

O Critério da Residência das Pessoas Singulares Enquanto Fator de Conexão para Efeitos de Tributação

The Criterion of the Residence of Natural Persons as a Connecting Factor for Taxation Purposes

Patrícia Anjos Azevedo

Instituto Politécnico da Maia e Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.
E-mail: patricia_anjos_azevedo86@hotmail.com

Resumo

O critério da residência determina que a tributação do rendimento deverá ser levado a cabo, independentemente do local da fonte de tal rendimento. A condição de residente supõe a presença (real ou presumida) no território de um determinado local. Os Estados, com vista à legitimação da tributação, com base no critério da residência, costumam se basear no fato de que os contribuintes deverão contribuir para a obtenção de receitas, por parte do Estado, no qual são considerados residentes, o que se verifica em virtude de uma conexão de natureza pessoal. O critério da residência se materializa em uma tributação universal ou ilimitada, já que o Estado da residência tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, independentemente do local de onde sejam originários. Ora, a tributação de acordo com o critério da residência é uma construção, que permite tributar o rendimento dos contribuintes considerados residentes em determinada jurisdição, independentemente do local da sua obtenção. Todavia, quer o direito fiscal da União Europeia (através de diretivas), quer as Convenções de Dupla Tributação, remetem a definição de residente para os diferentes ordenamentos jurídicos, não existindo assim um conceito de residente autonomamente considerado. O problema é que, não sendo uniformes os critérios utilizados para determinar a residência, é possível que um contribuinte seja considerado residente em mais de um Estado, o que se traduz em um conflito positivo de residência.

Palavras-chave: Direito Fiscal da União Europeia. Convenções de Dupla Tributação. Conflito Positivo de Residência.

Abstract

The residence criterion determines that income taxation must be carried out irrespective of the place of source of such income. The resident status assumes the presence (real or presumed) in a certain territory. The States, with a view to legitimizing taxation on the basis of the criterion of residence, usually base it on the fact that taxpayers are expected to contribute towards obtaining income from the State in which they are considered residents, which is due to a connection of a personal nature. The residence criterion brings a universal or unlimited taxation, since the State of residence has the right to tax the income obtained by its residents, irrespective of the place of origin. However, taxation according to the residence criterion is a construction which allows taxation of taxpayers' income who are resident in a particular jurisdiction, irrespective of the place where they are obtained. But, both the European Union tax law (through directives) and the Double Taxation Conventions refer to the domestic definition of resident of different legal systems, so, there is no autonomous concept of resident. The problem is that, since the criteria used to determine residence are not uniform, it is possible for a taxpayer to be considered as resident in more than one State, which results in a positive tax conflict of residence.

Keywords: Tax Law of the European Union. Double Taxation Conventions. Positive Tax Conflict of Residence.

1 Introdução

De acordo com o critério da residência, a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo, independentemente, do local da fonte de tal rendimento. A tributação reflete aqui uma ligação efetiva e estável com o território de um determinado Estado. Por isso, a maior parte das jurisdições escolhem este critério como o critério principal para justificar as suas pretensões de jurisdição fiscal.

A condição de residente supõe a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado e implica uma ligação econômica e um certo grau de integração social (traduzido na participação na vida da comunidade, o que implica a utilização dos bens e serviços proporcionados pelo Estado em questão).

O critério da residência se materializa em uma tributação universal ou ilimitada, já que o Estado tem o direito de

tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, quer no seu território, quer no estrangeiro, independentemente, do local de onde é originário, tratando-se de uma autêntica tributação mundial dos residentes (*worldwide income taxation of residents*).

No entanto, não se pode esquecer as dificuldades que a aceitação deste critério acarreta, ao tributar a totalidade dos rendimentos, considerando por isso não só os obtidos em um determinado território, mas também os obtidos em outros Estados.

Uma das principais dificuldades tem a ver com a possível ocorrência de uma situação de dupla tributação, em que o contribuinte pode ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar se for por intermédio de uma Convenção de Dupla Tributação - CDT, bilateral, ou de mecanismos internos (unilaterais) com vista a evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação

internacional.

No âmbito do direito fiscal da União Europeia, o conceito de residente visa determinar os sujeitos passivos, que podem beneficiar da aplicação de uma determinada diretiva.

Por seu turno, no campo do direito fiscal internacional, o conceito de residente se encontra retratado no artigo 4.º da convenção modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE, que apenas se refere ao conceito de “residente de um Estado contratante” para efeitos de aplicação da convenção, remetendo, quanto à atribuição desta categoria, para as disposições de Direito interno dos Estados, mas apresenta, todavia, alguns “critérios de desempate” para o caso de uma mesma pessoa ser considerada residente em ambos os Estados contratantes, à luz das respetivas disposições legais de Direito interno.

Saliente-se que, quer o direito fiscal da União Europeia (através de diretivas), quer as CDT, define a condição de residente à luz dos Direitos internos, não existindo por isso um conceito independente de residente, autonomamente considerado em relação aos Direitos internos. O problema é que, não sendo uniformes os critérios utilizados para determinar a residência, é possível que um indivíduo ou uma sociedade sejam considerados residentes em mais do que um Estado.

O objetivo deste estudo é o de apresentar o conceito de contribuinte, fiscalmente residente, para efeitos da determinação da sua ligação a um determinado Estado, que o pretende tributar. Além disso, com este estudo se visa também estabelecer uma relação entre o conceito de residente para efeitos internos, tendo-se por base a legislação portuguesa, e o conceito de residente em face de situações jurídicas em conexão com mais do que um ordenamento jurídico, observando-se, designadamente o Modelo de Convenção da OCDE sobre o Rendimento e o Capital, também designada por Convenção Modelo da OCDE.

2 Desenvolvimento

2.1 Metodologia

Neste estudo, a metodologia utilizada foi essencialmente a análise da legislação portuguesa sobre a tributação do rendimento das pessoas singulares (Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – CIRS)¹, bem como o estudo de alguns contributos doutrinários portugueses e estrangeiros acerca da matéria da residência das pessoas singulares.

2.2 A determinação das competências tributárias entre os Estados

A justificação da pretensão de tributar com base no critério da residência se prende, essencialmente, com o valor que esta apresenta para o indivíduo ou para a pessoa coletiva,

pois a residência confere determinado estatuto de proteção e um ambiente de regulação que poderá trazer benefícios importantes em matéria de reputação do contribuinte, de salvaguarda dos direitos subjetivos do contribuinte e de pertença a um dado Estado, mesmo nos casos em que se desenvolvam atividades no estrangeiro.

A qualidade de contribuinte residente confere o dever de lealdade fiscal ao Estado da residência, uma vez que é desse Estado que o residente receberá a necessária proteção jurídica dos seus direitos e interesses. Assim, a justificação para a adoção deste princípio passa pela teoria do benefício.

Nas CDT, o conceito de “residência” não se encontra propriamente definido, sendo normalmente objeto de remissão para as legislações internas. De fato, o artigo 4.º da convenção modelo da OCDE remete para o direito interno dos Estados contratantes a determinação concreta da residência.

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

2.3 A determinação da qualidade de residente relativamente às pessoas singulares

2.3.1 Considerações gerais

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

No caso português, os contribuintes singulares com residência em Portugal são tributados pela totalidade dos seus rendimentos (conforme o artigo 15.º, n.º 1 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – CIRS) – tributação universal e ilimitada dos rendimentos auferidos por residentes – encontrando-se os critérios de residência para efeitos fiscais elencados ao longo do artigo 16.º do CIRS².

Neste contexto, a determinação da condição de residente para efeitos de IRS assenta na regra geral, segundo a qual os sujeitos passivos, que permaneçam em território português mais do que 183 dias (seguidos ou interpolados) em qualquer período de 12 meses são aí considerados como residentes [conforme artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. Além desta

1 http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/index_irs.htm

2 http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/index_irs.htm

regra geral, existem outras regras que importa aqui analisar.

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

Assim, de acordo com as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, considera-se como fiscalmente residente em Portugal, desde logo quem haja permanecido em território nacional durante mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, e quem, tendo permanecido por menos tempo, disponha em território nacional, em um qualquer dia do período referido, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Daqui resulta que, em caso de permanência por menos de 183 dias (seguidos ou interpolados), podem ser considerados fiscalmente residentes todos aqueles em relação aos quais se supõe que tenham intenção de manter residência habitual no país, já que em 31 de dezembro dispõem de fato de habitação em Portugal. Para estes efeitos, considera-se como dia de presença em território português “qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo” (n.º 2 do artigo 16.º do CIRS).

No caso específico dos tripulantes de navios ou de aeronaves, consideram-se residentes os tripulantes que a 31 de dezembro do período fiscal em questão estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal [conforme artigo 16.º, n.º 1, alínea c) do CIRS]. Também os funcionários do Estado português, que trabalhem no estrangeiro continuam a ser considerados como residentes em Portugal.

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

Quanto à perda da qualidade de residente, o n.º 4 do artigo 16.º do CIRS prescreve que a perda desta qualidade ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos específicos previstos nos números 14 e 16. O regime de tributação aplicável em presença da perda da qualidade de residente em território português se encontra previsto no artigo 10.º-A do CIRS. Todavia, a qualidade de residente pode ser eventualmente readquirida, nos termos do n.º 16 do artigo 16.º do CIRS.

Além disso, existe ainda uma ficção de residência (n.ºs 6 e 7 do artigo 16.º do CIRS), desta feita relativamente aos

nacionais, que mudaram a sua residência fiscal para um regime fiscal claramente mais favorável, ficção essa que se aplica no ano em que tais contribuintes efetuaram a mudança de residência e, também, nos quatro anos subsequentes.

2.3.2 A qualidade de “não residente”

Diferentemente da noção de residente, a noção de “não residente” se apura pela negativa. Um contribuinte não residente é, atualmente, uma pessoa que:

- I. permaneça em território nacional por um período inferior a 183 dias seguidos ou interpolados;
- II. não disponha, a 31 de dezembro do ano em causa, de uma habitação em Portugal que faça supor a sua intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- III. não obedeça a qualquer um dos outros requisitos específicos ou presunções previstos no artigo 16.º para ser considerado como contribuinte fiscalmente residente.

Além disso, atualmente a condição de residente ou de não residente já não depende da residência fiscal de qualquer um dos outros membros do agregado familiar, ou seja, já não se aplica a chamada “teoria do centro de interesses vitais”.

Os contribuintes fiscalmente não residentes em território português, mas que obtenham rendimentos de fonte portuguesa, encontram-se obrigados à nomeação de um representante fiscal, o qual poderá ser uma pessoa singular ou coletiva, desde que esse representante seja considerado como fiscalmente residente em Portugal.

2.3.3 O residente parcial

O sistema de residência parcial permite que um determinado contribuinte seja considerado fiscalmente residente em Portugal apenas durante uma parte do ano, desde que preencha os requisitos previstos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

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

2.2.4 O residente não habitual

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

Nesta matéria, os n.ºs, 9, 10, 11 e 12 do mesmo artigo 16.º prescrevem que o sujeito passivo, que seja considerado como residente não habitual adquire o direito a ser tributado

como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

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

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

Para estes efeitos, as atividades consideradas de elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico, são as constantes da tabela prevista na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, tais como: arquitetos, engenheiros e técnicos similares; artistas plásticos, atores e músicos; auditores e consultores fiscais; médicos e dentistas; professores universitários; psicólogos; profissões liberais, técnicas e assimiladas; quadros superiores; investidores, administradores e gestores.

Além disso, para efeitos do código 8 da tabela referenciada (investidores, administradores, gestores e quadros superiores de empresas) considera-se que os investidores só podem usufruir do regime aplicável aos residentes não habituais se o respetivo rendimento for auferido como administrador ou gerente.

São qualificados como gestores os abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público (Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março) e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes. Os quadros superiores de empresas são as pessoas incumbidas da direção e com poderes de vinculação da pessoa coletiva. As qualidades de administradores/gerentes/gestores, bem como os respectivos poderes de representação terão de ser comprovados, documentalmente, por intermédio de certidões permanentes do registo comercial, de procurações, de atas, etc.

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

A concessão deste estatuto é solicitada em requerimento dirigido ao Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes,

apresentado em qualquer serviço de finanças, no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território (n.º 10 do artigo 16.º do CIRS).

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

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

2.3 A possibilidade de ocorrência de um conflito positivo de residência

Pode suceder que uma determinada pessoa seja considerada residente de vários Estados, situação que caberá resolver através das normas estabelecidas nos tratados ou no âmbito dos acordos mútuos celebrados entre os Estados. Desta situação pode resultar um conflito positivo ou negativo de residência.

No caso de dupla ou múltipla residência, denominado por “conflito positivo de residência”, em que duas ou mais jurisdições se julgam competentes para tributar esse contribuinte com base no preenchimento dos pressupostos da qualidade de residente no seu território, esta questão deverá ser resolvida em nível interno, europeu ou internacional.

Esta mesma situação de dupla residência pode resultar em um conflito negativo de tributação, em que nenhum dos Estados se julga competente para tributar, podendo dar-se aqui o caso de dupla não tributação, o que potenciará situações de elisão fiscal. Caso existisse um conceito comunitário de residência e forte coordenação fiscal ou até mesmo uma harmonização fiscal entre os países, este problema seria ultrapassado.

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

Para as pessoas singulares consideradas como residentes em ambos os Estados contratantes (por recurso às legislações internas desses Estados), o artigo 4.º, n.º 2 da convenção

modelo da OCDE prevê alguns “critérios de desempate”, considerando a competência de uma determinada residência em detrimento de outra.

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

Os aludidos critérios são de aplicação sucessiva, o que significa que só se passa para o critério seguinte, no caso de o critério anterior não possibilitar a resolução do conflito positivo de residência em causa. Na hipótese de nenhum dos aludidos critérios resolver o problema, caberá às autoridades competentes, de comum acordo, definir a residência relevante para efeitos fiscais.

Esta situação pode ser resolvida através das convenções de dupla tributação, que poderão prever soluções para a resolução deste tipo de conflitos, como resulta do artigo 4.º da convenção modelo da OCDE, quanto à atribuição da competência ao Estado da residência.

3 Conclusão

O critério da residência determina que a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo, independentemente, do local da fonte de tal rendimento. A condição de residente supõe a presença (real ou presumida) no território de um determinado.

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

O critério da residência materializa-se em uma tributação

universal ou ilimitada, já que o Estado da residência tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, independentemente, do local de onde sejam originários. Destarte, a tributação de acordo com o critério da residência é uma construção, que permite tributar o rendimento dos contribuintes considerados residentes em determinada jurisdição, independentemente, do local da sua obtenção.

Todavia, quer o direito fiscal da União Europeia (através de diretivas), quer as Convenções de Dupla Tributação, remetem a definição de residente para os diferentes ordenamentos jurídicos, não existindo assim um conceito de residente autonomamente considerado.

O problema é que, não sendo uniformes os critérios utilizados para determinar a residência, é possível que um contribuinte seja considerado residente em mais do que um Estado, o que se traduz em um conflito positivo de residência.

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

Referências

CIRS - Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares 2016. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/index_irs.htm

CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf

TABELA DE ATIVIDADES DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO. 2010. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/FD720D40-318D-4D06-B723-CA69019EA29E/42823/anexoIRS_art72e82.pdf