

A DETERMINAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS ESTADOS: ANÁLISE DO CRITÉRIO DA RESIDÊNCIA

Patrícia Anjos Azevedo*

1. Introdução geral e enquadramento

De acordo com o critério da residência, a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local da fonte de tal rendimento. Assim, um dado sujeito passivo será tributado no Estado no qual seja considerado como fiscalmente residente, por todos os rendimentos que aufera, independentemente de obter a totalidade ou parte de tais rendimentos nesse território. A residência apresenta-se como uma ligação de natureza “socioeconómica” a um Estado, “[...] *que implica a presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação ou a existência de certo tipo de conexão económica, como o exercício de determinadas funções*”¹.

Neste contexto, a jurisdição fiscal será exercida pelo Estado da residência do contribuinte, que tem em consideração para efeitos

* Doutora em Direito. Assistente Convidada no ISCAP/P. Porto e Professora Adjunta Convidada no IPMAIA. Investigadora do N2i (Núcleo de Investigação do IPMAIA).

NOTA: O presente trabalho constitui, com algumas adaptações, parte da dissertação de doutoramento da autora, apresentada em provas públicas, na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, no dia 14 de outubro de 2016.

¹ Cfr., sobre estas matérias, PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 220, que se refere a uma “pertença” socioeconómica, que implica a presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação ou a existência de certo tipo de conexão económica, como o exercício de determinadas funções. O mesmo autor refere-se ao domicílio (residência habitual) como uma outra realidade compreendida no conceito de residência. Ainda de acordo com Manuel Pires (PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 222), “As modernas convenções fiscais utilizam o termo «residência» e não «domicílio». A consequência desta substituição é confundir-se num só vocábulo duas realidades que anteriormente se designavam separadamente através daqueles dois termos.”

de cálculo do imposto a pagar, a totalidade dos seus rendimentos, ainda que obtidos noutros Estados. Ora, de acordo com este critério, o Estado da residência tributa os seus residentes, independentemente do local da fonte dos seus rendimentos. A tributação reflete aqui uma ligação efetiva e estável com o território de um determinado Estado. Por isso, a maior parte das jurisdições escolhem este critério como o critério principal para justificar as suas pretensões de jurisdição fiscal². A condição de residente supõe, em sede de IRS, por exemplo (cfr. art.º 16.º do CIRS), a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado e implica uma ligação económica e um certo grau de integração social (traduzido na participação na vida da comunidade, o que implica a utilização dos bens e serviços proporcionados pelo Estado em questão).

De uma forma mais concreta, e no que toca ao IRS, o art.º 1.º do CIRS prescreve que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos, sendo que os rendimentos (quer em dinheiro, quer em espécie) ficam sujeitos a tributação independentemente do local onde sejam obtidos, a moeda e a forma por que sejam auferidos – n.º 2 do art.º 1.º do CIRS (tributação universal e ilimitada). Neste seguimento, vem o art.º 15.º do CIRS estabelecer o “âmbito de sujeição” deste imposto, verificando-se que, no caso das pessoas residentes em território português (cfr. noção de residente prevista no art.º 16.º do CIRS), o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (n.º 1 do art.º 15.º do CIRS) – tributação universal e ilimitada dos rendimentos auferidos por contribuintes residentes. Por seu turno, no que concerne aos sujeitos passivos não residentes, vem o n.º 2 do mesmo

² Esta situação tem vindo a ser afetada pela crescente mobilidade dos trabalhadores dentro da UE, levando a que cada vez mais os contribuintes obtenham rendimentos fora dos Estados onde são considerados residentes. Neste sentido, veja-se PISTONE, Pasquale, “The impact of community law on tax treaties: issues and solutions”, *Eucofax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175-206.

art.º 15.º do CIRS determinar que o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português – tributação dos rendimentos auferidos por não residentes por parte Estado da fonte da obtenção dos rendimentos.

Em sede de IRC, tributa-se o lucro³ das entidades com sede ou direção efetiva em Portugal (veja-se o art.º 2.º do CIRC, acerca dos sujeitos passivos) que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola⁴ e o lucro imputável a estabelecimento estável⁵ (de entidades que não possuam sede nem direção efetiva em território português) situado em território nacional, bem como o rendimento global e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito das entidades sede ou direção efetiva em Portugal que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e o rendimento global e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades (que não possuam sede ou direção efetiva em Portugal) sem estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis – cfr. art.º 3.º, n.º 1, alíneas a) a d) do CIRC. O CIRC consagra ainda uma “extensão da obrigação de imposto” [art.º 4.º do CIRC] que prescreve que, relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro (n.º 1 do art.º 4.º do CIRC) – tributação universal e ilimitada. Em relação às pessoas coletivas e

³ O lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (teoria do balanço), com as correções estabelecidas no CIRC – art.º 3.º, n.º 2 do CIRC.

⁴ São consideradas atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços – art.º 3.º, n.º 4 do CIRC.

⁵ São componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, bem como os demais rendimentos obtidos em território português que sejam provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável de que sejam titulares as entidades não residentes (princípio da atração do estabelecimento estável) – art.º 3.º, n.º 3 do CIRC. A noção de estabelecimento estável é tratada pelo art.º 5.º do CIRC, que o define como qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

outras entidades que não possuam sede nem direção efetiva em território português, o IRC incide apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional (n.º 2 do art.º 4.º do CIRC) – tributação pelo Estado da fonte dos rendimentos.

O critério da residência materializa-se assim numa tributação universal ou ilimitada, já que o Estado tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, quer no seu território, quer no estrangeiro, independentemente do local de onde é originário, tratando-se de uma autêntica tributação mundial dos residentes (a denominada *worldwide income taxation of residents*). No entanto, não podemos esquecer as dificuldades que a aceitação deste critério acarreta, ao tributar a totalidade dos rendimentos, considerando por isso não só os obtidos num determinado território, mas também os obtidos noutros Estados⁶, em termos que devem ser melhor explicitados, dada a sua complexidade e as implicações jurídico-económicas que apresenta, senão vejamos:

Uma das principais dificuldades tem a ver com a possível ocorrência de uma situação de dupla tributação, em que o contribuinte pode ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar se for por intermédio de uma CDT (bilateral) ou de mecanismos internos (unilaterais) com vista a evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional. As dificuldades na aplicação deste critério não terminam por aqui. Perguntamo-nos se existirá um conceito autónomo e operativo de residência ao nível do Direito Internacional e da União Europeia ou, se pelo contrário, essa noção é essencialmente delimitada no âmbito dos direitos fiscais internos, havendo ainda que questionar-se a articula-

⁶ Sobre a residência e sobre a fonte, cfr., entre outros, TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição (reimpressão), Almedina, 2012; TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, 2015; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009, pp. 280 e ss (e reimpressão de 2014); e, ainda, PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 85 e ss.

ção entre o conceito de residência que decorre das normas de Direito interno e dos instrumentos internacionais⁷.

No direito fiscal da União Europeia, o conceito de residente visa determinar os sujeitos passivos que podem beneficiar da aplicação de uma determinada diretiva⁸. No direito fiscal internacional, o conceito de residente encontra-se retratado no art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, que apenas se refere ao conceito de “residente de um Estado contratante” para efeitos de aplicação da convenção, remetendo, quanto à atribuição desta categoria, para as disposições de Direito interno dos Estados, mas apresenta – todavia – alguns “critérios de desempate” para o caso de uma mesma pessoa ser considerada residente em ambos os Estados contratantes, à luz das respetivas disposições legais de Direito interno. No Direito interno a função do conceito de residente está limitada à dimensão espacial do seu facto tributário⁹.

Mas quer o direito fiscal da UE (através de diretivas)¹⁰, quer as CDT (tal como acabamos de referir, a propósito da convenção modelo da OCDE), definem a condição de residente à luz dos Direitos internos, não existindo por isso um conceito independente de residente, auto-

⁷ Estas questões são tratadas por João Sérgio Ribeiro, no seguinte contributo: RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

⁸ As diretivas têm como pressuposto de aplicação a verificação de factos tributários no domínio interno. Tal como no âmbito das CDT, também no contexto do direito fiscal da UE, a determinação da condição de residente é deixada a cargo do Direito interno dos Estados-membros, sendo para aí feita uma remissão.

⁹ Neste sentido, RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

¹⁰ Cfr., entre outras, Diretiva do Conselho dos Rendimentos da Poupança – 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003, artigo 1.º; Diretiva do Conselho sociedades mães/afiliadas 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990, alterada pela Diretiva do Conselho 2003/123/CE, de 22 de dezembro de 2003, artigo 2.º; Diretiva do Conselho sobre fusões, cisões, troca de ativos e permuta de ações 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990, alterada pela Diretiva 2005/19/CE, de 17 de fevereiro de 2005, cuja versão consolidada consta da Diretiva 2009/133/CE, de 19 de outubro de 2009, artigo 3.º; Diretiva de juros e *royalties* entre empresas associadas 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003, artigo 3.º.

nomamente considerado em relação aos Direitos internos. O problema é que, não sendo uniformes os critérios utilizados para determinar a residência, é possível que um indivíduo ou uma sociedade sejam considerados residentes em mais do que um Estado. Para além de que a lei permite que um contribuinte singular ou uma sociedade desloquem muito facilmente a sua residência de um Estado para o outro.

A possibilidade da obtenção de rendimentos fora do país da residência afasta a teoria absoluta de que deverá ser exclusivamente o país da residência a tributar, uma vez que nem sempre é este o critério adequado para aferir a efetiva situação do contribuinte em face da UE ou do Direito Internacional. A necessidade de garantir um tratamento não discriminatório entre cidadãos, sobretudo na UE, sobrepõe-se ao critério tradicional que distingue entre residentes e não residentes, já que o tratamento diferenciado dos contribuintes com base na residência resultará num tratamento fiscal diferenciado se compararmos tal contribuinte com outro contribuinte na mesma situação, mas residente num outro Estado.

A questão que se coloca aqui é de saber se a tributação baseada no critério da residência é compatível como a legislação europeia e internacional e com os próprios princípios europeus e internacionais ou, se pelo contrário, a evolução da legislação europeia no que respeita à tributação direta levou a que a tributação com base na residência não se compagine com tais exigências. Veja-se que quer o conceito de residência, quer os seus contornos permaneceram na soberania dos Estados-membros, ao passo que a legislação europeia e internacional assegura os direitos que imediatamente derivam do estatuto de nacional. Por isso, a problemática do critério da residência deve-se a alguma incompatibilidade entre os conceitos internos de residência e os direitos supranacionais conferidos pela legislação europeia e internacional.

Esta conclusão não afetaria os problemas relacionados com a repartição dos poderes tributários entre os Estados, caso houvesse uma política de tributação comum ao nível comunitário e regras internacionais de tributação ao nível da OCDE, FMI, Banco Mundial, etc.

Todavia, não é provável que tal aconteça num futuro próximo devido à soberania fiscal dos Estados. Esta questão torna-se relevante neste contexto internacional em que assistimos a factores de globalização económica e a factos tributários plurilocalizados, que acarretam problemas diversos em termos de repartição das competências de tributar entre os Estados.

2. A determinação das competências tributárias entre os Estados

Como já aludimos, a tributação com base no critério da residência é, via de regra, a base jurídica à tributação do rendimento e do capital a nível interno, bem como às convenções de dupla tributação (CDT). As próprias CDT assentam fundamentalmente numa distinção entre “o Estado da residência” e “o Estado da fonte”.

A justificação da pretensão de tributar com base no critério da residência prende-se, essencialmente, com o valor que esta apresenta para o indivíduo ou para a pessoa coletiva, pois a residência confere determinado estatuto de proteção e um ambiente de regulação que poderá trazer benefícios importantes em matéria de reputação do contribuinte, de salvaguarda dos direitos subjetivos do contribuinte e de pertença a um dado Estado, mesmo nos casos em que se desenvolvam atividades no estrangeiro.

A qualidade de contribuinte residente confere o dever de lealdade fiscal ao Estado da residência, uma vez que é desse Estado que o residente receberá a necessária proteção jurídica dos seus direitos e interesses¹¹. Assim, a justificação para a adoção deste princípio poderá passar pela teoria do benefício. Em muitos países, a tributação do rendimento com base no critério da residência decorre do imperativo constitucional de tributar todos os contribuintes de forma igual, independentemente da fonte onde é obtido o rendimento.

¹¹ Neste sentido, MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009. Para uma bibliografia mais recente, veja-se MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 13 e ss, onde se refere a residência e, seguidamente, a fonte.

Ao nível das CDT, está prescrito o âmbito pessoal de aplicação (cfr. art.º 1.º da convenção modelo da OCDE), bem como o enquadramento do conceito de residência, as normas reguladoras do poder de tributar e de eliminação da dupla tributação.

Todavia, nas CDT, o conceito de “residência” não se encontra definido, sendo normalmente objeto de remissão para as legislações internas. O art.º 4.º da convenção modelo da OCDE remete para o direito interno dos Estados contratantes a determinação concreta da residência das pessoas singulares e coletivas. Esta remissão coloca algumas dúvidas e dificuldades em termos de aplicação prática. Na hipótese de se verificar um qualquer conflito de competências, algumas das convenções sobre dupla tributação permitem, como critério interpretativo, a possibilidade de recurso à convenção modelo da OCDE (mais especificamente o seu art.º 4.º, parágrafos 2 e 3).

É assim que, por exemplo, o princípio da *lex fori*, previsto no art.º 3.º, parágrafo 2 da convenção modelo da OCDE, estabelece que tudo aquilo que não estiver especificamente regulado no tratado deverá ser interpretado e aplicado de acordo com as legislações internas, a menos que não seja possível a sua aplicação a um caso concreto.

O conceito fiscal de residência difere significativamente quando comparamos as legislações internas de cada um dos Estados-membros. Alguns países baseiam o conceito de residência no mesmo conceito que aquele que é definido ao nível do direito privado, embora com algumas correções (casos da Itália¹² e da França); outros países apresentam uma definição autónoma de residência (como é o caso da Alemanha e da Espanha); e outros ainda, como o Reino Unido, apresentam o conceito de forma mais complexa, estabelecendo diferentes graus na relação factual com o contribuinte¹³.

¹² Para maiores desenvolvimentos, cfr. PISTONE, Pasquale, “The impact of community law on tax treaties: issues and solutions”, *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

¹³ Cfr. PISTONE, Pasquale, “The impact of community law on tax treaties: issues and solutions”, *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

No caso português, e na ausência de convenções celebradas entre Portugal e um outro Estado¹⁴, bem como na ausência de uma situação jurídico-fiscal plurilocalizada, importará ter em atenção os critérios indicados no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), nos termos que analisaremos em seguida.

De facto, quer no domínio do CIRS, quer no domínio do CIRC, o conceito de residência desempenha uma função similar, servindo de elemento de conexão entre determinada situação fáctica e a legislação portuguesa. A classificação do sujeito passivo como contribuinte residente resulta da concretização da dimensão especial do facto tributário, permitindo assim que se estabeleça uma relação jurídico-fiscal.

Para existir, o facto tributário, além de depender da verificação de uma determinada situação de facto (dimensão material do facto tributário), bem como da ligação dessa situação a um determinado sujeito passivo (dimensão subjetiva), pressupõe ainda a concretização das dimensões temporal, quantitativa e espacial. Ou seja, para que a percepção de rendimentos por parte de um determinado sujeito dar origem ao nascimento de um facto tributário, é necessária a quantificação desse facto, que esse facto diga respeito a um período temporal concreto e que, além disso, que tenha alguma conexão legalmente estabelecida com o ordenamento jurídico-fiscal português. Só assim surge o facto tributário. Na fixação desta dimensão espacial, o conceito de residência assume a natureza de elemento de conexão, por excelência. Sem prescindir, existem ainda outros elementos de conexão que concretizam esta dimensão, como por exemplo o local de obtenção dos rendimentos, mas é de facto a residência que se traduz na ligação mais forte do elemento material que se encontra na base da ligação do facto tributário a determinado ordenamento jurídico. Por

¹⁴ No portal das finanças encontram-se disponíveis todas as CDT celebradas por Portugal – cfr. http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib, bem como as respetivas tabelas práticas, onde se destaca a tabela prática de 2016 (http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/FBFB6C72-B7AA-4A59-87CB-C815E82B3C57/0/Tabela_CDTs_2016.pdf).

isso, o sujeito passivo que se considere como residente será tributado de acordo com uma base mundial, ou seja, por todos os rendimentos que auferir, independentemente do local onde são obtidos¹⁵.

A fixação da residência para efeitos fiscais adquire acentuada importância, quer num contexto nacional, quer num contexto internacional, desde logo porque o âmbito pessoal das convenções é definido pela qualidade de residente em um ou ambos os Estados contratantes, sendo indiferente (regra geral) a nacionalidade ou a qualidade de contribuinte.

3. A determinação da qualidade de residente relativamente às pessoas singulares

3.1. Considerações gerais

Numa conceção subjetivista, muito embora não se exija permanência no território de um dado Estado, a aquisição da qualidade de residente depende da presença física juntamente e a intenção de permanência (ou seja, de um *animus*). Este *animus* não releva de uma conceção objetivista, que apenas prevê um *corpus* (entendido como permanência física). A intenção de permanência depende de critérios e presunções ilidíveis (*iuris et de iure*) e inilidíveis (*iuris tantum*) de aplicação cumulativa ou alternativa, permitindo-se assim atribuir a qualidade de residente em detrimento da qualidade de não residente (esta última qualidade é definida pela negativa).

As diferentes jurisdições têm ainda proposto diversos tipos de critérios tendentes à residência presumida, como o da “residência por dependência”. A presunção aludida era assim adotada na legislação portuguesa até às alterações conferidas ao art.º 16.º do CIRS por intermédio da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, normativo

¹⁵ Neste sentido, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012 e, ainda, RIBEIRO, João Sérgio, *A tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010, pp. 96-114.

esse que previa, no seu n.º 2, a residência em território português de todas as pessoas de um dado agregado familiar, no pressuposto de que fosse residente em território português qualquer das pessoas a quem incumbisse a direção desse agregado familiar, o que se afigurava uma presunção bastante afastada da realidade, em alguns casos.

Ultrapassada esta questão, verifica-se que, no caso português, os contribuintes singulares com residência em Portugal serão tributados pela totalidade dos seus rendimentos (cfr. art.º 15.º, n.º 1 do CIRS) – tributação universal e ilimitada dos rendimentos auferidos por residentes –, encontrando-se os critérios de residência para efeitos fiscais¹⁶ elencados ao longo do art.º 16.º do CIRS¹⁷. De facto, em termos de incidência pessoal, a tributação em sede de IRS assenta na ideia de que os sujeitos passivos deste imposto são as “pessoas físicas”, o que leva a que se tenha de efetuar uma distinção de base entre “residentes” e “não residentes”, qualidade que confere uma incidência diversa e uma natureza distinta de imposto em cada um dos casos^{18/19}.

Neste contexto, a determinação da condição de residente para efeitos de IRS assenta na regra geral segundo a qual os sujeitos passivos que permaneçam em território português mais do que 183 dias (seguidos ou interpolados) em qualquer período de 12 meses

¹⁶ O Código Civil português distingue entre residência e domicílio. Em termos de legislação fiscal apenas se utiliza o termo residência.

¹⁷ Cfr. art.ºs 15.º e 16.º do CIRS, anotados e comentados em www.lexit.pt, com permanentes atualizações; e também em versão papel, “Códigos Anotados & Comentados”, IRS, Lexit, Edição de setembro de 2012, pp. 70-78 (e edições em papel posteriores).

¹⁸ Neste sentido, cfr., por exemplo, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, pp. 16 e ss. Sobre a definição da qualidade de residente e não residente, cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36 [a propósito da incidência pessoal do IRS].

¹⁹ Em termos bibliográficos acerca destas matérias veja-se, por exemplo, CONSTANTINO, Susana e VERÍSSIMO, Tiago, “Alterações no estatuto de residência fiscal”, in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 33 e ss e VELOSO, Teresa e PEDRO, Nelson, “A determinação da residência fiscal em Portugal e a presença física em território português”, in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 154 e ss.

são aí considerados como residentes [cfr. art.º 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS]²⁰. Além desta regra geral, existem outras regras que importa aqui analisar.

Algumas das regras impedem o sujeito passivo de esquivar-se da aplicação da regra geral, como por exemplo o facto de a residência poder ser fixada com base na detenção de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a ocupar como residência habitual. Outras ainda, por intermédio de ficções ou presunções, pretendem fixar como residentes os contribuintes que apenas têm probabilidade de o serem (ou só o são) porque se equiparou legalmente a situação em que se encontram à condição de residente, tal como veremos em seguida^{21/22}.

Assim, de acordo com as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, considera-se como fiscalmente residente em Portugal, desde logo quem haja permanecido em território nacional durante “*mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa*”; e quem, “*tendo permanecido por menos tempo*”, disponha em território nacional, “*num qualquer dia do período referido, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual*”. Resulta que, em caso de permanência por menos de 183 dias (seguidos ou interpolados), podem ser considerados residentes todos aqueles em relação aos quais se supõe que tenham intenção de manter residência habitual no país, já que em 31 de dezembro dispõem de facto de

²⁰ Sobre a incidência pessoal do IRS, veja-se ainda: SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 404-407 e MATOS, André Salgado de, *Código do imposto do rendimento das pessoas singulares (IRS) – Anotado*, Instituto Superior de Gestão, 1999, pp. 191 e ss, também acerca da incidência pessoal do CIRS.

²¹ No direito português existem também ficções em sentido contrário, como por exemplo o caso dos residentes não habituais, relativamente aos quais, apesar de serem considerados como residentes, se ficciona que não o são nos mesmos termos dos residentes habituais para efeitos de regime de tributação. A este propósito, veja-se o disposto nos art.ºs 16.º, n.ºs 6, 7, 8 e 9 e 72.º, n.º 6 do CIRS.

²² Sobre estas matérias, RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

habitação em Portugal. Para estes efeitos, considera-se como dia de presença em território português “qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo” (n.º 2 do art.º 16.º do CIRS).

No caso específico dos tripulantes de navios ou de aeronaves, consideram-se residentes os tripulantes que a 31 de dezembro do período fiscal em questão estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal [cfr. art.º 16.º, n.º 1, alínea c) do CIRS]. Também os funcionários do Estado português que trabalhem no estrangeiro continuam a ser considerados como residentes em Portugal [cfr. n.º 1, alínea d) da mesma disposição]. A Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do OE/2013) veio estabelecer na alínea d) do n.º 1 desta disposição que são considerados como residentes em território português todos aqueles que desempenharem funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado português, onde se incluem as funções de deputado no Parlamento Europeu (n.º 13 do art.º 16.º do CIRS).

Ora, as situações aqui descritas mais não são do que ficções, uma vez que dizem respeito a realidades meramente legais, pretendendo evitar-se que os sujeitos passivos que se encontrem nessas situações deixem de pagar impostos, por não serem considerados como contribuintes fiscalmente residentes em Portugal.

No caso dos tripulantes dos navios ou aeronaves, mesmo que não estejam no território nacional mais do que 183 dias seguidos ou interpolados, presume-se (regra dominante na maior parte das jurisdições) que possam ser tributados como contribuintes residentes.

Quanto ao exercício de funções públicas desempenhadas no estrangeiro, as funções exercidas por membros do corpo consular e diplomático encontram-se isentas de tributação no país onde desenvolvem tal atividade, ao abrigo da Convenção de Viena sobre Relações Consulares (no seu art.º 49.º) e da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas (no seu art.º 34.º).

Relativamente às regras previstas no Direito português para a definição da condição de contribuinte fiscalmente residente, de acordo com o n.º 3 do preceito em causa (v.g., art.º 16.º do CIRS), as

pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1. A alteração a esta redação vem clarificar algumas das dúvidas que anteriormente poderiam existir no tocante a estas matérias.

Quanto à perda da qualidade de residente, o n.º 4 do art.º 16.º do CIRS prescreve que a perda desta qualidade ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos específicos previstos nos n.ºs 14 e 16. O regime de tributação aplicável em presença da perda da qualidade de residente em território português encontra-se previsto no art.º 10.º-A do CIRS, designadamente para efeitos do disposto no art.º 10.º, mais-valias, que integram a categoria G (incrementos patrimoniais) conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 9.º do CIRS. Todavia, a qualidade de residente pode ser eventualmente readquirida, nos termos do n.º 16 do art.º 16.º do CIRS.

Além disso, existe ainda uma ficção de residência (n.ºs 6 e 7 do art.º 16.º do CIRS), desta feita relativamente aos nacionais que mudaram a sua residência fiscal para um regime fiscal claramente mais favorável, ficção essa que se aplica no ano em que tais contribuintes efetuaram a mudança de residência e também nos quatro anos subsequentes. O objetivo é de combater a evasão fiscal em situações de mudança de residência. No fundo, todos estes pontos referem-se à “deslocalização de residência fiscal”, situação que pode causar distorções e efeitos perversos no sistema fiscal em virtude das características dos regimes fiscais claramente mais favoráveis²³.

Neste contexto, continua a presumir-se como fiscalmente residente em território português um sujeito passivo de nacionalidade

²³ Acerca desta matéria veja-se, por exemplo, SILVA, Anabela e NEVES, Mário, “A deslocalização da residência fiscal por nacionais portugueses”, in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 147 e ss.

portuguesa que deslocalize a sua residência fiscal para país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente o exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português (n.º 6 do art.º 16.º do CIRS).

A condição de residente prescrita neste n.º 6 do art.º 16.º do CIRS subsiste apenas enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região não sujeito a um regime fiscalmente mais favorável (n.º 7 do art.º 16.º do CIRS).

Passando agora para a situação do agregado familiar, convém referir que, anteriormente às alterações mais recentes ao art.º 16.º do CIRS (conferidas pela Lei n.º 86-E/2014, de 3 de dezembro), as pessoas que integravam um agregado familiar eram consideradas residentes em Portugal, desde que neste território residisse qualquer das pessoas a quem incumbisse a direção do mesmo. Todavia, estabelecia-se uma exceção a este regime quando um dos cônjuges, não permanecendo mais de 183 dias em território nacional, fizesse prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português, situação em que contava (para efeitos de tributação) como não-residente. Esta hipótese configurava um caso de residência presumida, já que se tinha como fundamento o juízo de probabilidade de que, quem tem um cônjuge fiscalmente residente num determinado país, era também aí residente; sendo que a presunção de residência aqui descrita poderia ser afastada, aliás, tal como todas as presunções inscritas em normas de incidência fiscal.

Ora, de acordo com o n.º 5 (atualmente em vigor) da disposição em causa, a situação descrita no parágrafo anterior foi alterada; ou seja, a residência fiscal é agora aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado; ou seja, os membros de um dado agregado familiar poderão não apresentar todos a mesma residência fiscal, pois, para efeitos de determinação da residência fiscal, cada um dos sujeitos passivos conta individualmente.

Uma nota ainda para referenciar que as noções de “residência” e “domicílio fiscal” são diferentes, ainda que no que concerne aos contribuintes residentes o local do domicílio fiscal coincida com o da sua residência habitual – cfr. art.º 19.º, n.º 1, alínea a) da LGT^{24/25}. A distinção fundamental reside no facto de que, enquanto o conceito de residência integra as normas fiscais substantivas, as quais determinam a existência e a extensão do poder de tributar, o domicílio fiscal determina, como regra geral, a competência em razão do território dos órgãos da administração fiscal e dos tribunais tributários. É nesse local que pode ser contactável pela administração fiscal.^{26/27}

²⁴ A situação é diferente no que concerne aos contribuintes não residentes que obtenham determinado tipo de rendimentos em Portugal e aos contribuintes residentes que se ausentem por período superior a seis meses do território nacional (hipótese prevista no art.º 19.º, n.º 5 da LGT), os quais devem nomear um representante fiscal. Nestes casos, o seu domicílio fiscal será, então, o do respetivo representante fiscal – cfr. art.º 19.º da LGT e art.º 130.º do CIRS. O representante fiscal é sobretudo o responsável pelo cumprimento das obrigações acessórias do sujeito passivo do imposto, não sendo garante do cumprimento da obrigação (principal) de pagamento do imposto. Para maiores desenvolvimentos sobre estas matérias, vejam-se as anotações à LGT e ao CIRS, *Códigos Anotados & Comentados*, Lexit (versões online e em papel).

²⁵ Neste mesmo sentido, veja-se MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, p. 21.

²⁶ Neste sentido, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, pp. 22 e 23. Sobre a definição da qualidade de residente e não residente, cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36, iniciando-se a matéria sobre os não residentes na p. 22.

²⁷ O domicílio fiscal deve, em princípio, corresponder ao local da residência habitual do sujeito passivo. Daí o poder-dever de a administração retificar o domicílio fiscal quando constate que seja outro, diferente dos respetivo registo – cfr. n.º 8 do art.º 19.º da LGT.

3.2. A qualidade de “não residente”

Diferentemente da noção de residente, a noção de “não residente” apura-se pela negativa, ou seja, *a contrario sensu*²⁸. Um contribuinte não residente é, atualmente, uma pessoa que: (i) permaneça em território nacional por um período inferior a 183 dias seguidos ou interpolados; (ii) não disponha, a 31 de dezembro do ano em causa, de uma habitação em Portugal que faça supor a sua intenção de a manter e ocupar como residência habitual; (iii) não obedeça a qualquer um dos outros requisitos específicos ou presunções previstos no art.º 16.º para ser considerado como contribuinte fiscalmente residente. Além de que a condição de residente ou de não residente não depende da residência fiscal de qualquer um dos outros membros do agregado familiar, ou seja, já não se aplica a chamada “teoria do centro de interesses vitais”, tal como acontecia ao abrigo da legislação anterior.

A este propósito, está prevista a atribuição de um número de identificação fiscal para quem aufera rendimentos sujeitos a tributação em Portugal e seja tributado sobre os rendimentos auferidos de fonte portuguesa (cfr. Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro, que procede à sistematização e harmonização da legislação referente ao Número de Identificação Fiscal e revoga o Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de novembro).

Os contribuintes fiscalmente não residentes em território português, mas que obtenham rendimentos de fonte portuguesa, ficam ainda obrigados à nomeação de um representante fiscal, o qual poderá ser uma pessoa singular ou coletiva, desde que esse representante seja considerado como fiscalmente residente em Portugal. Tal representante fiscal fica responsável por efetuar a interligação entre a administração fiscal e o contribuinte não residente, podendo inclusivamente ser responsável solidário por qualquer dívida fiscal do seu representado, caso este não tenha nomeado um gestor de negócios.

²⁸ Neste sentido veja-se MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, pp. 23-28. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

Poderemos assim concluir que, no CIRS, o elemento determinante do conceito de residente é a “presença física” em território nacional durante a maior parte do período em causa, seja ela real ou baseada em presunções; sendo que – relembra-se –, de acordo com o n.º 2 desta disposição será considerado como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, incluindo a dormida no mesmo.

3.3. O residente parcial

O sistema de residência parcial permite que um determinado contribuinte seja considerado fiscalmente residente em Portugal apenas durante uma parte do ano, desde que preencha os requisitos previstos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS. Esta possibilidade surgiu por intermédio da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro²⁹.

Neste caso, o sujeito passivo passa a ser considerado residente em território português a partir do primeiro dia de permanência (que constitui qualquer dia de presença física que inclua dormida em Portugal – cfr. n.º 2 do art.º 16.º do CIRS, lido em conjugação com o n.º 3 da mesma disposição), salvo quando tenham sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1 do art.º 16.º do CIRS.

Nos anos de partida e de chegada a Portugal, o contribuinte deve declarar os rendimentos obtidos em Portugal, bem como os obtidos no estrangeiro, auferidos no decurso do período em que foi considerado como residente em Portugal. Até o primeiro dia de permanência (no ano da chegada a Portugal) ou a partir do último dia de permanência (no ano em que cessa a residência fiscal em Portugal), o contribuinte apenas deve declarar os rendimentos que, para efeitos de IRS, sejam

²⁹ Em termos bibliográficos acerca desta matéria veja-se, por exemplo, SILVA, Anabela, “A residência parcial no Código do IRS”, in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 25 e ss.

considerados obtidos em território nacional e para os quais se aplica a obrigatoriedade de apresentação de declaração enquanto não residente³⁰.

3.4. O residente não habitual

Quanto ao residente não habitual, prescreve o n.º 8 do art.º 16.º do CIRS que “*consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores*”.

Nesta matéria, os n.ºs 9, 10, 11 e 12 do mesmo art.º 16.º prescrevem que o sujeito passivo que seja considerado como residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português³¹.

O direito a ser tributado como residente não habitual depende de o sujeito passivo ser considerado fiscalmente residente em território português, em qualquer momento desse ano; sendo que o sujeito passivo que não tenha gozado do direito em questão em um ou mais anos do período de 10 anos apontado, pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

O regime referente ao estatuto do residente não habitual foi criado por intermédio do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, com a finalidade de atrair profissionais não residentes, mas qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou *know how*, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

³⁰ Fonte: Ofício-Circulado n.º 20176, de 2015/04/02, pp. 18 -19.

³¹ Em termos bibliográficos acerca desta matéria veja-se, por exemplo, SILVA, Anabela, ALVES, Nuno e SILVA, Liliana, “Regime dos residentes não habituais”, in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 80 e ss.

Para estes efeitos, as atividades consideradas de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, são as constantes da tabela prevista na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, tais como: arquitectos, engenheiros e técnicos similares; artistas plásticos, actores e músicos; auditores e consultores fiscais; médicos e dentistas; professores universitários; psicólogos; profissões liberais, técnicas e assimiladas; quadros superiores; investidores, administradores e gestores. Além disso, para efeitos do código 8 da tabela referenciada (investidores, administradores, gestores e quadros superiores de empresas), considera-se que os investidores só podem usufruir do regime aplicável aos residentes não habituais se o respetivo rendimento for auferido como administrador ou gerente. São qualificados como gestores os abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público (Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março) e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes. Os quadros superiores de empresas são as pessoas incumbidas da direção e com poderes de vinculação da pessoa coletiva. As qualidades de administradores/gerentes/gestores, bem como os respetivos poderes de representação terão de ser comprovados documentalmente, por intermédio de certidões permanentes do registo comercial, procurações, atas, etc.

Em termos práticos, pode solicitar a inscrição como residente habitual quem seja considerado residente em território português, ao abrigo de qualquer um dos critérios estabelecidos no n.º 1 do art.º 16.º do CIRS no ano relativamente ao qual pretende que tenha início a sua tributação como residente não habitual; e não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (n.º 8 do art.º 16.º do CIRS).

A concessão deste estatuto é solicitada em requerimento dirigido ao Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, apresentado em qualquer serviço de finanças, no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território (n.º 10 do art.º 16.º do CIRS).

Ao solicitar a inscrição como residente não habitual, o contribuinte deve apresentar uma declaração em como não se verificam os requisitos para ser considerado residente em território português nos cinco anos anteriores àquele em que pretenda que se inicie a sua tributação como residente não habitual (n.º 8 do art.º 16.º do CIRS), por não preencher qualquer das condições previstas no n.º 1 do art.º 16.º ou por força de aplicação de CDT.

Relativamente ao período de dez anos durante o qual o contribuinte pode ser considerado como residente não habitual (n.º 9 do art.º 16.º do CIRS), este período é improrrogável, sem prejuízo da regra que determina que este gozo pode ser retomado (n.º 12 do art.º 16.º do CIRS).

3.5. O agregado familiar e a sua composição

De uma maneira geral, o art.º 13.º do CIRS estabelece que se encontram sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português (critério da residência) e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos (critério da fonte) – cfr. n.º 1 do art.º 13.º do CIRS.

No âmbito da incidência pessoal do IRS, o legislador fiscal tem ainda em conta a eventual existência de agregados familiares³², circunstância que se aplica no caso dos contribuintes residentes³³. Ora, quando exista um agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta (cfr. n.º 2 do art.º 13.º do CIRS)³⁴.

³² Sobre a matéria dos agregados familiares para efeitos de IRS veja-se, por exemplo: MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 182-185; SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 404-407 e MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 28-36.

³³ Neste sentido, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, p. 28.

³⁴ Sobre a discussão acerca da tributação conjunta e da tributação separada, veja-se MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 29 a 31.

Assim, no caso da opção pela tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, considerando-se como sujeitos passivos aquelas pessoas a quem incumbe a sua direção (n.º 3 do mesmo art.º 13.º do CIRS).

Nos termos do n.º 4 do art.º 13.º do CIRS, o agregado familiar é constituído: (i) pelos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os respetivos dependentes – alínea a) do n.º 4 do art.º 13.º do CIRS; (ii) por cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respetivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo – alínea b); (iii) pelo pai ou pela mãe solteiros e os dependentes a seu cargo – alínea c); (iv) pelo adotante solteiro e os dependentes a seu cargo – alínea c).

Neste contexto, consideram-se dependentes, desde que devidamente identificados pelo respetivo número fiscal de contribuinte na declaração de rendimentos (cfr. n.º 5 do art.º 13.º do CIRS): (i) os filhos, adotados e enteados, menores não emancipados, bem como os menores sob tutela – alínea a); (ii) os filhos, adotados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiveram sujeitos à tutela de qualquer dos sujeitos a quem incumbe a direção do agregado familiar, que não tenham mais de 25 anos nem auferiram anualmente rendimentos superiores ao valor da retribuição mínima mensal garantida – alínea b); (iii) os filhos, adotados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência – alínea c); (iv) os afilhados civis³⁵ – alínea d).

O disposto no n.º 5 do art.º 13.º do CIRS, que esclarece quem são os dependentes, não prejudica a tributação autónoma das pessoas nele referidas, exceto se, tratando-se de filhos, adotados e enteados, menores não emancipados, bem como de menores sob tutela, a administração dos rendimentos por eles auferidos não lhes pertencer na totalidade (cfr. n.º 6 do mesmo art.º 13.º do CIRS).

³⁵ Veja-se o Regime Jurídico do Apadrinhamento Civil – Lei n.º 103/2009, de 11 de setembro, com as posteriores alterações.

Além disso, e sem prejuízo do disposto no art.º 59.º, n.º 1 do CIRS (que determina que, na tributação separada, cada um dos cônjuges ou dos unidos de facto, caso não esteja dispensado, apresenta uma declaração da qual constam os rendimentos de que é titular e 50% dos rendimentos dos dependentes que integram o agregado) e no n.º 9 do art.º 78.º do mesmo diploma, referente às deduções à coleta (que estabelece que sempre que o mesmo dependente ou ascendente conste de mais do que uma declaração de rendimentos, o valor das deduções à coleta previstas no presente Código por referência a dependentes ou ascendentes é reduzido para metade, por sujeito passivo), as pessoas referidas nos números anteriores não podem, simultaneamente, fazer parte de mais do que um agregado familiar nem podem, integrando um agregado familiar, ser consideradas sujeitos passivos autónomos (cfr. art.º 13.º, n.º 7 do CIRS).

A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos fiscalmente relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite (cfr. n.º 8 do art.º 13.º do CIRS). Assim, haverá, por exemplo, tributação conjunta do agregado familiar no ano em que o casamento ocorre e tributação separada no ano em que o divórcio é decretado, sendo que a constituição do agregado familiar é aferida à data a que respeitem os rendimentos. Exceciona-se desta regra o regime estabelecido no art.º 63.º, n.º 1 do CIRS, de acordo com o qual o cônjuge sobrevivente, não separado de facto, deve proceder ao cumprimento das obrigações declarativas de cada um deles, podendo optar pela tributação conjunta, salvo se voltar a casar no mesmo ano, hipótese em que apenas pode optar pela tributação conjunta com o novo cônjuge³⁶.

Por sua vez, no n.º 10 do art.º 13.º do CIRS estabelece-se que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário, considerando-se preenchido o requisito de prova aqui previsto, designadamente quando o sujeito passivo: (i) faça prova de que a sua

³⁶ MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 35-36.

habitação própria e permanente é localizada num outro imóvel – alínea a) do n.º 11; ou (ii) faça prova de que não dispõe de habitação própria e permanente – alínea b) do n.º 11.

Além disso, o art.º 14.º do CIRS vem evitar a discriminação das pessoas que vivam em união de facto, já que a identidade de domicílio fiscal durante o período exigido por lei para efeitos de verificação dos pressupostos da união de facto³⁷ faz presumir a existência de união de facto para efeitos fiscais quando invocada pelos sujeitos passivos.

3.6. O regime de tributação dos residentes e dos não residentes em sede de IRS

Os residentes encontram-se sujeitos às taxas gerais do art.º 68.º do CIRS, sendo que aos não residentes aplicam-se as taxas liberatórias do art.º 71.º do CIRS e as taxas especiais do art.º 72.º do mesmo diploma.

As taxas especiais e as taxas liberatórias são taxas de carácter proporcional e real, distintas das taxas gerais do IRS, que são progressivas, não sendo, regra geral, englobáveis.

A retenção na fonte aplicável aos não residentes (cfr. art.º 71.º do CIRS) ocorre no momento do pagamento, independentemente de o devedor ter ou não contabilidade organizada. Incide sobre o valor íliquido e tem natureza definitiva. A taxa a aplicar será de 25% e incide, designadamente, sobre todos os rendimentos empresariais e profissionais, incluindo actos isolados [cfr. art.º 71.º, n.º 4, alínea a) do CIRS]. No caso de não residentes com estabelecimento estável, aplica-se a taxa de tributação autónoma do art.º 72.º, n.º 2, alínea a) do CIRS (25%), tendo as retenções na fonte a natureza de pagamento por conta e sendo efectuadas às taxas do art.º 101.º, n.º 1 do CIRS.

Ao sujeitar certos rendimentos a taxas específicas (liberatórias e especiais) determina-se a sua exclusão do englobamento, a não ser

³⁷ Cfr., para as uniões de facto, a Lei n.º 7/2001, de 11 de maio. O mesmo regime fiscal é também aplicável às situações de economia comum, reguladas pela Lei n.º 6/2001, de 11 de maio.

que o sujeito passivo opte pelo englobamento (cfr. n.º 3 do art.º 22.º, n.º 6 do art.º 71.º e n.º 8 do art.º 72.º, todos do CIRS).

O englobamento aplica-se aos titulares de rendimentos que sejam residentes em território nacional, desde que os rendimentos em causa sejam obtidos fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais.

Do disposto no n.º 8 do art.º 72.º resulta que a opção de englobamento abrange os rendimentos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, no n.º 5 e no n.º 6 do art.º 72.º, isto é: o saldo positivo entre as mais e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do art.º 10.º [alínea c)]; os rendimentos de capitais, tal como são definidos no art.º 5.º, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo anterior [alínea d)]; os rendimentos prediais [alínea e)]; as pensões de alimentos, quando enquadráveis no art.º 83.º-A, são tributadas autonomamente à taxa de 20 % (n.º 5); rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico (Portaria 12/2010, de 7 de janeiro) (n.º 6); e os rendimentos referidos no n.º 1 do art.º 71.º auferidos por residentes, mas obtidos fora de actividades empresariais e profissionais (art.º 71.º, n.º 6).

Os residentes noutro Estado membro da UE ou do Espaço Económico Europeu (EEE), desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2 do art.º 72.º pela tributação desses rendimentos à taxa do art.º 68.º, incluindo todos os rendimentos, mesmo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes (n.º 9 do art.º 72.º).

De referir que quando, nos termos do art.º 22.º, n.º 5, o sujeito passivo exerce a opção pelo englobamento referida no n.º 3 do art.º 22.º, fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria.

Os rendimentos isentos não são englobáveis, exceto quando a lei o imponha: é o caso dos rendimentos isentos referidos nos art.ºs 33.º e 37.º a 40.º do EBF, que devem ser obrigatoriamente englobados para

efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos (art.º 22.º, n.º 4 do CIRS) (“isenção com progressividade”). Embora isentos, estão sujeitos a englobamento e deverão ser inscritos no Anexo H da Declaração Modelo 3.

Relativamente ao englobamento de rendimentos que dêem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional³⁸, de acordo com o art.º 22.º n.º 6 do CIRS, estes rendimentos devem ser considerados ilíquidos do imposto pago no estrangeiro.

Neste contexto, caso haja necessidade, por parte de um não residente, de acionar a aplicação de uma convenção para evitar a dupla tributação, a entidade obrigada a efetuar as retenções na fonte (quando aplicáveis), deve possuir o formulário Modelo 21-RFI³⁹, para efeitos de dispensa total ou parcial da retenção na fonte do imposto português, efetuado ao abrigo de convenção para evitar a dupla tributação, formulário esse devidamente preenchido e certificado pela autoridade fiscal da residência do beneficiário dos rendimentos, até ao termo do prazo para entrega do imposto. Os não residentes têm ainda um prazo de dois anos para requerer o reembolso total ou parcial do imposto retido, devendo para o efeito entregar o Modelo 22-RFI, o Modelo 23-RFI e/ou o Modelo 24-RFI (consoante os rendimentos em causa e que originaram tributação em Portugal), referentes respetivamente ao pedido de reembolso do imposto português sobre: dividendos de ações e juros

³⁸ Relativamente à dedução do crédito de imposto por dupla tributação internacional (cfr. art.º 81.º do CIRS), os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 do art.º 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do art.º 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias previstas nas alíneas a) e b) do art.º 81.º. Sempre que não seja possível efetuar a dedução a que se refere o n.º 1, por insuficiência de coleta, o remanescente pode ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite previsto na alínea b) do n.º 1 que corresponder aos rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos no rendimento coletável e depois da dedução do próprio ano (cfr. art.º 81.º, n.º 3).

³⁹ Modelo 21-RFI, disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6002B-253-E9C3-4933-874C-1CB961169848/0/rfi-21%20\[2008\].pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6002B-253-E9C3-4933-874C-1CB961169848/0/rfi-21%20[2008].pdf).

de valores mobiliários representativos de dívida⁴⁰; *royalties*, dividendos e juros⁴¹; e outros rendimentos⁴², nos quais podem incluir-se os rendimentos provenientes do trabalho dependente, da prestação de serviços e as pensões, por exemplo⁴³.

Em termos de obrigações declarativas, destaque-se que os sujeitos passivos residentes devem entregar anualmente uma declaração de rendimentos do ano anterior e outros elementos informativos relevantes para a sua situação fiscal [art.º 57.º, n.º 1 do CIRS]. O sujeito passivo que tenha dois estatutos de residência em Portugal deve proceder à entrega de uma declaração de rendimentos relativa a cada um deles (n.º 6 do art.º 57.º do CIRS). Ficam dispensados os sujeitos passivos que tenham auferido exclusivamente rendimentos tributados pelas taxas liberatórias do art.º 71.º, desde que não optem pelo englobamento [alínea a), do art.º 58.º do CIRS]. A dispensa de apresentação de declaração não impede os sujeitos passivos de, querendo, apresentarem declaração de rendimentos nos termos gerais do art.º 57.º do CIRS (cfr. n.º 4 do art.º 58.º do CIRS).

4. A determinação da qualidade de residente relativamente às pessoas coletivas

4.1. Considerações gerais

Via de regra, as diferentes jurisdições determinam a residência das pessoas coletivas de acordo com a sua sede social, a sua direção

⁴⁰ Modelo 22-RFI, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87285E-88-7637-4EA7-8919-4E1041233755/0/rfi-22%20\(2008\).pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87285E-88-7637-4EA7-8919-4E1041233755/0/rfi-22%20(2008).pdf).

⁴¹ Modelo 23-RFI, disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D8529BAF-31A4-490D-B7E7-EC7B36E1B9A5/0/RFI-23%20\(2008\).pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D8529BAF-31A4-490D-B7E7-EC7B36E1B9A5/0/RFI-23%20(2008).pdf).

⁴² Modelo 24-RFI, disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/0ECA-C0EE-2355-427F-B793-7C341ECDB0D1/0/RFI-24%20\(2008\).pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/0ECA-C0EE-2355-427F-B793-7C341ECDB0D1/0/RFI-24%20(2008).pdf).

⁴³ Relacionado com esta temática, bem como com a necessidade de os Estados emitirem certificados de residência fiscal para diversos efeitos tais como a aplicação das convenções fiscais e o acionamento das mesmas, veja-se PAIVA, Pedro e NIZA, Pedro, "Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal", in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 41 e ss.

efetiva e, em alguns ordenamentos jurídicos, o local onde a sociedade foi constituída^{44/45}.

A direção efetiva é determinada em função do local onde decorre a gestão da empresa, onde se reúnem os seus órgãos sociais, onde convergem as instruções de gestão corrente e onde se concretizam, no plano administrativo, as decisões de gestão. Este critério da direção efetiva levanta uma série de incertezas, desde logo atendendo ao número de fatores administrativos e não económicos que contribuem para a sua qualificação, com sejam o local das reuniões do conselho de administração e de outros órgãos sociais, por exemplo. Pode até dar-se o caso de o Estado onde se produzem “*os elementos determinantes da capacidade contributiva técnico-económica*” não corresponder com o Estado onde “*os elementos administrativos se verificam*”⁴⁶ e de não existir uma única direção efetiva.

Destarte, o conceito de direção efetiva significa o local onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, ou seja, o local onde são tomadas substancialmente as decisões principais, quer em termos de gestão, quer a um nível comercial, decisões essas que se afiguram necessárias à condução das atividades da sociedade e à gestão global da empresa.

No caso português, a determinação da condição de residente⁴⁷ em sede de IRC é mais simples comparativamente com a qualidade de

⁴⁴ No caso italiano, a definição de residência das pessoas coletivas surge explicitamente na legislação, onde se refere que, para efeitos de tributação, se consideram como residentes todas as empresas ou entidades que mantenham a sua sede legal ou administrativa ou a sua atividade principal em território italiano. Cfr. PISTONE, Pasquale, “The impact of community law on tax treaties: issues and solutions”, *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

⁴⁵ Sobre a incidência pessoal do IRC, veja-se: SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 465-466.

⁴⁶ Neste sentido, PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 225.

⁴⁷ Além disso, o art.º 19.º n.º 1, alínea b) da LGT estabelece o “domicílio fiscal” das pessoas coletivas, importante para finalidades processuais, mas não para aplicação de normas fiscais substantivas, já que para estas últimas relevam apenas os fatores de conexão relevantes para efeitos de tributação, v.g., critério da residência e critério da fonte.

residente em IRS. O CIRC, no seu art.º 2.º, n.º 3, apresenta dois critérios (ou elementos de conexão) alternativos, a saber: a *sede* e o local de *direção efetiva*. Basta que determinada pessoa coletiva possua sede ou direção efetiva (alternativamente) em determinado território, não havendo necessidade de cumulação dos dois fatores para que a pessoa coletiva seja considerada como residente.

No que diz respeito ao critério da sede, este não apresenta grandes dificuldades de concretização, desde logo pelas exigências em termos de Direito Comercial. Mais concretamente, o critério da sede remete o da sede, ou seja, o local indicado como tal no contrato de sociedade. Trata-se de um critério meramente formal, que pode ser facilmente manipulável, o que leva a que seja necessário considerar, alternativamente, um outro critério⁴⁸.

Relativamente ao segundo critério (direção efetiva), não obstante o facto de poder eventualmente corrigir o primeiro, este oferece contornos incertos, uma vez que a lei não o define e a própria doutrina não apresenta soluções claras e precisas. Por isso, é necessário uma maior análise sobre as atividades do sujeito passivo, a definição dos órgãos estatutários, os limites dos poderes dos sócios/administradores das sociedades, etc.

Ao contrário da sede, que pode ser facilmente definida por lei, o conceito de direção efetiva é mais fluído, no sentido de que corresponde ao local de direção efetiva, onde são tomadas as decisões estratégicas. É o local onde está situada a administração da empresa e onde são tomadas as decisões correntes da sua gestão⁴⁹.

O que faz com que, na prática, cada Estado pode estabelecer os critérios de residência que bem entenda, podendo até ocorrer situações de dupla residência (por exemplo, quando a sede se encontra localizada num determinado Estado e os poderes decisórios num outro Estado)⁵⁰. Nestes casos, podem as CDT alocar a jurisdição fiscal

⁴⁸ Neste sentido, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 15.

⁴⁹ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 15.

⁵⁰ Para maiores desenvolvimentos sobre a dupla residência das sociedades à luz das CDT, veja-se CÂMARA, Francisco Sousa, "A dupla residência das sociedades à luz das convenções

a apenas um dos Estados e/ou prever soluções para fazer face a situações de eventual duplicação de coleta.

De referir que o local da direção efetiva foi sobretudo pensado para dar resposta às questões suscitadas pelas sociedades de “mera fachada”, sedeadas em paraísos fiscais e controladas por residentes. Hoje, com a evolução informática no domínio das telecomunicações, muitas sociedades são governadas a partir do estrangeiro (ou seja, a sede efetiva não coincidirá com a sede estatutária), sem que no entanto exista qualquer propósito evasivo ou fraudulento. Acrescente-se ainda que a estrutura dos grupos multinacionais (cuja direção é verdadeiramente internacional) torna muito difícil ou até mesmo impossível determinar um local de direção efetiva de cada uma das sociedades que integram tais grupos.

Por isso, nem sempre é possível definir, em abstrato, critérios para a localização da direção efetiva de uma sociedade, devendo tal definição ser efetuada através de uma ponderação casuística e individualizada⁵¹, o que leva a que se tenha de ter em atenção situações de evasão ou elisão fiscais internacionais.

4.2. O estabelecimento estável

O CIRC distingue, no seu art.º 3.º, entre: (i) entidades residentes que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola; (ii) entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola; (iii) entidades não residentes com estabelecimento estável (EE) em Portugal; e (iv) entidades não residentes sem estabelecimento estável (EE) em Portugal.

Os sujeitos passivos não residentes são entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tendo sede ou direção efetiva em ter-

de dupla tributação”, in AA.VV., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Fisco*, Lex, 2003, pp. 213-283.

⁵¹ Para maiores desenvolvimentos, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, Publicações Universidade Católica – Porto, 2005, pp. 301 e ss.

ritório português aqui obtenham rendimentos não sujeitos a IRS [art.º 2.º, n.º 1, alínea c) do CIRC].

As entidades não residentes com estabelecimento estável (EE) em Portugal são tributadas pelo lucro imputável ao EE [art.º 3.º, n.º 1, alínea c) do CIRC], sendo obrigadas a possuir contabilidade organizada, nos termos do art.º 123.º, n.º 1 do CIRC.

De facto, quando uma entidade com sede ou direção efetiva numa determinada jurisdição pretende desenvolver a sua atividade noutras jurisdições, pode fazê-lo das seguintes formas⁵²: (i) criando uma subsidiária na jurisdição para onde pretende expandir-se, sendo tal subsidiária uma sociedade de Direito local, que se sujeitará às normas fiscais e comerciais da jurisdição em questão; (ii) criando uma sucursal (ou outro tipo de forma de presença física), sem personalidade jurídica (cfr. art.º 3.º do Código das Sociedades Comerciais), sujeitando-se apenas às regras locais quanto ao impacto fiscal das operações que realizada, originando-se, pela permanência, um estabelecimento estável; ou (iii) não estabelecendo qualquer tipo de presença física na jurisdição para onde pretende expandir-se limitando-se a, sempre que necessário, deslocar os meios materiais ou humanos necessários, o que poderá ou não originar um estabelecimento estável.

Considera-se, para efeitos da aplicação do regime fiscal previsto no CIRC, como estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola [art.º 5.º, n.º 1 do CIRC]⁵³. É o caso de um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina e uma mina [art.º 5.º, n.º 2 do CIRC]. O caso de um estaleiro, plataforma ou instalação, através do qual se exerçam atividades de uma forma temporária apenas é considerado estabelecimento estável se a duração da obra ou da atividade exceder seis meses [n.º 3 do art.º 5.º do CIRC]. Em

⁵² Cfr. TEIXEIRA, Manuela Duro, *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, pp. 13-14.

⁵³ Sobre o estabelecimento estável, veja-se ainda: SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 469 e ss.

caso de subempreitada, e de acordo com o n.º 5 da mesma disposição, considera-se que o subempreiteiro possui estabelecimento estável no estaleiro, caso aí exerça a sua atividade por um período superior a seis meses. Assim, o conceito de estabelecimento estável caracteriza-se por conter dois elementos: um elemento estático (organização pela qual é exercida uma atividade) e um elemento dinâmico (a atividade exercida em si mesma), aos quais acresce o requisito temporal, de duração mínima. Não se considera estabelecimento estável o exercício de atividade no território nacional através de um agente independente (n.º 7 do art.º 5.º) e as instalações de carácter preparatório ou auxiliar (n.º 8 do art.º 5.º)⁵⁴.

O conceito de estabelecimento estável também se encontra previsto no art.º 5.º da Convenção Modelo da OCDE, que se mantém inalterado desde 1963, e apresenta alguns requisitos essenciais do estabelecimento estável, mais concretamente: (a) a existência de uma instalação (no sentido de local de negócios); (b) este local ser fixo e estar integrado fisicamente num dado território, com carácter de permanência; e (c) a empresa exercer uma certa atividade comercial através daquela instalação, o que significa que as pessoas dependem da empresa e exercem as suas atividades nessa empresa, no Estado onde se encontra situada a instalação fixa em causa. A mesma disposição apresenta ainda uma enumeração exemplificativa, quer de carácter positivo, quer de carácter negativo⁵⁵, tal como acontece no caso da legislação portuguesa – *v.g.*, art.º 5.º do CIRC, *supra* analisado.

O estabelecimento estável não tem personalidade jurídica distinta da da sede, pelo que não pode figurar como parte num contrato⁵⁶, verificando-se que a figura do estabelecimento estável se encontra na

⁵⁴ Sobre o conceito de estabelecimento estável, cfr. TEIXEIRA, Manuela Duro, *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, pp. 21 e ss.

⁵⁵ Para maiores desenvolvimentos, cfr. SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 469 e ss, acerca do estabelecimento estável.

⁵⁶ No mesmo sentido, cfr. TEIXEIRA, Manuela Duro, *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, p. 29.

fronteira entre os critérios da residência e da fonte, já que permite a tributação dos não residentes de acordo com regras semelhantes às aplicáveis aos residentes.

Por seu turno, as entidades não residentes sem estabelecimento estável (EE) em Portugal são tributadas pelos rendimentos das diferentes categorias previstas para efeitos de IRS e pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito [art.º 3.º, n.º 1, alínea d) do CIRC].

Os sujeitos passivos não residentes encontram-se sujeitos a IRC relativamente aos rendimentos obtidos em território português (art.º 4.º, n.º 2 do CIRC – critério da fonte), sendo tributados os rendimentos imputáveis a EE e os rendimentos obtidos em Portugal não imputáveis a EE (art.º 4.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC).

Ora, e como já demos a entender, a distinção entre residentes e não residentes atenua-se com a figura do estabelecimento estável, pois esta permite que um não residente seja tributado de acordo com características específicas que o aproximam do residente.

4.3. O regime de tributação em sede de IRC

Em sede de IRC, a tributação segue regras distintas consoante se trate de: (i) entidades residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola [art.º 15.º, n.º 1, alínea a) do CIRC]; (ii) entidades residentes que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola [art.º 15.º, n.º 1, alínea b) do CIRC]; (iii) entidades não residentes com estabelecimento estável (EE) em Portugal [art.º 15.º, n.º 1, alínea c) do CIRC]; (iv) entidades não residentes sem estabelecimento estável (EE) em Portugal [art.º 15.º, n.º 1, alínea d) do CIRC].

A matéria coletável das entidades residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, apura-se de acordo com a seguinte fórmula: MC (matéria coletável) = LT (lucro tributável – art.ºs 17.º e ss do CIRC) – Prejuízos fiscais (art.º 52.º do CIRC) – Benefícios fiscais. O lucro tributável é determinado de acordo com as regras aplicáveis às entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou

agrícola, encontrando-se o respetivo regime previsto nos art.ºs 15.º e ss do CIRC.

Quanto à matéria coletável das entidades não residentes com EE, esta determina-se de acordo com a seguinte fórmula: MC = LT imputável ao EE (art.º 55.º do CIRC) - Prejuízos fiscais imputáveis ao EE (art.º 52.º do CIRC) - Benefícios fiscais.

O lucro tributável do estabelecimento estável do não residente determina-se de acordo com a previsão constante no art.º 50.º do CIRC, aplicando-se, *mutatis mutandis*, as regras referentes aos sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Assim, para efeitos de determinação do lucro tributável do estabelecimento estável, parte-se do lucro contabilístico, apurado com base na contabilidade, acrescido e deduzido das variações patrimoniais positivas e negativas para efeitos do CIRC, aplicando-se ainda as restantes correções fiscais previstas por lei.

Neste contexto, existe ainda o chamado princípio da atração do estabelecimento estável, que se materializa no seguinte: *“ao estender a tributação do estabelecimento estável não só aos rendimentos obtidos por seu intermédio pela entidade não residente, mas também aos restantes rendimentos que essa entidade obtenha em território português provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através do estabelecimento, Portugal adoptou o princípio da atracção (...) do estabelecimento estável (...)”*⁵⁷

Uma nota para referir que o n.º 3 do art.º 24.º da convenção modelo OCDE vem prever a não discriminação do estabelecimento estável, na medida em que um determinado estabelecimento estável não poderá ser objeto de tributação menos favorável do que as empresas que exerçam as mesmas funções no Estado onde esse mesmo estabelecimento estável se encontra situado⁵⁸.

⁵⁷ Cfr. TEIXEIRA, Manuela Duro, *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, p. 50.

⁵⁸ Para maiores desenvolvimentos, cfr. TEIXEIRA, Manuela Duro, *A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*, Almedina, 2007, pp.120-124.

Por sua vez, quanto às entidades não residentes sem EE em Portugal [art.º 15.º, n.º 1, alínea d) do CIRC], a matéria coletável é determinada da seguinte forma: MC = Rendimento das várias categorias do IRS (fundamentalmente categorias E e F) + incrementos patrimoniais a título gratuito (art.º 56.º do CIRC).

As entidades não residentes sem EE que auferirem rendimentos em Portugal devem, de acordo com o art.º 126.º do CIRC, nomear um representante fiscal. Esta nomeação é facultativa em relação às entidades que sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes noutros Estados-membros da UE ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, esse Estado-membro esteja vinculado à cooperação administrativa e fiscal equivalente à estabelecida no âmbito da Directiva 2011/16/CE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011 (cfr. art.º 126.º, n.º 2 do CIRC).

Destaque-se ainda que os rendimentos previstos no art.º 94.º, n.º 1 do CIRC, quando obtidos por residentes e não residentes com estabelecimento estável são objeto de retenção na fonte, geralmente com a natureza de imposto por conta.

Mas, quando tais rendimentos são auferidos por não residentes que não possuam estabelecimento estável ou, possuindo-o, quando os rendimentos em causa não lhe sejam imputáveis, encontram-se sujeitos a retenção na fonte a título definitivo – art.º 94.º, n.º 3, alínea b) do CIRC. São assim aplicáveis, por força do disposto no n.º 5 do art.º 94.º do CIRC, as taxas previstas no art.º 87.º, n.º 4 do CIRC. Todavia, excetuam-se desta regra os rendimentos prediais – parte inicial do art.º 94.º, n.º 3, alínea b) do CIRC.

Deste modo, consideram-se obtidos em território português os rendimentos previstos no n.º 3 do art.º 4.º do CIRC (cfr. n.º 2 do art.º 94.º), à exceção dos rendimentos previstos no n.º 4 do art.º 4.º do CIRC⁵⁹.

⁵⁹ Para maiores desenvolvimentos, cfr. PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, pp. 114 e ss.

Todavia, de acordo com o n.º 4 do art.º 4.º do CIRC, não se consideram obtidos em Portugal os rendimentos elencados na alínea c) do n.º 3 da mesma disposição, quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea c) do n.º 3, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio – cfr. letra do n.º 4 do art.º 4.º do CIRC.

Além disso, através da Diretiva sociedade-mãe e sociedades afiliadas (Diretiva n.º 90/435/CEE) criou-se um regime de isenção da retenção na fonte sobre a distribuição de dividendos entre uma sociedade residente em Portugal e a respetiva sociedade-mãe residente num outro Estado-membro – cfr. art.º 14.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC. Para tal, o beneficiário deve fazer prova de residência na UE, mediante declaração autenticada pela autoridade fiscal do Estado de residência do beneficiário.

Por sua vez, por intermédio da Diretiva da Poupança (Diretiva n.º 2003/49/CEE, transposta para o ordenamento jurídico Português por intermédio do Decreto-Lei n.º 34/2015, de 17 de fevereiro) criou-se um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados-membros da União Europeia, com vista a eliminar a tributação de tais rendimentos no Estado da fonte (caso contrário, teríamos aqui uma situação de dupla tributação jurídica internacional), sendo os pagamentos dos juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados-membros da União Europeia unicamente tributados no Estado-membro do beneficiário efetivo⁶⁰ (cfr. art.º 14.º, n.ºs 12 a 16 do CIRC).

⁶⁰ Para maiores desenvolvimentos, cfr. PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, pp. 139 e ss.

5. A possibilidade de ocorrência de um conflito positivo de residência

A maior parte dos Estados tenta expandir ao máximo a sua jurisdição fiscal, isto é, alargar a sua competência para tributar e reduzir eventuais conflitos negativos em matéria fiscal, sem ter em atenção as possíveis consequências nefastas refletidas na esfera jurídica dos contribuintes.

Este alargamento das competências fiscais em vários países pode até afetar o exercício das liberdades europeias, de tal modo que se questionam hoje os efeitos negativos produzidos pela tributação com base no critério da residência e a sua compatibilidade com o Direito da União Europeia. Ora, quer sejam apenas procedimentais ou meramente substanciais, as restrições às liberdades fundamentais só podem ser admitidas nos casos estritamente necessários para o cumprimento de um determinado objetivo e quando não existe uma outra medida suscetível de criar um menor impacto na restrição de tais liberdades.

Os tribunais superiores dos Estados têm admitido plenos poderes discricionários ao legislador no que concerne à escolha do critério de conexão para efeitos de tributação, desde que não sejam arbitrários ou irracionais. Os conflitos em matéria de residência fiscal são de natureza a por em causa os direitos e liberdades económicos, sociais e culturais dos cidadãos da União Europeia.

Pode suceder que uma determinada pessoa seja considerada residente de vários Estados, situação que caberá resolver através das normas estabelecidas nos tratados ou no âmbito dos acordos mútuos celebrados entre os Estados. Desta situação pode resultar um conflito positivo ou negativo de residência. No caso de dupla ou múltipla residência, denominado por “conflito positivo de residência”, em que duas ou mais jurisdições se julgam competentes para tributar esse contribuinte com base no preenchimento dos pressupostos da qualidade de residente no seu território, esta questão deverá ser resolvida ao nível interno, europeu ou internacional. Esta mesma situação de dupla residência pode resultar num conflito negativo de tributação, em que nenhum dos Estados se julga competente para tributar, podendo dar-

-se aqui o caso de dupla não tributação, o que potenciará situações de elisão fiscal. Caso existisse um conceito comunitário de residência e forte coordenação fiscal ou até mesmo uma harmonização fiscal entre os países, este problema seria ultrapassado⁶¹.

Também as CDT podem contribuir para a eliminação do problema de base e resolver a questão prévia da dupla residência, devendo, por essa razão, as CDT elencar/prever critérios que determinam a prevalência de uma das residências para efeitos de tributação, os quais devem divergir, consoante se trate de pessoas singulares ou pessoas coletivas. Em regra, as CDT apontam para o facto de um determinado sujeito passivo (singular ou coletivo) apenas poder ser considerado como residente num único Estado, isto numa lógica de residência única.

Para as pessoas singulares consideradas como residentes em ambos os Estados contratantes (por recurso às legislações internas desses Estados), o art.º 4.º, n.º 2 da convenção modelo da OCDE prevê alguns “critérios de desempate”, considerando a competência de uma determinada residência em detrimento de outra. Esta regra resultaria das CDT celebradas pelos Estados e teria por efeito o de se sobrepor aos regimes internos, que consagram a residência por dependência⁶².

Este tipo de conflitos pode surgir no caso de um agregado familiar (“princípio da atração da unidade familiar”)⁶³, em que se presumem residentes no mesmo país todos os membros do agregado familiar. Este tipo de situações era muito frequente quando um dos cônjuges emigrava e o outro cônjuge e os descendentes continuavam em Por-

⁶¹ Cfr. PISTONE, Pasquale, “The impact of community law on tax treaties: issues and solutions”, *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

⁶² Para maiores desenvolvimentos, veja-se MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, “As convenções sobre dupla tributação”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 179, 1998; MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* [2.ª Edição], Almedina, 2008, p. 20; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009 (e reimpressão de 2014), p. 291. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* [3.ª Edição], Almedina, 2016, pp. 11-36.

⁶³ Neste sentido, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* [2.ª Edição], Almedina, 2008, p. 18. Sobre a definição da qualidade de residente e não residente, cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* [3.ª Edição], Almedina, 2016, pp. 11-36.

tugal⁶⁴. As alterações legislativas recentes (v.g., Lei n.º 83-E/2014, de 31 de dezembro) vieram colocar um ponto final a estes problemas.

Ficou assim estabelecido que a residência por dependência não releva nas situações abrangidas pelas convenções, sendo certo que quando o cônjuge devesse também ser havido como residente no outro Estado contratante, seria aí tributado a esse título e não teria necessidade de ilidir qualquer presunção para não ser considerado residente em Portugal⁶⁵.

Por isso, os cônjuges teriam sempre de ser tributados separadamente no caso de “dupla residência” em Portugal e noutra jurisdição com a qual vigorasse uma convenção de dupla tributação. As convenções determinam que os sujeitos passivos sejam tidos como residentes em apenas uma das jurisdições contratantes, pois só assim se dá a “partilha” do direito à tributação e a consequente eliminação da dupla tributação internacional. Existem nas convenções regras de desempate que consideram cada pessoa individualmente, ou seja, o país da residência fiscal independentemente da sua situação conjugal⁶⁶. Veja-se que a legislação nacional caminhou neste mesmo sentido.

A pessoa singular deverá ser considerada residente somente no Estado em que possua uma habitação permanente, no Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (o denominado critério do “centro de interesses vitais”), ou no Estado

⁶⁴ A este propósito, Rui Duarte Morais [cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, p. 19, nota de rodapé n.º 19] entende que, sendo um determinado sujeito passivo considerado residente em ambos os Estados contratantes pelas respetivas leis internas, haverá que recorrer aos critérios de desempate previstos na convenção aplicável, assim se sobrepondo as regras convencionais às regras nacionais. Tais critérios supõem a análise casuística da situação de cada sujeito passivo, considerado individualmente. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

⁶⁵ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, p. 20. Sobre a definição da qualidade de residente e não residente, cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

⁶⁶ Neste sentido, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, p. 19. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

em que permanece habitualmente, ou ainda no Estado da sua “nacionalidade”.

Os aludidos critérios são de aplicação sucessiva, o que significa que só se passa para o critério seguinte, no caso de o critério anterior não possibilitar a resolução do conflito positivo de residência em causa. Na hipótese de nenhum dos aludidos critérios resolver o problema, caberá às autoridades competentes, de comum acordo, definir a residência relevante para efeitos fiscais. Esta situação pode ser resolvida através das convenções de dupla tributação, que poderão prever soluções para a resolução deste tipo de conflitos, como resulta do art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, quanto à atribuição da competência ao Estado da residência.

Quanto às pessoas coletivas, o facto de a generalidade das jurisdições fazer apelo aos elementos de conexão “sede” e “direção efetiva”, em simultâneo, pode gerar situações de dupla residência (o caso das “*dual resident companies*”⁶⁷) e, por conseguinte, de uma dupla tributação internacional. Sendo uma empresa considerada como residente em mais do que um Estado, e existindo uma convenção celebrada entre os dois Estados em causa, a questão será solucionada através da “regra de desempate” que a convenção modelo da OCDE prescreve no seu art.º 4.º, n.º 3, de acordo com a qual prevalecerá o local da direção efetiva, tentando assim evitar-se a preponderância de sedes fictícias.

No entanto, o ponto 24.1 dos comentários ao art.º 4.º da convenção modelo da OCDE refere o facto de que alguns Estados consideram

⁶⁷ Esta matéria é tratada especificamente (e com a devida profundidade) no seguinte contributo doutrinário: AIGNER, Hans-Jorgen, LOUKOTA Walter, *Source Versus Residence in International Tax Law*, Linde Verlag Wien, Viena, 2005, tal como os autores referem na página 45 do aludido estudo. A conclusão principal destes autores é a de que, nem o conceito de “*Central Management and Control*” (centro de gestão e controlo), nem o conceito de “*Place of Management*” (local onde se processa a gestão) servem para determinar uma interpretação precisa daquilo que seja o conceito de “*Place of effective management*” (local de gestão efetiva). Com isto, continuam as problemáticas associadas ao fenómeno das empresas com dupla residência para efeitos fiscais, por impossibilidade de determinação unitária do local de “direção efetiva”.

que os casos de dupla residência de pessoas coletivas são relativamente raros, devendo ser analisados caso a caso. Neste sentido, alguns Estados consideraram que a abordagem casuística é a melhor forma de enfrentar as dificuldades na determinação do local de direção efetiva de uma pessoa coletiva, decorrendo designadamente das dificuldades levantadas pela utilização das novas tecnologias de informação. Os Estados são livres de deixar a resolução da questão para as autoridades competentes, substituindo a regra prevista na convenção modelo da OCDE por uma disposição prevista no parágrafo 24.1 dos comentários a que nos referimos⁶⁸.

6. A tributação com base no critério da residência nos termos das CDT

6.1. Introdução

É importante referirmo-nos a este ponto na nossa análise tendo por base a convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital, já que esta convenção modelo exerce uma influência que exerce na maioria das CDT celebradas pelos Estados. Aliás, as soluções concretas normalmente existentes centram-se nesta convenção modelo.

A convenção aborda o conceito de residência no seu art.º 4.º, tendo como objetivo principal verificar se determinado sujeito passivo pode ou não beneficiar da aplicação da convenção⁶⁹ [cfr. art.º 1.º da

⁶⁸ Neste sentido, cfr. PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, p. 103.

⁶⁹ Para maiores desenvolvimentos e especificações sobre o art.º 4.º da Convenção Modelo da OCDE, veja-se o respetivo articulado, bem como os comentários da OCDE, disponíveis *online*. Links relevantes neste âmbito: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> [disposições da convenção atualizadas]; <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf> [últimas alterações ocorridas]; http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1 [versão condensada]; http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1 [versão completa].

Passando-se para a referência a alguns contributos doutrinários importantes, nos quais se discorre sobre o art.º 4.º da Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Capital, vejamos, por exemplo, os seguintes: COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Inter-*

convenção modelo da OCDE]. No entanto, e contrariamente ao que se podia pensar, a convenção não determina quem é ou não considerado como residente num determinado Estado, remetendo para os Estados, internamente, em concreto, a verificação de tal condição. Ou seja, a convenção modelo da OCDE, bem como as convenções celebradas pelos Estados que nela se baseiam, geralmente não se reportam às normas de direito interno que atribuem a qualidade de residentes (cfr. parágrafo 4.º do comentário ao art.º 4.º da convenção modelo da OCDE); nem sequer abordam os requisitos que tais normas devem contemplar; antes remetem para a determinação da condição de residente expressamente definida no direito interno dos Estados (cfr. art.º 4.º, n.º 1 da convenção modelo da OCDE).

À luz da convenção modelo da OCDE, podemos ainda referir que a condição de residente é essencialmente definida pelas normas de Direito interno, limitando-se este instrumento a exigir que a condição de residente implique uma tributação de base mundial (alargada), não bastando a tributação dos rendimentos aí auferidos⁷⁰.

A mera remissão para o direito interno de cada Estado justifica-se pelas regras de funcionamento das convenções, que geralmente limitam o poder de tributar dos Estados, mas não definem concretamente as regras para a determinação do que deve ou não ser tributado por eles⁷¹. Ou seja, as convenções funcionam como repositório de normas instrumentais, mas não oferecem soluções concretas para o direito interno de cada um dos Estados.

nacional Fiscal – do Abuso Subjectivo de Convenções, Almedina, 2015, especialmente pp. 66-82, entre outras menções ao longo do referenciado estudo; e AIGNER, Hans-Jorgen, LOUKOTA Walter, *Source Versus Residence in International Tax Law*, Linde Verlag Wien, Viena, 2005, essencialmente pp. 20-25 e, mais à frente, pp. 62-72.

⁷⁰ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, p. 100; e RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

⁷¹ Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

Ora, o art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, bem como o respetivo comentário, indicam que poderá ser considerado residente em determinado Estado todo o indivíduo que, à luz do direito interno desse Estado, seja aí tributado de acordo com a tributação de base mundial. Além disso, e tendo em conta que a maioria dos Estados utiliza o critério da residência como fundamento para a tributação de base mundial, existe uma correspondência quase total entre quem é considerado residente para efeitos de convenção e residente para efeitos de Direito interno.

Note-se que a convenção modelo da OCDE apresenta, no seu art.º 4.º, uma noção de residente mais abrangente. De acordo com esta norma, é residente de um Estado contratante “*qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar (...)*”. Desta noção resulta a possibilidade de tributação com base no princípio da tributação universal. A convenção prevê ainda, no n.º 2 do seu art.º 4.º, a resolução das situações de dupla residência, remetendo para a competência interna dos Estados. Por isso, não existe aqui um conceito de residência de base convencional que seja autónomo do conceito de residência definido pelo direito interno.

A convenção modelo da OCDE limita, nos seus efeitos, a aplicação do conceito de residência quando, por qualquer motivo, o sujeito passivo (apesar de ser considerado como contribuinte residente, pelas normas de Direito interno) não é tributado por todos os rendimentos, mas apenas pelos rendimentos que obtenha nesse Estado (cfr. art.º 4.º, n.º 1, *in fine* da convenção modelo da OCDE). O comentário a esta convenção vem destacar estas matérias, referindo nomeadamente as situações nas quais um determinado sujeito, de acordo com um Tratado entre um Estado onde é residente e um outro Estado, perdeu no primeiro a condição de residente⁷².

⁷² Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

No caso de empate, vem o art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, referente ao conceito de residência, estabelecer regras de desempate na hipótese de ambos os Estados envolvidos na situação de dupla tributação se acharem competentes para a tributação com base no critério da residência, sem nunca colocar em causa a definição do conceito de residência proveniente do direito interno. Aliás, decorre do funcionamento das CDT que só pode haver um Estado da residência e um “outro Estado”, atentas as funções que cada um dos Estados deve assumir no exercício da eliminação da dupla tributação. Este mecanismo pretende definir, numa dada situação concreta, qual dos Estados envolvidos possui mais condições para, de acordo com o tipo de conexão em que se encontra, assumir-se como Estado da residência para efeitos de aplicação da CDT em questão.

Conclui-se que a convenção modelo da OCDE atribui ao Estado da residência o poder de tributar, embora por vezes de modo exclusivo e outras vezes de forma concorrente com o Estado da fonte. Tal regra decorre das normas definidoras da competência para a tributação do rendimento e do património (art.ºs 6.º e ss da convenção modelo da OCDE).

Apesar de a convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital ter consagrado dois critérios – o critério da fonte e o critério da residência –, considerou como mais relevante o critério da residência, dando-lhe prevalência em relação ao da fonte. Esta “prevalência” surgiu desde logo no âmbito do Relatório dos Economistas, datado de 1923, e apresentado à Sociedade das Nações (SDN).

6.2. A não existência de um conceito autónomo de residência a nível convencional

Nesta sequência, verifica-se que, de facto, hoje em dia, o critério da residência é apresentado como fator de conexão geralmente aceite e que melhor expressa a ligação económica entre uma pessoa e um Estado⁷³, legitimando assim a tributação dos residentes numa base

⁷³ A aceitação deste princípio como elemento de conexão determinante na fixação dos poderes tributários dos Estados espelha a crise do fator de conexão “nacionalidade”, tal como veremos adiante. Efetivamente, a nacionalidade dos sujeitos passivos (enquanto elemento

mundial, isto é, de acordo com o princípio da *worldwide income taxation of residents*⁷⁴.

De uma maneira geral, todas as jurisdições possuem testes de residência para pessoas singulares e pessoas coletivas. Estes testes poderão basear-se na forma legal mas também na forma económica ou substância económica⁷⁵.

O conceito de residente é definido unilateralmente, pela lei de cada Estado, como já analisamos relativamente ao caso português. A definição da residência é muito importante como fator de conexão e de eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional.

Mais concretamente, no caso das pessoas singulares, a residência fiscal baseia-se normalmente nos seguintes factos: (i) presença física no país (forma legal); (ii) factos e circunstâncias que provam a residência nesse país (substância ou forma económica); (iii) ou a combinação de ambos os factos. Em muitos casos, as condições

de conexão pessoal) apenas assume relevo significativo no sistema jurídico norte-americano, onde se sujeitam à tributação todos os nacionais, mesmo que não residentes. No entanto, relativamente aos nacionais não residentes não existe, normalmente, uma tributação efetiva, mas apenas a obrigação acessória de entrega de declarações de rendimentos. Por isso, a nacionalidade tem apenas uma importância meramente secundária no que concerne às relações fiscais internacionais. Neste sentido, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, p. 17. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, p. 11, nota de rodapé n.º 19.

⁷⁴ Ser residente de um determinado Estado implica, normalmente, a sujeição a um imposto sobre a globalidade do rendimento, independentemente do local da sua obtenção, imposto esse que por regra será pessoal, com taxas progressivas, bem como deduções que procuram atender às despesas socialmente relevantes efetuadas pelo contribuinte, bem como pelo seu agregado familiar. Neste sentido, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (2.ª Edição), Almedina, 2008, p. 17. Cfr., ainda mais recente, MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 11-36.

⁷⁵ Para maiores desenvolvimentos sobre, em concreto, o critério da residência (e também o critério da fonte) em algumas jurisdições selecionadas, veja-se um estudo de Direito comparado efetuado pelo Governo Australiano, que se encontra disponível *online* em: <http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/index.asp?NavID=011>; http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/12_Chapter_10-01.asp.

Na *internet* encontram-se também orientações práticas para os cidadãos quantos a estas matérias, designadamente em: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/abroad/taxes/index_pt.htm; http://europa.eu/youreurope/citizens/work/postings-abroad/taxes/index_pt.htm.

encontram-se satisfeitas caso se encontre preenchido o requisito da permanência de pelo menos 183 dias.

Já quanto às pessoas coletivas, importa ter em atenção o lugar onde as empresas ou entidades se encontram ou o lugar onde levam a cabo a sua atividade, sendo que o critério para aferir a sua residência fiscal se baseia normalmente: (i) no local da sua constituição legal (critério legal); ou (ii) no local onde se localiza a sua gestão (critério efetivo), ou a combinação de ambos.

Do exposto, não se vislumbra um conceito autónomo de residência nos impostos sobre o rendimento, nas CDT, e no Direito da União Europeia, ao contrário do que se verifica na doutrina⁷⁶ e na jurisprudência portuguesas (STA, inclusivamente)⁷⁷.

Destarte, defendemos a existência de um “conceito convencional de residência”, no âmbito da aplicação de convenções sobre dupla tributação e não no âmbito do direito fiscal da UE, contrariamente àquilo que se vem afirmando pela doutrina. O conceito convencional de residência tem o seu sentido – de uma certa forma – esvaziado, na medida em que as convenções normalmente remetem para os conceitos de direito interno⁷⁸, efetuando meramente um afastamento da tributação relativamente a todos aqueles que, à luz das normas de direito interno,

⁷⁶ Cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, “As convenções sobre dupla tributação”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 179, 1998; bem como XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2009 (e reimpressão de 2014). Em sentido contrário, veja-se NOGUEIRA, João Félix Pinto, “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 IV, n.º 1, março de 2011, pp. 209-247 e também RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

⁷⁷ Vejam-se os seguintes Acórdãos: Acórdão de 24 de fevereiro de 2011, Processo 0876/10; Acórdão de 25 de março de 2009, Processo 68/98; Acórdão de 8 de julho de 2009, Processo 382/89; Acórdão de 8 de setembro de 2010, Processo 461/210.

⁷⁸ Relacionado com esta temática, bem como com a necessidade de os Estados emitirem certificados de residência fiscal para diversos efeitos tais como a aplicação das convenções fiscais e o acionamento das mesmas, veja-se PAIVA, Pedro e NIZA, Pedro, “Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal”, in AA.VV., *O novo IRS*, Ernest & Young, S.A., Almedina, 2014, pp. 41 e ss.

não possam ser considerados como residentes para efeitos fiscais. As convenções visariam um afastamento da presunção da qualidade de residente em determinados casos, o que leva, na prática, a uma exclusão da tributação relativamente a alguns contribuintes (em claro prejuízo das receitas fiscais de um dado Estado), sem que se percebam claramente os benefícios individuais de tais decisões. De facto, não existe um conceito convencional de residência que se sobreponha ao conceito de residente aplicável internamente, limitando-se as convenções a estabelecer “regras de desempate”⁷⁹.

Foi com base nesta interpretação doutrinária que se aplicou o “critério da residência por dependência”, ou da “teoria do centro de interesses vitais” aos cônjuges dos contribuintes fiscalmente residentes em Portugal e que se consideravam residentes em território português. Por exemplo, na prática, considerava-se que os portugueses a trabalhar na Alemanha, apesar de aí permanecerem por um período suscetível de permitir à luz do Direito alemão que fossem considerados aí fiscalmente residentes, seriam simultaneamente considerados como fiscalmente residentes em Portugal, sendo tributados à luz deste fator de conexão⁸⁰.

Perante situações deste género, o Supremo Tribunal Administrativo limita-se a afastar a condição de residente em Portugal, baseando-se num pretensu critério de residência convencional, que estava implícito no art.º 4.º, n.º 1 da convenção modelo da OCDE, e que afastava a residência por dependência. No caso da Administração Fiscal alemã, a sua decisão é independente da verificação dos critérios estabelecidos no art.º 4.º, n.º 2 da convenção modelo da OCDE, segundo os quais deveria fixar-se o grau de conexão mais estreito com um ou outro ordenamento jurídico-fiscal, em concreto.

⁷⁹ Neste sentido, veja-se MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS* (3.ª Edição), Almedina, 2016, pp. 12-13.

⁸⁰ Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

O próprio comentário ao art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, no seu parágrafo 6.º, refere uma situação semelhante à normalmente apreciada na jurisprudência a que aludimos. É uma situação típica que poderá obrigar a aplicar as regras de desempate previstas no n.º 2 desse art.º 4.º.

Por isso, e pelo menos no que diz respeito às pessoas singulares, diferentemente daquilo que é defendido pela doutrina (minoritária) exposta, não existe um conceito autónomo de residência a nível convencional, devendo este conceito aferir-se tendo por base as normas de Direito interno.

Neste sentido, o art.º 16.º do CIRS português foi alterado por intermédio da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, na parte referente à residência das pessoas do mesmo agregado familiar, independentemente da residência da pessoa que se considere ser responsável pela “direção” do agregado em causa. Esta modificação legislativa espelha a realidade da sociedade, em constante mutação, não se justificando presumir a residência fiscal de um dado membro do agregado familiar, relativamente à residência fiscal de um outro membro do agregado familiar; isto porque não será a situação mais normal a hipótese em que apenas um dos membros do agregado aufera rendimentos. Portanto, será uma presunção demasiado “forçada” considerar que os membros do mesmo agregado familiar não possam ter residências fiscais diferentes, o que, a acontecer, poderia mesmo trazer conflitos positivos de dupla tributação, com problemas de dupla ou múltipla residência fiscais, muito dificilmente resolúveis na ausência de CDT entre as jurisdições que possam estar em causa (pense-se na hipótese de um dos membros do agregado familiar trabalhar no estrangeiro, mas ter sido, por presunção, considerado também como fiscalmente residente em Portugal).

Quanto às pessoas coletivas, não obstante a remissão para o Direito interno, as disparidades e dificuldades verificadas na densificação do conceito de direção efetiva, poderão levar a que os comentários e os trabalhos do Grupo de Aconselhamento Técnico adquiram um papel importante na delimitação do conceito, condicionando assim a

determinação do critério da residência no caso das pessoas coletivas (em especial, sociedades), em face do Direito interno⁸¹.

7. Conclusão

Os Estados, com vista à legitimação da tributação com base no critério da residência, costumam basear-se no facto de que os contribuintes (sejam pessoas singulares ou coletivas) deverão contribuir para a obtenção de receitas por parte do Estado no qual são considerados residentes, o que se verifica em virtude de uma conexão de natureza pessoal.

Assim, a tributação de acordo com o critério da residência é uma construção que permite tributar o rendimento dos contribuintes considerados residentes em determinada jurisdição, independentemente do local da sua obtenção, de acordo com um princípio de tributação universal ou ilimitada⁸².

⁸¹ Neste sentido, RIBEIRO, João Sérgio, "O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno", *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

⁸² Quanto aos contribuintes (fiscalmente) não residentes, mas que obtenham rendimentos em território português, a respetiva tributação dá-se com base no critério da fonte, que determina uma tributação limitada, estabelecendo-se aqui uma conexão de natureza real.

