

APONTAMENTOS SOBRE O TRATAMENTO FISCAL DE EXPATRIADOS EM PORTUGAL E NA EUROPA

Tiago Cassiano Neves¹

A introdução de um regime fiscal especificamente aplicável a expatriados Portugêses é um importante desenvolvimento. Partindo de uma análise comparativa com outros regimes similares disponíveis na Europa, o regime do residente não habitual destaca-se por garantir uma tributação reduzida de determinados rendimentos obtidos em Portugal, aliado ao cumprimento de requisitos bastante flexíveis. Estes elementos positivos são, em certa medida, compensados por um rigoroso catálogo de actividades "elevado valor acrescentado" e pela complexidade relativamente à aplicação do método da isenção quanto a rendimentos de fonte estrangeira. A escolha do modelo e a inclusão de rendimentos de pensões no âmbito do regime, não se encontra, contudo, isenta de dúvidas no plano de política de fiscalidade. A prática da administração fiscal nos primeiros anos de vigência do regime e a necessária clarificação de alguns aspectos técnicos ainda em aberto será essencial para a consolidação deste regime como um dos mais favoráveis na Europa.

The introduction of the special tax regime for inward expatriates into Portuguese tax law is an important improvement. Based on a benchmarking of other similar regimes available in Europe, the Portuguese inward regime stands out for its reduced taxation and flexible requirements. These positive elements are offset by a rather strict list for "high added-value activities" and complexity of the rules. The lack of a financial threshold (as the one recently enacted in Spain) and the lenient exemption method for foreign source income may prove a plus factor for high-net-worth individuals seeking to take residence in Portugal. Challenges still lie ahead as to certain technical features outlined during this article and also whether any foreign "pressure" will spill-over into the regime. In any case, if the Portuguese legislator succeeds to restrain their well-know temptations to change recurrently tax rules, the Portuguese inward expatriate regime may well consolidate itself as a genuine sunny welcome.

1.

1. Introdução

2. Experiência internacional na tributação de expatriados

2.1. *Estrutura base do incentivo fiscal*

2.2. *Definição do âmbito de aplicação*

2.3. *Controlo administrativo*

2.4. *Interacção do regime de expatriados e a residência fiscal nas CDT*

2.5. *Benchmarking de regimes em vigor na União Europeia*

2. 3. Residência fiscal e os Expatriados (*inward e outward*) em Portugal

3.1. *Residência Fiscal em Portugal*

3.2. *Exemplo de um secondment inward permanente (do estrangeiro para Portugal)*

3.3. *Exemplo de um secondment inward temporário (do estrangeiro para Portugal)*

3.4. *Exemplo de um secondment outward (de Portugal para o estrangeiro)*

¹ Garrigues Portugal . Advanced LL.M. International Tax (Leiden), Associado do Departamento Fiscal da Garrigues. Agradeço ao Dr. Fernando Castro Silva pelos valiosos comentários à primeira versão do artigo e aos Dr. Filipe Abreu e Dr. Renato Portela pelo apoio na pesquisa. Obviamente que as ideias e opiniões são da exclusiva responsabilidade do autor bem como eventuais erros ou omissões.

3. **4. O novo regime fiscal do residente não habitual**
4. **5. Breves notas sobre a criação de um regime de expatriados em Portugal**
- 5.1. A oportunidade legislativa do regime dos expatriados
- 5.2. Actividades de elevado valor acrescentado
- 5.3. Deduções à colecta e interacção com o Direito Comunitário
- 5.4. Interação do regime especial com as normas previstas nas CDT
- 5.5. Transparência fiscal internacional
- 5.6. A efectividade da tributação como condição para a isenção
6. **Conclusões**

1. Introdução

A livre circulação de pessoas na União Europeia, a abolição de controlos nas fronteiras, a flexibilização do acesso ao mercado de trabalho aliada à crescente globalização da economia tem tido um considerável impacto na mobilidade da mão-de-obra e no surgimento da necessidade de observar novas tendências como o tratamento fiscal a atribuir aos expatriados.

A mobilidade internacional como opção de carreira assume um papel cada vez mais fundamental na actual estrutura empresarial portuguesa e internacional, o que leva a que os grupos económicos portugueses se vejam na necessidade de assumir, no seio das suas políticas de recursos humanos, a gestão de meios humanos direccionada para fora e para dentro do território nacional.

Os trabalhadores a quem se pede para se deslocarem para fora do seu país de residência (país de origem), por norma são forçados a enfrentar um dilema fiscal, que amiúde pode mesmo implicar o agravamento da tributação dos seus rendimentos por força do regime fiscal do país para onde se deslocam (país de destino). As empresas, essas, muitas vezes assumem os custos fiscais do destacamento.

Nesse sentido, o reforço da mobilidade profissional através de incentivos específicos aos expatriados pode ser visto como um instrumento de promoção de crescimento económico e emprego e de reforço da competitividade e atractividade da economia Portuguesa.

De referir que são várias as jurisdições europeias que já criaram regimes fiscais especificamente desenhados para expatriados, de forma a minimizar certos custos fiscais da própria integração no mercado de trabalho e facilitar a gestão estratégica de expatriados por parte das multinacionais. A Holanda, Dinamarca e a Espanha são nesse capítulo bons exemplos de países que constituíram regimes fiscais favoráveis para expatriados, de forma a atrair trabalhadores qualificados com mobilidade.² Seguindo essas experiências internacionais, o Governo português

² Em geral, POTGENS, Income from International Private Employment (Doctoral Series), IBFD, 2007, Netherlands; L'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine, Les documents de travail du sénat : Série législation comparée; no. LC 192; BETTEN, Income tax aspects of emigration and immigration of individuals, IBFD, Amsterdam, 1998; CALDERÓN Carrero, ALVAREZ Barbeito, Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 309, 2008, pags. 3-56; PÉREZ-BERNABEU, The new tax regime for expatriates in Spain, Intertax. Vol. 34 (2006), no. 5 ; p. 263-271; MOORE, Taxation of inward expatriates, European taxation, Vol. 40 (2000), no. 5 ; p. 175-179; OTTOSEN, Denmark's tax regime for inward expatriates, BIFD, Vol. 54 (2000), no. 12; p. 644-648; VRIES, New tax regime for expatriates: 30%

aprovou recentemente o Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23 de Setembro, o qual introduz no ordenamento fiscal português um regime especial de tributação para os denominados residentes não habituais.

No plano dos países de origem, importa também salientar o resultado positivo dos mais recentes obstáculos à possibilidade do Estados cobrarem os denominados “*impostos de saída*” ou *exit taxes* na sequência do reconhecimento pelo TJCE do efeito restritivo e dissuasor do exercício da liberdade de estabelecimento noutra Estado-Membro.³

Tendo em atenção estes pontos de partida, o presente trabalho assenta, assim, numa primeira análise comparativa de alguns modelos de tributação de expatriados em algumas jurisdições seleccionadas para o efeito, sendo a segunda parte inteiramente dedicada a uma reflexão inicial sobre algumas questões relacionadas com a tributação de expatriados nos termos do novo regime do residente não habituais, aplicável com efeitos a 1 de Janeiro de 2009.

2. Experiência internacional na tributação de expatriados

2.1. Estrutura base do incentivo fiscal

Um levantamento dos vários regimes de expatriados nas jurisdições seleccionadas aponta, desde logo, para um conjunto de possibilidades de estruturar o referido regime, seja através de uma isenção parcial ou de uma taxa de imposto mais reduzida sobre os rendimentos obtidos no país de destino. Dos vários regimes analisados podemos inclusivamente ensaiar uma lista de benefícios fiscais susceptíveis de ser atribuídos aos sujeitos passivos:

- Possibilidade de o expatriado optar pela tributação como não residente no que diz respeito a parte ou à totalidade do rendimento auferido por um período definido de tempo através da tributação a uma taxa única reduzida (de cariz liberatório);
- Isenção de tributação sobre uma parcela de determinado rendimento do expatriado;
- Possibilidade de dedução à matéria colectável do expatriado de despesas relacionadas com a deslocação/expatriação (custos com a nova habitação, cursos de línguas, despesas de deslocação, etc.); e
- Não tributação como trabalho dependente de montantes que visam financiar o processo de expatriação (i.e. subsídios de deslocação atribuídos aos trabalhadores, rendimentos em espécie ou outros custos suportados pela entidade patronal para financiar a deslocação).

Adicionalmente, outras questões de política fiscal são geralmente tidas em consideração na elaboração de um regime fiscal para expatriados, tais como a segurança social ou o tratamento fiscal de planos de acções ou opções de que os trabalhadores expatriados façam parte no momento da partida e/ou regresso ao país de origem. Outro ponto importante diz respeito à inclusão de regras destinadas a resolver eventuais questões relacionadas com a eventual tributação à saída do país de origem.

allowance, European taxation. Vol. 41 (2001), no. 5, p. 172-176.

³ No caso C-9/02, o TJCE consagrou uma importante posição sobre a liberdade de estabelecimento no contexto da legislação francesa em matéria de tributação das mais-valias mobiliárias não realizadas em caso de transferência do domicílio fiscal dos contribuintes para fora de França. No caso em apreço, Lasteyrie du Saillant tinha transferido o seu domicílio de França para a Bélgica, tendo mais-valias potenciais sobras acções que possuía numa sociedade francesa sido sujeitas a uma tributação imediata. Ora, esta tributação imediata foi considerada um obstáculo à livre circulação no espaço comunitário, devendo quaisquer medidas destinadas a preservar o poder de tributar ter de ser estritamente proporcionais e não envolver custos desproporcionados para o contribuinte. Assim sendo, O TJCE não exclui a possibilidade do Estado de origem ou partida poder exigir uma declaração fiscal no momento da transferência de domicílio, ficando contudo o exercício do poder de tributar suspenso até ao momento da efectiva alienação.

2.2. Definição do âmbito de aplicação

Além da forma como o regime fiscal é estruturado, é frequente que este tipo de regimes assentem em critérios específicos para determinar o grupo alvo que se pretende atingir, sejam eles apenas quadros técnicos, científicos ou trabalhadores em regime de contrato de trabalho.

A título de exemplo, na Bélgica o regime de expatriados é apenas concedido a administradores, gerentes, especialistas altamente qualificados e investigadores que foram colocados de forma temporária por uma sociedade ou entidade não residente.

Na Holanda, os indivíduos que beneficiam do regime de expatriados devem ter conhecimentos específicos (“*know-how*”) que não estão disponíveis no mercado de trabalho doméstico. Estes conhecimentos específicos são determinados recorrendo:

- a. Ao nível de formação do trabalhador;
- b. À comparação do rendimento líquido do cargo a ocupar na Holanda com aquele auferido no Estado de origem; e
- c. À experiência de trabalho do sujeito passivo por referência àquele ramo de actividade.⁴

Na Suécia, uma isenção parcial é atribuída a elementos de direcção temporariamente deslocados naquele país e afectos a uma empresa residente ou estabelecimento estável de uma sociedade não residente. Para se qualificar, o trabalhador deverá obter a aprovação de um comité desde que:

- a. O emprego esteja associado a um tipo de trabalho que requer formação específica; ou
- b. O trabalhador desempenhe tarefas de investigação e desenvolvimento em respeito aos quais existem sérias dificuldades de recrutamento na Suécia, ou no caso do trabalhador ocupar cargos chave ou de administração.

Apesar de o objectivo tornado público ser por vezes o de incentivar o repatriamento de técnicos altamente qualificados do próprio Estado que se encontram deslocados em países terceiros, vários dos regimes não exigem contudo quaisquer aptidões especiais ou uma posição de chefia dentro da empresa para a aplicação do regime (e.g. Espanha). De referir que alguns regimes, como acontece com o dinamarquês, excluem expressamente os membros de órgãos de sociais das empresas para os quais foram destacados.

Outro requisito geralmente associado a este tipo de regimes diz respeito à necessidade do destacamento estar relacionada com a celebração de um contrato de trabalho local.⁵ A título de exemplo, este requisito fica cumprido em Espanha quando se inicia uma relação laboral com um empregador em Espanha ou quando o destacamento tenha sido ordenado por um empregador e exista uma carta de destacamento deste para um estabelecimento estável do empregador localizado em Espanha.

2.3. Controlo administrativo

⁴ De referir que considera-se que este critério encontra-se verificado sempre que o trabalhador tenha desenvolvido a sua actividade durante dois anos e meio numa actividade comparável.

⁵ Assim sendo, este tipo de regimes exclui muitas vezes aqueles que se deslocam para o país de destino e apenas posteriormente concluem um contrato de trabalho.

Finalmente, os aspectos administrativos são igualmente importantes para garantir o efectivo cumprimento das condições subjectivas e objectivas e assim cumprir o objectivo de política fiscal subjacente. Assim, na generalidade das jurisdições analisadas é necessário submeter um requerimento às autoridades fiscais ou a um comité criado para o efeito para que o regime possa ser aplicado.

Por vezes, o ónus de apresentar o requerimento a solicitar às autoridades fiscais a aplicação do regime especial para expatriados recai sobre a entidade patronal, mantendo-se o regime enquanto perdurarem as condições para a sua aplicação (e.g. Holanda). Nessa medida, em alguns casos é mesmo exigida a apresentação de elementos adicionais anualmente, de forma a comprovar a manutenção dos requisitos de aplicação do regime. Adicionalmente, o incentivo tem o geralmente o âmbito temporal limitado de forma a evitar que se aplique “*ad infinitum*” (geralmente variando entre 3 e 10 anos).

2.4. Interacção do regime de expatriados e a residência fiscal nas CDT

Uma vez que este tipo de regimes introduzem muitas vezes conceitos de residência próprios (fictícios) que resultam na tributação como não residente ou na aplicação de um regime especial a uma pessoa que numa situação normal seria residente fiscal, coloca-se a questão da interacção desses conceitos de direito interno com as Convenções para Eliminar a Dupla Tributação (CDT).

O estatuto de residente fiscal num determinado país é crucial para invocar a aplicação de uma CDT, seja para beneficiar do artigo 15.º relativo a rendimentos derivados de trabalho dependente ou outras categorias de rendimento. No entanto, as CDT apenas se aplicam “a pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”. Assim sendo, apenas pessoas que sejam residentes fiscais nos termos do artigo 4.º podem beneficiar das próprias CDT.

A dúvida reside em saber se um regime de isenção ou redução da carga de imposto para expatriados que adquiram residência (temporária) numa determinada jurisdição (país de destino) deverá ter em conta a necessidade de aplicar as CDT em relação a rendimentos de fonte estrangeira (i.e. obtidos de países terceiros).

A experiência do regime de expatriados belga fornece um bom exemplo como este tipo de questões surgem na prática. O regime previsto na Circular Administrativa de 8 de Agosto de 1983 permite a aplicação de um regime fiscal especial a executivos estrangeiros temporariamente destacados para trabalhar em empresas pertencentes a grupos internacionais e que passa pela sua tributação como não residentes na Bélgica. De acordo com esse regime, apenas as pessoas singulares que têm o estatuto de não residente durante a sua estada na Bélgica podem beneficiar do regime fiscal. No que diz respeito à relação entre o conceito de residência doméstico e as CDT a Circular estabelece que as pessoas singulares que beneficiam do regime especial são considerados como não residentes e nessa medida não podem invocar as CDT belgas. Segundo a administração fiscal belga, o estatuto de expatriado concedido pela Circular opera na base de um não reconhecimento de residência na Bélgica, recusando-se esta a emitir quaisquer certificados de residência para efeitos da aplicação de uma CDT. Os expatriados podem, contudo, obter uma declaração das autoridades fiscais belgas referindo que o contribuinte vive na Bélgica mas é contribuinte com um estatuto de não residente.

No caso holandês, o facto de os expatriados poderem optar, conjuntamente com o regime de isenção de 30% dos rendimentos de trabalho dependente, por serem tributados como não residentes fiscais em relação a rendimentos passivos, tem igualmente como consequência a consideração destes expatriados como não residentes na Holanda para efeitos das CDT celebradas com a Holanda.⁶

⁶ Na Holanda, o imposto sobre o rendimento de pessoas singulares é cobrado com base num regime de “três categorias estanques”, no qual a primeira categoria engloba rendimentos de trabalho e prediais (Box I), a segunda categoria engloba rendimentos

Em qualquer caso, existe um aceso debate doutrinal e jurisprudencial em várias jurisdições sobre a qualificação de uma pessoa singular que beneficia de um regime fiscal especial no país de acolhimento (podendo inclusive manter ligações ao seu país de origem) como residente fiscal nesse país à luz das CDT tema esse que voltaremos a abordar nos comentários finais aquando da análise do regime do residente não habitual.⁷

2.5. *Benchmarking* de regimes em vigor na União Europeia

O seguinte quadro apresenta um resumo dos principais regimes de expatriados actualmente em vigor na União Europeia:⁸

Estados	Âmbito	Benefícios Fiscais	Limitações	
Áustria	Regime Geral	Determinadas despesas são dedutíveis à matéria colectável: (i) custos de mudança de habitação; (ii) despesas associadas a uma segunda residência no Estado onde se desenvolve o trabalho, desde que o expatriado mantenha a sua residência no Estado de origem; (iii) despesas com escolas privadas frequentados pelos filhos do sujeito passivo, e (iv) despesas de viagem até à residência de origem.	- Sujeito passivo deverá não ter residido no território da Áustria nos dez anos anteriores à da aplicação do regime; - Limitado a um período máximo de 5 anos.	
	Regime Especial	Indivíduos que desenvolvem actividades de investigação, desportistas e artistas	Compensação pela sobrecarga fiscal derivado da deslocação	- Limitado aos rendimentos que não sejam considerados de fonte austríaca para não residentes
Bélgica	Regime Especial	Executivos e investigadores não nacionais, colocados de forma temporária em determinadas sociedades ⁹	Tributação como não residentes: rendimentos de fonte estrangeira estão isentos, bem como retribuição paga em conexão com actividades profissionais exercidas fora da Bélgica. Certas despesas suportadas pelo empregador ¹⁰ são consideradas despesas do empregador e, dentro de certos limites estão isentos de tributação na esfera do trabalhador. ¹¹	- Regime dependente de aprovação das autoridades fiscais. - Não existe um limite temporal, mas os incentivos fiscais deixam de produzir efeito quando os factos comprovem que o indivíduo já não está na Bélgica numa base temporária.

de mais-valias de “participações substanciais” (Box II) e rendimentos da poupança e investimento (Box III).

⁷ POTGENS, Income from International Private Employment (Doctoral Series), IBFD, 2007, Netherlands

⁸ Uma nota para referir que este tipo de incentivos fiscais quando direccionados a pessoas físicas (e não a empresas) não deverão considerar-se abrangidos pelas regras comunitárias que auxílios estatais. Em termos genéricos, estas regras estabelecem que os auxílios estatais (sob a forma fiscal) são, em princípio, incompatíveis com o mercado comum europeu, complementando no entanto essa proibição com varias derrogações destinadas a abranger situações consideradas de interesse comunitário (e.g. auxílios às pequenas e médias empresas, inovação, ambiente ou capital de risco).

⁹ Nomeadamente, uma sucursal ou filial de uma sociedade não residente ou uma sociedade residente que faz parte de um grupo internacional.

¹⁰ Tais como custos de despesas de mudança de habitação, subsídio de alojamento, custos com uma viagem anual ao Estado de origem, igualização fiscal, subsídio de custo de vida, etc...

¹¹ €11.250,00 para executivos que trabalhem em empresas produtivas, e €29.750,00 para executivos que trabalhem em funções de coordenação ou em centros de pesquisa.

Estados		Âmbito	Benefícios Fiscais	Limitações
Dinamarca	Regime Especial	Indivíduos que se tornarem residentes para efeitos fiscais ao se empregarem na Dinamarca, sendo o empregador residente ou uma sucursal na Dinamarca de uma entidade não residente. Também abrange trabalhadores não residentes envolvidos em projectos de pesquisa previamente aprovada.	Possibilidade de optar pela tributação a uma taxa especial de 25% sobre o rendimento bruto, deduzido das contribuições obrigatória para a segurança social (de 8%), não se concedendo qualquer tipo de crédito de imposto.	<ul style="list-style-type: none"> - expatriado não pode ter sido sujeito passivo de imposto na Dinamarca nos três anos anteriores à contratação; - expatriado não participa, nem nunca participou, directa ou indirectamente, na gestão, controlo ou capital da entidade empregadora nos cinco anos que antecedem a contratação; - o expatriado não foi enviado para o estrangeiro pela mesma entidade antes da colocação na Dinamarca; - o expatriado não foi enviado para estudos a nível de doutoramento com subsídios públicos; - o emprego é temporário, devendo durar entre seis e trinta e seis meses (é possível mudar sucessivamente de emprego, desde que o período total seja respeitado); - o salário bruto exceda um certo montante por mês (DKK 61.700 em 2008) depois de deduzidas as contribuições para a segurança social, fundo de pensões.¹²
Espanha	Regime especial	Indivíduos que se tornaram residentes para efeitos fiscais quando se empregaram na Espanha com um empregador residente ou com uma sucursal na Espanha de um empregador não residente	Possibilidade de optar pelo regime de tributação dos não residentes (taxa de 24% para a generalidade dos rendimentos, excepto mais-valias que são tributadas a 18%)	<ul style="list-style-type: none"> - Deslocação deve resultar de contrato de trabalho.¹³ - O sujeito passivo não deverá ter residido em Espanha nos 10 anos anteriores. - Trabalho efectivamente desenvolvido em Espanha.¹⁴ - Trabalho seja realizado a favor de uma entidade residente em Espanha ou um estabelecimento estável de uma entidade não residente.¹⁵ - Rendimento sujeito e não isento de IRNR. - Aplicação limitada a 5 anos.

¹² O último limite não é aplicável em caso de trabalho de investigação.

¹³ Esta condição fica cumprida quando se inicia uma relação laboral, ordinária ou especial ou estatutária com um empregador em Espanha ou, quando o destacamento tenha sido ordenado por um empregador e exista uma carta de destacamento deste e o contribuinte não obtenha rendimentos que se considerariam obtidos mediante estabelecimento permanente situado em território espanhol.

¹⁴ Esta condição fica cumprida quando ainda parte dos trabalhos sejam prestados no estrangeiro, sempre que a soma das retribuições correspondentes aos citados trabalhos não exceda 15% ou 30% (se os trabalhos são efectuados para outra empresa do grupo fora do território espanhol) de todas as contraprestações do trabalho recebidas em cada ano.

¹⁵ No caso do destacamento ocorrer no seio de um grupo de empresas, é necessário que o trabalhador seja contratado por uma empresa do grupo residente em Espanha ou que o destacamento para território espanhol tenha sido ordenado pelo empregador.

				- a partir de 2010, as retribuições sujeitas ao regime especial não podem exceder 600.000 euros anualmente. ¹⁶
--	--	--	--	---



¹⁶ O objectivo subjacente a esta recente alteração em Espanha assenta na decisão de evitar a aplicação do regime especial a pressupostos diferentes daqueles que estiveram na base da sua criação, sujeitando à taxa progressiva de 43% os sujeitos passivos que obtenham rendimentos que excedam o limite de €600.000. Foi igualmente incluída uma cláusula de direito transitório com o intuito de excluir destas limitações os contratos concluídos antes de 1 de Janeiro de 2010.

Estados		Âmbito	Benefícios Fiscais	Limitações
Finlândia	Regime especial	Especialistas e altos quadros que se qualifiquem para estes efeitos ¹⁷	Possibilidade de optar pela tributação da remuneração à taxa especial de 35%. O imposto incide sobre o montante bruto da remuneração devida pelo trabalho desenvolvido no país, sem deduções. O restante rendimento é tributado segundo o regime geral aplicável aos residentes.	<ul style="list-style-type: none"> - Requerimento dirigido às autoridades fiscais. - Limitado a 48 meses.
França	Regime Geral	Quadros ou gerentes estrangeiros que são enviados para França e nacionais franceses a trabalhar no estrangeiro para uma sociedade não nacional que sejam enviados para França para trabalhar de forma temporária	<ul style="list-style-type: none"> - Isenção de tributação para “subsídios para compensação de expatriação”¹⁸ - Dedução de contribuições à segurança social de outros Estados - contribuição para planos de reforma no país de origem até ao limite estabelecido para residentes na França. 	<ul style="list-style-type: none"> - Período máximo de 5 anos. - O sujeito passivo não deverá ter residido na França nos 10 anos anteriores. - Cláusula de salvaguarda¹⁹
França	Regime especial de centros gerais de operações e centros logísticos	Expatriados colocados em locais centros gerais de operações centros logísticos. ²⁰	<p>A remuneração paga é classificada em uma das categorias (A, B ou C).</p> <p>Rendimentos da categoria A (i.e. reembolso de despesas de deslocação) estão isentos de tributação ao nível do trabalhador e do empregador.</p> <p>Rendimentos da categoria B (contribuições para a segurança social e igualização da tributação) estão isentos para o expatriado, mas são levado em conta na determinação da matéria colectável do empregador.</p> <p>Rendimentos da categoria C (reembolsos de despesas privadas) está sujeito a tributação nos termos gerais.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Período máximo de 6 anos. - Requerimento dirigido às autoridades fiscais.

¹⁷ Para qualificar para o regime, é necessário que o empregado estrangeiro seja (a) um professor numa instituição académica, (b) investigador (sem fins lucrativos), ou (c) um especialista a receber pelo menos EUR 5.800 por mês durante todo o período em que estiver empregado. Adicionalmente o trabalhador não poderá ter nacionalidade finlandesa ou ter residido na Finlândia nos cinco anos que antecedem o pedido de aplicação do regime.

¹⁸ Por exemplo, subsídios pela diferença de custo de vida, tais como alojamento, custos da mudança, bem como custos fiscais e sociais.

¹⁹ Segundo a cláusula de salvaguarda, o Rendimento sujeito em França não poderá ser inferior ao de um trabalhador francês a exercer as mesmas funções na mesma empresa ou local semelhante.

²⁰ Expatriados poderão beneficiar do regime no que respeita a rendimentos de categoria A. No entanto, são tributados sobre a totalidade dos rendimentos classificados como sendo de Categoria B e C.

Estados		Âmbito	Benefícios Fiscais	Limitações
Holanda	Regime especial	Quadros estrangeiros, outros empregados de empresas ou organizações não governamentais, professores estrangeiros de escolas internacionais a exercer o seu emprego de forma temporária na Holanda.	<ul style="list-style-type: none"> - Tributação como residentes dos rendimentos de trabalho e prediais. - Isenção de tributação de subsídio de deslocação até 30% do valor do salário base. Pode ser recebido um montante adicional para despesas de formação em escola internacional dos filhos do sujeito passivo. <p>Os expatriados têm ainda direito a deduções pessoais e reembolso de excessos de tributação. Nos rendimentos de participações sociais, investimentos e poupanças, são tratados como não residentes.²¹</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Os indivíduos devem ter conhecimentos em áreas onde mão-de-obra qualificada é rara na Holanda²² - Período máximo de 10 anos, normalmente concedido por 5. - Requerimento dirigido às autoridades fiscais.
Itália	Regime especial	Investigadores que iniciem o seu trabalho entre 2 de Outubro de 2003 e 1 de Outubro de 2008.	Rendimentos de trabalho e rendimentos profissionais estão isentos em 90% de tributação em impostos sobre o rendimento e totalmente isentos de imposto regional.	- Período máximo de 3 anos.
Malta	Regime especial	Indivíduos com residência em Malta com base numa autorização de residência permanente, emitido nos termos da legislação de imigração do Estado.	Taxa especial de 15% sobre rendimento auferido ou remetido a Malta (com um mínimo de tributação de MTL 1.800 (2008), depois de levar em conta créditos de imposto que possam ser aplicáveis).	Requerimento dirigido às autoridades fiscais, com autorização dependente da verificação de certas condições.
Suécia	Regime especial	Membros chave da hierarquia das empresas ²³	<ul style="list-style-type: none"> - 25% do rendimento do sujeito passivo está isento - Isenções para certo tipo de subsídios.²⁴ 	<ul style="list-style-type: none"> - Período de 3 anos. - Requerimento dirigido às autoridades fiscais.

²¹ No entanto, podem optar por serem tributados como residentes por referência a estes rendimentos.

²² O critério inclui a necessidade de formação altamente especializada e experiência laboral de pelo menos 2 anos e meio, bem como um salário elevado.

²³ O empregador deve residir na Suécia ou ser um estabelecimento estável localizado na Suécia. O sujeito passivo deve ocupar um cargo de gerência ou outra posição chave, ou então o trabalho desenvolvido deve dizer respeito a áreas de grande especialização em que dificilmente se obteria trabalhadores qualificados na Suécia. O sujeito passivo deve ser um estrangeiro que não foi residente na Suécia para efeitos fiscais nos cinco anos que antecedem a colocação.

²⁴ Reembolsos de despesas de deslocação, duas viagens anuais ao Estado de origem para o trabalhador e a sua família, e despesas escolares com descendentes do sujeito passivo estão isentos. Estas despesas ficam igualmente excluídas da base de cálculo de contribuições à segurança social.

5. 3. Residência fiscal e os Expatriados (*inward e outward*) em Portugal

Frequentemente, os expatriados podem ser, nos termos da legislação interna de cada Estado, simultaneamente considerados residentes, para efeitos fiscais no seu país de origem e em outro Estado onde permanecem fisicamente (país de destino). Tal hipótese pode surgir tanto no caso de destacamento *inward* (do estrangeiro para Portugal) como *outward* (de Portugal para o estrangeiro).

Nessa medida, será importante neste capítulo revisitar alguns dos elementos essenciais relativos à residência fiscal e à tributação de trabalho dependente obtido por residentes e não residentes em determinados casos concretos.

3.1. Residência Fiscal em Portugal

O princípio da residência fiscal é essencialmente o primeiro pilar que determina que o pagamento do imposto sobre o rendimento de uma determinada pessoa física se faça no Estado onde esta reside, sendo que nesse caso a tributação incidirá geralmente sobre a totalidade dos seus rendimentos auferidos (indistintamente do local onde esses rendimentos tenham sido produzidos ou obtidos).²⁵ Em determinadas jurisdições, as pessoas com direito ao estatuto de residente mas que não possuem o que se pode considerar uma ligação permanente ou domicílio são apenas tributadas pelos rendimentos obtidos de fontes externas na medida em que esses rendimentos sejam efectivamente repatriados ou transferidos para esse Estado.²⁶

O sistema fiscal português, nesta matéria, segue a maioria dos outros sistemas assentes no princípio da residência para os sujeitos passivos considerados residentes (i.e., obrigação mundial dos residentes – *worldwide income*) e no princípio da fonte sobre os sujeitos passivos considerados não residentes (i.e. obrigação fiscal limitada ou territorial dos não residentes – *source taxation*).²⁷

Nos termos da legislação fiscal portuguesa, são residentes em território português as pessoas físicas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- Tenham nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- 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;
- 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; ou
- Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Não obstante, são sempre consideradas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo. O cônjuge que não tenha permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados em território português pode, contudo, não ser considerado residente em Portugal, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre

²⁵ Cfr. MESQUITA, As Convenções sobre Dupla Tributação, 1988, p. 82-95; MORAIS, Dupla Tributação Internacional em IRS, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1 (Abril 2008), p. 111-127; COURINHA, A tributação dos cidadãos portugueses no estrangeiro à luz do artigo.15.º do Modelo de Convenção da OCDE, in Fiscalidade, n.º 17 (Janeiro 2004), p. 55-71.

²⁶ Um exemplo é o regime *remittance basis of taxation* estabelecido no Reino Unido e recentemente alterado.

²⁷ Em contraponto à tributação dos residentes numa base mundial sujeita às taxas progressivas de IRS, a tributação de não residente em território nacional pode operar através de retenção na fonte a uma taxa fixa com carácter liberatório.

a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação apenas pelos rendimentos obtidos em território português.²⁸

De referir que são, ainda, consideradas residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que transfiram a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.²⁹

Importa recordar que as regras de tributação aplicáveis são, em primeiro lugar, as decorrentes da aplicação da legislação fiscal interna portuguesa, podendo, contudo, estas regras serem afastadas ou limitadas pela aplicação de alguma Convenção para evitar a dupla tributação (CDT) celebradas por Portugal.

Assim sendo, nas situações em que ambos os Estados considerem determinado indivíduo como residente à luz das legislações doméstica, haverá que recorrer às regras de desempate previstas na própria CDT. O teste final da residência à luz das CDT sobrepõe-se assim ao regime doméstico, sendo que para esse efeito o parágrafo 2 do artigo 4 das CDT celebradas por Portugal contem uma série de testes ou critérios para a resolução da questão da dupla residência das pessoas singulares.

Quando uma pessoa for residente simultaneamente em duas jurisdições:

- Será considerada residente do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição.
- No caso de ter uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);
- No caso de o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado Contratante em que permaneça habitualmente;
- No caso de permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional;
- Por último, no caso de ser nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes de ambos os Estados resolverão o caso através de procedimento amigável à luz do artigo 25.º.

3.2. Exemplo de um secondment inward permanente (do estrangeiro para Portugal)

Caso I – Destacamento do Reino Unido para Portugal

SR. PARAFICAR foi destacado por um grupo empresarial britânico para Portugal por um período de 4 anos (Janeiro de 2008 a Dezembro de 2011) tendo para o efeito viajado para Portugal com o seu agregado familiar. A remuneração do SR. PARAFICAR estará a cargo de uma sociedade residente para efeitos fiscais em Portugal. No ano 2008, SR. PARAFICAR é considerado

²⁸ O critério da residência por dependência, apesar de previsto no CIRS não é aplicável num quadro da existência de uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT). Sobre estas noções, Maria Margarida Cordeiro MESQUITA, As Convenções sobre Dupla Tributação e Rui Duarte Morais, Dupla Tributação Internacional em IRS, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2007, Número 1 – Primavera.

²⁹ Esta norma é um tipo de *trailing tax*, a qual no caso de existir uma CDT com o país de destino não deverá ser aplicável (com excepção nos casos em que própria CDT expressamente permita essa extensão de tributação). Cf. GOLDBERG et al, Taxation Caused After or by a Change of Residence, Tax Notes International, 2000.

residente para efeitos fiscais em Portugal à luz das regras internas uma vez que detinha residência em Portugal a 31 de Dezembro com intenção de permanecer e permanece em Portugal mais de 183 dias. SR. PARAFICAR não é considerado residente fiscal em mais nenhum Estado.

A consequência de ser considerado residente fiscal em Portugal traduz-se no facto do SR. PARAFICAR ficar sujeito a tributação em Portugal pelos seus rendimentos de origem mundial e ter que cumprir neste país as obrigações declarativas, designadamente a de apresentação de declaração de rendimentos. Neste caso, o imposto será devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar.³⁰

No que respeita aos rendimentos do trabalho dependente que lhe sejam disponibilizados pela respectiva entidade patronal (sujeito passivo de IRC com obrigação de manter contabilidade organizada), estes estarão sujeitos a tributação por retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, nos termos gerais, às taxas aplicáveis em função da situação pessoal e familiar do sujeito passivo.

De referir que quaisquer valores que acresçam ao ordenado do SR. PARAFICAR para fazer face a uma eventual diferença de custo de vida ou custos associados com o destacamento integram o conceito de rendimento do trabalho dependente para efeitos fiscais, devendo ser tributados nos termos gerais.

Em Portugal, todas as remunerações, incluindo as despesas, as comissões e os subsídios, sejam periódicos ou não, fixos ou variáveis, de natureza contratual ou não, são considerados como rendimentos do trabalho dependente e como tal, sujeitos a tributação em sede de IRS. Quaisquer vantagens ou benefícios que, por qualquer motivo, sejam obtidos em resultado da função exercida (como sejam os rendimentos em espécie) são também tributados em sede deste imposto.

Em termos finais, o rendimento total líquido auferido pelo SR. PARAFICAR para efeitos fiscais em Portugal será assim tributado de acordo com taxas de imposto progressivas, que para o ano de 2009 variavam entre os 10,5% e os 42%, aplicando-se a taxa máxima a rendimentos superiores aos €64.110 anuais por sujeito passivo.³¹

Enquanto residente para efeitos fiscais em Portugal, o SR. PARAFICAR será assim tributado pelos seus rendimentos obtidos mundialmente, incluindo os rendimentos activos ou passivos que obtenha de fora de Portugal. No caso de estes rendimentos serem igualmente sujeitos a tributação no Estado da fonte, a eventual dupla tributação deverá ser eliminada através da atribuição de um crédito de imposto em Portugal correspondente ao montante de imposto estrangeiro pago.³²

Em conclusão, em relação aos rendimentos obtidos em 2008 e seguintes:

- SR. PARAFICAR será tributado em Portugal como residente fiscal sobre todos os rendimentos que obtenha de fonte portuguesa e estrangeira durante este ano, não beneficiando de qualquer regime especial para expatriados.
- SR. PARAFICAR deverá entregar a sua declaração periódica de rendimentos (modelo 3 de IRS) e no caso de obter rendimento de fonte estrangeira tributado nesses Estados deverá preencher o Anexo “J” e apresentar documento comprovativo do montante do rendimento, natureza e do pagamento de imposto estrangeiro.

³⁰ Deverá atender-se à regra estabelecida no n.º 2 do artigo 16 do CIRS que presume a residência em Portugal dos restantes membros do agregado familiar.

³¹ A Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2010 prevê que as taxas variem entre 10,5% e os 42% para rendimentos anuais até € 4.793 e acima dos € 64.623.

³² Este montante não poderá contudo exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no Estado da fonte.

3.3. Exemplo de um secondment inward temporário (do estrangeiro para Portugal)

Caso II – Destacamento de Espanha para Portugal

SR. DE PASSAGEM foi destacado para Portugal para trabalhar num projecto do seu empregador por um período de 1 ano e 2 meses (Setembro de 2008 a Novembro de 2009). A remuneração do SR. DE PASSAGEM constitui um encargo de um estabelecimento estável em Portugal da sociedade espanhola. No ano de 2008, SR. DE PASSAGEM é considerado residente para efeitos fiscais em Portugal à luz das regras internas uma vez que detinha residência em Portugal a 31 de Dezembro com intenção de permanecer. SR. DE PASSAGEM é igualmente considerado residente para efeitos fiscais em Espanha à luz das regras internas Espanholas uma vez que permaneceu no seu território mais de 183 dias. Para efeitos da aplicação da CDT com Espanha, assumimos no entanto que o SR. DE PASSAGEM é considerado residente fiscal em Espanha em 2008 uma vez que mantém o centro de interesses vitais no seu país de origem (por exemplo manteve a sua família a residir em Espanha e desloca-se recorrentemente a Espanha) .

Em primeiro lugar, importa salientar que consideram-se obtidos em território português os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento.

Quando auferidos por sujeito passivo não residente, os rendimentos do trabalho dependente do SR. DE PASSAGEM são tributados à taxa especial de 20%, por retenção na fonte, nos termos do disposto na alínea e) do n.º 3 do artigo 71.º do Código do IRS ou, não sendo aplicáveis as regras de tributação por retenção na fonte (o que ocorre no caso da entidade pagadora dos rendimentos não ter domicílio em Portugal) deverão tais rendimentos ser, regra geral, declarados, e sujeitos a tributação à taxa de 25% (cf. n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS). De referir que não podem ser efectuadas quaisquer deduções pelo sujeito passivo não residente.³³

Sendo o SR. DEPASSAGEM residente em Espanha (apesar de estar em Portugal a 31 de Dezembro de 2008), o IRS apenas deverá incidir sobre a parcela dos rendimentos obtidos em Portugal cuja tributação não esteja expressamente excluída por lei interna ou por CDT.

Nos termos da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, os rendimentos do trabalho dependente, além de tributados no país onde SR. DEPASSAGEM é considerado residente (ou seja Espanha), poderão ser igualmente tributados em Portugal já que a remuneração é suportada por uma sociedade localizada no Estado onde o trabalho é exercido (ou seja Portugal).

Existem contudo métodos para eliminar/atenuar a dupla tributação, nos casos em que o respectivo poder de tributar se situar simultaneamente no Estado da residência (Espanha) e no Estado da fonte do rendimento (Portugal). Com efeito, SR. DEPASSAGEM (residente fiscal em Espanha) poderia eventualmente deduzir ao imposto sobre o rendimento espanhol o eventual imposto pago em Portugal, nos termos da CDT. Importa contudo salientar que o regime em Espanha prevê uma isenção de tributação que abrange rendimentos de trabalho dependente obtidos no estrangeiro a qual, preenchidos determinados requisitos, poderia ser aplicável ao caso concreto.

Breve discrição do regime espanhol dos rendimentos de trabalho obtidos no estrangeiro:

³³ Vide no entanto o novo regime consagrado no artigo 17-A do CIRS no qual os sujeitos passivos não residentes fiscais em Portugal que residam noutro Estado membro da União Europeia ou no Espaço Económico Europeu e que afixarem em território português rendimentos das categorias A, B e H, que representem pelo menos 90% do seu rendimento mundial, podem optar por ser tributados de acordo com as regras e taxas aplicáveis aos residentes fiscais em Portugal.

Os rendimentos de trabalho dependente auferidos fora de Espanha por residentes fiscais em Espanha estão isentos até ao limite de € 60.100, desde que: (i) O rendimento esteja relacionado com a prestação de serviços fisicamente realizados no estrangeiro; (ii) o destinatário de tais serviços seja uma sociedade não residente ou um estabelecimento estável de uma empresa espanhola, e (iii) a jurisdição em causa não seja qualificada como “paraíso fiscal” e que tenha um imposto substancialmente idêntico ou similar ao espanhol (ou seja, não é necessário que os rendimentos de origem estrangeira tenham sido efectivamente tributados no estrangeiro).

Em conclusão, em relação aos rendimentos obtidos em 2008³⁴:

- *SR. DEPASSAGEM* será tributado em Portugal por todos os rendimentos que obtenha durante este ano que sejam de fonte portuguesa, excepto aqueles expressamente excluídos por CDT;
- *SR. DEPASSAGEM* será tributado em Espanha como residente em relação à generalidade dos seus rendimentos, nomeadamente os obtidos em virtude do seu destacamento.

3.4. Exemplo de um secondment outward (de Portugal para o estrangeiro)

Caso III – Destacamento de Portugal para o Brasil

SR. VAIVEM foi destacado por um grupo multinacional para o Brasil por um período de 1 ano e meio (Fevereiro de 2008 a Setembro de 2009). A remuneração do *SR. VAIVEM* esteve a cargo de uma sociedade residente para efeitos fiscais no Brasil. No ano 2009, o *SR. VAIVEM* é considerado residente para efeitos fiscais em Portugal à luz das regras internas uma vez que detinha residência permanente em Portugal a 31 de Dezembro com intenção de aí permanecer. *SR. VAIVEM* é tributado no Brasil uma vez que o trabalho entre Janeiro e Setembro de 2009 foi exercido no Brasil e suportado por uma entidade brasileira.

Sendo residente em território português, o IRS vai incidir sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território. Assim sendo, os rendimentos derivados de trabalho dependente obtidos em 2008, nos termos do acordo de *secondment*, deverão ser integrados na matéria colectável daquele ano para efeitos de cálculo do IRS a pagar.

O rendimento total líquido auferido por um residente para efeitos fiscais em Portugal é tributado de acordo com taxas de imposto progressivas, que para o ano de 2009 variam entre os 10,5% e os 42%, sendo que a taxa máxima só será aplicável a rendimentos superiores aos €64.110 anuais por sujeito passivo.³⁵

De notar ainda que, nos termos da CDT entre Portugal e o Brasil, os rendimentos do trabalho dependente, além de tributados no país onde o *SR. VAIVEM* é considerado residente (ou seja Portugal), podem ser igualmente tributados no Brasil (Estado onde o trabalho é realizado) se a remuneração for suportada por uma sociedade ou estabelecimento estável ou instalação fixa localizada no Estado onde o trabalho é exercido (ou seja Brasil).

Existem contudo métodos para eliminar/atenuar a dupla tributação, nos casos em que o respectivo poder de tributar se situar simultaneamente no Estado da residência (Portugal) e no Estado da fonte do rendimento (Brasil).

³⁴ Vide ponto relativamente à possibilidade de o *SR. DEPASSAGEM* beneficiar do regime de residente não habitual relativamente aos rendimentos de 2009.

³⁵ Decorre do princípio da universalidade que os contribuintes com residência fiscal em Portugal estão sujeitos, a declaração da totalidade dos rendimentos obtidos qualquer que seja a sua proveniência (nacional ou internacional). Da não declaração de rendimentos (ou de parte deles) advêm duas consequências: (i) juros compensatórios, à taxa de 4%; (ii) coima pela omissão relativa à situação tributária nas declarações, desde que não constitua fraude fiscal que pode variar entre € 250 e € 15.000.

Com efeito, o *SR. VAIVEM* (residente fiscal em Portugal) poderá deduzir ao imposto sobre o rendimento português o imposto pago no estrangeiro (neste caso Brasil). Contudo, o imposto a ser deduzido em Portugal não poderá exceder o imposto que incide sobre esses mesmos rendimentos em Portugal.³⁶

Relativamente à aplicação prática do crédito de imposto em Portugal, cumpre chamar a atenção para o Ofício Circulado nº 020106, de 13 de Maio de 2005, e para o Ofício Circulado 20022, de 19 de Maio de 2001, que regulamentam os procedimentos para a obtenção de créditos de imposto por dupla tributação internacional. Nos termos daquele ofícios, o *SR. VAIVEM* deve solicitar o crédito de imposto na sua declaração anual de rendimentos em Portugal. No momento da apresentação do Anexo “J”, referente aos rendimentos obtidos fora do território português, o *SR. VAIVEM* deverá igualmente apresentar um documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto brasileiro, emitido ou autenticado pelas respectivas autoridades fiscais.

Em conclusão, em relação aos rendimentos obtidos em 2009, o *SR. VAIVEM*:

- será tributado em Portugal por todos os rendimentos que obtenha nesse ano, incluindo os que eventualmente possa vir a receber no Brasil em virtude do seu destacamento;
- será tributado no Brasil em relação aos rendimentos obtidos em virtude do seu destacamento;
- deverá entregar a sua declaração periódica de rendimentos (modelo 3 de IRS) e preencher o Anexo “J”, referente aos rendimentos obtidos fora do território português, e apresentar documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto brasileiro, emitido ou autenticado pelas autoridades brasileiras.

6. 4. O novo regime fiscal do residente não habitual

A aprovação deste novo regime, já previsto na autorização legislativa contida no artigo 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, passa pelo reconhecimento de um estatuto especial de sujeito passivos com residência não habitual em Portugal para efeitos de IRS.

O regime do residente não habitual seguiu, grosso modo, as orientações da autorização legislativa. Contudo, este regime aparece inserido no novo Código Fiscal do Investimento, que regula os benefícios contratuais susceptíveis de concessão ao abrigo do artigo 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Este Código Fiscal do Investimento parece ter pouco em comum com um regime direccionado a expatriados, sendo que a sua inclusão nesse código resultou inclusivamente na curiosa alteração da denominação para “regime do investidor residente não habitual”. O autor é da opinião que a utilização do termo “investidor” não se trata de uma restrição à aplicação do regime, mas uma mera questão de política legislativa que poderá ter justificado a associação destes dois temas diametralmente distintos.

A aprovação do regime do residente não habitual resultou, assim, na alteração dos artigos 16.º (conceito de residência), 22.º (englobamento), 72.º (taxas especiais) e 81.º (eliminação da dupla tributação internacional) do Código do IRS.

Em primeiro lugar verificamos que o novo regime está limitado a sujeitos passivos residentes a partir de 1 de Janeiro de 2009 que não tenham, nos últimos cinco anos, sido tributados como residentes em sede de IRS³⁷. Isto

³⁶ Em termos legais, esta dedução não poderá exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução (e líquido das deduções específicas), correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Portugal.

³⁷ De notar que subsistem algumas dificuldades de índole prática na aplicação do presente regime a rendimentos obtidos em 2009. Dificuldades essas que advêm da regulamentação regime apenas ter ocorrido em 2010 e da falta de

significa que uma pessoa que tenha obtido rendimentos de Portugal nos últimos 5 anos como não residente (por exemplo rendimentos prediais derivados de uma residência secundária em Portugal) poderá, caso transfira a sua residência para Portugal, beneficiar do novo regime. Este regime encontra-se assim apenas limitado àqueles que tenham sido tributados como residentes nos cinco anos.³⁸

Nos termos da nova redacção do artigo 16.º do Código do IRS, deverão considerar-se, assim, como tendo residência habitual em território português, os sujeitos passivos que nele hajam permanecido, no ano a que respeitam os rendimentos, mais de 183 dias ou que em 31 de Dezembro disponham de habitação em Portugal em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual. Os sujeitos passivos que nos cinco anos anteriores não tenham cumprido os critérios de residência habitual podem ser enquadrados no âmbito do regime fiscal do residente não habitual através da sua inscrição junto da DGCI. Este regime favorável será aplicável por um período de 10 anos consecutivos, contados desde a sua inscrição inicial no registo.³⁹

Em termos genéricos, o regime especial do residente não habitual aproxima o tratamento fiscal do expatriado inward ao de um não residente que obtenha rendimentos de fonte nacional, ou seja, tributação em Portugal a uma taxa fixa sobre o rendimento de fonte nacional (princípio da territorialidade). Relativamente aos rendimentos de fonte estrangeira, o regime especial estabelece regras específicas quanto à possibilidade de aplicação do método da isenção (com progressividade), admitindo-se assim que Portugal possa abdicar em determinados casos de tributar o rendimento mundial (worldwide income) de um determinado sujeito passivo.

Rendimentos de fonte nacional

Em primeiro lugar, importa destacar que no caso de rendimentos de fonte nacional o regime especial apenas se aplica a rendimentos da Categoria A (Rendimentos do trabalho dependente - trabalhador por conta de outrem) e Categoria B (Rendimentos empresariais e profissionais – trabalhador independente) decorrentes de actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico.

A listagem das actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico que relevem para o novo regime fiscal do residente não habitual, encontra-se previstas na Portaria n.º 12/2010 de 7 de Janeiro, a qual se baseia na Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE).⁴⁰

O reconhecimento de um sujeito passivo como “residente não habitual” exercendo actividades de elevado valor acrescentado, implicará a tributação a uma taxa especial/definitiva de 20% sobre os respectivos rendimentos de trabalho dependente e independente que sejam devidos por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Portugal a que deva imputar-se o respectivo pagamento.

preparação por parte da administração fiscal, nomeadamente, na adaptação do cadastro e modelos de declarações ao novo regime.

³⁸ A utilização da expressão "não tenham (...) sido tributados como tal" parece indicar por exemplo que um sujeito passivo que em 2008 seja considerado residente em Portugal à luz da regra interna mas que no final do ano venha, em razão das regras de desempate previstas na própria CDT ser considerado residente em outro Estado, ainda poderá beneficiar do regime.

³⁹ A norma do n.º 7 do artigo 16 refere a possibilidade de renovação do regime especial. Esta renovação não deve ser entendida como uma extensão por um período adicional de 10 anos mas apenas na possibilidade de um determinado sujeito passivo renovar o seu registo como residente não habitual, mesmo que deixe por um período determinado de ser residente fiscal em Portugal (e.g. por se ter ausentado do território nacional por um período de 1 ano).

⁴⁰ Cfr. Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto e Portaria n.º 256/2004.

Quanto aos restantes rendimentos de fonte nacional derivados de actividades que não sejam classificadas de elevado valor acrescentado, serão aplicáveis as taxas de imposto progressivas ou taxas liberatórias ou especiais, consoante a natureza do rendimento.

Rendimentos de fonte estrangeira

Quanto a rendimentos de fonte estrangeira obtidos por um “residente não habitual”, o novo regime caracteriza-se pela consagração do método da isenção para eliminar a dupla tributação internacional e pelo alargamento do âmbito do regime às restantes categorias de rendimentos, Categoria E (Rendimentos de capitais), Categoria F (Rendimentos prediais), Categoria G (Incrementos patrimoniais) e Categoria H (Pensões).

A aplicação do método da isenção varia, contudo, dependendo da categoria de rendimento obtido pelo residente não habitual, nos termos seguintes:

Cenário 1: Rendimento de trabalho dependente (Categoria A)
- No caso de rendimentos obtidos num Estado com o qual Portugal tenha uma CDT, desde que esses rendimentos <u>tenham sido efectivamente tributados</u> nesse Estado em conformidade com a referida CDT; ⁴¹ ou
- No caso de rendimentos obtidos num Estado com o qual Portugal não tenha uma CDT, desde que esses rendimentos <u>tenham sido efectivamente tributados</u> nesse outro Estado. Para beneficiar da isenção é ainda necessário que os rendimentos em questão não sejam devidos por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Portugal a que deva imputar-se o respectivo pagamento dos rendimentos (i.e. não sejam considerados obtidos em território português).

Cenário 2: Rendimento de trabalho independente (Categoria B) auferidos em actividades de prestação de serviços de “elevado valor acrescentado” ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou assistência técnica quando o sujeito passivo seja o titular originário
- No caso de rendimentos obtidos num Estado com o qual Portugal tenha uma CDT, desde que esses rendimentos <u>possam ser tributados</u> nesse Estado em conformidade com a referida CDT; ⁴² ou
- No caso de rendimentos obtidos num Estado com o qual Portugal não tenha uma CDT (e que não conste da chamada “lista negra” de paraísos fiscais - Portaria n.º 150/2004), desde que esses rendimentos possam ser tributados nesse Estado em conformidade com o Modelo de

⁴¹ Importa recordar que nos termos do artigo 15.º (rendimentos do emprego) das CDT em vigor, o Estado da fonte pode tributar as remunerações obtidas por um residente em Portugal de um emprego exercido no outro Estado podem ser tributadas nesse outro Estado se: (a) o sujeito passivo permanecer no outro Estado mais de 183 dias; ou (b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou por conta de uma entidade patronal residente desse outro Estado; ou (c) as remunerações forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha nesse outro Estado. Ao invés, o artigo 16.º (remunerações do membros dos conselhos) das CDT determina que as remunerações atribuídas a um residente em Portugal na qualidade de membro do conselho de administração ou de fiscalização de uma sociedade residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado (Estado da fonte).

⁴² Importa recordar que nos termos do artigo 14.º (rendimentos de trabalho independente) das CDT em vigor os referidos rendimentos podem apenas ser tributados no outro Estado: (a) se o residente não habitual disponha de uma instalação fixa (estabelecimento estável) para o exercício das suas actividades no outro Estado; ou (b) se o residente não habitual permanecer nesse outro Estado mais de 183 dias. Ao invés, nos termos do artigo 12.º (royalties) das CDT em vigor os rendimentos de propriedade intelectual (e em determinados casos de assistência técnica), podem ser tributados no Estado da fonte sendo que o imposto no Estado da fonte não poderá exceder 5%, 10% ou 12% consoante a CDT aplicável.

Convenção da OCDE (interpretado de acordo com as observações e reservas de Portugal).⁴³ Para beneficiar da isenção é ainda necessário que os rendimentos não sejam devidos por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Portugal a que deva imputar-se o respectivo pagamento dos rendimentos (i.e. não sejam considerados obtidos em território português).

Cenário 3: Rendimentos de capitais, Rendimentos prediais e Incrementos patrimoniais (Categoria E, F e G)

- No caso de rendimentos obtidos num Estado com o qual Portugal tenha uma CDT, desde que esses rendimentos possam ser tributados nesse Estado em conformidade com a referida CDT;⁴⁴ ou
- No caso de rendimentos obtidos num Estado com o qual Portugal não tenha uma CDT (e que não conste da chamada “lista negra” de paraísos fiscais - Portaria n.º 150/2004), desde que esses rendimentos possam ser tributados nesse Estado em conformidade com o Modelo de Convenção da OCDE (interpretado de acordo com as observações e reservas de Portugal).⁴⁵ Para beneficiar da isenção é ainda necessário que os rendimentos não respeitem imóveis situados em Portugal e no caso de rendimentos de capitais não sejam devidos por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Portugal a que deva imputar-se o respectivo pagamento dos rendimentos (i.e. não sejam considerados obtidos em território português).

Cenário 4: rendimentos de pensões (Categoria H) apenas relativamente à parte em que esses rendimentos não tenham origem em contribuições para a segurança social que tenham beneficiado de uma dedução específica para efeitos de IRS

- No caso de rendimentos obtidos num Estado com o qual Portugal tenha uma CDT, desde que esses rendimentos tenham sido efectivamente tributados nesse Estado em conformidade com a referida CDT;⁴⁶ ou
- No caso de rendimentos que não sejam considerados obtidos em território português, designadamente não sejam devidos por entidade que tenha residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Portugal a quem deva imputar-se o pagamento dos respectivos rendimentos.

⁴³ Cfr. Anexo A.

⁴⁴ Quanto a este tipo de rendimentos as regras da CDT aplicáveis são as seguintes: artigo 6 (rendimentos de bens imobiliários) que estabelece que o Estado da Fonte pode tributar, devendo o Estado da Residência dar crédito ou isenção; artigos 10.º e 11.º (Dividendos e Juros) que estabelecem que o Estado da Fonte pode tributar, mas essa tributação está limitada a um tecto máximo, no caso dos dividendos (a) 15 % do montante bruto dos dividendos; ou (b) 5 % do montante bruto dos dividendos pagos, se o seu beneficiário efectivo for uma sociedade que, durante um período consecutivo de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detenha, directamente, pelo menos 25 % do capital social da sociedade que paga os dividendos. No caso dos juros o imposto não poderá exceder 10% do montante bruto dos juros; artigo 13.º (mais-valias) que no caso de mais-valias mobiliárias (que não sejam de venda de sociedades cujo activo seja constituído em mais de 50% por bens imobiliários situados no Estado da Fonte) estabelece que apenas o Estado da Residência pode tributar

⁴⁵ Cfr. Anexo A.

⁴⁶ Importa recordar que nos termos do artigo 18.º (rendimentos de trabalho independente) da maioria das CDT em vigor, os rendimentos de pensões pagas a um residente (não-habitual) em Portugal em consequência de um emprego anterior prestado no outro Estado só podem ser tributados em Portugal. Existem contudo variações importantes em algumas CDT relativamente a pensões públicas ou pensões pagas a funcionários públicos (a quem seja aplicável o nº 2 do artigo 19.º) que estabelecem tributação partilhada ou tributação exclusiva do Estado da fonte.

Os rendimentos de fonte estrangeira que beneficiem do método de isenção são contudo englobados para efeitos de determinação da taxa de IRS a aplicar (isenção com progressividade).⁴⁷ O requisito de englobamento visa evitar que a isenção aplicável a rendimentos de fonte estrangeira limite a progressividade do IRS relativamente aos restantes rendimentos e, nessa medida, terá apenas efeito prático caso o residente não habitual aufera outros rendimentos que não se encontrem sujeitos à taxa de 20%.

Em conclusão, o novo regime visa abranger as situações *inward (do estrangeiro para Portugal)* onde se estabeleça um determinado grau de ligação do sujeito passivo com o território nacional.⁴⁸ Em termos subjectivos, o regime parece estar desenhado para aplicação automática por decisão do sujeito passivo, não envolvendo assim qualquer controlo administrativo prévio por parte das autoridades fiscais, além do seu registo no cadastro.⁴⁹

Quanto ao mecanismo de tributação adoptado, poderemos então sintetizar que os residentes não habituais podem derivar essencialmente cinco tipos de rendimentos:

- Tipo 1 - Rendimentos obtidos em território português de elevado valor acrescentado nos termos da Portaria n.º 12/2010 - tributados a taxa fixa de 20%;
- Tipo 2 - Outros rendimentos obtidos em território português - tributados às taxas progressivas até ao limite de 42%;
- Tipo 3 - Outros rendimentos obtidos em território português - tributados às taxas especiais e liberatórias de 10% ou 20% (mais-valias ou rendimentos de capitais);
- Tipo 4 - Rendimentos obtidos no estrangeiro que cumpram os requisitos de aplicação do método da isenção – isentos de tributação (mas englobados com rendimentos Tipo 2 para determinar a taxa a aplicar nesses rendimentos); e
- Tipo 5 - Outros rendimentos obtidos no estrangeiro que não cumpram os requisitos para aplicação do método da isenção - tributados às taxas progressivas ou liberatórias (consoante a categoria de rendimento) sendo aplicável o método do crédito de imposto para eliminar tributação no Estado da fonte.⁵⁰

Exemplo de um secondment inward (do estrangeiro para Portugal) ao abrigo do novo regime

Caso IV – Destacamento de França para Portugal

O Sr. NÃO-FREQUENTE, de nacionalidade Francesa foi destacado para Portugal por um período de 5 anos exercendo a função de engenheiro chefe de obra na subsidiária do Grupo francês em Portugal. Como nos últimos 5 anos o Sr. NÃO-FREQUENTE não foi tributado em sede de IRS como residente em Portugal, este pode aproveitar do regime do residente não habitual. Em Portugal, o Sr. NÃO-FREQUENTE irá auferir os seguintes rendimentos anuais: (i) €100.000 como rendimento de trabalho

⁴⁷ Excluem-se, contudo, do englobamento as mais-valias, os lucros distribuídos e juros devidos por entidades não residentes e os rendimentos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado.

⁴⁸ Nos exemplos acima o regime proposto será possivelmente aplicável apenas ao SR. PARAFICAR, sendo que na situação do SR. DEPASSAGEM poderia levantar-se a dúvida se a conexão temporária com Portugal seria suficiente para determinar a sua tributação.

⁴⁹ Conforme referido anteriormente, a conjugação da publicação da Portaria n.º 12/2010 apenas em 2010 e a falta de um cadastro específico para o efeito tem resultado na impossibilidade de registar sujeitos passivos como residentes não habituais em 2009. Em todo o caso, o autor é da opinião que caso os referidos requisitos subjectivos (não ter sido residente fiscal nos 5 anos anteriores) e objectivos (a actividade exercida ser de valor acrescentado) estejam cumpridos, que existem argumentos válidos para aplicar o referido regime aos rendimentos obtidos durante o ano de 2009. Para esses casos, a via administrativa do reconhecimento junto da Direcção Geral do Cadastro do seu estatuto de residente não habitual permanece a única opção para beneficiar do regime.

⁵⁰ Rendimentos do tipo 2 e 5 serão tributados às taxas progressivas determinadas através do englobamento destes rendimentos com os restantes tipos de rendimentos (tipo 1, 3 e 4).

dependente de actividades de elevado valor acrescentado; (ii) €30.000 de rendimentos de trabalho de fonte estrangeira na sua qualidade de administrador da subsidiária espanhola do grupo; (iii) €30.000 de rendimentos de trabalho de fonte estrangeira na sua qualidade de consultor de um projecto de engenharia na Itália a cargo da sucursal Italiana da casa-mãe Francesa; e (iv) €15.000 de rendimentos de capitais de fonte estrangeira, designadamente dividendos de uma sociedade residente no Reino Unido.

Os rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa pelo exercício de actividades de elevado valor acrescentado serão, em princípio, tributados à taxa de 20%, resultando num imposto a pagar de €20.000.⁵¹

Quanto aos rendimentos de fonte espanhola, será aplicável o artigo 16.º da CDT com Espanha que estabelece que “*remunerações (...) obtidas por um residente [Português] na qualidade de membro do conselho de administração (...) de uma sociedade residente [em Espanha] podem ser tributadas em Espanha*”. Espanha tributa os rendimentos obtidos pagos em virtude da sua participação de um não residente nas actividades de conselho de administração de uma sociedade espanhola à taxa de 24%, sendo que em Portugal deverá questionar-se se a função exercida deverá ser enquadrada no catálogo de actividades de valor acrescentado. A Portaria apenas refere como actividade de valor acrescentado quando as funções de administrador estejam relacionadas com de empresas promotoras de investimento produtivo, surgindo, assim, uma dúvida relativamente um cenário em que a função é exercida numa entidade não residente que não beneficie de benefícios fiscais celebrados à luz do Código Fiscal do Investimento. Da conjugação do regime com o catalogo de actividades de valor acrescentado, parece poder sustentar que o rendimento obtido pelo Sr. NÃO-FREQUENTE não estará abrangido pelo método de isenção aplicável a rendimentos de categoria B. Assim sendo, os rendimentos serão tributáveis às taxas progressivas, sendo aplicável o crédito de imposto relativamente ao imposto pago em Espanha.

Relativamente aos rendimentos de fonte italiana, importa salientar que o tratamento fiscal em Portugal dependerá da sua categorização como rendimento de categoria A (trabalho dependente) ou categoria B (trabalho independente). Enquanto que nos termos do artigo 15.º (rendimentos do emprego) da CDT com Itália, Itália pode tributar as remunerações obtidas por um residente em Portugal de um emprego exercido em Itália se as remunerações forem suportadas por um estabelecimento estável [sucursal] situado em Itália, notamos que caso esses rendimentos integrem o artigo 14.º (rendimentos de trabalho independente), Itália poderá apenas tributar caso Sr. NÃO-FREQUENTE disponha de uma instalação fixa em Itália para o exercício das suas actividades ou se permanecer em Italia mais de 183 dias. Como notamos infra, a utilização do termos "sejam tributados" e "possam ser tributados" poderá levantar algumas dificuldades praticas para determinar se as condições de aplicação do método de isenção se encontram preenchidas no caso concreto.

Os dividendos recebidos do Reino Unido poderão ser igualmente isentos de tributação em Portugal, uma vez que nos termos do artigo 10.º da CDT com o Reino Unido, estes dividendos “podem ser tributados [no Reino Unido], mas o imposto assim estabelecido não excederá (...) 15 por cento do montante bruto dos dividendos”. De referir que a isenção de tributação deverá ser aplicável independentemente das regras domésticas britânicas não tributarem dividendos pagos a não residentes.

De referir ainda que no caso em apreço, a aplicação do método da isenção com progressividade terá impacto na posição do Sr. NÃO-FREQUENTE. Para exemplificar a mecânica do regime da isenção com progressividade, deveremos assumir que apenas os €30.000 de rendimentos de fonte Espanhola não qualificam para efeitos da regra das actividades de elevado valor acrescentado. Assim sendo, para efeitos de determinação de taxa a aplicar a esses rendimentos teríamos que considerar € 95.000 (€20.000 auferidos em Portugal e €75.000 de rendimentos isentos auferidos no estrangeiro). Nesse caso, a taxa a aplicar sobre os € 30.000 seria assim a taxa máxima de 42%, correspondendo a um imposto a pagar de €12.600.

⁵¹ Para facilitar o exemplo, não estamos a aplicar as deduções específicas sobre trabalho dependente. Este ponto é analisado infra.

Em suma, os rendimentos totais do Sr. NÃO-FREQUENTE no valor de € 195.000, enquanto residente fiscal não habitual em Portugal, apenas corresponderiam, em termos genéricos, a um imposto a pagar em Portugal de €32.600, ao qual deveria ser acrescida a tributação de fonte Espanhola no montante de €7.200 e eventual tributação na Itália (havendo contudo crédito de imposto do Imposto pago em Itália caso esse rendimento seja tributável em Portugal).

7. 5. Breves notas sobre a criação de um regime de expatriados em Portugal

Um comentário preliminar a este regime requer que se distingam os aspectos relativos à adequação e oportunidade dos vários aspectos técnicos que porventura a sua implementação implicará a breve trecho.

5.1. A oportunidade legislativa do regime dos expatriados

A opção do legislador é essencialmente positiva uma vez que vem facilitar o movimento para o nosso país de nacionais ou estrangeiros qualificados que aportem valor acrescentado para a economia e promover a mobilidade no plano dos grupos económicos implantados em Portugal. Será interessante, contudo, avaliar como o conceito de “actividades de elevado valor acrescentado” será aplicado na prática, atendendo à utilização de conceitos poucos claros e objectivos, no que diz respeito a algumas actividades elegíveis.

Em todo o caso, a opção do legislador em introduzir no sistema fiscal um regime de expatriados não deve ser encarado como um acto isolado na contribuição para uma política fiscal e económica que promova a internacionalização da nossa economia. De facto, o regime de expatriados deve ser apenas uma medida entre outras que adequadamente articuladas, designadamente no âmbito do IRC, permitiria melhorar a competitividade das empresas portuguesas num mercado cada vez mais global. Resulta igualmente feliz na perspectiva ibérica, a coincidência da adopção deste regime com a introdução em Espanha de limitações ao seu regime.

Não devem, contudo, perder-se de vista ajustamentos que o nosso regime necessita para colmatar deficiências com impacto na capacidade das empresas portuguesas actuarem no mercado europeu ou mundial em plano de igualdade com empresas internacionais.⁵² A título de exemplo, a entrada em vigor de um regime de expatriados seria uma oportunidade para proporcionar regras mais competitivas, à semelhança da vizinha Espanha, relativamente à situação simétrica de residentes fiscais (não-expatriados) em Portugal que obtenham rendimentos de trabalho no estrangeiro. Um regime de isenção com progressividade limitado a um determinado montante e abrangendo apenas trabalho realizado fora de Portugal seria assim um complemento no sentido inverso ao regime proposto.

Passamos de seguida a analisar algumas questões que assumem particular relevância para a efectiva aplicação do regime do investidor residente não habitual.

5.2. Actividades de elevado valor acrescentado

Conforme referido anteriormente, a listagem das actividades de elevado valor acrescentado que relevem para o regime do residente não habitual encontram-se previstas na Portaria n.º 12/2010.

⁵² Regras como o método de eliminação de dupla tributação no investimento através de estabelecimentos estáveis fora de Portugal é um exemplo de uma alteração que poderia não apenas aumentar a competitividade das sociedades portuguesas como igualmente eliminar a presente discriminação entre investimentos de empresas portuguesas fora de Portugal realizados através de uma subsidiária e investimentos realizados através de estabelecimentos estáveis.

Sem qualquer intenção de enunciar na sua globalidade o catálogo de actividades abrangidas, destaca-se, contudo, que este inclui, por exemplo: Arquitectos, engenheiros, médicos, artistas, professores universitários, auditores e consultores fiscais, variadas profissões liberais como programadores informáticos, consultoria em informática; serviços de informação, agências de notícias e investigação científica e de desenvolvimento. Uma última categoria de actividades abrangidas inclui investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afectos a projectos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento e quadros superiores de empresas.

A escolha do legislador de uma listagem estanque de actividades não encontra paralelo nos regimes de expatriados identificados supra. Além de deixar de fora algumas actividades de reconhecido valor acrescentado para a nossa economia, a Portaria socorre-se de alguns conceitos imprecisos como o de “serviços de informação” ou e “quadros superiores de empresas” que poderão levantar dúvidas do foro prático. A Portaria reconhece, contudo, o carácter inicial deste primeiro catálogo de actividades, que, uma vez testado, pode vir a ser alvo de aperfeiçoamentos.

Quanto à opção legislativa, suscita-se desde logo uma dúvida relacionada com a eventual constitucionalidade de um regime especial que limite a sua aplicação a determinadas actividades, posições ou mesmo sectores de actividade. A introdução de critérios selectivos que ponham em causa a regra da igualdade horizontal, ou seja, que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza devem ser tributados da mesma maneira pode ser um primeiro obstáculo à não extensão do regime de expatriados a todos os sujeitos passivos que preencham os requisitos objectivos do regime.⁵³ A título meramente exemplificativo, a portaria do governo não inclui desportistas em geral ou futebolistas profissionais em especial da aplicação do regime. Esta exclusão para além de poder ser controvertida, uma vez que o futebol para muitos portugueses assume um desmedido “valor acrescentado”, pode ser de constitucionalidade duvidosa, cuja análise, porém, ultrapassa o escopo deste artigo.⁵⁴

Acresce, ainda, que uma vez que o novo regime será estruturado de forma a tributar os rendimentos de residentes “não habituais” à taxa especial, poderá igualmente invocar-se a adequação ou mesmo constitucionalidade de uma norma desse tipo face aos imperativos da unidade e progressividade do próprio IRS. Porventura, este ponto talvez justificaria que, em termos de política legislativa, tivesse sido preferível adoptar, ao invés, um modelo de exclusão parcial de incidência de imposto sobre trabalho dependente obtido por expatriados, o qual seria enquadrável no âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Esse tipo de medida garantiria uma proporcionalidade nas remunerações de trabalho. A sua introdução poderia, inclusivamente, ser complementada com criação de outros benefícios fiscais abrangendo despesas relacionadas com o destacamento que poderiam ser aplicados apenas às situações em que o regime específico não fosse aplicável.

⁵³ Conforme ensinam Gomes Canotilho e Vital Moreira, “o dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional. Como tal, está sujeito a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (artigo 12.º, n.º 1, da CRP), e devem estar sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (artigo 13.º, n.º 2, da CRP), isto constituindo o princípio da igualdade tributária.” Ora, no âmbito do IRS a repartição do imposto deve assim obedecer ao princípio da igualdade tributária que por sua vez se concretiza na generalidade e na uniformidade dos impostos. A generalidade do dever de pagar impostos significa o seu carácter universal (não discriminatório) e a uniformidade (igualdade) significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos há-de obedecer a um critério idêntico para todos. Sobre este critério, rege o denominado princípio da capacidade contributiva (capacidade económica, capacidade para pagar, etc.), o que significa que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e ou quantitativamente) impostos (igualdade vertical). Cf. Acórdão nº 601/2004 do Tribunal Constitucional. Cfr. LEITE DE CAMPOS, Direito Tributário, 1996, p.285-287; NABAIS, Direito Fiscal, 2006, p. 269-270 e 531-533.

⁵⁴ Como nota importa mencionar que num estudo comparativo da fiscalidade do desporto em quinze países conclui-se que existem vários países que oferecem claros incentivos para os profissionais elite. Cf. Tax Guide on Sportsperson Taxation in Certain Relevant Jurisdictions, Taxand, Thompson ARAZANDI, 2008.

Por último, para que os pressupostos de aplicação do regime sejam controlados será, eventualmente, necessário encontrar um procedimento administrativo que garanta por um lado o seu efectivo cumprimento e que por outro não seja excessivamente oneroso no contribuinte. Uma via que poderia ter sido considerada, na linha de outros regimes em vigor, seria o envolvimento da entidade patronal na determinação dos requisitos de aplicação do regime e eventualmente na entrega de uma declaração por via electrónica. Este tipo de medida poderia minizar eventuais disputas aquando do registo no cadastro sobre se uma determinada actividade seria ou não considerada de “elevado valor acrescentado” e quem suportaria a retenção em excesso, caso as autoridades fiscais viessem a desconsiderar um determinado sujeito passivo como sujeito a esse regime.

5.3. Deduções à colecta e interacção com o Direito Comunitário

A estrutura actual do IRS, compreende deduções específicas estabelecidas dentro de certos limites legais, as quais se imputam ao rendimento bruto de cada categoria. Estas deduções podem ser qualificadas como encargos suportados pelo contribuinte os quais, em termos de política fiscal, são considerados necessários à obtenção desses mesmos rendimentos.⁵⁵ A estrutura actual do IRS permite igualmente a dedução ao imposto apurado de determinados valores, designadamente os correspondentes a despesas suportadas, dentro de certos limites, num determinado ano fiscal. Constituem deduções à colecta previstas no regime regra de tributação, nomeadamente, as despesas de educação, as despesas com saúde e as despesas de habitação. A característica fundamental deste tipo de encargos é que apenas representam, ao contrário das deduções específicas, deduções ao imposto já calculado.⁵⁶

Este ponto está relacionado com o facto de a Lei n.º 249/2009 não estabelecer qualquer limitação aos residentes não habituais de beneficiarem das referidas deduções específicas e deduções à colecta.

De referir que a experiência dos regimes de expatriados em Espanha e na Holanda é nesta matéria discrepante. Em Espanha, o expatriado tem uma opção para ser tratado como não residente, estando sujeito a tributação à taxa fixa de 24% sobre os rendimentos de fonte espanhola. Uma vez que os não residentes não beneficiam na generalidade dos casos de deduções pessoais, estas não estão, assim, disponíveis aos residentes que optem por ser tributados como não residentes. Na Holanda, quando um expatriado exerce a opção para aplicar a "regra dos 30%", este é considerado não residente apenas no que diz respeito aos rendimentos de participações substanciais e rendimentos da poupança e investimentos (Box II e III do IRS Holandês), podendo contudo deduzir determinadas despesas pessoais, médicas, pensões de alimentos e custos de financiamento relacionados com uma residência permanente.

O regime em Portugal parece seguir a solução holandesa e considerar o não residente habitual como residente para efeitos fiscais em Portugal, podendo assim beneficiar das deduções específicas e deduções à colecta estabelecidas para residentes em Portugal. De referir, que uma eventual limitação à capacidade de dedução de determinadas despesas aplicáveis a um nacional de outro Estado da UE (EEE) poderia, eventualmente, dar lugar

⁵⁵ No sistema actual existem deduções específicas em diversas categorias de rendimento, sendo de realçar, em particular, a dedução respeitante aos rendimentos do trabalho dependente a qual, embora com um tecto fixado em função de uma percentagem da remuneração mínima anual garantida, permite a dedução integral das contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e subsistemas legais de saúde.

⁵⁶ Pode dizer-se que as deduções à colecta, estabelecidas no CIRS, apresentam-se como normas estruturantes de um imposto pessoal, uma vez que a tributação varia não apenas em função do montante do rendimento mas também em função de determinadas despesas dos contribuintes e da sua situação pessoal. Para além das deduções à colecta previstas no regime de tributação regra do IRS, outras deduções à colecta existem que baseiam a sua razão de existir no interesse de incentivar comportamentos social e economicamente relevantes ou visando objectivos com esse perfil. Estamos perante deduções à colecta com a natureza de benefícios fiscais que surgem amarrados a uma extrafiscalidade que os sustenta e de que são exemplos, as deduções à colecta relativas às contribuições para fundos de pensões e regimes complementares de segurança social e os PPRs.

a uma questão de compatibilidade com o Direito Comunitário, caso a situação pessoal desses nacionais não pudesse ser devidamente tida em conta em outro Estado-Membro.⁵⁷

5.4. Interação do regime especial com as normas previstas nas CDT

Outro dos pontos que importa avaliar em maior profundidade é a interação de um regime especial de tributação com as normas previstas nas CDT. De facto, a implementação de um regime de expatriados como está previsto poderá ter implicações para efeitos da aplicação de CDT, como já foi salientado no ponto 2.4.⁵⁸

Em termos práticos, essa coordenação realiza-se através da emissão de um certificado de residência fiscal ou da certificação de quaisquer formulários requeridos pelo Estado da fonte do rendimento.⁵⁹

Em todo o caso, essa coordenação pode não ficar totalmente resolvida, uma vez que o Estado da fonte pode assumir que a definição de residente na CDT “*tende a abranger (...) a sujeição total a imposto (obrigação fiscal integral)*”, devendo como tal excluir aqueles que estão sujeitos “a imposto apenas no concernente aos rendimentos de fonte localizada nesse Estado ou ao património aí situado”.⁶⁰ Apesar da posição dos países membros da OCDE não ser inequívoca nesta matéria, pode extrair-se dos Comentários à Convenção Modelo que uma eventual exclusão do conceito de residente para pessoas singulares tributadas apenas sobre o rendimento fonte deve ser interpretada de modo restritivo. Os comentários referem que de outro modo “*corria-se o risco de excluir do campo de aplicação da Convenção todos os residentes de países que apliquem um princípio de territorialidade em matéria fiscal, quando não é esse, evidentemente, o resultado pretendido*”.⁶¹ Não obstante, este ponto permanece controvertido e por isso deverá ser devidamente aclarado pelas autoridades fiscais.

Sobre esta matéria, cumpre destacar que a posição do regime do residente não habitual vai no sentido de atribuir residência fiscal nos termos da legislação doméstica a estes sujeito passivos, que, assim, podem beneficiar das CDT celebradas por Portugal relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro. Um ponto de discussão será contudo saber se a extensão do regime a rendimentos de pensões (contrariamente a outros regimes europeus) poderá em alguns casos ser considerado como uma alteração do “equilíbrio” de uma CDT uma vez que poderá potenciar situações de dupla não tributação temporária de um determinado rendimento.⁶²

5.5. Transparência fiscal internacional

⁵⁷ Sobre este tema o Tribunal de Justiça das Comunidades desenvolveu um conjunto de princípios jurisprudenciais aplicáveis de dedução de despesas familiares e pessoais, as quais encontram-se assentes, por exemplo, nos casos Schumacker (C-279/93) e De Groot (C-385/00). De referir que a doutrina Schumacker (C-279/93) foi transposta para o CIRS com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2009) através do artigo 17.º-A do CIRS.

⁵⁸ Sobre a temática da residência no âmbito das CDT, DE BROE, The tax treatment of transfer of residence by individuals, IFA Cahiers de droit fiscal international; Volume LXXXVIIb; GOLDBERG, Taxation caused after or by a change of residence, Tax Notes International, 2000; XAVIER, Direito Tributário Internacional, 2007, 2.ª Edição, p. 284-296; PIRES, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, 1984, p. 38 e ss; WIMAN, Tax aspects of migration, Liber amicorum Sven-Olof Lodin, 2001, p. 306-317; VOGEL On Double Taxation Conventions, Third Edition, Kluwer Law International, 1997, p. 906 e ss.

⁵⁹ Por exemplo, o regime aplicável em Espanha esclarece no artigo 120.º do Regulamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007), que os contribuintes do IRPF que optem pela aplicação do regime especial podem pedir o certificado de residência fiscal em Espanha.

⁶⁰ Parágrafo 8. e 8.1. dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE (2008).

⁶¹ Parágrafo 8.3. dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE (2008).

⁶² Poderá no limite questionar-se se será contrário ao objecto e finalidade das CDT que um Estado altere a sua legislação interna para determinar que não tributa determinada categoria de rendimento? Por outras palavras, será contrário ao princípio da boa-fé e ao “equilíbrio de compromissos” subjacente a uma CDT que Estados incorporem disposições legais que resultam em dupla não tributação?

Importa também questionar se, por ser considerado residente para efeitos fiscais, o residente não habitual encontra-se, ainda assim, sujeito ao regime da transparência fiscal internacional (também denominadas regras CFC).

Nos termos artigo 66.º do Código do IRC, são imputados aos sócios residentes em território português (incluindo pessoas físicas), na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.

O regime é omissivo quanto à aplicação da transparência fiscal internacional aos residentes não habituais. Por um lado, pode-se argumentar que sendo o residente habitual considerado residente para efeitos fiscais em Portugal, as restantes regras internas aplicáveis a residentes em Portugal devem ser igualmente aplicáveis. Por outro lado, pode argumentar-se que a aplicação de um método de isenção conjugado com regras específicas para desconsiderar rendimentos recebidos de jurisdições *offshore*, não parece ser totalmente compatível, do ponto de vista da política fiscal, com um regime de transparência fiscal internacional. Mais uma vez, espera-se que esta questão venha a ser alvo de esclarecimento pelas autoridades fiscais.

5.6. A efectividade da tributação como condição para a isenção

Como referimos anteriormente, os rendimentos obtidos de fonte estrangeira por residentes não habituais consideram-se isentos desde que certos requisitos se encontrem cumpridos. Por exemplo, para os rendimentos de trabalho dependente o regime requer que estes sejam efectivamente tributados no Estado da fonte, enquanto que para os rendimentos de capitais a lei apenas prevê que estes possam ser tributados no Estado da fonte, i.e., desde que pela CDT ou Convenção Modelo da OCDE, a competência para tributar seja atribuída ao Estado da fonte, sem que dessa forma seja necessária uma efectiva tributação desse rendimento.

O efeito da utilização do termo "possam ser tributados" ao invés do "sejam tributados" pode ser evidente se assumirmos o exemplo de um contribuinte que receba dividendos de uma sociedade localizada numa jurisdição que não tribute dividendos pagos a não residentes (e.g. Reino Unido). Apesar da CDT prever 10% de retenção na fonte, a lei doméstica britânica não tributa dividendos pagos a não residentes. Não obstante essa isenção, o referido rendimento pode beneficiar do regime do método da isenção estabelecido no artigo 81.º do CIRS.

Um caso diferente será, eventualmente, o das mais-valias na venda de participações sociais (que não estejam abrangidas no âmbito das mais valias imobiliárias). Seguindo o caso de um sujeito passivo que vende uma participação numa sociedade residente na Holanda, esse rendimento enquadra-se no artigo 13.º da CDT que determina que apenas o Estado da Residência pode tributar. Logo, o critério do "Possam ser tributados no outro Estado contratante" não se encontrará preenchido. Se for esta a interpretação, aplicar-se-á o regime geral de tributação a taxa especial de 10%, com possibilidade de isenção se as acções forem detidas por mais de 12 meses.⁶³

A mesma questão pode surgir no caso de obtenção de rendimento empresariais de fonte estrangeira. Caso o sujeito passivo preste serviços a uma empresa residente em Espanha e, nessa medida, receba rendimentos de categoria B, nesse caso o Estado da fonte apenas poderá tributar se o sujeito passivo for residente ou caso tenha um estabelecimento estável em Espanha (cf. artigo 14.º da CDT). Nesse caso, não havendo um estabelecimento fixo pode concluir-se que critério do "Possam ser tributados no outro Estado contratante" não se encontra preenchido.

⁶³ Cf. artigos 10.º e 72.º do Código do IRS.

Quanto a outro tipo de rendimentos (e.g. rendimento de instrumentos financeiros derivados, pensões de alimentos, prémios de jogo etc.) não é igualmente totalmente claro qual o regime a seguir, uma vez que em muitos dos casos os artigos da CDT aplicáveis (na maioria dos casos os artigos 7.º e 21.º das CDT) apenas permitem a tributação no Estado da Fonte se o contribuinte tiver um estabelecimento estável nesse Estado.

Em suma, a utilização de um critério como "possam ser tributados" no âmbito do regime de expatriados não apenas potencia eventuais situações de dupla não tributação, como também aumenta excessivamente a complexidade técnica na utilização do mecanismo de isenção. Esta complexidade, se não devidamente clarificada, terá efeitos directos na insegurança jurídica por parte dos diversos operadores económicos que aplicam o regime.

6. Conclusões

Após um período em que se considerou que as medidas de competitividade fiscal deveriam centrar-se no domínio da tributação das empresas, existem hoje sinais claros que a mobilidade dos trabalhadores é um ponto igualmente importante e com igual impacto sobre as decisões de localização de multinacionais e de destacamento de trabalhadores. Uma vez que uma decisão de destacamento no plano internacional envolve geralmente o assumir do encargo por parte empregador de determinados custos relacionados com esse destacamento, a tributação dos expatriados assume assim cada vez mais um papel relevante.

A implementação de um regime especial de expatriados é nessa medida um factor bastante positivo. Em todo caso, a escolha do modelo, apesar de seguir algumas das práticas existentes em outros países europeus, não se encontra isenta de críticas. Aliado a este facto, importa salientar que o regime oferece bastante complexidade relativamente aos rendimentos de fonte estrangeira e um catálogo restrito de actividades de valor acrescentado. A inclusão de rendimentos de pensões no âmbito do regime é outro dos “desvios” da prática internacional, e que poderá dar lugar a comentários no plano de política de fiscalidade internacional.

A prática da administração fiscal nos primeiros anos de vigência do regime será essencial para a consolidação deste regime como um dos mais favoráveis na Europa. Aspectos como a certificação da residência fiscal do residente não habitual, aplicação da transparência internacional e clarificação de conceitos da Portaria n.º 12/2010 serão fundamentais para assegurar uma adequada transparência na aplicação do regime pelos operadores jurídicos. Espera-se assim uma clarificação às deficiências apontadas que ajudem a repor o grau de confiança dos operadores económicos no presente regime do residente não habitual.

ANEXO A - listagem das várias reservas e observações à Convenção Modelo da OCDE com breves notas

Posição	artigo	Texto da Observação ou Reserva
Observação	artigo 1.º	Portugal, país onde todas as sociedades de pessoas são tributadas nessa qualidade, formulou várias reservas quanto às conclusões do relatório relativo a «A aplicação do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE às sociedades de pessoas» e considera que as soluções propostas no referido Relatório deveriam ser incorporadas em disposições especiais apenas aplicáveis quando incluídas nas convenções fiscais. É o caso, por exemplo, do tratamento aplicado aos sócios de uma sociedade de pessoas transparente do ponto de vista fiscal — uma noção consideravelmente fluida, dadas as diferenças existentes entre os Estados — designadamente quando há interposição de um terceiro Estado entre o Estado da fonte e o Estado da residência dos sócios. Convém sublinhar igualmente as dificuldades de ordem administrativa que podem decorrer de algumas das soluções propostas, aliás mencionadas no Relatório a propósito de certos casos.
Observação	artigo 1.º	Sempre que a prevalência hierárquica das convenções sobre o direito interno não seja respeitada, Portugal não adere às conclusões sobre a clarificação das medidas anti-abuso incluídas nos Comentários ao artigo 1.º
Reserva	artigo 3.º	A Itália e Portugal reservam-se o direito de não incluir as definições das alíneas 1 c) e h) (empresa, actividade empresarial) na medida em que se reservaram o direito de incluir um artigo que vise a tributação das profissões independentes.
Reserva	artigo 5.º	Portugal reserva-se o direito de tratar uma empresa como tendo um estabelecimento estável em Portugal, se essa empresa exercer actividades de planificação, de supervisão, de consultoria, qualquer trabalho de carácter auxiliar ou qualquer outra actividade conexas com um estaleiro de construção ou de montagem, cuja duração exceda seis meses, se a duração dessa actividade ou desses trabalhos exceder igualmente seis meses.
Observação	artigo 5.º	Portugal reserva-se o direito de não seguir a posição expressa nos parágrafos 42.1 a 42.10 [comércio electrónico]
Reserva	artigo 5.º	A Austrália, a Coreia, a Grécia, a Nova Zelândia, Portugal, e Turquia, reservam a sua posição relativamente ao número 3 e consideram que um estaleiro de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses deve ser considerado estabelecimento estável.
Reserva	artigo 7.º	A Itália e Portugal reservam-se o direito de tributar as pessoas que exerçam uma profissão independente, nos termos do disposto num artigo distinto que corresponda ao artigo 14º, segundo a redacção anterior à sua supressão em 2000.

Posição	artigo	Texto da Observação ou Reserva
Observação	artigo 7.º	A Itália e Portugal consideram essencial ter em atenção o facto de — independentemente do sentido atribuído à terceira frase do parágrafo 8 -, no que diz respeito ao método seguido para o cálculo dos impostos, os sistemas nacionais não serem afectados pela nova redacção do Modelo, ou seja pela supressão do artigo 14.º.
Observação	artigo 7.º	Portugal reserva-se no direito de não adoptar a posição expressa no parágrafo 45 dos Comentários ao artigo 7.º excepto quando existam disposições internas específicas que prevejam certos níveis de capital «livre» para os estabelecimentos estáveis.
Observação	artigo 7.º	Portugal reserva-se o direito de não seguir o critério da «simetria» descrito no parágrafo 48 dos Comentários ao artigo 7.º, na medida em que o direito interno português não prevê quaisquer normas ou métodos para a atribuição de capital «livre» aos estabelecimentos estáveis. Ao proceder à eliminação da dupla tributação nos termos do artigo 23.º, Portugal, enquanto país de origem, determina o montante dos lucros imputáveis a um estabelecimento estável em conformidade com o direito interno.
Reserva	artigo 7.º	A Coreia e Portugal reservam-se o direito de tributar as pessoas que exerçam uma profissão liberal ou outra actividade de carácter independente quando permaneçam no respectivo território durante um período ou períodos que excedam no total 183 dias em qualquer período de doze meses, ainda que não disponham de um estabelecimento estável (ou de uma instalação fixa) para o exercício dessas actividades.
Reserva	artigo 7.º	A Itália e Portugal reservam-se o direito de tributar as pessoas que exerçam uma profissão independente, nos termos do disposto no artigo distinto que corresponda ao artigo 14.º, segundo a redacção anterior à sua supressão em 2000.
Reserva	artigo 7.º	A Austrália e Portugal reservam-se o direito de propor, nas suas negociações bilaterais, uma disposição segundo a qual, se as informações à disposição da autoridade competente de um Estado Contratante forem inadequadas para determinar os lucros a imputar ao estabelecimento estável de uma empresa, a autoridade competente pode aplicar a essa empresa, para esse efeito, as disposições da legislação fiscal desse Estado, na condição de que a sua aplicação seja conforme com os princípios do presente artigo e na medida em que as informações à disposição da autoridade competente o permitam.
Observação	artigo 8.º	A Grécia e Portugal reservam a sua posição quanto à aplicação do presente artigo aos rendimentos de actividades acessórias (ver parágrafos 4 a 10.1)
Reserva	artigo 10.º	Portugal, o México e a Turquia formulam uma reserva quanto às taxas de imposto previstas no número 2.
Reserva	artigo 11.º	A Espanha, a Grécia e Portugal reservam-se o direito de alargar a definição de juros, incluindo uma referência à respectiva legislação interna, em conformidade com a definição constante do Projecto de Convenção de 1963.

Posição	artigo	Texto da Observação ou Reserva
Observação	artigo 12.º	A Espanha, o México e Portugal não aderem à interpretação constante dos parágrafos 14,14.4,15, 16 e 17.1 a 17.4. Consideram que os pagamentos relativos a software relevam do presente artigo quando apenas uma parte dos direitos respeitantes a software são transferidos, independentemente de os pagamentos serem efectuados como contraprestação pelo direito de utilização de um direito de autor sobre software tendo em vista a sua exploração comercial (exceptuados os pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias estandardizadas de software, excluindo o direito de as personalizar ou reproduzir), ou corresponderem a software adquirido pelo adquirente para utilização no âmbito da exploração de uma empresa, quando, neste último caso, o software não for inteiramente estandardizado, mas adaptado de algum modo ao adquirente.
Reserva	artigo 12.º	A Austrália, a Coreia, a Eslováquia, a Espanha, o Japão, o México, a Nova Zelândia, a Polónia, Portugal e a Turquia reservam -se o direito de tributar os royalties na fonte.
Reserva	artigo 12.º	Portugal reserva-se o direito de tributar na fonte como royalties os rendimentos provenientes da locação de equipamento industrial, comercial ou científico ou de contentores e, bem assim, o rendimento da assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso do referido equipamento ou contentores
Reserva	artigo 12.º	A Espanha e Portugal reservam-se o direito de tributar na fonte como royalties os rendimentos obtidos da assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos ou das informações referidos nos termos do número 2 do presente artigo.
Reserva	artigo 21.º	A Austrália, o Canadá, a Eslováquia, o México, a Nova Zelândia e Portugal formulam uma reserva sobre este artigo e desejam manter o direito de tributar os rendimentos provenientes de fontes situadas nos respectivos países.
Reserva	artigo 22.º	A Nova Zelândia, Portugal e a Turquia formulam uma reserva ao presente artigo no caso de virem a criar impostos sobre o património.
Reserva	artigo 25.º	A Eslováquia, a Espanha, a Grécia, a Itália, o México, a Polónia, Portugal e a Suíça formulam uma reserva ao segundo período do número 2. Todos estes países consideram que a execução material dos desagregamentos ou dos reembolsos de imposto, na sequência do procedimento amigável, deve permanecer em ligação com os prazos estabelecido s pelas respectivas legislações internas.