



Alexandra
Ferreira
Lima
Barbosa

O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES RESIDENTES NÃO HABITUAIS EM PORTUGAL – ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo da fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Paulo Alexandre Rodrigues Figueiredo, Professor Assistente Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.



Alexandra
Ferreira
Lima
Barbosa

O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES RESIDENTES NÃO HABITUAIS EM PORTUGAL – ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo da fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Paulo Alexandre Rodrigues Figueiredo, Professor Assistente Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

DEDICATÓRIA

À minha família por toda paciência, força e apoio, vocês sempre serão a minha inspiração.

A Deus por me ajudar a superar as minhas dificuldades, me dando força e ânimo para nunca desistir.

À minha mãezinha, pelos sábios conselhos.

O JÚRI

Presidente

Professora Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho
Professora Adjunta, Universidade Aveiro

Vogais

Professor Especialista Carlos Miguel Dias Barros,
Professor Adjunto, ISCAC - Instituto Superior de
Contabilidade e Administração de Coimbra

Professor Especialista Paulo Alexandre Rodrigues
Figueiredo Professor assistente convidado, Universidade
de Aveiro

AGRADECIMENTOS

Obrigada ao Professor Paulo Alexandre Rodrigues Figueiredo pelo apoio, dedicação, atenção e compreensão. O seu contributo foi fundamental e essencial para conclusão deste trabalho.

PALAVRAS CHAVE

Residente Não Habitual; Residência Fiscal; Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS); Dupla Tributação Internacional; Benefício Fiscal

RESUMO

As consequências econômicas e sociais provocadas pelas sucessivas crises a que temos assistido são mais acentuadas em alguns países do mundo, como é o exemplo da Península Ibérica. O contexto histórico e social destes dois países acentua-se mais quando surgem dificuldades. Existe uma carência significativa de mão de obra qualificada que compense os atrasos socioeconómicos destes países da periferia europeia. Os governos têm envidado esforços para mudar o curso da situação socorrendo-se de mecanismos fiscais que atraiam e fixem este tipo de mão de obra qualificada. A comparação entre os regimes especiais para Residentes Não Habituais entre Portugal e Espanha permite aferir acerca das diferenças competitivas.

KEY-WORDS

Non-resident taxation; Tax Residence; Personal Income Tax; International Double Taxation; Tax Benefit

ABSTRACT

The economic and social consequences that emerged from the several and successive crisis that we all have witnessed, are more aggressive to some countries like the ones from the Iberian Peninsula. The historic and social context of these two countries get more evident when difficulties come up. There is a need of high qualified workforce to compensate the European peripheral countries socioeconomic historical retardation. Governments have made efforts to change this, creating tax mechanisms to attract and retain this kind of workforce. It is important to compare the special tax regime for non-residents, both from Portugal and Spain allowing to detect witch of them are more competitive.

ÍNDICE

DEDICATÓRIA	3
O JÚRI	4
Presidente.....	4
Vogais.....	4
AGRADECIMENTOS	5
PALAVRAS CHAVE	6
RESUMO	6
KEY-WORDS	7
ABSTRACT	7
LISTA DE SIGLAS	9
1. INTRODUÇÃO	10
2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS	11
2.1. Princípio da territorialidade	11
2.2. Princípio da residência.....	12
2.3. Princípio da fonte	13
2.4. Residência fiscal em território português	14
3. RESIDENTES NÃO HABITUAIS	16
3.1. Motivação para criação do regime de RNH.....	16
3.2. A natureza jurídica do regime de RNH.....	17
3.3. Enquadramento legal.....	18
3.4. A tributação dos rendimentos obtidos em território português.....	20
3.5. A tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro	21
3.6. Eficácia da aplicação do regime de RNH	22
4. O REGIME ESPANHOL	23
4.1. Especificidade dos regimes português e espanhol	24
4.2. Enquadramento legal.....	24
4.3. A comparação com o regime português	27
5. CONCLUSÃO	29
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	31

LISTA DE SIGLAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CFI – Código Fiscal do Investimento

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CFP – Conselho de Finanças Públicas

DL – Decreto-Lei citado

DTI - Direito Tributário Internacional

HNWI - High Net Worth Individuals

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

OE - Orçamento de Estado

RFP - Relatório de Finanças Públicas

RNH – Residente Não Habitual

UE – União Europeia

1. INTRODUÇÃO

O Regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal tem mostrado ser particularmente atrativo relativamente a outros regimes semelhantes. Neste trabalho de investigação compararemos os regimes fiscais especiais de Portugal e Espanha. Esses estados, objeto deste estudo, após a crise económica de 2008, sofreram forte influência do fenómeno da globalização. Mostrou-se pertinente e premente o tema da implementação de medidas para aumentar a sua competitividade económica a nível internacional.

Após a sua criação em 2009, muitos são os estrangeiros que fixaram a sua residência em Portugal. Principalmente, por se tratar de um regime fiscal particularmente atrativo para o quadro de profissionais qualificados em atividades de elevado valor acrescentado e pessoas com elevado património. Comparativamente, o regime português é fiscalmente mais vantajoso para profissionais de elevado valor acrescentado e pensionistas que pretendam neste país fixar a sua residência.

O governo criou o regime fiscal do RNH, a fim de fomentar a economia, atrair investimento, mão de obra qualificada e a competitividade fiscal do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares. O regime fiscal do RNH, tem por base o Decreto-Lei (DL) 249/2009, de 23 de dezembro, que procedeu alteração dos artigos 16º, 22º, 72º e 81º do Código do IRS (CIRS).

Segundo, Borges and Sousa (2011), o “regime português não é experiência isolada ou pioneira no domínio da tributação do rendimento dos *High Net Worth Individuals* ou expatriados”. Múltiplas jurisdições fiscais têm adotado formas de tributação privilegiada ou mitigada, dirigidas a pessoas com as quais pretendem estabelecer laços não permanentes, adotando de regimes fiscais próprios de atração dessas pessoas.

Estes regimes podem agrupar-se em dois tipos de distintos (Borges and Sousa 2011): (1) os que preveem uma tributação mitigada de rendimentos de fonte estrangeira, sendo dirigidos a quem adquira uma residência permanente; e (2) os que estabelecem tributações favoráveis do rendimento de fonte doméstica, sendo dirigidos, aos expatriados e residentes temporários.

Com objetivo de aumentar a competitividade fiscal do IRS, os rendimentos obtidos por residentes não habituais podem ser tributados, levando em consideração o método de isenção na eliminação da dupla tributação internacional dos rendimentos obtidos por fonte estrangeira ou por uma tributação mitigada e proporcional de alguns rendimentos do trabalho dependente e independente, incluindo os obtidos em território português.

2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Estando o conceito de RNH diretamente relacionado com os interesses de cada país, a abordagem de alguns princípios fiscais que promovem a delimitação quer geográfica, quer jurisdicional, bem como a definição de elementos de conexão, é incontornável para a sua plena compreensão.

2.1. Princípio da territorialidade

O princípio da territorialidade, na conceção clássica de entendimento comum e tradicional, estabelece que as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que eventualmente pudessem concorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo.

Compete ao Estado, o exercício da soberania disciplinar nas relações fiscais ocorridas em seu território, respeitando assim o princípio da territorialidade. Cabe-lhe determinar a situação tributária de seus contribuintes, podendo ela ser determinada em sentido da sua territorialidade, de forma real, com elementos objetivos e a pessoal, baseada em elementos subjetivos (Pereira, Álvaro 2011).

A delimitação espacial condicionada pelo perímetro geográfico é um fator preponderante e indispensável para a correspondente tributação. A própria conceção do regime de RNH segue este princípio, uma vez que o respeita, tributando o sujeito passivo pelos

rendimentos auferidos apenas no território nacional. Como mais adiante abordaremos, a diferenciação em relação aos regimes considerados normais, apenas se verifica na dimensão temporal.

Na lei fiscal portuguesa, analisando a Lei Geral Tributária (LGT), em especial o nº 1 do artigo 13º, o legislador prevê a vertente modelar do princípio da territorialidade em sentido estrito, sem prejuízo de convenções internacionais que Portugal esteja obrigado a respeitar e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos fatos que ocorram em território português.

2.2. Princípio da residência

Os conceitos de residência ou domicílio, ocupam posição fulcral no Direito Tributário Internacional (DTI), porventura só comparável ao princípio da nacionalidade em matéria de conflitos de leis privadas. Importa desde logo salientar que as noções de domicílio ou residência, de que agora nos vamos ocupar, gozam de autonomia relativamente a idênticos conceitos utilizados noutros ramos do direito, como no direito civil, administrativo, do trabalho ou internacional privado, cada um dos quais os modelam, tendo em vista os interesses e objetivos próprios.

O princípio da residência para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado é também distinta da noção de domicílio tributário de direito interno e que é um domicílio especial pelo qual a lei se refere a um lugar bem determinado, o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres estabelecidos pelas normas tributárias, localizando o sujeito passivo com vista a fixar a circunscrição territorial na área em que se situem os serviços administrativos competentes para a prática de atos relativos a situação fiscal do contribuinte, tal como é preconizado no nº 2 do artigo 13º da LGT.

Com efeito, a evolução recente da tributação dos rendimentos, vem proporcionar o abandono dos sistemas fiscais, que predominantemente recorrem a elementos reais objetivos como é o caso da localização dos bens em favor de sistemas fiscais, que atende

à progressiva materialização dos pressupostos de tributação e a personalização do imposto, dando assim a prevalência dos elementos pessoais ou subjetivos (Xavier n.d.).

Contudo, certos ordenamentos tributários distinguem os conceitos de domicílio e de residência, imprimindo-lhes regimes jurídicos distintos. O domicílio pode ser definido como um elemento de conexão mais forte que a residência, dando origem a obrigações tributárias mais extensas, distinguindo-se desta por exigir uma presença duradoura num dado território, com a efetiva intenção de aí permanecer (*animus manendi*). (Faustino, 2009, p. 114).

As noções subjetivas de residência não se limitam a exigir a permanência física num dado local (*corpus*), mas também a intenção de o sujeito passivo se tornar residente de um certo país (*animus*), essa conjugação torna-se necessária de *corpus* e do *animus*, da *union of act and intent*, objeto esse de apreciação (teste de residência) por parte das autoridades fiscais, que podem recorrer a diversos critérios e presunções, cumulativas ou alternativas, que as habilitem a decidir. (Faustino, 2009, p. 114).

A importância do conceito e definição de residência não é, no entanto, transversal a todos os estados, podendo assumir um carácter mais subjetivista ou objetivista, consoante a opção política de cada estado. A subjetividade, está além da presença física, juntando a intenção de se tornar residente, enquanto que a linha objetivista se limita apenas uma permanência pura e simples, uma estadia em residência de duração fixada.

Em relação à legislação fiscal portuguesa, no que diz respeito às pessoas singulares, o conceito de residência encontra-se consagrado no artigo 16º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

2.3. Princípio da fonte

Levando em conta o princípio da fonte (*locus fontis*) do imposto sobre o rendimento, o elemento de conexão fundamental é o lugar da situação da fonte dos rendimentos. A fonte será determinante para obviar a tributação na delimitação geográfica onde seja expectável

que venha a ser cobrada. Sendo assim, a localização da fonte em território nacional delimita o âmbito da obrigação dos não residentes.

Em sentido econômico lato, a fonte equivale ao local onde é gerado o ‘capital’. Nesta perspectiva, a fonte constituir-se por três vias distintas: I) através da entidade que paga pelos rendimentos sujeitos a tributação; II) com base no local onde é exercida a atividade e III) levando em conta a localização dos bens ou direitos sujeitos a tributação.

De acordo com a perspectiva clássica de fonte de rendimento, a entidade que paga pelos rendimentos sujeitos a tributação tem sido considerada como fonte de produção, isto é, a fonte do seu pagamento. Já em relação à localização, quer da atividade exercida, quer dos bens ou direitos sujeitos a tributação, não subjaz a ideia de causalidade seguindo-se a origem dos recursos que representam o rendimento.

Com efeito, o direito positivo português consagrou um conjunto sistemático de regras, à semelhança do que sucede com as *source-of-income rules* do direito norte americano, pelo que a determinação do lugar da fonte de cada tipo de rendimento dever ser efetuada, caso a caso, face a direito interno e convencional. Além disso, o nosso ordenamento jurídico adota frequentemente a técnica da presunções e ficções para delimitar a localização da fonte dos rendimentos. Os conceitos são adotados em sede de IRS no artigo 18º do CIRS.

2.4. Residência fiscal em território português

A distinção entre as pessoas residentes e não residentes no território nacional é de importância decisiva para definir a extensão das respetivas obrigações tributárias. Os sujeitos passivos não residentes, singulares ou coletivos, estão apenas sujeitos a imposto quanto aos rendimentos provenientes de fontes situadas em Portugal, ou seja, estão sujeitos ao regime de ‘*tributação limitada*’ (*beschränkte steuerpflicht*). Por outro lado, os sujeitos passivos residentes, tanto pessoas singulares como coletivas, são tributadas em função do seu rendimento mundial – regime da ‘*tributação ilimitada*’ (*Unbeschränkte Steuerpflicht*) ou princípio da universalidade.

O direito português define expressamente o conceito de residência no que concerne às pessoas singulares, acolhendo uma noção de residência que se situa a meio caminho entre a noção meramente objetiva, baseada no conceito *corpus*, e a noção subjetiva, que exige a presença cumulativa dos dois requisitos, o *corpus* e o *animus*.

Como seria expectável, também no que a determinação da jurisdição tributária sobre as pessoas singulares diz respeito, a legislação portuguesa assenta princípio da residência. Refira-se que este se aproxima também do princípio da nacionalidade, que geralmente orienta a determinação da jurisdição do estado, embora com diferença significativa estando este intimamente associado ao vínculo jurídico da nacionalidade e ao estatuto de cidadania e aquele mais relacionado com conceito real de residência com conteúdo mais fluído, mas também ele menos abrangente em termos de definição de residência.

O regime da residência fiscal português encontra-se previsto no artigo 16º do CIRS, que estabelece critérios para a sua aquisição deste estatuto. Note-se que esta norma registra alterações profundas com a introdução do conceito de residência parcial (Decreto-Lei nº 82-E/2014 de 31 de dezembro).

Na sua redação anterior, eram considerados residentes as pessoas que: (1) no ano a que respeitassem os rendimentos aí tivessem permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados e (2) as outras que permanecessem por menos tempo, em 31 de dezembro dispusessem de habitação em condições, que fizesse supor a intenção de manter e ocupar como residência habitual.

Mantendo-se a segunda condição, a alteração produzida apenas acrescentou à primeira condição que o sujeito passivo devesse permanecer mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, *em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa*. Claramente, a alteração promovia abertura para que o estatuto de residente fosse mais abrangente no tempo não se limitando à exigência de permanência em dias ao tempo decorrido nesse mesmo ano, bastando que essa mesma quantidade de tempo pudesse ser contada em qualquer período de 12 meses desde que a mesma se iniciasse ou terminasse no período em causa.

Esta regra geral acolhe as duas linhas de pensamento relacionadas com o princípio da residência – a objetiva e a subjetiva. Por um lado, considera o sujeito passivo como

residente com base na sua presença física e por outro verifica a existência de *animus*, isto é, a vontade de permanecer no território português (Faustino, 2009).

Releva para efeitos de regime de RNH este conceito de residente. Assim, mesmo para o RNH o sujeito passivo terá que, além de fazer prova objetiva dessa condição, de acordo com (Xavier n.d.), manifestar através de provas subjetivas, a sua intenção de ocupar a residência de forma habitual. Por exemplo, deslocando-se para um outro país num determinado ano para aí exercer a sua atividade profissional de forma permanente mantendo a sua habitação em Portugal e ocupando-a apenas em períodos de conveniência pessoal.

3. RESIDENTES NÃO HABITUAIS

3.1. Motivação para criação do regime de RNH

Portugal criou um regime fiscal particularmente atrativo para quadros altamente qualificados em atividade de elevado valor acrescentado, garantindo as condições fiscais mais favoráveis do que em outros países. A redução do crescimento da atividade produtiva, o agravamento do déficit das contas públicas, o elevado número no índice de aumento do desemprego, a redução do investimento empresarial e um ambiente macroeconómico desfavorável são algumas das razões que justificam e que levaram a criação deste regime fiscal.

O regime fiscal dos RNH, visa os não residentes, trabalhadores independentes ou dependentes, qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, e inclui também os membros de órgãos estatutários e de entidades coletivas, interessados estabelecer uma residência temporária em Portugal. O regime não é aplicado apenas em Portugal, já existindo também em outros países da União Europeia (EU). Em Portugal é considerado um regime privilegiado de tributação, pretendendo-se que seja competitivo em termos fiscais.

Desde a sua criação em 2009, muitos são os estrangeiros que já fixaram a sua residência em Portugal, entre os quais se destacam os profissionais qualificados nos diversos setores de atividade e as pessoas com elevado património (Lambelho et al. 2012), designados por *High Net Worth Individuals* (HNHI), que se movem, essencialmente, por motivos de ordem fiscal (Borges & Sousa, 2011).

Atrair a tributação é possível de duas formas distintas: (1) através do método de isenção ou da eliminação da dupla tributação Internacional dos rendimentos de fontes estrangeiras obtidos por RNH, ou (2) através de uma tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente (incluindo os obtidos em Portugal), auferidos por sujeitos passivos de IRS a quem se enquadre nesta qualificação.

O “regime português não é uma experiência isolada ou pioneira no domínio da tributação do rendimento dos *High Net Worth individuals* ou expatriados”. Inúmeros estados têm adotado formas de tributação privilegiada ou mitigada, dirigida às pessoas com as quais pretendem estabelecer laços não permanentes. (Borges & Sousa, 2011), que consiste na adoção de um regime fiscal próprio de atração destas pessoas.

3.2. A natureza jurídica do regime de RNH

Introduzido pelo Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de setembro, o regime especial denominado de ‘*residência não habitual*’ constitui uma das medidas destinadas a funcionar como meio de ‘atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português’. Esse escopo, na vertente referida, é prosseguido através da concessão de condições de tributação mais favoráveis àqueles que possam beneficiar do regime em questão.

Analisando o contexto legal referente ao novo estatuto de residente não habitual, impõe-se definir qual a sua essência ou natureza jurídico-normativa. Desde logo, se assume que não se trata de um privilégio fiscal ou da prerrogativa de renúncia fiscal ao poder de tributar. Avaliando a redução da taxa e a isenção fiscal, permitida neste regime, pode facilmente ser definido como um benefício fiscal.

Considerando o entendimento de (Mendes, Marta Felipa Ramos, 2011), este novo regime fiscal não constitui nem um privilégio fiscal, nem uma exclusão de tributação, nem uma renúncia ao poder de tributar. Contudo, o fato de prever a redução de taxa em relação à tributação de alguns rendimentos e a isenção de tributação em relação a outros, tende a colocá-lo ao nível de um benefício fiscal. Também partilha desta opinião de (Lousa, 2011).

Será então o regime aplicável aos RNH um verdadeiro benefício fiscal?

O conceito de benefício fiscal, conforme salienta (N. S. Gomes, 1991), é um dos mais “confusos e polémicos”. Ainda assim, é geralmente adotado e compreende os benefícios fiscais em sentido estrito e os incentivos fiscais (J. de C. Amorim, 2012).

Contudo, benefícios fiscais e incentivos fiscais não são sinónimos pois tratam de medidas distintas do ponto de vista económico financeiro até jurídico, na medida em que são instrumentos de política fiscal com funções diferentes sendo as segundas essencialmente dinâmicas, ao contrário das primeiras, que se pretendem, em princípio, estáticas (N. S. Gomes 1991).

Contudo, apesar da discussão em torno do conceito, é consensual que os benefícios fiscais constituem derrogações das regras de tributação, traduzindo-se numa vantagem para o contribuinte e visando um objetivo económico-social (N. S. Gomes 1991).

Neste contexto, revestindo o regime de RNH a natureza de benefício fiscal, os seguintes requisitos devem verificar-se: I) as medidas desagravadoras que constituem o regime devem ser de natureza excecional em relação ao regime regra; II) as medidas devem ter um fundamento extrafiscal e não um fundamento meramente fiscal de arrecadação de receita tributária e III) o fundamento extrafiscal deve ser relevante e superior ao da própria tributação que impede.

3.3. Enquadramento legal

O regime fiscal dos RNH, há muito reclamado, entrou em vigor a partir de 2008 com a aprovação do artigo 126º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o

Orçamento de Estado (OE) para 2009, autorizando o governo a criar um regime fiscal para RNH em sede de IRS. Este regime foi introduzido no CIRS pelo DL n° 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o código fiscal do investimento (CFI), entretanto revogado pelo Decreto-Lei n° 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou um novo CFI.

O artigo 16º, n° 8 do CIRS estabelece o conceito de RNH, considerando residente não habitual em território português o sujeito passivo que, tornando-se fiscalmente residente, não tenha sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

O sujeito passivo deverá solicitar a sua inscrição como RNH, por via eletrónica no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português é até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se torne residente nesse território, nos termos do n° 10 do artigo 16º do CIRS.

A partir do cumprimento dos requisitos estabelecidos neste artigo, o sujeito passivo poderá se beneficiar do regime em território português, por um período de 10 anos consecutivos a contar do ano, inclusive, em que seja considerado residente (artigo 16º n° 9 CIRS), desde que, de acordo com o n° 11 do mesmo artigo, seja considerado residente, em qualquer momento. Portanto, em cada ano, o sujeito passivo deverá ser considerado como fiscalmente residente, para efeitos de IRS.

Se eventualmente o sujeito passivo não tenha usufruído do enquadramento fiscal, por ter perdido a condição de residente ou por não ter exercido a opção legal do direito a ser tributado como RNH em um ou mais anos do período em relação aos 10 anos do benefício, poderá retornar o gozo desse direito em qualquer um dos anos remanescentes, caso seja novamente enquadrado como residente em território português (artigo 16º n° 12 CIRS).

Fazem parte do regime Fiscal RNH as atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, conforme prevê o n° 10 do artigo 72º e o n° 4 do artigo 81º do CIRS. Tais atividades estão definidas na portaria n° 230/2019, 23 de julho, a qual faz referência às atividades de arquitetos, engenheiros e técnicos similares, artistas plásticos e músicos, auditores e consultores fiscais, médicos e dentistas, professores universitários, psicólogos, profissionais liberais, técnicos e investidores, administradores e gestores.

Uma vez que, aquando da entrada em vigor, o processo se mostrou complexo, burocrático e moroso, o mesmo foi alvo de diversas críticas. Contudo em 2012, através da circular 09/2012, de 03 de agosto, muitos desses processos administrativos foram reduzidos e simplificados, facilitando de forma esclarecida a aplicação do regime. No ato de candidatura, a exigência de apresentação de certificados de residência fiscal e de tributação no estrangeiro referentes aos últimos cinco anos, à chegada ao território português desapareceu. Atualmente, basta o sujeito passivo apresentar, no ato de inscrição, uma declaração a comprovar que, nos últimos cinco anos, em relação ao ano em que pretende ser considerado RNH, não foi considerado residente no território nacional.

3.4. A tributação dos rendimentos obtidos em território português

Os residentes não habituais em território português são sujeitos passivos em Portugal desde que não tenham sido residentes fiscais em território português nos últimos cinco anos, nos termos do nº 8 do artigo 16º do CIRS. Só podem beneficiar deste regime os sujeitos passivos que deslocam a sua residência para Portugal e solicitam a Autoridade Tributária (AT) a sua inscrição como RNH no próprio ato de inscrição como residente em Portugal ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive do ano seguinte aquele em que se tornem residentes nesse território, conforme previsto no nº 10 do artigo 16º do CIRS.

Os rendimentos líquidos das categorias A e B do IRS de fonte portuguesa, previstos no artigos 2º e 3º do CIRS, auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, por RNH em território português, são tributados à taxa especial de 20%, sujeitos a procedimento distinto no mecanismo de retenção na fonte, pela entidade contratante, se não for exercida a opção pelo englobamento permitida pelo nº 8 do artigo 72º do CIRS.

Os rendimentos líquidos das categorias A e B, considerados de elevado valor acrescentado, dos RNH em Portugal podem ser englobados por opção dos titulares residentes em território português, conforme estabelecido no nº 10 e 12, do artigo 72º do

CIRS. Se o sujeito passivo optar pelo englobamento dos rendimentos pelos respetivos titulares residentes, deverá observar os pressupostos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.º 2 a 5 e nos n.º 9 e 10, do artigo 72.º do CIRS.

Os demais rendimentos obtidos em Portugal, incluindo os da categoria A e B não considerados como de elevado valor acrescentado, ficam sujeitos ao englobamento, sendo assim tributados de com as taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS.

Contudo, além da taxa especial prevista de 20%, alguns rendimentos poderão estar sujeitos a taxa especial autónoma de 28%, prevista no n.º 1 do artigo 72.º-A do CIRS. Esta taxa incide sobre a parte do rendimento coletável que resulta do englobamento, previsto artigo 22.º do CIRS e do rendimento sujeito a taxa especial, prevista no n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida.

3.5. A tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro

Em relação à tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro, fora do território português, o legislador tende a recorrer ao método da isenção com progressividade, embora mitigada pelas exclusões de rendimentos sujeitos a tributação autónoma no contexto da eliminação da dupla tributação internacional, afim de eliminar a tributação de alguns rendimentos obtidos em fonte estrangeira.

É precisamente isso que se pode observar pela leitura dos n.ºs 4 a 8 do artigo 81.º do CIRS, nos quais se preconizam mecanismos de isenção para os diferentes tipos de rendimento obtidos pelos RNH no estrangeiro.

Quanto aos rendimentos da categoria A obtidos no estrangeiro aplica-se o método de isenção, desde que tributados no mesmo Estado da fonte em conformidade com convenção para evitar a dupla tributação ou sejam tributados no outro país, território ou região nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos não sejam considerados como rendimentos obtidos em território português, de acordo com pressupostos definidos no artigo 18.º do

CIRS. Quanto aos rendimentos das demais categorias, o regime também segue a disciplina de isenção como uma forma de eliminar a dupla tributação jurídica internacional.

Analisando genericamente, podemos afirmar que se estabeleceram três condições para sua aplicação: (1) a tributação no Estado da fonte relativo a categoria A, (2) a perspectiva de tributação nesse estado relativamente às categorias B, E, F e G e por fim (3) a tributação ou não obtenção em Portugal neste caso relativo a categoria H.

3.6. Eficácia da aplicação do regime de RNH

O regime dos residentes não habituais, em vigor desde 2009, tem seguramente levado a que muitas pessoas decidam passar residir em Portugal. Do ponto de vista fiscal, o regime tem-se mostrado eficiente, quer a profissionais que trabalham em determinadas áreas de especialização, que para pensionistas que decidem residir em Portugal.

Um dos objetivos do DL n° 249/2009, de 23 setembro, que introduziu o regime fiscal para os RNH, em sede IRS, foi o de criar, “um novo espírito de competitividade da economia portuguesa, com o qual se pretende estimular a economia nacional e empresarial português” e desta forma, contribuir para dinamizar a economia nacional e captar investimento.

O regime dos RNH pretende atrair para território português profissionais não residentes que sejam trabalhadores de qualificados em “atividades de elevado valor acrescentado”, investidores com elevados investimentos e ainda beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

Os benefícios do regime do RNH são aplicáveis aos sujeitos passivos que obtenham a residência em território português, de acordo com o princípio da territorialidade.

Contudo, observando-se o n° 9 do artigo 16° do CIRS, o sujeito passivo que seja considerado RNH, adquire o direito e o benefício de ser tributado nos termos do regime, pelo período de até 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição neste regime e atendendo aos requisitos de residente em território português.

O espírito por subjacente à redação legislativa é essencial para se perceber de forma clara e objetiva a natureza da sua aplicação e a correspondente justiça fiscal. Como é normal, o legislador não deixou de explicar as bases do diploma no preâmbulo do DL 249/2009.

O primeiro parágrafo afirma que “a crescente projeção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspetiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas de competitividade. Esta circunstância conduz a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.”

Segundo dados extraídos do Relatório de Finanças Públicas (RFP) de análise da proposta de orçamento do estado para 2023, o regime fiscal para os RNH vai fazer crescer a despesa fiscal em sede de IRS entre 2020 e 2023, sendo que em 2020 já representou mais de metade dos gastos com este imposto.

Lê-se que “*entre 2020 e 2023, a despesa fiscal em sede de IRS deverá aumentar 1.062 milhões de euros (68,6%)*“, indica o CFP, um crescimento que “*ficará a dever-se, essencialmente, ao incremento da despesa relacionada com os contribuintes beneficiários do regime de tributação destinado aos residentes não habituais que, de acordo com os dados mais recentes da AT, se situou já em 56,25% do total da despesa fiscal deste imposto em 2020*”.

4. O REGIME ESPANHOL

Levando em conta a proximidade competitiva do país vizinho, afigura-se como relevante a comparação do regime português com o regime espanhol, uma análise às suas características e correspondentes considerações sobre os níveis de atratividade fiscal. Nesta análise podemos agrupar os diferentes regimes em monistas e dualista.

Importa lembrar que no contexto deste tipo de regime excepcional, os sistemas podem ser monistas, de cariz permanente ou temporário, visam residência permanente ou

temporária dos profissionais de elevado valor acrescentado, e podem caracterizar-se por meio duma matriz dualista, como é o caso de Portugal e de Espanha, tendo o objetivo de atrair estrangeiros que pretendam residir quer durante um período de tempo delimitado ou por tempo indeterminado.

4.1. Especificidade dos regimes português e espanhol

À semelhança do que acontece com os restantes países do sul da Europa, Portugal e Espanha também foram alvo de uma política fiscal desleal. Estes países continuam a carecer de uma reforma fiscal de recuperação dos atrasos provocados pelas crises económicas. Segundo Piasna (2018) “a crise económica de 2007-2008 e a grande recessão que se seguiu deixaram cicatrizes profundas nos mercados de trabalho europeus.” Essa crise se acentuou mais nos países do Mediterrâneo.

Especialmente o mercado de trabalho e a estrutura social foram severamente afetados. Verificou-se que a crise atrasou imensamente o progresso social e desenvolvimento destes países. Por outro lado, o baixo nível académico e de desenvolvimento humano que se registam nos países da periferia europeia, continuam a contribuir de forma significativa para a enorme escassez de mão de obra qualificada, afetando assim diretamente o crescimento económico e consequentemente a evolução da receita fiscal. Vários foram os países da periferia europeia, especialmente do sul da Europa, que criaram regimes excecionais de RNH, precisamente para atrair a maior quantidade possível de pessoas com qualificações, visando a mitigação daqueles efeitos.

4.2. Enquadramento legal

O regime fiscal espanhol, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2004, com a publicação da Lei n.º 62/2003, de 30 de dezembro e do Real Decreto n.º 687/2005, de 10 de junho, é um regime, segundo Nascimento et al. (2010), destinado aos estrangeiros que pretendem

residir um curto período de tempo em Espanha, bem como aqueles que se deslocam para aí residirem permanentemente.

O regime espanhol é particularmente favorável aos trabalhadores estrangeiros destacados para o território espanhol. Pressupõe a ausência de residência fiscal em Espanha nos anos anteriores à sua aplicação, tal como sucede com os outros regimes. Este regime permite que os trabalhadores dependentes e membros de órgãos estatutários que obtenham residência fiscal em Espanha em consequência da sua deslocação para desenvolver uma atividade em Espanha possam optar pela tributação como não residentes no ano em que se tornam residentes fiscais e nos cinco anos seguintes, nos termos do artigo 93.º da Lei 35/2006, de 28 de novembro, do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, também conhecida como Ley Beckham (Nascimento et al., 2010; Borges & Sousa, 2011).

A partir de 1 de janeiro de 2015, a Lei 26/2014, de 27 de novembro, alterou a Lei 35/2006, de 28 de novembro, do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluindo do regime os desportistas profissionais mas incluindo a possibilidade de aplicar o regime aos administradores de uma entidade que não tenham participação no capital social de uma sociedade ou, tendo participação, que esta seja inferior a 25%.

Deixa também de ser necessário que os rendimentos de trabalho dependente se realizem efetivamente em Espanha e para uma entidade empregadora residente em Espanha, que os rendimentos de trabalho dependente não estejam isentos de tributação e que as retribuições previstas derivadas de contrato de trabalho não excedam € 600.000 por ano. A partir de 1 de janeiro de 2015, o trabalhador dependente deixou assim de estar obrigado à celebração de um contrato de trabalho com uma entidade empregadora residente em Espanha, ou através de estabelecimento estável aí localizado de uma entidade não residente.

O regime espanhol prevê a cessação das isenções aplicáveis aos não-residentes de Impuesto sobre la Renta de no Residentes e que sejam considerados obtidos em Espanha a totalidade dos rendimentos de trabalho dependente, passando assim a ter em conta todos os rendimentos obtidos para efeitos de determinação da taxa a aplicar, tal como acontece com o regime português com o método da isenção com progressividade.

Os rendimentos obtidos de fonte espanhola, nomeadamente os derivados de dividendos, juros e incrementos patrimoniais, são tributados às taxas de 20%, 22% e 24%, respetivamente.

Os restantes rendimentos (incluindo os de trabalho dependente) são tributados à taxa de 24% até € 600.000 e os que excedam € 600.000, à taxa de 47%, ao passo que, no regime português, são tributados à taxa de 20%.

A eliminação da limitação à retribuição de € 600.000 e da exigência de um contrato de trabalho confere ao regime espanhol um carácter menos exigente, mas não tão favorável como o regime português que prevê uma taxa de tributação de 20%.

Contudo, os sujeitos passivos que obtenham residência fiscal em Espanha em consequência da sua deslocação antes de 1 de janeiro de 2015 poderão optar por aplicar o regime vigente a 31 de dezembro de 2014.

4.3. A comparação com o regime português

Analisaremos neste ponto a comparação do regime RNH português com o regime de *Impatriados* espanhol, considerando para o efeito algumas das suas mais relevantes características. Sistematizamos na tabela seguinte essas características e subsequentemente procederemos à sua análise e correspondentes e eventuais impactos competitivos.

Tabela 1 – Características dos regimes especiais de RNH em Portugal e Espanha

	Portugal	Espanha
Regime fiscal	Residente não habitual	<i>Impatriados</i>
Duração do regime	10 anos	5 anos
Não pode ser residente	5 anos anteriores	10 anos anteriores
Atividade	Exercício de atividade de valor acrescentado	Qualquer atividade
Convenção para evitar a dupla tributação	Aplicável	Não aplicável
Rendimentos tributados	Todos os tipos de rendimento	Todos os tipos de rendimento
Acesso ao regime	Inscrição como RNH	Declaração fiscal
Tributação	Rendimentos categorias A e B: 20% Restantes categorias: taxas normais	Até 600.000,00 €: 24% Acima de 600.000,00 €: 45%
Condições de acesso		Contrato de trabalho em Espanha

Note-se que, uma vez que o regime português visa a clara atração de mão-de-obra mais qualificada, a adesão obriga a que o sujeito passivo exerça uma atividade de valor acrescentado. Em contrapartida, essa limitação não existe no regime espanhol, o que poderá iniciar que o legislador seguiu um espírito mais abrangente na criação do regime, promovendo também e de forma significativa a atração de centros de decisão mediante

obtenção de benefícios fiscais, aplicáveis a grupos empresariais, através a alocação de recursos humanos no país.

Por outro lado, o regime espanhol, ao exigir um contrato de trabalho está também a criar uma barreira para os sujeitos passivos, exigindo-se-lhes que desenvolvam a sua atividade por conta de outrem e não possam aceder ao regime quando preferam esse exercício em nome individual, podendo-se aventar a hipótese do preceito eventualmente ferir o princípio da igualdade e neutralidade fiscais. Sobre este requisito, importa também referir a importância da precedência da formalização do contrato de trabalho em relação à deslocação do sujeito passivo para o território espanhol. Ou seja, não pode deslocar-se para o país e depois celebrar contrato de trabalho com a entidade patronal, sendo condição necessária que o mesmo seja celebrado antes da deslocação física.

Os condicionalismos temporais são, também eles, relevantes no momento em que o sujeito passivo pretende escolher o país em que deseja residir para desenvolver a sua atividade. Nesta matéria, como se pode observar, os dois regimes são diametralmente opostos.

Desde logo, a aplicabilidade temporal do regime espanhol está limitada a 5 anos (no caso português, 10 anos), podendo constituir um fator inibidor para a fixação de residência em território espanhol. Vaja-se, a título de exemplo o que poderia ocorrer caso um trabalhador qualificado conseguisse celebrara um contrato de trabalho pelo período de 6 anos, sendo tributado no âmbito de regime apenas nos primeiros 5 anos de contrato.

Portanto, comparativamente com o regime português, o regime espanhol aplica-se aos sujeitos passivos que sejam considerados residentes fiscais em Espanha, não o podendo ter sido durante os dez anos anteriores à sua deslocação para o território espanhol, ao passo que o regime português prevê um período de ausência de residência fiscal nos cinco anos anteriores. Por outro lado, o regime espanhol tem a duração de seis anos, contados a partir do ano da residência fiscal do sujeito passivo, e prolonga-se nos cinco anos seguintes, ao contrário do regime português que tem a duração de dez anos, contados a partir do ano da residência fiscal, durante o qual o sujeito passivo poderá beneficiar do regime. Acresce que o regime espanhol deixou de conferir qualquer tratamento especial

ao rendimento de fonte estrangeira, enquanto que no regime português os rendimentos de fonte estrangeira estão isentos de tributação.

Por outro lado, para enquadramento no regime de *impatriados*, o sujeito passivo não pode ter sido considerado como residente no território espanhol nos últimos 10 anos (5 anos no caso português). Esta diferença temporal atrai tendencialmente mais para a fixação de residência em Portugal, pois um sujeito passivo que outrora já tenha residido quer num quer noutro país ou em ambos estará menos limitado no caso português para voltar a fixar residência e beneficiar do regime especial.

5. CONCLUSÃO

O regime dos RNH, em vigor desde 2009, tem seguramente levado a que muitas pessoas decidam afixar a sua residência em Portugal. De uma perspetiva fiscal, este regime oferece vantagens significativas, quer a profissionais que trabalham em determinadas áreas de especialização, aos pensionistas, beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro e investidores com elevados investimentos que aqui decidem passar uns anos.

Os benefícios do regime do RNH são aplicáveis aos sujeitos passivos que obtenham a residência em território português, de acordo com o princípio da territorialidade. A eficácia do regime dos RNH, vem-se consolidando no regime jurídico português, atraindo cada vez mais residentes, profissionais com alto valor acrescentado ao território português.

Contudo, nos termos do nº 9 do artigo 16º do CIRS, o sujeito passivo que seja considerado RNH, adquire o direito e o benefício de ser tributado conforme legalmente como tal, pelo período de até 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição neste regime e atendendo os requisitos de residente em território português. Compete à AT atribuir e garantir o cumprimento das limitações próprias decorrentes do estatuto de residente e fiscalizar cada caso em específico.

Em relação ao enquadramento comparativo entre o RNH em Portugal e Espanha, podemos concluir que o regime português é ligeiramente mais vantajoso que o espanhol.

A variação entre as taxas, condições de acesso e tributação são mais atrativas no território português. O enquadramento ao regime espanhol tem a duração de 6 anos, contados a partir do ano de residência fiscal e prolonga-se nos 5 anos seguintes, enquanto que o regime português tem a duração de 10 anos, contados a partir do ano da residência fiscal, neste período o sujeito passivo passa a se beneficiar deste regime.

São muitos os estrangeiros que buscam residir em território português, realizando investimentos para posteriormente solicitar o benefício do regime RNH, de isenção total ou parcial de tributação sobre rendimentos obtidos no estrangeiro ou em território português. Esse benefício fiscal dispõe que o regime português, está em uma situação privilegiada de concorrência fiscal em relação a outros países.

A busca de um melhor planeamento fiscal, eficiente e eficaz, coloca o sujeito passivo num cenário competitivo no qual deve observar e analisar o melhor enquadramento fiscal para os seus rendimentos bem como os benefícios fiscais que possam obter em face aos regimes em vigor em cada país que pretenda fixar residência fiscal.

Em vista da similaridade econômica, financeira e social de todos os países do sul da Europa, projetamos para investigação futura um estudo aprofundado e comparativo de todos os regimes fiscais especiais, criados nestes países com o mesmo objetivo.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Amorim, J. (2012). Benefícios fiscais em matéria de protecção social. In A. Costa, J.

Mendes, L. Gonçalves, & M. Ferrão (Orgs.), I Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais (pp. 191-224). Leiria: Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Tecnologia e Gestão.

Amorim, José Campos. 2018. “A Vantagem Comparativa Do Regime Fiscal Do Residente Não Habitual Em Portugal.” *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal* (31): 1–14.

Barbeiro, P. A. e Carrero, J. M. C. (2010), La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados, 1.a Edição, Gesblibo, S. L., Espanha.

Borges, Ricardo da Palma & Pedro Ribeiro de Sousa. 2011. “O Novo Regime Fiscal Dos Residentes Não Habituais.” *Estudos em memória do Professor Doutor JL Saldanha Sanches*: 709–72, Coimbra, Coimbra Ed.

Constitucional, V I I Revisão. 1976. *Constituição Da República Portuguesa*. Lisboa.

Duarte, Diogo Marçal Martins. 2018. “O Regime Fiscal Dos Residentes Não Habituais.” - Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Escola do Porto
Fiscal, Código tributário e legislação conexa (2019/2020), 21º Edição, Porto Editora, Isabel Rocha e Joaquim Freitas Rocha;

Faustino, Manuel. 2009. “Os Residentes No Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português.” *Ciência e Técnica Fiscal* (424): 99–147. Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos.

Gomes, Nuno de Sá. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

Gomes, Rita. 2005. “Reorganização Empresarial-a Empresa Familiar (Um Modelo).” *Pós graduação de Direito fiscal. Centro investigação Jurídico Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Acedido em* 6(11): 2011.

- Januário, Mário. 2015. “Estatuto Tributário, Particularmente Em IRS, Do Residente Não Habitual Em Portugal (II).” *TOC N.º 181*: 62–71.
- Lambelho, Ana, Jorge Barros Mendes, Luísa Andias Gonçalves, and Marisa Caetano Ferrão. 2012. “I Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais: Actas.”
- Lousa, Maria dos Prazeres. 2011. “Algumas Considerações Sobre o Novo Regime Fiscal Dos ‘Residentes Não Habituais.’” *Estudos em Memória do Prof. Doutor JL Saldanha Sanches*.
- Mendes, Marta Filipa Ramos. 2011. “O Novo Regime Fiscal Do Residente Não Habitual.”- Dissertação de Mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas.
- Mendes, Valter Nuno Dias. 2015. “Incentivos Ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal Do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência Para Atividade de Investimento--Vistos Dourados (Golden Visa).” Instituto Politecnico do Porto (Portugal).
- Mesquita, Raquel Sofia Zé Senhor. 2014. “Portugal o Novo" Paraíso Fiscal" Para Os Estrangeiros: Regime Fiscal Dos Residentes Não Habituais e Os Golden Visas.”
- Nascimento, Rui, Tiago Machado Graça, and Marcos Ramos. 2010. “O Novo Regime Fiscal Do Residente Não Habitual: O Contribuinte Volátil e o Headhunting Fiscal Na Captação de Investimento.” *Os 10*: 857–80.
- Nogueira, Daniela Alexandra Pinto Ribeiro. 2015. “Tributação Das Pessoas Singulares: Residentes, Não Residentes e Residentes Não Habituais.”- Dissertação de Mestrado Direito Fiscal.
- Pereira, Álvaro Santos. 2011. *Portugal Na Hora Da Verdade: Como Vencer a Crise Nacional*. Gradiva.
- Piasna, Agnieszka. 2018. “The Recovery from Crisis in Southern European Countries: Labour Markets and Job Quality.” *IEMed: Mediterranean yearbook* (2018): 47.

Vilelas, José. 2009. “Investigação.” *O processo de construção do conhecimento*.
Lisboa: Edições Silabo.

Xavier, Alberto. “Direito Tributário Internacional. Coimbra: Almedina, 2011.” *Tax
Havens And Tax Evasion*.

Xavier, Alberto. P. (2020) - Direito Tributário Internacional, Coimbra, Almedina.