

**FISCAL**

# Residentes fiscais não habituais - Portugal

## I. Requisitos necessários à aplicação do regime

O reconhecimento do estatuto de residente fiscal não habitual por parte das autoridades fiscais portuguesas está dependente da verificação de três condições essenciais:

- O interessado não tenha sido tributado como residente fiscal em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que o estatuto é requerido;
- O interessado reúna as condições necessárias para ser considerado como residente fiscal em Portugal.

A residência em território português para efeitos fiscais pode ser adquirida, em qualquer ano, entre outras situações, quando o sujeito passivo:

- i) Tenha permanecido em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; ou;
  - ii) Tendo permanecido menos tempo, disponha em território português, num qualquer dia do referido período de 12 meses, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.
- Seja requerido às autoridades fiscais portuguesas o estatuto de residente fiscal não habitual até 31 de Março do ano seguinte àquele em que a atribuição do estatuto deva produzir efeitos.

**"Em resultado do reconhecimento pelas autoridades fiscais portuguesas do estatuto de residente fiscal não habitual, os contribuintes nestas circunstâncias adquirem o direito a serem tributados ao abrigo do regime, durante um período de 10 anos consecutivos."**

## II. Vantagens associadas à obtenção do estatuto de residente fiscal não habitual

Em resultado do reconhecimento pelas autoridades fiscais portuguesas do estatuto de residente fiscal não habitual, os contribuintes nestas circunstâncias adquirem o direito a serem tributados ao abrigo do regime, durante um período de 10 anos consecutivos, desde que, por referência a cada ano fiscal, possam ser considerados residentes fiscais à luz das regras domésticas portuguesas e Portugal seja o Estado da residência prevalente ao abrigo dos acordos de dupla tributação celebrados por este país. Findo o período de 10 anos, os referidos contribuintes passarão a ser enquadrados e tributados de acordo com as regras gerais previstas no Código do IRS.

Em termos práticos, a obtenção do estatuto de residente fiscal não habitual permite ao sujeito passivo obter vantagens fiscais relativamente aos seguintes tipos de rendimento: (i) rendimentos do trabalho dependente e independente, quando os mesmos sejam obtidos em Portugal e resultem do exercício de actividades de elevado valor acrescentado conforme lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; (ii) rendimentos do trabalho dependente; rendimentos do trabalho independente resultantes de actividades de elevado valor acrescentado; pensões e rendimentos passivos, sempre que, em qualquer dos casos, sejam obtidos no estrangeiro.

### 1. Rendimentos obtidos em Portugal

No que respeita aos rendimentos com origem em Portugal, a concessão do estatuto de residente fiscal não habitual permitirá ao titular de rendimentos do trabalho dependente e/ou do trabalho independente beneficiar da aplicação de uma taxa reduzida de IRS de 20%, desde que tais rendimentos resultem do exercício de actividades de elevado valor acrescentado conforme listagem aprovada pela Portaria do Ministro das Finanças.

As actividades de elevado valor acrescentado consistem em actividades com carácter científico, artístico ou técnico, destacando-se as seguintes:

- Arquitectos, engenheiros e técnicos similares;
- Artistas plásticos, actores e músicos;
- Auditores e consultores fiscais;
- Médicos e dentistas;
- Professores universitários;
- Psicólogos;
- Profissões liberais, técnicas e assimiladas;
- Quadros superiores;
- Investidores, administradores e gestores.

Muito embora o Código do IRS não determine qualquer procedimento prévio associado à validação do exercício de uma profissão de elevado valor acrescentado por parte das autoridades fiscais portuguesas, tal validação deverá ser requerida de imediato após a atribuição do estatuto, de modo a habilitar as entidades pagadoras de rendimentos a aplicar a taxa de retenção na fonte reduzida de 20%, e bem assim a permitir aos contribuintes a entrega posterior da declaração anual de rendimentos devidamente ajustada ao seu cadastro tributário.

Importa finalmente referir que, em acréscimo ao IRS, poderão ser devidas contribuições para a Segurança Social portuguesa, cujo regime legal está sujeito a regras próprias, independentes do regime dos residentes fiscais não habituais.

Outros tipos de rendimento obtidos em Portugal por residentes não habituais serão tributados às taxas gerais e progressivas do IRS até 48%, a que acrescerá, sendo aplicável, a taxa adicional de solidariedade, calculada de modo progressivo, mediante a aplicação de uma taxa de 2,5% aos rendimentos coletáveis entre EUR 80.000 e EUR 250.000, sendo a parte do rendimento que exceda EUR 250.000 sujeita a uma taxa de 5%.

De notar, contudo, que, em determinadas situações, os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo são tributados mediante a aplicação de taxas especiais ou liberatórias, resultando assim uma taxa de tributação efectiva inferior às taxas progressivas do IRS. Este será o caso, por exemplo, dos juros, dividendos e mais-valias (saldo positivo entre as mais e menos-valias), em que a taxa aplicável é de 28%.

**"Assume particular relevância para efeito da aplicação da isenção de IRS aos rendimentos do trabalho dependente e independente auferidos no estrangeiro a destrinça imposta pelo legislador quanto à efectiva tributação ou mera sujeição a tributação pelo Estado da fonte, consoante os casos."**

## 2. Rendimentos obtidos no estrangeiro

Neste caso, haverá que distinguir (i) os rendimentos profissionais e as royalties, (ii) os rendimentos de pensões, e (iii) os rendimentos passivos.

### 2.1. Rendimentos profissionais

No caso dos rendimentos do trabalho dependente obtidos no estrangeiro, os mesmos estarão isentos de IRS desde que sejam efectivamente tributados no Estado da fonte, em conformidade com acordo de dupla tributação celebrado entre Portugal e esse Estado, ou, na ausência de acordo de dupla tributação, quando esses rendimentos sejam tributados no Estado da fonte e não possam ser considerados obtidos em território português, de acordo com as regras previstas no Código do IRS.

Por sua vez, e quanto aos rendimentos do trabalho independente resultantes de atividades da prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, conforme listagem definida por Portaria, e bem assim de certas royalties, ambos estarão isentos de IRS desde que se verifique, alternativamente, uma das seguintes condições:

- Tais rendimentos possam ser potencialmente tributados no Estado da fonte, em conformidade com um acordo de dupla tributação celebrado entre Portugal esse Estado; ou,
- Nos casos em que não exista um acordo de dupla tributação celebrado por Portugal, os rendimentos em causa possam ser potencialmente tributados pelo Estado da fonte, em conformidade com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, desde que neste caso os mesmos não sejam de considerar obtidos em território português, e não provenham de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, conforme listagem aprovada pela legislação portuguesa.

Comparando os requisitos impostos pelo Código do IRS para efeito da aplicação da isenção de IRS aos tipos de rendimento acima referidos, é possível constatar que o legislador português impõe condições distintas para cada caso, a saber:

- No caso dos rendimentos do trabalho dependente de fonte estrangeira, para que estes estejam isentos de IRS, afigura-se necessário que os mesmos sejam efetivamente tributados (por exemplo mediante a aplicação de uma taxa de retenção na fonte) pelo Estado da fonte. Contudo, tais rendimentos não necessitam de provir do exercício de uma atividade de elevado de valor acrescentado;
- Já no caso dos rendimentos do trabalho independente, apenas estarão isentos de IRS (i) aqueles que resultem de prestações de serviços (estão, assim, excluídos, os rendimentos resultantes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária) e certas royalties, e (ii) resultem do exercício de uma atividade de elevado de valor acrescentado. Contudo, e contrariamente aos rendimentos do trabalho dependente, para que a isenção de IRS se aplique, o legislador basta-se, em tese, com o facto de os rendimentos em apreço poderem ser potencialmente tributados pelo Estado da fonte<sup>1</sup>.

Conforme acima alertado, os contribuintes deverão confirmar, caso a caso, se os rendimentos auferidos se encontram, ou não, sujeitos ao pagamento de contribuições para a Segurança Social portuguesa.

Sempre que os rendimentos do trabalho dependente, rendimentos do trabalho independente ou royalties não reúnam as condições acima descritas, os respectivos rendimentos serão tributados de acordo com o regime geral de tributação aplicável aos sujeitos passivos de IRS, designadamente mediante a sua sujeição às taxas progressivas do IRS até 48%, a que acrescerá, quando aplicável a taxa adicional de solidariedade, acima referida.

**"Em termos práticos tal significa que, mesmo que os rendimentos de pensões sejam tributados exclusivamente pelo Estado da fonte, os mesmos não serão passíveis de tributação em sede de IRS desde que, de acordo com as regras fiscais portuguesas, as pensões não sejam obtidas em Portugal."**

## 2.2. Rendimentos de pensões

No que respeita aos rendimentos de pensões, os mesmos estarão isentos de tributação em Portugal desde que sejam tributados no Estado da fonte em conformidade com acordo de dupla tributação celebrado entre Portugal e esse Estado, ou, alternativamente, quando pelos critérios previstos no Código do IRS, tais rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português.

Em termos práticos tal significa que, mesmo que os rendimentos de pensões não sejam tributados pelo Estado da fonte (por exemplo em virtude de a lei interna do Estado da fonte prever uma isenção de tributação), os mesmos não serão passíveis de tributação em sede de IRS desde que, de acordo com as regras fiscais portuguesas, as pensões não sejam obtidas em Portugal.

<sup>1</sup> Na prática, como a potencialidade de tributação pelo Estado da fonte depende, regra geral, da existência de um estabelecimento estável, nos termos do artigo 7.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, tal potencialidade tenderá a implicar na maioria dos casos a efetiva tributação dos rendimentos em apreço.

### 2.3. Rendimentos passivos

São rendimentos passivos os rendimentos de capitais (por exemplo, os juros, dividendos e certas royalties), os rendimentos prediais, e as mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes sociais ou de bens imóveis.

Os rendimentos passivos obtidos no estrangeiro encontram-se isentos de IRS, desde que:

- Possam ser potencialmente tributados no Estado da fonte, em conformidade com um acordo de dupla tributação celebrado entre Portugal e esse Estado; ou,
- Nos casos em que não exista um acordo de dupla tributação celebrado por Portugal, tais rendimentos possam ser potencialmente tributados pelo Estado da fonte, em conformidade com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, desde que os mesmos não sejam de considerar obtidos em território português, e não provenham de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, conforme listagem aprovada pela legislação portuguesa.

Para efeito do correto enquadramento tributário dos rendimentos passivos auferidos no exterior, é importante ter presente que muitos instrumentos de dívida são emitidos a partir de entidades localizadas em países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, conforme listagem aprovada pela legislação portuguesa. Quando assim suceda, os rendimentos passivos resultantes da detenção, da transmissão ou da remissão / resgate dos instrumentos de dívida em causa não beneficiam, por regra, da isenção de IRS aplicável no âmbito do regime dos residentes fiscais não habituais<sup>2</sup>.

De igual modo, existem diversos casos em que os rendimentos auferidos no exterior, muito embora possuam a natureza de rendimentos de capitais, não têm cabimento na definição de “juros” e/ou “dividendos”, tal como estes conceitos são definidos nos acordos de dupla tributação celebrados por Portugal, e interpretados de acordo com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (tendo em atenção as observações e reservas formuladas por Portugal). São exemplos clássicos desta situação os rendimentos resultantes da detenção de certas unidades de participação em fundos de investimento / organismos de investimento coletivo, bem como aqueles que resultem de certas apólices de seguro. Quando assim suceda, tais rendimentos são enquadráveis, para efeito da aplicação dos acordos de dupla tributação, na categoria residual de “outros rendimentos”. De um modo geral, a generalidade das convenções atribui ao Estado da residência a competência exclusiva para tributar tais rendimentos, não se verificando assim a condição necessária de os rendimentos serem potencialmente tributados pelo Estado da fonte. Nestes casos, não se aplicará a isenção de IRS, ao abrigo do regime dos residentes fiscais não habituais.

<sup>2</sup> Muito embora, de um modo geral, a tributação dos rendimentos passivos provenientes de países, territórios ou regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis seja uma realidade, tecnicamente esta afirmação comporta algumas exceções quando os rendimentos provenham de jurisdições com as quais Portugal celebrou um acordo de dupla tributação. Nestes casos, poderá eventualmente sustentar-se que tais rendimentos devam estar isentos de IRS, desde que cumpridas as condições previstas no Código do IRS.

**"No tocante à tributação das mais-valias mobiliárias, importa sublinhar que a maioria dos acordos de dupla tributação celebrados por Portugal prevê a tributação deste tipo de rendimento unicamente pelo Estado onde o sujeito passivo é residente, o que inviabiliza, à partida, a aplicação da isenção acima referida."**

Finalmente, e no tocante à tributação das mais-valias mobiliárias, importa sublinhar que a maioria dos acordos de dupla tributação celebrados por Portugal prevê a tributação deste tipo de rendimento unicamente pelo Estado onde o sujeito passivo é residente, o que inviabiliza, à partida, a aplicação da isenção acima referida.

### 3. Outros impostos

Actualmente o ordenamento fiscal português não contempla qualquer imposto sobre o património ou as fortunas.

De igual modo, e no que respeita à tributação das transmissões gratuitas, designadamente por morte ou doação, estão isentas de Imposto do Selo as transmissões gratuitas a favor do cônjuge ou unido de facto, descendentes ou ascendentes (de referir, no entanto, que o Imposto do Selo será sempre devido sobre as transmissões de bens imóveis localizados em Portugal).