar que, tanto no plano nacional como internacional, a figura da força maior é já reconhecida e aplicada pontualmente pelos Estados e pela comunidade internacional no contexto fiscal, contudo este reconhecimento carece de consagração expressa no Direito fiscal internacional.

O caso da pandemia de COVID ilustra como eventos de grande magnitude e alcance global podem desencadear respostas rápidas e coordenadas por parte dos Estados, incluindo a emissão de orientações administrativas com vista a mitigar os seus efeitos na tributação internacional. Contudo, a realidade fiscal internacional não se limita a crises de dimensão global. Existem inúmeras situações mais específicas, e por vezes estritamente pessoais, como por exemplo, uma doença súbita e incapacitante da formação de vontade, em que eventos imprevisíveis podem alterar de forma significativa a residência fiscal de contribuintes, sem que tal corresponda a uma alteração voluntária da sua ligação económica ou pessoal a determinado Estado.

Nessas circunstâncias, e na ausência de medidas administrativas *ad hoc*, os contribuintes ficam expostos a resultados potencialmente gravosos, como conflitos de dupla residência, sem que exista um mecanismo jurídico claro para lhes oferecer segurança e proteção.

Neste sentido, consideramos não ser adequado/necessário uma atualização da redação do n.º 1 do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, uma vez que como se demonstrou ao longo da presente dissertação, o conceito de força maior não é universalmente reconhecido nem aplicado de forma uniforme no plano internacional. Assim, qualquer alteração direta ao texto do artigo poderia gerar insegurança jurídica. Caso se entendesse necessária a sua integração, esta deveria ser feita por via de referência expressa ao conceito, garantindo maior certeza e uniformidade na sua aplicação.

Com efeito, consideramos, assim, adotar uma solução intermédia, que poderá simultaneamente contribuir para a segurança jurídica e providenciar aos contribuintes uma base sólida de defesa. Em vez de alterar diretamente a redação do n.º 1 do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, sugere-se a inclusão de uma frase nos comentários ao *paragraph* 1 do mesmo artigo, clarificando o alcance da expressão e promovendo uma interpretação uniforme entre os Estados contratantes. Essa inclusão integraria uma cláusula que salvaguardasse os contribuintes contra as consequências fiscais diretas de alterações involuntárias da sua residência, sempre que estas resultem de eventos devidamente qualificados como força maior, nos seguintes termos:

“Residence for the purpose of the Convention should take into account situations where the fulfilment of the domestic residence criteria of individuals results solely from exceptional events beyond the person’s control falling under the concept of force majeure, as interpreted under international treaty law. In such cases, the ordinary and intended application of those criteria should prevail, ensuring that temporary or involuntary changes in factual circumstances beyond the person’s control are taken into consideration when applying the tie-breaker rules set forth in Article 4 of the Convention”.

Esta atualização, embora não resolva de forma exaustiva todos os problemas identificados ao longo desta dissertação, constitui um primeiro passo fundamental para criar uma base jurídica sólida à qual os contribuintes possam recorrer perante qualquer Estado contratante, com vista à salvaguarda das suas posições em situações de força maior.

O simples facto de tal salvaguarda se encontrar expressamente reconhecida nos comentários à Convenção Modelo da OCDE, atendendo ao seu papel estruturante no contexto dos ADT, reforça e garante maior previsibilidade na aplicação do Direito fiscal internacional.

5. Conclusões

A presente dissertação teve como objeto de estudo a residência fiscal enquanto critério estruturante de conexão no Direito fiscal internacional, com especial atenção na forma como as situações de força maior podem condicionar a sua determinação, causando situações em que dois Estados consideram um indivíduo residente ao abrigo da respetiva legislação doméstica. Partindo da análise da Convenção Modelo da OCDE e dos ADT que a seguem, procurou-se demonstrar que, apesar da importância deste instrumento para assegurar a coordenação entre os Estados, as suas normas são insuficientes para conferir segurança jurídica aos indivíduos e prevenir situações de conflito positivo causadas por eventos imprevistos e inevitáveis, fora do controlo dos contribuintes.

Adotando o conceito de força maior previsto no nosso Direito interno, verificou-se que as regras de desempate estabelecidas no artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE não contemplam nem resolvem adequadamente problemas resultantes e qualificados como força maior, podendo originar lacunas e consequentemente resultar em situações de tributação desadequada. Constatou-se ainda que, em casos de grande magnitude e visibilidade internacional, como a pandemia de COVID-19, foram adotadas medidas administrativas céleres e coordenadas pelos vários Estados, mitigando os impactos destas circunstâncias alheias à vontade do contribuinte. No entanto, a mesma resposta não se verifica perante eventos mais restritos ou de menor impacto coletivo, mesmo quando estes são igualmente alheios à vontade do contribuinte e com potencial para gerar prejuízos significativos.

Os exemplos analisados ao longo desta dissertação, desde as orientações emitidas pela OCDE e por várias autoridades fiscais até às disposições já presentes nos comentários ao artigo 15.º da Convenção Modelo, como a exclusão de “*days of sickness*” na contagem dos 183 dias, revelam que existe já um reconhecimento, ainda que não formal, da relevância das circunstâncias extraordinárias na determinação da residência fiscal. Contudo, este reconhecimento encontra-se disperso e dependente da prática administrativa de cada Estado, não oferecendo uma base uniforme e vinculativa que

permita ao contribuinte salvaguardar a sua posição perante o Estado no qual se viu retido contra a sua vontade.

Neste contexto, optou-se por não propor uma alteração direta à redação do n.º 1 do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, evitando assim potenciais riscos de insegurança jurídica e litigiosidade acrescida associados à introdução de um conceito que não é universalmente aceite nem claro.

Em alternativa, propõe-se uma solução intermédia, que consiste na inclusão de um comentário interpretativo ao *paragraph 1*, que clarifique a importância de aferir a residência para efeitos convencionais considerando situações excecionais e alheias à vontade do contribuinte. Este comentário deverá assim consubstanciar uma referência expressa à força maior, salvaguardando a posição dos contribuintes contra as consequências fiscais diretas de alterações involuntárias da sua residência sempre que estas resultem de eventos devidamente qualificados como força maior, promovendo assim maior segurança jurídica e uma interpretação uniforme entre os Estados contratantes.

Em síntese, a análise desenvolvida evidencia a necessidade de adaptação do sistema fiscal internacional à crescente mobilidade global e à realidade dos riscos contemporâneos. A integração da força maior como elemento expresso e vinculativo na determinação da residência fiscal constitui um passo relevante para assegurar a justiça tributária e para reforçar a coerência e eficácia dos instrumentos internacionais, permitindo que o Direito fiscal internacional acompanhe os desafios e exigências que, não sendo novidade na história da Humanidade, eventos recentes vieram relembrar a importância e que, tendem a intensificar-se, designadamente, em resultado das alterações climáticas e dos movimentos massivos de populações que as acompanharão.

Bibliografia

Manuais, artigos e documentos institucionais

AVERY JONES, John F. et al. (2006). “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States”, Bulletin for International Fiscal Documentation (Tax Treaty Monitor) 6, IBFD.

AVERY JONES, John F. (2009). “2008 OECD Model: Place of effective management - What one can learn from the history”, Bulletin for International Taxation, Vol. 63, n.º 5, Journal Articles & Opinion Pieces, IBFD.

BERETTA, Giorgio (2024). “Mobility of Individuals and Workforces”, Svetislav V. Kostić et al (eds.), Books IBFD.

COSTA, Mário Júlio Almeida (2019). “Direito das Obrigações”, 12ª ed. revista e atualizada, Almedina.

CERIONI, Luca (2012). “Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?”, Bulletin for International Taxation, Vol. 66, n.º 12, IBFD.

COURINHA, Gustavo Lopes (2020). “A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do Abuso Subjectivo de Convenções”, Almedina.

“COVID-19: Irish tax residency and force majeure”, Crowe, Insights, 2021, disponível em www.crowe.com/ie/insights.

DANON, Robert (2025), “The effectiveness of the Mutual Agreement Procedure and the global tax controversy landscape: some critical observations on current pressure areas and suggestions to improve the framework”, Kluwer International Tax Blog, disponível em legalblogs.wolterskluwer.com.

“Dual tax residence: when the tie does not break”, DLA PIPER, Insights, 2021, disponível em www.dlapiper.com.

DE BROE, Luc (2021). “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Reimer & Rust (eds.) 5ª ed., Vol. II, Wolters Kluwer.

DIRKIS, Michael (2023). “The Oxford Handbook of International Tax Law”, Haase & Kofler (eds.), Oxford University Press.

DZIWIŃSKI, Karol (2019). “Tax Treaty Entitlement”, WU - Tax Law and Policy Series, Michael Lang et al. (eds.), IBFD.

ESCRIBANO, Eva (2024). “A New Model Tax Convention for a World of Increasing Remote Work and Mobility of Individuals”, Vol. 16, World Tax Journal, Journal Articles & Opinion Pieces, IBFD.

Guia prático da Ordem dos Contabilistas Certificados, “O Justo Impedimento do Contabilista Certificado, Férias Fiscais e Contributivas”, 2023, disponível em occ.pt/guiajustoimpedimento

HASLEHNER, Werner (2021). “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Reimer & Rust (eds.), 5ª ed., Vol. I, Wolters Kluwer.

HOLMES, Kevin (2014). “International Tax Policy and Double Tax Treaties”, 2ª ed., IBFD.

ISMER, Roland e PIOTROWSKI, Sophia (2021). “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Reimer & Rust (eds.) 5ª ed., Vol. II, Wolters Kluwer.

JORNAL DE NEGÓCIOS (2023). “Quase 60 mil refugiados ucranianos em Portugal”, disponível em www.jornaldenegocios.pt.

LANG, Michael (2021). “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, 3ª ed., Books IBFD.

LEDUC, Sébastien e MICHELSE, Geerten (2021). “Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed”, International Monetary Fund.

LIND, Yvette (2020). “Initial Findings on How Individual Taxpayers May Indirectly Influence Tax and Spend in Sweden, Germany and the United States”, Vol. 48, Issue 5, Intertax.

MAISTO, Guglielmo (1999). “Residence of Individuals and the Italy-France Tax Treaty”, European Taxation 2, IBFD.

MARKHAM, Michelle (2016). “Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do We Need a Revised Mutual Agreement Procedure?”, Bulletin for International Taxation, Vol. 70, n.º 1/2, Journal Articles & Opinion Pieces, IBFD.

MARQUES DOS SANTOS, Leonardo (2025). “Cahiers de droit fiscal international”, Vol. 109A: Residence for corporate income tax purposes, International Fiscal Association.

MARQUES DOS SANTOS, Leonardo (2025). “Residence under Article 4(1) of the OECD Model: Deemed Criteria, Preferential Tax Regimes and the Portuguese Case Study”, Bulletin for International Taxation, Vol. 79, n.º 9/10, Journal Articles & Opinion Pieces, IBFD.

NOGUEIRA, João Félix Pinto (2011). “A Dupla Residência Fiscal de Pessoas Singulares: Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, n.º 1.

OECD (2007), Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), OECD Publishing, disponível em <https://doi.org/10.1787/2bb3ab55-en>.

OECD (2017). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version”, OECD Publishing, disponível em https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

OECD (2020), “OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis”, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), OECD Publishing, disponível em <https://doi.org/10.1787/947dcb01-en>.

OECD (2021). “Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), OECD Publishing, disponível em <https://doi.org/10.1787/df42be07-en>.

OLIVEIRA, Ana Perestrelo (2020). “Força Maior e Impedimentos do Devedor”, em Novo Coronavírus e Gestão da Crise Contratual - Estratégias Jurídicas, 1.º Videocast, Centro de Investigação de Direito Privado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Ordem dos Contabilistas Certificados (2023). “O Justo Impedimento do Contabilista Certificado, Férias Fiscais e Contributivas”, disponível em occ.pt/guiajustoimpedimento.

OSTASZEWSKA, Ola e OBUOFORIBO, Belema R. (2018), “Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles”, IBFD.

PADHI, Shipra (2020). “COVID-19: Forced Residency and Unintended Tax Consequences in Times of a Lockdown”, Kluwer International Tax Blog.

PEREIRA, Paula Rosado (2021). “A Dupla Tributação Jurídica Internacional e o Papel das Convenções para Evitar a Dupla Tributação”, Instituto Superior de Gestão.

PEREIRA, Paula Rosado e CATARINO, João Ricardo (2023). “Fiscalidade Internacional: Questões Atuais”, Almedina.

PIRES, Catarina Monteiro (2020). “Cláusulas de preço fixo, de ajustamento de preço e de alteração material adversa (“MAC”) e cláusulas de força maior: revisitando problemas de riscos de desequilíbrio e de maiores despesas em tempos virulentos”, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, a.80 n.º 1-2 (Jan.-Jun. 2020).

PÖTGENS, Frank (2007). “Income from International Private Employment”, Vol. 12, IBFD Doctoral Series, IBFD.

SEE, Wei H. (2017). “The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Cases of Hong Kong and Singapore”, Bulletin for International Taxation, Vol. 71, n.º 2, IBFD.

VASQUES, Sérgio (2019). “Manual de Direito Fiscal”, 2ª ed., Almedina.

VARELA, João de Matos Antunes (1999). “Das obrigações em geral”, Vol. 2, 7ª ed., Almedina.

VOGEL, Klaus e RUST, Alexander (2015). “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Reimer & Rust (eds.), 4ª ed., Wolters Kluwer.

WALPOLA, Sonali et al. (2025). “Blueprint for Individual Income Taxation Reform in a Globalized World”, Ivan Lazarov & Sam van der Vlugt (eds.), Books IBFD.

Legislação e normas administrativas

Aviso n.º 2/2022, de 1 de fevereiro, Diário da República n.º 22/2022, Série I de 2022-02-01, p. 3-3, Ministério dos Negócios Estrangeiros, disponível em www.diariodarepublica.pt.

Circular 11 of 2020 emitida pelo *Department of Revenue - Central Board of Direct Taxes*, do Governo da Índia, disponível em www.incometaxindia.gov.in.

Código do IRS.

Despacho n.º 79/2025-XXIV, emitido pela Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais em 8 de maio de 2025, disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt.

Despacho n.º 2/2025-XXV, emitido pela Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais em 9 de junho de 2025, disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt.

Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Pedido de Informação Vinculativa n.º 28068, emitido em 19 de maio de 2025, disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt.

Revenue Procedure 2020-20 emitido pelo *Internal Revenue Service*, disponível em www.irs.gov/pub.

Website do Australian Taxation Office, Support for individuals and employees, disponível em www.ato.gov.au/individuals.

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2020, de 6 de outubro de 2020 disponível em diariodarepublica.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de dezembro de 2021, no âmbito do processo n.º 01113/13.4BEBRG7 (ANIBAL FERRAZ), disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 5 de maio de 1987, no âmbito do processo n.º 074380 (MAGALHÃES BAIÃO), disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27 de setembro de 1994, no âmbito do processo n.º 084991 (TORRES PAULO), disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27 de setembro de 1995, no âmbito do processo n.º 003766 (CARVALHO PINHEIRO), disponível em www.dgsi.pt.