

**O NOVO REGIME FISCAL
DO RESIDENTE NÃO
HABITUAL**

O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o *headhunting* fiscal na captação de investimento.

Para mais informações, é favor contactar:

Rui Dinis Nascimento
www.avm-advogados.com

Introdução¹

No country ever takes notice of the revenue laws of another. A frase de *Lord Mansfield*² no caso *Holman v. Johnson*³ tem, actualmente, tanto de célebre como de obsoleta. Nesses tempos longínquos, a principal e, porventura, única preocupação subjacente à cobrança de impostos prendia-se com a necessidade de obter o maior número de receitas locais para financiar bens e serviços às populações, sem grande necessidade de competir para a obtenção dessa receita. Viviam-se uma

época de *ensimesmamento* fiscal, por contraposição à actual conjuntura de *race-to-the-bottom* fiscal.

A supressão de fronteiras comerciais e dos principais entraves à livre circulação de pessoas, bens e capitais em resultado de formas de integração regional multinacional (como é exemplo flagrante a União Europeia) e da abertura dos mercados a uma escala planetária, não permitem conceber hoje em dia a fiscalidade como uma mera questão doméstica nem confiná-la a um mero exercício de soberania endógeno. A vertente externa da política fiscal, quer na sua vertente de captação de investimento externo quer sob a forma de incentivos à internacionalização das empresas nacionais em mercados estrangeiros, constitui hoje em dia um factor decisivo de mensuração do desempenho dos Estados na cena económica internacional. As opções de política fiscal de cada um dos intervenientes no mercado global só podem verdadeiramente ser tomadas ponderando as tomadas

¹ Texto publicado na obra “Os 10 Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos”, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, CIJE – Centro de Investigação Jurídico-Económica, Almedina, Maio de 2010, p. 855 – 880.

² Sobre a vida e obra de *Lord Mansfield* ver, enter outros, Heward, E., “A biography of William Murray, 1st Earl of Mansfield, 1705-1793, Lord Chief of Justice for 32 years” (1979), 2 Volumes, Chichester and London.

³ *Holman v. Johnson*, 1 Cowp. 341, 98 Eng. Rep. 1120 (1775) [online] Disponível na Internet via <http://uniset.ca/other/cs6/98ER1120.pdf>.

pelos demais parceiros e concorrentes, ao contrário do que pensava *Lord Mansfield*.⁴

⁴ Sobre as origens, problemática e desafios impostos pela concorrência fiscal internacional ver: OECD, (1998) *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris, OECD); (2000) *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* (Paris, OECD); (2001) *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report* (Paris, OECD); (2004) *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report* (Paris, OECD); Carlos Santos, A. e Clotilde C. Palma (1999), "A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial", *Boletim de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 395, Julho-Setembro, Ed. DGCI, Lisboa pg. 7-36; Santos, A. C., "A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal" (2002) *Ciência e Técnica Fiscal*, Abril – Junho, n.º 406, pg. 157-198 e "Constrangimentos Internacionais ao recurso a medidas fiscais para melhorar a competitividade" (2003) *Fisco*, n.º 109/110, Setembro, Ano XIV, Lex, pg. 34-45; Medina Carreira, H., "Portugal, a União Europeia e o Euro: Ensaio sobre a Tributação e a Despesa Pública" (2001) *Fisco*, Lisboa, pg. 1-38; Easson, A., "Harmful Tax Competition: the EU and OECD responses compared" (1998) *EC Tax Journal*, Volume 3, Issue 1, pg. 1-16; Osterweil, E., "The OECD and the EU: two approaches to harmful tax competition" (1999) *EC Tax Journal*, Volume 3, Issue 2, pg. 88-100 and "OECD Report on harmful tax competition and EU Code of Conduct compared" (1999) *European Taxation*, Volume 39, Número 6, Junho, pg. 198-202; Pinto, C., "EU and OECD to fight Harmful Tax Competition: has the right path been undertaken" (1998) *Intertax*, Volume 26, Issue 12, Dezembro, pg. 386-410; Schön, W., "Tax competition in Europe – the legal perspective" (2000) *EC Tax Review*, Volume 9, Issue 2, pg. 90-105 and "Tax competition in Europe – the national perspective" (2002) *European Taxation*, Volume 42, Número 12, pg. 490; Bruggen, van der E., "State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition" (2001) *Intertax*, Volume 29, Issue 4, pg. 115-139; Edwards, C. e Ruby, Veronique, "International Tax Competition: 21st-Century Restraint on Government" (2002) *Tax Notes International*, Volume 27, Número 1, Julho, pg. 63-110, Field, T., "Tax Competition in Europe and America" (2003) *Tax Notes International*, Volume 29, Número 13, Março, pg. 1235-1245; Ault, H., "Tax Competition: What (If Anything) To Do About It?" *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel, Series on International taxation*, Número 26, pg. 1-8, Easson, A., "Harmful Tax Competition: an Evaluation of the OECD Initiative" (2004) *Tax Notes International*, Volume 34, Número 10, Junho, pg. 1037-1077; Vários autores, "International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty" (2002),

Neste contexto, o fenómeno da concorrência fiscal internacional significa, para a fiscalidade portuguesa, uma oportunidade, na medida em que impõe inevitavelmente uma ruptura profunda com o passado e a inevitável criação de novas estratégias e instrumentos de competitividade fiscal ao serviço da captação de investimento.⁵ Nuns casos deverá ter-se em conta a harmonização do sistema fiscal nacional com os congéneres europeus, de forma a facilitar o intercâmbio e a reciprocidade, noutras deverá procurar-se a redução da carga fiscal, como única forma de não perder, irremediavelmente, potenciais ou já existentes investidores para outros competidores e de forçar a deslocalização do "contribuinte volátil" para ambientes fiscais mais atractivos.

É, neste contexto, que nos propomos analisar o novo regime do residente fiscal não habitual.⁶ Sem qualquer

Commonwealth Secretariat, Londres, pg. 1-317; Vanistendael, F., "How does tax relate to competition in the EU?" (2003) in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa, pg. 15-26.

⁵ Neste sentido, veja-se, por exemplo, o Preâmbulo ao Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro de 2009: "A crescente projecção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspectiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos actuais paradigmas da competitividade. Esta circunstância conduz a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português".

⁶ Repare-se que a necessidade de introdução deste regime vinha já sendo reclamada. A este respeito, o artigo 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro de 2008, que aprovou o Orçamento de Estado para 2009 autorizava já o Governo a criar um regime fiscal para residentes não habituais em IRS. Veja-se, igualmente, o "Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal" (2009) Ministério das Finanças e da Administração Pública, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, pg. 195 na parte em que são identificados algumas questões problemáticas e propostas melhorias no seio do IRS: "2.2 – A título de exemplo da complexidade da lei, consideremos o caso das pessoas singulares: [...] esta pluralidade

intuito ou pretensão de sermos exaustivos, pretende-se apenas chamar a atenção para os principais aspectos do regime recém-criado. A primeira parte deste trabalho deter-se-á na análise dos principais aspectos fiscais que subjazem à aplicação do regime. A segunda parte incidirá sobre a análise comparada de algumas jurisdições onde vigora um regime similar, podendo contribuir para a compreensão das diferenças e, por essa via, para o entendimento das opções legislativas seguidas por cada um. Finalmente, a terceira e última parte chamará a atenção para o impacto do novo estatuto do residente não habitual na aplicação dos Acordos sobre Dupla Tributação (“ADTs”) e suscitará a problemática da medida no âmbito do regime dos Auxílios de Estado em matéria fiscal na União Europeia.

I. O NOVO ESTATUTO FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

A. Introdução e enquadramento geral

O novo estatuto fiscal do residente não habitual⁷ foi criado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de

das hipóteses de enquadramento jurídico (ou seja, esta complexidade legal) ameaça aumentar com a criação da figura híbrida dos residentes não habituais.”

⁷ Não se confunde com o regime opcional para os residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu previsto no artigo 17.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (o chamado “residente virtual”). Neste caso trata-se de permitir a sujeitos passivos residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu quando sejam titulares de rendimentos das categorias A, B e H, obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, optarem pela respectiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português. Em síntese, permite-se a um não residente estar sujeito ao regime aplicável aos rendimentos obtidos por certo tipo de residentes em território português, em virtude da densidade de

Setembro de 2009⁸, diploma que aprovou um pacote de medidas que visam “dar consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa, com a qual se pretende estimular a economia nacional e o tecido empresarial português”⁹ entre as quais se encontra também o Código Fiscal do Investimento.¹⁰ Como veremos adiante em maior detalhe, o regime agora aprovado tem como objectivo atrair dois tipos principais de destinatários: por um lado, aqueles não residentes que se dispõem a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente passando, por essa via, a ser residentes fiscais em Portugal (por exemplo, profissionais independentes, reformados e pensionistas)

rendimentos de fonte portuguesa. No caso dos residentes não habituais, como veremos, o indivíduo que beneficia do regime está obrigado a adquirir residência fiscal em Portugal, muito embora beneficie de taxas de tributação mais vantajosas.

⁸ Artigos 23.º a 25.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro de 2009.

⁹ Ver o Preâmbulo ao Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro de 2009.

¹⁰ A inserção do novo regime fiscal do residente não habitual no âmbito do Código Geral do Investimento sob a epígrafe “Regime Fiscal do Investidor Residente Não Habitual” suscita algumas dúvidas de aplicação, nomeadamente, saber se aquele regime deveria ser de aplicação exclusiva a investidores abrangidos pelo Código Geral do Investimento ou, se pelo contrário, seria de aplicação geral para qualquer indivíduo que preencha os respectivos pressupostos. Entendemos que muito embora a sistemática seguida não esteja isenta de críticas, tendo em conta a redacção do próprio regime e os objectivos que visa atingir, este deve ser interpretado como sendo de aplicação generalizada, não estando limitado aos indivíduos que estejam em condições de beneficiar do mesmo apenas no âmbito do Código Geral do Investimento, excepto em relação aos constantes do Ponto 8 – Investidores, administradores e gestores da tabela anexa à Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro de 2010. Repare-se que é expressamente estabelecido que, nesses casos, a aplicação do regime fiscal do residente não habitual fica sujeita à afectação destes a projectos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento. Finalmente, entendemos que tal limitação não seria aplicável aos quadros superiores de empresas (conceito vago e indeterminado) constantes do Ponto 802 da tabela, excepto na medida em que coincidissem com os cargos previstos no Ponto 801.

e, por outro lado, aqueles não residentes que, sendo trabalhadores dependentes, independentes ou membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas apenas pretendem estabelecer aqui uma residência temporária, em virtude de relações laborais de destacamento (*secondment*) ou de expatriação em Portugal, passando também eles por esta via a ser considerados residentes fiscais em Portugal. Trata-se, em síntese, de atrair para o nosso país actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico através de um incentivo de carácter fiscal.¹¹

B. Os critérios gerais de residência fiscal

Nos termos da lei portuguesa¹², consideram-se residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: (a) hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; (b) tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual; (c) em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território; (d) desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.¹³

¹¹ A tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do regime fiscal do residente não habitual encontra-se em anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro de 2010. Inclui, nomeadamente, as actividades de arquitectos, engenheiros e técnicos similares, artistas plásticos, actores e músicos, auditores e consultores fiscais, médicos e dentistas, professores universitários, psicólogos, profissões liberais, técnicos e assimilados e investidores, administradores e gestores (quanto a estes, ver ressalva constante da nota anterior).

¹² Artigo 16.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”) com a redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro de 2009.

¹³ Teixeira, G., “O Sistema Fiscal Português – A Tributação do Rendimento” (1998), Livraria Almedina, Volume I, Coimbra, pg. 51.

C. O conceito de residente não habitual

Para efeitos de aplicação do regime, consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos critérios referidos na Secção anterior, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea (b) da Secção anterior, não tenham sido tributados como tal em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) em qualquer dos cinco anos anteriores.

Atenta a definição da lei, entendemos poderem ser retiradas algumas conclusões imediatas: (1) que a aplicação do regime fiscal do residente não habitual depende da aquisição da qualidade de residente fiscal de quem pretenda beneficiar do mesmo; (2) que quem pretenda beneficiar do regime fiscal do residente não habitual não tenha sido tributado na qualidade de residente fiscal em sede de IRS em qualquer dos cinco anos anteriores ao período em que pretenda beneficiar do regime; (3) que o facto de quem pretenda beneficiar do regime ter estado sujeito a IRS, ainda que na qualidade de residente fiscal, mas isento do imposto em qualquer dos cinco anos anteriores ao período em que pretende beneficiar do regime, não afasta a aplicação do mesmo; e (4) que o facto de quem pretenda beneficiar do regime ter sido tributado em sede de IRS na qualidade de não residente, isto é, não sendo residente em Portugal tenha sido tributado (e, por maioria de razão, estado sujeito mas isento) em sede daquele imposto por rendimentos obtidos em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores ao período em que pretende beneficiar do regime, também não se veria afastado da aplicação do mesmo.

D. Âmbito temporal de aplicação

Nos termos da lei, o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de dez anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral

dos Impostos.¹⁴ O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada um dos dez anos referidos requer que o sujeito passivo nele seja considerado residente para efeitos de IRS. Caso o sujeito passivo tenha perdido a qualidade de residente fiscal em Portugal durante esse período e, nessa medida, não tenha gozado do regime fiscal do residente não habitual num ou mais anos do período referido, pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, desde que nele volte a ser considerado residente para efeitos de IRS.¹⁵

Finalmente, importa referir que o legislador optou por não impor qualquer limite temporal à renovação do regime, consagrando, por essa via, pelo menos teórica e potencialmente, a natureza ilimitada da aplicação do regime fiscal do residente não habitual. Entendemos que esta opção é exagerada e, em última análise, poderá conduzir a situações de manifesta injustiça no futuro. Basta pensar num indivíduo residente em Portugal que exerça uma actividade de elevado valor acrescentado nas mesmas circunstâncias agora aplicáveis a um residente não habitual mas que nunca tenha beneficiado da aplicação do regime, por evidente não preenchimento dos pressupostos de aplicação do mesmo. Será razoável manter, para além do necessário para atrair e manter por certo e determinado período de tempo, uma situação na qual um contribuinte esteja sujeito a taxas marginais de IRS que poderão ascender a 42% enquanto outro contribuinte beneficia, indefinidamente, de uma taxa máxima de 20%? Veremos, se a longo prazo, a entrada em vigor desta lei não terá um efeito perverso, que consistiria em fomentar nesses profissionais de elevado valor acrescentado a quem o regime não se aplica a vontade de deslocalizarem a sua residência fiscal e respectiva actividade para jurisdições onde possam beneficiar de condições similares àquelas de que beneficiam os seus concorrentes locais. Cremos que a opção do legislador terá sido fixar a receita proveniente dos rendimentos do

¹⁵ Artigo 16.º n.º 8 e 9 CIRS.

residente não habitual, ainda que inferior, o maior tempo possível em território nacional, que de outra forma, previsivelmente, cessaria uma vez findo o limite temporal de aplicação, se o houvesse. Vejamos, afinal, se não arriscamos perder 42% para tentar garantir 20%...

E. Tipo de rendimentos abrangidos

Nos termos da lei¹⁶, são elegíveis para efeitos do regime fiscal do residente não habitual os rendimentos líquidos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) e B (rendimentos empresariais e profissionais) em território português. Reiteramos que não estão abrangidos quaisquer rendimentos das categorias mencionadas, mas apenas e tão-somente aqueles que resultem das actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro de 2010 e obtidos sob a forma de trabalho dependente ou no âmbito de actividades empresariais e profissionais.¹⁷ Isto significa que quaisquer outros rendimentos obtidos por um residente não habitual em território português respeitantes a quaisquer outras categorias estarão fora do âmbito de aplicação do regime fiscal em análise. De igual modo, sendo o residente não habitual, também ele, residente para efeitos fiscais em Portugal, os rendimentos de fonte estrangeira estarão sujeitos a IRS em Portugal em virtude do princípio da tributação universal dos rendimentos obtidos por sujeitos passivos residentes¹⁸, muito embora estes estejam sujeitos a um regime de tributação especial a que faremos referência adiante.¹⁹

¹⁶ Artigo 72.º n.º 6 CIRS.

¹⁷ Para mais desenvolvimentos ver, entre outros, Xavier de Basto, J.G., "IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos" (2007) Coimbra Editora.

¹⁸ Artigo 15.º n.º 1 CIRS.

¹⁹ A este respeito importa desde já referir que os rendimentos da categoria B obtidos pelo residente não habitual de fonte estrangeira só beneficiam do regime especial de tributação (isenção em Portugal) se preencherem os requisitos exigidos na Portaria n.º

F. Taxas

Os rendimentos elegíveis para a aplicação do regime fiscal do residente não habitual beneficiam da aplicação de uma taxa única reduzida de 20%. Basicamente, o regime criado permite que os sujeitos passivos que preencham os pressupostos exigidos para a sua aplicação estejam sujeitos em Portugal, pelos rendimentos elegíveis, à taxa de 20%, em lugar de serem tributados à taxa marginal de até 42%.²⁰

G. Rendimentos de fonte estrangeira – Eliminação da dupla tributação

O método eleito pelo legislador para evitar a dupla tributação dos rendimentos eventualmente obtidos por um residente não habitual no estrangeiro foi o da isenção²¹ com progressividade, isto é, os rendimentos de fonte estrangeira são desconsiderados para efeitos de tributação em Portugal, atendendo-se, porém, ao respectivo montante para a determinação da taxa de tributação a aplicar aos rendimentos que não estão cobertos pela isenção, ou seja, aos rendimentos de fonte doméstica não abrangidos pela taxa de 20%²² aplicável no âmbito do regime fiscal do residente não

12/2010, de 7 de Janeiro de 2010 para actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico.

²⁰ Os incentivos fiscais, deduções e abatimentos aplicáveis em sede de IRS são extensíveis, com as necessárias adaptações, ao apuramento da matéria tributável do residente não habitual.

²¹ À margem daquela que tem sido a tradição portuguesa tanto ao nível da legislação interna como dos acordos de dupla tributação, isto é, a consagração do método de imputação ou método do crédito de imposto. Para mais desenvolvimentos: Pires, M., “Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento” (1984) Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, pg. 362-388.

²² O método de isenção com progressividade só tem relevância quando se estiver face a um imposto progressivo. Por esta razão o legislador exclui expressamente no artigo 81.º n.º 6 CIRS o englobamento para efeitos de determinação da taxa naqueles casos em que a taxa aplicável é única, como os rendimentos previstos no artigo 72.º n.º 6 CIRS.

habitual.²³ Por outro lado, por opção dos titulares dos rendimentos isentos obtidos no estrangeiro, poderá ser aplicado o método do crédito de imposto, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, isto é, neste caso os residentes não habituais serão tributados em Portugal sobre a totalidade dos seus rendimentos, tendo a possibilidade de deduzir ao IRS assim apurado o montante de imposto efectivamente pago no estrangeiro (com algumas limitações).^{24 25}

Assim, aos residentes não habituais em território português que obtenham rendimentos do trabalho dependente no estrangeiro, aplica-se o método da isenção, desde que, alternativamente: (a) sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou (b) 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 de considerar obtidos em território português.²⁶

Por outro lado, relativamente aos residentes não habituais em território português que obtenham rendimentos empresariais ou profissionais no estrangeiro em actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de

²³ Sobre o método de isenção com progressividade ver: Pires, M., “Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento” (1984) Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, pg. 354-361.

²⁴ Com excepção dos previstos nos n.ºs 3, 4, 5 e 6 do artigo 72.º CIRS.

²⁵ Sobre a escolha do método mais apto a evitar a dupla tributação da perspectiva do contribuinte ver Pires, M., “Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento” (1984) Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, pg. 392.

²⁶ Por aplicação dos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º CIRS.

informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico e, bem assim, rendimentos de capitais, prediais e incrementos patrimoniais, aplica-se o método da isenção desde que, alternativamente: (a) possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou (b) possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), interpretado de acordo com as observações e reservas de Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, e, bem assim, desde que os rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português.

Finalmente, relativamente aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos de pensões, aplica-se também o método da isenção, desde que, alternativamente: (a) sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; (b) não sejam de considerar obtidos em território português.

Em síntese, os rendimentos obtidos no estrangeiro estão sujeitos mas isentos de IRS em Portugal, desde que se verifiquem os condicionalismos referidos, nomeadamente que sejam efectivamente tributados, em relação aos rendimentos do trabalho dependente e pensões, ou possam ser tributados²⁷ no país da fonte, relativamente aos rendimentos empresariais ou

²⁷ Em princípio acontecerá sempre que um ADT atribua ao Estado da fonte poderes para tributar o rendimento e este opte por tributá-lo ou sujeite a tributação mas preveja uma isenção do imposto. Entendemos que caso o Estado da fonte opte por não sujeitar esse rendimento a tributação, o método da isenção não seria aplicável e o rendimento em causa estaria sujeito a tributação em Portugal.

profissionais de elevado valor acrescentado, capitais, prediais e incrementos patrimoniais.

II. ANÁLISE COMPARADA

Como já foi amplamente referido, a economia globalizada, a internacionalização dos mercados de trabalho e a livre deslocação de pessoas e capitais têm vindo a revelar-se factores decisivos de adaptação e ajustamento dos regimes de tributação. Neste âmbito, assiste-se à crescente necessidade de atracção para o mercado interno de trabalho das profissões/actividades frequentemente denominadas de *elevado valor acrescentado* como forma de tornar a economia mais competitiva. Este tipo de actividades caracteriza-se pela relativamente fácil agilização e flexibilização entre o centro da actividade económica e a residência de quem a desenvolve, daqui decorrendo que a atracção de conhecimento científico, a inovação e o empreendedorismo, seja desencadeada através da criação de condições fiscais mais favoráveis à fixação de *expatriados* de elevado valor acrescentado.

De um ponto de vista tributário, esta realidade tem sido objecto de atenção, cada vez mais frequente, por parte de países europeus, como o Reino Unido, França, Espanha, Suíça e Holanda, traduzindo-se na adopção e alteração das regras sobre a residência fiscal e na criação de regimes fiscais próprios de atracção dessas pessoas.

Para facilitar a exposição e simplificar a detecção de diferenças entre os sistemas que regulamentam esta matéria, optámos por sistematizar e distinguir os sistemas em *monistas* e *dualistas*: (i) os sistemas *monistas* desmultiplicam-se em sistemas *monistas de cariz permanente* ou *temporário*, consoante os regimes visem apenas a residência permanente ou temporária dos profissionais de elevado valor acrescentado (Reino Unido e França); e (ii) os sistemas *dualistas*, que visam quer estrangeiros que pretendam residir durante um

curto período no país quer aqueles que se deslocam ao país para aí residir indefinidamente (Espanha, Holanda e Portugal). A nossa análise centrar-se-á no regime Espanhol e Holandês (*sistemas dualistas*) e do Reino Unido (*sistema monista de cariz permanente*) e França (*sistema monista de cariz temporário*).

A. Espanha

O regime fiscal mais favorável aplicável a trabalhadores estrangeiros destacados para território espanhol entrou em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2004 com a publicação da Lei 62/2003, de 30 de Dezembro.²⁸ Basicamente, a entrada em vigor da referida lei veio permitir que os sujeitos passivos que obtenham residência fiscal em Espanha em consequência da sua deslocação possam optar por serem tributados como não residentes nos cinco exercícios fiscais seguintes.²⁹ A aplicação do regime fiscal especial depende da verificação dos seguintes requisitos: (i) o sujeito passivo passa a ser considerado residente fiscal em Espanha, não o tendo sido durante os dez anos anteriores à sua deslocação para território espanhol; (ii) a deslocação para o território espanhol seja consequência da celebração de um contrato de trabalho; (iii) a actividade dependente seja efectivamente realizada em território espanhol; (iv) a actividade dependente seja realizada em benefício de uma sociedade constituída em Espanha ou de um estabelecimento estável aí situado de uma entidade não residente; (v) os rendimentos obtidos em virtude da actividade dependente não estejam isentos de tributação ao abrigo da lei que tributa

²⁸ Sobre o sistema vigente em Espanha ver, entre outros, Serrano, F. (2005), *Fiscalidad Internacional* (Centro de Estudios Financieros), 2.ª Edición, Madrid, pg. 108-111; Martín-Abril, D., “El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o régimen de impatriados” (2007) in *Fiscalidad del No Residente: Aspectos conflictivos*, CISS Wolters Kluwer, Setembro, pg. 115-136; *Memento Práctico Fiscal* (2010), Francis Lefebvre Ediciones, Madrid, pg. 15-17.

²⁹ Artigo 93.º da *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español)*. Também chamada Ley Beckham.

os não residentes; e, (vi) a retribuição prevista para cada um dos anos em que vigore o regime fiscal especial não supere EUR 600.000³⁰.

Os contribuintes que exerçam a opção pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para os não residentes (ainda que mantendo a condição de residentes) são tributados à taxa geral de 24% em lugar da taxa marginal de até 43% aplicável a sujeitos passivos residentes.³¹

O regime tem a duração de seis anos, iniciando-se no ano em que o sujeito passivo adquire a qualidade de residente e prolonga-se nos cinco anos seguintes.

B. Holanda

O regime holandês é vulgarmente conhecido como o “regime 30%”. Basicamente, consiste num mecanismo de reembolso das despesas incorridas pelo trabalhador com a actividade desenvolvida na Holanda. Na prática, a entidade empregadora é responsável pelo pagamento ao trabalhador de uma subvenção não tributável correspondente a 30% do rendimento de trabalho tributável do trabalhador. O regime é aplicado momentaneamente

³⁰ Esta última condição foi introduzida pela Lei 26/2009, de 23 de Dezembro de 2009, que aprovou o Orçamento Geral do Estado para 2010 com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010. Repare-se que esta limitação suplementar aliada à exigência já existente de ser requerido um contrato de trabalho para a aplicação do regime fiscal especial, confere ao regime espanhol um carácter mais exigente que o imposto pelo regime português, o qual se aplica também a profissionais independentes e sem limitações quantitativas. Em qualquer caso, foi estabelecido um regime transitório que permite aos trabalhadores que já desfrutavam do regime fiscal especial com anterioridade a 1 de Janeiro de 2010, continuarem a tributar nas mesmas condições, independentemente do respectivo salário anual.

³¹ Repare-se que os rendimentos decorrentes de juros, cessão de capitais próprios a terceiros, dividendos, participação em fundos próprios, transmissão ou reembolso de acções ou participações representativas de capital ou património de organismos de investimento colectivo estão sujeitos à taxa de 18%.

a executivos estrangeiros³², trabalhadores dependentes ou de organizações internacionais sem carácter lucrativo e professores de instituições estrangeiras que temporariamente exerçam a sua actividade no país. No caso holandês, o regime vigora durante um período de 10 anos.

A aplicação do regime holandês depende do preenchimento das seguintes condições: (i) o trabalhador não residente estrangeiro deve ser contratado por uma entidade empregadora residente na Holanda ou através de estabelecimento estável aí localizado de uma entidade não residente; (ii) o empregador deve provar que o trabalhador possui uma aptidão especial (*particular expertise*) não imediatamente disponível no mercado de trabalho holandês; (iii) o requerimento para aplicação do regime deve ser apresentado conjuntamente pelo empregador e pelo trabalhador perante o departamento fiscal de contribuintes não residentes, no prazo de 4 meses após o início da relação laboral; e, (iv) o trabalhador e a entidade empregadora devem acordar por escrito que, para além do salário, aquele terá direito a receber daquela uma subvenção não tributável para despesas decorrentes da estadia ou actividade na Holanda correspondente a 30% do rendimento de trabalho tributável.

C. França

Em França foi criado um regime fiscal mais favorável para os denominados *expatriée interne* ou *impatriées*.³³

O regime francês é aplicável a estrangeiros destacados que exerçam actividades assalariadas como

³² A aplicação do regime não depende de que o trabalhador resida, permaneça ou exerça a sua actividade na Holanda, bastando que seja membro estatutário de uma pessoa colectiva com sede na Holanda.

³³ O sistema francês está regulado (i) pelo artigo 155B do *Côte General des Impôts* ("CGI") modificado recentemente pelo Decreto n.º 2009/389, de 7 de Abril de 2009; (ii) pela Instrução 5 F-13-09, de 7 de Agosto de 2009; e, (iii) pela Instrução 5 K-2-09, de 4 de Agosto de 2009.

trabalhadores dependentes, a trabalhadores independentes e a cargos dirigentes de empresas destacados, por tempo limitado ou ilimitado³⁴, em benefício de uma entidade francesa ou estrangeira com presença em França.³⁵ Os sujeitos passivos que pretendam beneficiar do regime não podem ter sido considerados residentes fiscais em França nos cinco anos anteriores à data de início das funções pelas quais foram destacados, nem ao abrigo de disposições de direito interno francês³⁶, nem ao abrigo de acordo de dupla tributação. Os expatriados que preencham estes requisitos poderão eleger entre beneficiar de uma isenção de 30% da respectiva remuneração total líquida (com um limite de 50%) ou isenção total relativamente ao suplemento de remuneração auferido em virtude do destacamento (*prime d'impatriation*). Por outro lado, os rendimentos obtidos decorrentes da respectiva actividade no estrangeiro beneficiam igualmente de isenção (até 20%), desde que sejam realizados directa e exclusivamente no interesse da entidade para quem o trabalhador exerce a sua actividade. O período de duração da isenção é de cinco anos contados a partir daquele ano em que o sujeito passivo se tornou residente fiscal em França.

D. Reino Unido

No caso do Reino Unido, o regime fiscal aplicável a sujeitos passivos residentes para efeitos fiscais mas temporariamente não residentes (*not ordinarily resident*) e/ou não domiciliados (*not domiciled*) é regulado no

³⁴ Muito embora, pela sua própria natureza, pareça ser principalmente direccionado a residentes temporários.

³⁵ Os sujeitos passivos acima referidos devem ser destacados para França para exercer uma actividade numa empresa aí estabelecida, estabelecimento estável, sucursal ou escritório de representação e não devem ter qualquer ligação prévia com o território francês como, por exemplo, possuir domicílio ou exercer por conta própria actividade em França (Instrução 5 F-13-0, de 4 de Agosto de 2008, Capítulo 1, Secção 1, parágrafo 15).

³⁶ Ver Instrução 5 F-13-0, de 4 de Agosto de 2008, Capítulo 1, Secção 2, Subsecção B, que estatui "*Les salariés et mandataires sociaux ne peuvent bénéficier du nouveau dispositif qu'au titre des années à raison desquelles ils sont fiscalement domiciliés en France au sens des a et b du 1 de l'article 4 B.*"

Finance Act 2008.³⁷ Como se verá adiante, pretendeu-se estabelecer regras especiais de tributação dos rendimentos auferidos por residentes habituais mas que durante um certo período se tornam residentes noutra Estado, regressando depois ao Reino Unido. Pretende-se evitar que os contribuintes deslocalizem a residência para outros Estados de forma a beneficiarem momentaneamente de um regime mais favorável de tributação.

Convém entender, previamente, os conceitos de residência fiscal, residência fiscal temporária e domicílio: (i) considera-se residente fiscal o sujeito passivo que tenha permanecido no território por um período igual ou superior a 183 dias; (ii) considera-se residente fiscal temporário o sujeito passivo que permaneça no país por período superior a 91 dias num ano fiscal; (iii) já o conceito de domicílio é indeterminado, podendo contudo corresponder a domicílio de origem (domicílio adquirido por via paterna no momento do nascimento), de dependência (domicílio adquirido por via do representante legal), de escolha (domicílio adquirido pelo sujeito passivo na escolha do sítio de habitação permanente). Para o que nos interessa, o ponto fulcral é que um indivíduo pode ser considerado residente no Reino Unido e, no entanto, estar domiciliado noutra Estado.³⁸

Até à alteração recente do *Finance Act 2008*, os contribuintes residentes fiscais no Reino Unido que cumulassem a sua qualidade de residentes temporários e não domiciliados ficavam sujeitos a tributação apenas relativamente aos rendimentos obtidos no Reino Unido, estando os rendimentos de fonte estrangeira livres de tributação desde que não fossem *remetidos* para o Reino Unido. Por outras palavras, os residentes fiscais no Reino Unido não eram tributados sobre o rendimento

de origem estrangeira (incluindo mais-valias que permanecessem no estrangeiro) e que não fossem *remetidos* para o Reino Unido (*remittance basis of taxation*).

Com as alterações introduzidas pelo *Finance Act 2008*, estabelece-se que os residentes fiscais que sejam ao mesmo tempo residentes temporários e/ou não domiciliados que tenham permanecido no país por um período superior a sete anos nos últimos nove anos e que optem por beneficiar da não sujeição a imposto dos rendimentos de fonte estrangeira decorrente do princípio *remittance basis* (na medida em que esses rendimentos não seriam tributados em virtude de não serem *remetidos*) paguem GBP 30.000 sobre os rendimentos de fonte estrangeira que não sejam remetidos para o Reino Unido (*remittance base charge*), salvo se esses rendimentos forem inferiores a GBP 2.000. Caso não optem pelo princípio *remittance basis*, serão tributados como residentes fiscais e tributados com base no princípio do rendimento universal. Em síntese, o regime recentemente estabelecido no Reino Unido pretende garantir uma percentagem mínima de receita fiscal relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro por residentes temporários e/ou não domiciliados, ainda quando estes optem por não remeter os rendimentos para o Reino Unido.

III. IMPACTO NA FISCALIDADE INTERNACIONAL E DA UNIÃO EUROPEIA

O regime fiscal do residente não habitual, pela sua óbvia co-relação com outras jurisdições fiscais levanta várias questões do ponto de vista da aplicação dos ADT celebrados por Portugal³⁹ bem como da sua

³⁷ Disponível em http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2008/ukpga_20080009_en_1

³⁸ HM Treasury, Inland Revenue, "Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals: a background paper" (2003), pg. 32.

³⁹ África do Sul, Alemanha, Argélia, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Cuba, Dinamarca, Estónia, Eslovénia, Eslováquia, Espanha, Estados Unidos da América, Finlândia, França, Grécia, Guiné-Bissau, Holanda, Hungria,

compatibilidade com o regime dos Auxílios de Estado, os quais serão objecto de análise seguidamente.

A. O novo estatuto e os Acordos de Dupla Tributação

Não podemos nem pretendemos ser exaustivos na análise do impacto do novo estatuto do residente não habitual no âmbito de aplicação dos ADTs. No entanto, o presente trabalho ficaria incompleto se não chamássemos a atenção para algumas questões e dificuldades que previsivelmente encetarão a interacção entre o novo estatuto e os ADTs.

Tal como referimos inicialmente, o regime fiscal do residente não habitual tem como objectivo atrair dois tipos principais de destinatários, entre os quais se encontram indivíduos não residentes que, sendo trabalhadores dependentes, independentes ou membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas apenas pretendem estabelecer aqui uma residência temporária, em virtude de relações laborais de destacamento ou de expatriação para Portugal. É verdade que para que lhes seja aplicado o novo estatuto tais indivíduos terão de preencher um dos critérios previstos na lei portuguesa para a atribuição da residência. No entanto, dada a natureza das actividades e as características peculiares deste tipo de contribuintes, a que poderíamos chamar de *contribuintes voláteis*, em virtude da sua dispersa conexão pessoal e/ou real com várias jurisdições, são expectáveis conflitos de dupla residência, que os ADTs serão previsivelmente chamados a resolver através do efeito das cláusulas convencionais de *tie-breaker*. Referimo-nos, sobretudo, à possibilidade relativamente remota, mas contudo real, de um eventual conflito de residência fiscal à luz de um qualquer ADT poder conduzir à não atribuição de residência fiscal em Portugal a um indivíduo que pretenda beneficiar do novo

estatuto e, por conseguinte, à inerente incapacidade desse mesmo indivíduo poder beneficiar dos ADT subscritos e negociados por Portugal e, na mesma medida, do regime fiscal do residente não habitual.

Por outro lado ainda, pense-se, por exemplo, que nos termos do novo regime em análise, os rendimentos de trabalho dependente obtidos no estrangeiro por um residente não habitual poderão estar isentos de IRS desde que, existindo um ADT com o Estado da fonte, tais rendimentos *sejam (efectivamente) tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado*. Ora, em regra, e de acordo com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE⁴⁰, os ADTs seguem o princípio da competência exclusiva do Estado da residência para a tributação de rendimentos de trabalho dependente. A regra geral admite excepção apenas no caso do trabalho ser prestado no outro Estado, isto é, a exclusividade da tributação do Estado da residência cessa apenas quando a fonte se localiza no mesmo Estado em que o trabalho é prestado. A articulação desta regra geral (absorvida pela maioria dos ADT assinados por Portugal) com o requisito de tributação efectiva imposto pelo novo regime para a isenção dos rendimentos do trabalho dependente de origem estrangeira poderá suscitar dificuldades de aplicação. Bastará considerar que um residente não habitual em Portugal que aufera rendimentos do trabalho dependente num Estado com o qual Portugal tenha assinado um ADT, só poderá ser tributado no outro Estado (i) se aí residir mais de 183 dias; (ii) se a remuneração for paga por um residente desse Estado; ou (iii) por um estabelecimento estável da entidade empregadora localizado nesse Estado. Na prática, o regime de isenção só se aplicaria caso o trabalhador

Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Noruega, Paquistão, Polónia, República Checa, Republica Eslovaca, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia, Venezuela.

⁴⁰ Artigo 15.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património – Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE (2008) Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, pg. 48 e 357.

residente não habitual (i) prestasse trabalho num estado diferente de Portugal; (ii) cumprisse ao mesmo tempo os requisitos da “residência não habitual”; e (iii) fosse pago por uma sociedade residente nesse outro estado.

Finalmente, no mesmo sentido, veja-se o regime aplicável às pensões obtidas no estrangeiro. Também aqui é exigido que *sejam (efectivamente) tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado* para que possam desfrutar de isenção de IRS em Portugal. Ora, a regra geral constante do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE⁴¹ atribui em exclusivo a tributação ao Estado de residência do beneficiário das pensões. Sendo o residente não habitual residente para efeitos fiscais em Portugal e sendo beneficiário de uma pensão originária de um país com o qual Portugal tenha assinado um ADT, não vislumbramos como poderá o Estado da fonte tributar esse rendimento. Entendemos que, neste caso, a alternativa ter-se-ia de procurar na possibilidade conferida pela lei de aplicação da isenção sempre que tais rendimentos não possam considerar-se obtidos em território português.^{42 43}

⁴¹ Artigo 18.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património – Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE (2008) Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, pg. 49 e 391.

⁴² Artigo 81.º n.º 5 (b) CIRS.

⁴³ Esta norma parece deixar em aberto uma boa oportunidade de planeamento fiscal relativamente aos rendimentos de pensões, em particular para os residentes não habituais de carácter permanente. Nos termos dos ADTs, o Estado da fonte não pode tributar, na medida em que esse poder é conferido em exclusivo ao Estado da residência. Sucede que, também o Estado da residência não tributaria na medida em que o rendimento não se considera obtido em Portugal.

B. Compatibilidade com o Direito Comunitário

Para além das questões colocadas relativamente à aplicação dos ADTs, o novo estatuto do residente não habitual coloca ainda a questão da sua compatibilidade com o regime dos Auxílios de Estado⁴⁴, o qual, representando uma importante limitação à actuação dos Estados-membros em matéria fiscal⁴⁵, poderá nessa mesma medida constituir uma ameaça à concorrência fiscal internacional.⁴⁶

⁴⁴ A este respeito vide o artigo 2.º – Enquadramento Comunitário – do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro de 2009: “O presente decreto-lei é elaborado ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 800/2008, de 6 de Agosto, que aprovou o regulamento geral de isenção por categoria, excepto quando assinalado, em que é elaborado ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, relativo aos auxílios de *minimis*, e respeita os limites do mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional para o período compreendido entre 1 de Janeiro de 2007 e 31 de Dezembro de 2013, aprovado pela Comissão Europeia em 7 de Fevereiro de 2007, a publicitar através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Entendemos que esta referência contemplaria apenas os incentivos conferidos no âmbito do Código Fiscal do Investimento.

⁴⁵ Xavier, A., “Direito Tributário Internacional” (2007) Almedina, 2.ª Edição, pg. 371.

⁴⁶ Sobre a questão do Auxílios de Estado e a fiscalidade ver, entre outros, Terra, B. e Wattel, P. (2001), *European Tax Law* (Terceira Edição, Londres, Haia, Nova York, Kluwer Law International) pg. 16-20, 146-149 e 197-202; Flynn, J., “Anti-Competitive tax breaks: how to attack them under the state aid rules” (2001) *EC Tax Journal*, Volume 5, Issue 2, pg. 101 to 108; Lujá, R. H. C., “Harmful Tax Policy: when political objectives interfere with State Aid rules” (2003) *Intertax*, Volume 31, Issue 12, Dezembro, pg. 484-488 e “Tax Treaties and State Aid: Some Thoughts” (2004) *European Taxation*, May 2004, pg. 234-238; Monti, M., “How state aid affects tax competition” (1999) *EC Tax Review*, Volume 8, Issue 4, pg. 208-210; Pinto, C., “EC State Aid rules and tax incentives: a U-turn in Commission policy? – Part I” (1999) *European Taxation*, Volume 39, Número 8, pg. 295-309 e Part II” (1999) *European Taxation*, Volume 39, Número 9, pg. 343-354; Vajda, C., “Unlawful state aid: what is it and what are its legal consequences” (2001) *EC Tax Journal*, Volume 5, Issue 2, pg. 77-100; Thompson, R., “An overview of the state aid regime” (2001) *EC Tax Journal*, Volume 5, Issue 2, pg. 65-75; Visser, K.J., “Commission expresses its view on the relation

O Artigo 107.º do Tratado de Lisboa⁴⁷ determina que “salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.”

A abundante doutrina e jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre esta matéria tem apontado e analisado os seguintes critérios gerais cumulativos de qualificação de uma medida de natureza fiscal como auxílio de Estado: (i) deve conferir aos seus beneficiários uma vantagem que diminua os encargos que normalmente oneram os seus orçamentos; (ii) a vantagem deve ser conferida pelo Estado ou através dos recursos estatais; (iii) a medida deve afectar a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-Membros; e, (iv) a medida deve ser específica ou ter um carácter selectivo.”

Notamos que a amplitude dos critérios apresentados determinaria que grande parte das medidas fiscais de atracção de investimento dos países da União Europeia pudessem, em última análise, ser consideradas Auxílios de Estado. No caso concreto do regime fiscal dos residentes não habituais em análise, é conferida, efectivamente, aos seus beneficiários uma (i) vantagem patrimonial clara (*flat rate* para rendimentos internos e possível isenção para rendimentos de fonte externa); (ii) a medida foi implementada pelo Estado português e implica, por natureza, uma diminuição da receita (repare-se que em condições “normais” estes sujeitos passivos estariam sujeitos a taxas marginais do

impostos superiores); (iii) é única e exclusivamente aplicável a um tipo específico de “novos residentes”.

Mas em que medida poderá afectar a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-Membros? A proliferação de sistemas fiscais dentro da União Europeia gera, obrigatoriamente, situações de concorrência que só um sistema uniforme e uniformizado poderia eliminar. A concorrência fiscal dá-se quando um “sistema fiscal de uma entidade governamental afecta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais da última entidade”⁴⁸, pelo que tendo em conta esta definição o regime em análise poderia facilmente configurar-se como uma prática de concorrência fiscal. A questão (que extrapola o âmbito desta análise e que apenas se enuncia) será, portanto, saber em que medida é que o regime do residente não habitual poderia considerar-se como afectando a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-membros? Notamos que a competitividade económica na vertente fiscal é uma realidade internacional, cabendo aos Estados, dentro dos limites estabelecidos pelas várias *guidelines* internacionais sobre a matéria a possibilidade de fomentar a sua economia através da política fiscal. Neste sentido, a tentativa do Estado português atrair *massa critica* decorre, sobretudo, de várias medidas similares existentes nos outros Estados-Membros, configurando um incentivo fiscal que garante uma equiparação do sistema fiscal português a outros sistemas fiscais europeus. Nessa medida, não será o novo estatuto apenas o resultado da adaptação do Estado português a uma realidade já testada e posta em prática noutros Estados-membros? Não estarão os Estados apenas a evitar ou a ajustar-se às distorções provocadas pela competitividade?

between state aid and tax measures” (1999) EC Tax Review, Volume 8, Issue 4, pg. 224-228; Panayi, C. H., “State Aid and Tax: the Third Way?” (2004) Intertax, Volume 32, Issue 6/7, pg. 283-306.

⁴⁷ Versão consolidada do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Jornal Oficial da União Europeia 2008/C115/01 de 9 de Maio de 2008, pg. 91.

⁴⁸ Santos, A.C., “A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal” in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional* (2003), Fisco, Lisboa, pg. 153-190.

CONCLUSÕES E NOTAS FINAIS

Entendemos que a criação do regime fiscal do residente não habitual constitui uma oportunidade relevante para que as empresas nacionais captem colaboradores actualmente residentes no estrangeiro, permitindo dotar os agentes económicos portugueses de níveis de *know-how* e experiência internacional mais competitivos. A sua aprovação e entrada em vigor coincidem com o momento em que Espanha altera a sua lei e limita os benefícios do regime até há pouco tempo em vigor pela Lei Beckham, podendo constituir uma vantagem comparativa e um factor de deslocalização da imigração qualificada para Portugal. Por outro lado, cremos que o novo estatuto, poderá constituir também, ainda que em conjugação com o Código Fiscal do Investimento, um factor de competitividade internacional no que diz respeito à atracção de estruturas empresariais com capital estrangeiro interessadas em assegurar um regime fiscal mais favorável aos respectivos quadros e profissionais destacados para Portugal. Em qualquer caso, notamos que existem ainda algumas questões relativas à aplicação prática do novo estatuto, sobretudo ao nível da sua conjugação com os ADTs e da sua compatibilidade com as normas sobre Auxílios de Estado, que só a experiência e o tempo poderão deixar entrever.

O PRESENTE DOCUMENTO CONTÉM APENAS INFORMAÇÃO GENÉRICA E NÃO VISA SER EXPLICATIVO NEM PRESTAR ASSISTÊNCIA JURÍDICA OU OUTRA.

THIS DOCUMENT CONTAINS GENERAL INFORMATION ONLY AND IS NOT INTENDED TO BE COMPREHENSIVE OR TO PROVIDE LEGAL OR OTHER ADVICE.