

UNIVERSIDADE DE LISBOA

Faculdade de Direito



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**O Planeamento Fiscal na Tributação Internacional das
Pessoas Singulares - O Caso Específico dos Residentes Não
Habituais**

Catarina Oliveira da Silva Duarte

Mestrado em Direito e Prática Jurídica
Modalidade de Direito Fiscal e Financeiro

Lisboa

2024



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Dissertação elaborada para a obtenção do Grau de Mestre, no âmbito do Mestrado em Direito e Prática Jurídica, na modalidade de Direito Fiscal e Financeiro, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, sob a orientação do Senhor Professor Doutor Carlos Manuel Batista Lobo.

Catarina Oliveira da Silva Duarte

Lisboa

2024

Resumo

Esta dissertação pretende analisar o enquadramento de regimes especiais de tributação em sede de imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares nas regras e princípios internacionais da concorrência fiscal internacional, tendo por base o regime português do Residente Não Habitual. O objetivo principal é de perceber se regimes como o RNH poderão (ou não) ser considerados instrumentos de prática de concorrência fiscal prejudicial, tendo por base o entendimento existente a nível doutrinal e internacional, os objetivos e características deste regime, o seu grau de prejudicialidade, a competitividade fiscal internacional e uma comparação com os regimes semelhantes ou, até mesmo, equivalentes, adotados por outros Estados.

Palavras-chave: IRS. Mobilidade internacional. Concorrência Fiscal Internacional. Competitividade Fiscal. Direito Comparado.

Abstract

This dissertation aims to analyze the framework of special taxation regimes for personal income tax in the international rules and principles of international tax competition, based on the Portuguese Non-Habitual Resident regime. The main goal is to understand whether regimes such as the NHR can (or cannot) be considered instruments of harmful tax competition, based on the existing doctrinal and international understanding, the objectives and characteristics of this regime, its degree of harmfulness, international tax competitiveness and a comparison with similar or even equivalent regimes adopted by other states.

Keywords: IRS. International mobility. International Tax Competition. Tax Competitiveness. Comparative Law.

Lista de abreviaturas e siglas

AICEP, E.P.E - Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, E.P.E.

AIMA – Agência para a Integração, Migrações e Asilo

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

ARI – Autorização de Residência para Atividade de Investimento

AT – Autoridade Tributária

BEPS – *Base erosion and profit shifting*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CDT – Convenção para Evitar a Dupla Tributação

CEE – Comunidade Económica Europeia

CFI – Código Fiscal do Investimento

CGI – *Code Général des Impôts*

CIDEEFF – Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

FCT, I.P. - Fundação para a Ciência e a Tecnologia, I. P.

FMI – Fundo Monetário Internacional

HNWI - *High-Net-Worth Individuals*

IAPMEI, I.P. - Agência para a Competitividade e Inovação, I.P.

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LIRPF - *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

OCDE - Organização Europeia de Cooperação Económica

OE – Orçamento de Estado

OE – Orçamento de Estado

OMC – Organização Mundial do Comércio

RIRPF - *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

RNH – Residentes Não Habituais

SEF – Serviço de Estrangeiros e Fronteiras

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

Índice

1.	Introdução	8
2.	O RNH em traços gerais	10
2.1.	Objetivos e enquadramento contextual	10
2.2.	Regras de tributação	13
2.2.1.	Rendimentos obtidos em território português	13
2.2.2.	Rendimentos obtidos no estrangeiro	15
2.3.	Agregado familiar	18
2.4.	Duração do regime e condições de aplicação	18
3.	Natureza jurídica	20
4.	Direito Comparado	23
4.1.	Introdução	23
4.2.	<i>Lump-Sum Taxation</i>	24
4.3.	<i>Tax Scheme for High Net Worth Individuals</i>	26
4.4.	<i>Régime spécial d'imposition des impatriés</i>	28
4.5.	<i>Special Tax Regime for Expatriates: The 30% Ruling</i>	30
4.6.	<i>Expatriate tax regime</i>	32
4.7.	<i>Impatriate Tax Regime</i>	35
4.8.	<i>The Researcher tax scheme</i>	37
4.9.	<i>Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español</i>	40
4.10.	<i>R&D Tax Incentive</i>	43
4.11.	<i>Foreigner flat rate taxation</i>	46
4.12.	Conclusão	47
5.	Concorrência Fiscal Internacional na Tributação das Pessoas Singulares	50
5.1.	Concorrência Fiscal Internacional – conceitos preliminares	50
5.1.1.	Evolução histórica conceptual e regulativa	50

5.1.2. Tipos de concorrência fiscal	55
5.1.3. Planeamento fiscal, evasão fiscal e elisão fiscal	58
5.2. Regulação atual da concorrência fiscal prejudicial.....	62
5.2.1. Introdução	62
5.2.2. Regulação Comunitária.....	64
5.2.3. Auxílios de Estado	69
5.2.4. Regulação Internacional (OCDE)	76
5.2.4.1. Paraísos Fiscais	77
5.2.4.2. Regimes Fiscais Preferenciais.....	78
5.2.4.3. Distinção entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais.....	79
6. Mobilidade privilegiada	81
7. O RNH e a Concorrência Fiscal Prejudicial	87
7.1. Critérios europeus e internacionais	87
7.2. Grau de Prejudicialidade	92
8. O Presente e o Futuro.....	98
8.1. Revogação do RNH e Disposição Transitória	98
8.2. Desafios Presentes.....	104
8.3. O novo incentivo fiscal à investigação científica e inovação	109
Conclusão	113
Bibliografia.....	115

1. Introdução

É por demais evidente que, entre a doutrina fiscalista, muito se tem discutido e muito se continuará a discutir sobre o regime de tributação frequentemente utilizado pelos Estados como estratégia de atração e de competitividade que, em Portugal, adquiriu a designação, o corpo e a estrutura do “Residente Não Habitual”.

Como veremos adiante, esta é uma designação atribuída pelo legislador fiscal no âmbito do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro (ao abrigo da autorização legislativa conferida pelos artigos 106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro), o qual aprovou o Código Fiscal do Investimento, no qual foi incluído o referido regime, ainda sob a designação de “regime fiscal do investidor residente não habitual”. Depois de múltiplas alterações legais, as regras estruturais deste regime foram vertidas no atual Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares com as particularidades que são amplamente conhecidas pela doutrina fiscalista.

Malgrado a designação em questão ser amplamente difundida e corresponder à designação legal deste regime atribuída pelo legislador fiscal, como veremos adiante, este tem sido replicado em diversos Estados com certas características diferenciadoras e próprias dos respetivos regimes fiscais, embora, em grande medida, sejam passíveis de ser identificados pelo seu esqueleto comum.

Mais se acrescenta que esta designação é redutora, visto que não esgota e não encerra em si aquele que é um regime de tributação com antecedentes, com fundamentos políticos, sociológicos e económicos e que, pese embora possa sofrer diversas alterações legislativas e revogações, assenta num objetivo, numa base e num conjunto de regras que se replicarão sempre, futuramente, noutros regimes de tributação portugueses e estrangeiros.

Como bem referem os Autores Fernando Ampudia de Haro e Sofia Gaspar, “o regime RNH é mais do que um objeto de carácter legal e fiscal, uma vez que contém uma série de componentes referentes ao governo das populações, da orientação das suas condutas e das suas mentalidades.”¹

¹ GASPAS, SOFIA; AMPUDIA DE HARO, Fernando. “Racionalidade Política Neoliberal e Regime Fiscal: o Caso dos Residentes Não Habituais”, *Revista Crítica de Ciências Sociais*, número 125 | 2021, 30 de setembro de 2021, Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, p. 6.

Pelo seu cariz competitivo, pela sua natureza enquanto instrumento de política fiscal, pela sua influência global e pelo seu impacto considerável nos mercados financeiros e na vida económica e social de outros Estados, é por demais relevante perspetivar este regime a nível das regras e princípios da concorrência fiscal internacional.

Procuraremos adotar uma metodologia assente numa análise crítica de diversas disposições legais (nas quais se inserem os Códigos Tributários, antecedentes legislativos do regime do RNH, disposições legislativas estrangeiras e normas avulsas), bem como de comunicações europeias e doutrina proveniente, na sua grande maioria, do direito fiscal, mas também da sociologia e da economia, de modo a enquadrar este regime de tributação naquilo que nós consideramos ser a sua verdadeira caracterização: um fenómeno com impacto em diversas áreas, com antecedentes e sucessores.

Debruçar-nos-emos brevemente sobre a caracterização deste regime e a sua natureza jurídica, procurando, de seguida expor os seus equivalentes estrangeiros, *i.e.* identificar e caracterizar os regimes a ele semelhantes em diversos países, destacando as suas diferenças e as suas parecenças.

Obtido, assim, um contexto mais global deste fenómeno, procuraremos depois aprofundar a sua origem, os seus objetivos e os seus fundamentos políticos, económicos e sociológicos, tendo por base os escritos e investigações de fiscalistas, economistas e sociólogos, bem como a sua relação com fenómenos migratórios.

Caber-nos-á, ainda, a realização da tarefa de enquadrar este regime no âmbito das regras e princípios da concorrência fiscal internacional atualmente existentes e adotadas, procurando deslindar o seu lugar concreto no espectro cinzento e turvo da concorrência fiscal prejudicial ou legítima, sendo o objetivo principal da presente dissertação o apuramento sobre se regimes fiscais especiais de tributação de pessoas singulares configuram (ou não) práticas de concorrência fiscal prejudicial e, em caso afirmativo, em que medida.

Por último, analisaremos o presente e o futuro deste regime, concretamente a atual decisão de revogação do Governo Executivo, vertida no atual Orçamento de Estado, os fundamentos apresentados para tal decisão (assente numa alegada relação entre este regime e a subida dos preços das habitações) e a sua correspondência (ou não) ao caso concreto português.

Faremos, igualmente, uma breve excursão pelo novo incentivo fiscal, previsto em sede de IRS, para a investigação científica e inovação, regime que este que é, em vários aspetos, semelhante ao RNH.

2. O RNH em traços gerais

2.1. Objetivos e enquadramento contextual

O regime jurídico dos Residentes Não Habituais foi criado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro², responsável pela aprovação do Código Fiscal do Investimento, na sequência da autorização legislativa concedida pelos artigos 106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, a qual aprovou o Orçamento do Estado para 2009.

A sua criação já vinha a ser reclamada desde 2008, foi desenvolvida no âmbito do XVII Governo Constitucional do Partido Socialista e centrou-se primordialmente no fenómeno da concorrência internacional, visando aumentar a competitividade de Portugal no cenário económico internacional através da conceção de um meio que funcionasse como “fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.”³

Estes objetivos encontravam-se justificados pelas circunstâncias económicas e sociais concretas vivenciadas à data em questão e pela necessidade de adotar “novos modelos de gestão e de desenvolvimento do território”⁴, de modo a acautelar o cumprimento dos compromissos assentes no Programa de Assistência Financeira Internacional, embora hajam representado um afastamento face à tradicional política internacional do Estado Português, mais ligada a uma ideia de proteção da tributação na fonte dos rendimentos, numa perspetiva de Estado importador de rendimentos⁵.

A inserção das disposições legais originárias deste regime no CFI não se encontra, para nós, inteiramente explicada devido às circunstâncias derivadas de estes dois temas

² Este Decreto-Lei foi alterado sucessivamente pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro e pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

³ V. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

⁴ MENDES, Luís. “Gentrificação turística em Lisboa: neoliberalismo, financeirização e urbanismo austeritário em tempos de pós-crise capitalista 2008-2009”, *Cadernos Metrópole*, vol. 19, n.º 39, 2017, p. 480.

⁵ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. “O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais”, *Fiscalidade*, n.º 40, outubro – dezembro 2009, p. 9.

não se encontrarem ligados no âmbito das autorizações legislativas já referidas⁶ e das diferenças entre as disposições referentes ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e as constantes do CFI, visto tratar-se o primeiro de um mecanismo de tributação anual de rendimentos de determinadas categorias específicas auferidos por pessoas singulares e o segundo de um instrumento de apoio ao investimento e competitividade, em particular de regiões menos favorecidas e que incentivem a criação ou manutenção de postos de trabalho⁷, dirigindo-se a empresas e ao incentivo ao seu investimento produtivo.

A leitura da Proposta do Orçamento de Estado para 2009 e os relatórios que a acompanharam também não permitem identificar uma ligação entre estes dois tipos de disposições. Maria dos Prazeres Lousa refere que a intenção do legislador poderá ter sido a de “afastar quaisquer dúvidas que, a este respeito, pudessem surgir, que se tratava, em ambos os casos, de medidas qualificadas como «benefícios fiscais»”⁸. Ricardo Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, no entanto, entendem que tal se tratou de uma “escolha política” em tratar duas matérias que, embora diferentes, lidam ambas com a atração do investimento estrangeiro, “seja sob a forma societária, seja sob a forma individual”.⁹

No CIRS, este regime encontrava-se previsto nos antigos artigos 16.º, números 8 a 12, 72.º, números 10, 12 e 13, 81.º, números 4, 5, 7 e 8, 99.º, número 8, e 101.º, número 1, alínea d), complementados pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro¹⁰, os quais o afastaram da sua atribuição original, em sede de CFI, aos sujeitos passivos que revestissem a qualidade de *investidores*¹¹. Com efeito, as disposições sobre esta matéria constantes do CIRS são aplicáveis genericamente a todos os contribuintes que preencham os seus requisitos.

⁶ Sendo uma delas respeitante à revisão do regime dos benefícios fiscais contratuais (artigo 106.º) e a outra ao regime dos residentes não habituais (artigo 126.º, ambos os artigos da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro).

⁷ PRETO, António; POMBO, Hélder. *Código Fiscal do Investimento. Última Atualização: Lei N.º 2/2020, de 31 de março*, CIT – Centro de Investigação Tributária, Instituto Superior de Gestão, 2022, p. 11, disponível em <https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2022/04/Codigo-Fiscal-Investimento-0001-Versao-Final-3.pdf> (acedido em 27 de julho de 2024).

⁸ LOUSA, Maria dos Prazeres. “Algumas Considerações Sobre o Novo Regime Fiscal dos «Residentes» Não Habituais”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, volume V, 1.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 688.

⁹ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 16.

¹⁰ Alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

¹¹ Esta qualidade é referida, nomeadamente, na epígrafe da Parte III do antigo CFI (“regime fiscal do investidor residente não habitual”) e no artigo 1.º deste diploma (“O presente Código Fiscal do Investimento, [...], estabelecendo ainda o estatuto do investidor no caso de este ser um residente não habitual em território português”).

Apesar de instituído em 2009, o regime do RNH apenas teve aplicação plena no ano de 2010 devido à circunstância de o CIRS ter previsto a necessidade de as atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, serem definidas por Portaria do Ministro das Finanças e de esta Portaria apenas ter sido publicada em 2010¹², pese embora o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, ter reportado a produção de efeitos deste regime a 1 de janeiro de 2009¹³.

Tratava-se de um “fenómeno fiscal inovador e de características híbridas”¹⁴, que retirou do regime de tributação dos não residentes a tributação a taxas proporcionais e das normas previstas para os residentes a regra da tributação universal, a possibilidade de englobamento e o rendimento líquido.

O objetivo primordial da concessão do estatuto de RNH foi o de atrair para Portugal contribuintes qualificados e profissionais de atividades relevantes em áreas científicas e culturais, desportistas e artistas¹⁵, bem como reformados e pensionistas capazes de dinamizar a economia portuguesa (conhecidos como *High Net Worth Individuals*), em relação aos quais se verifica uma elevada mobilidade internacional e sensibilidade aos estímulos representados pelas medidas fiscais adotadas pelos Estados, as quais constituem a principal, ou uma das principais, motivações e fundamento para a sua deslocação e fixação de residência em determinado território.

Este estatuto permitiria, desta forma, uma otimização daquelas que são as condições naturais de Portugal a nível de atração de investidores, tais como as condições climáticas e a oferta existente nos setores do turismo e do imobiliário, com clara inspiração em modelos como o do Reino Unido, da Suíça e de Espanha. Esperava-se que o RNH permitisse reposicionar Portugal no contexto do mercado internacional e que atenuasse os efeitos da crise que se avizinhava e que conduziu ao Programa de Assistência Económica e Financeira desenhado pela Troika entre 2011 e 2013.

¹² V. Circular N.º 2 /2010, de 6 de maio, da Direção de Serviços do IRS (DSIRS), Ponto 1.

¹³ Na sequência desta ressalva, o regime do RNH podia, ainda ser aplicável aos rendimentos referentes ao ano de 2009 sob as condições de os mesmos não se encontrarem pendentes da entrada em vigor da Portaria que define as atividades de elevado valor acrescentado e de os seus titulares terem solicitado a sua inscrição como residentes após a publicação do Decreto-Lei n.º 249/2009. Circular N.º 2 /2010, de 6 de maio, da DSIRS, Ponto 2.

¹⁴ COURINHA, Gustavo Lopes. *A Residência no Direito Internacional Fiscal – do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra, Almedina, 2015. P. 60.

¹⁵ Designadas de atividades de elevado valor acrescentado e elencadas na referida Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

Em suma, eram dois os tipos principais de destinatários que este regime visava atrair, podendo, por isso, ser-lhe atribuída uma característica de dualidade ou de natureza dual. Com efeito, ele visava atrair simultaneamente não residentes que pretendessem estabelecer a sua residência permanente em Portugal, desempenhando aqui atividades de elevado valor acrescentado ou auferindo pensões do seu país originário, e não residentes que apenas pretendessem um estabelecimento temporário em território português em virtude de terem sido destacados ou expatriados, podendo ser trabalhadores dependentes, independentes ou membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas. Os primeiros são mais suscetíveis de obter rendimentos de fonte estrangeiras e os segundos rendimentos de fonte portuguesa (designadamente, rendimentos de trabalho)¹⁶.

2.2. Regras de tributação

2.2.1. Rendimentos obtidos em território português

Subjacente às citadas disposições legislativas, conjugava-se um objetivo de estabelecer regras de tributação mais vantajosas para os rendimentos obtidos em Portugal – através de uma tributação mitigada dos mesmos - e um “refúgio fiscal”¹⁷ para os rendimentos provenientes de fonte estrangeira – por via da aplicação de uma isenção como método de eliminação da dupla tributação destes rendimentos.

Aos rendimentos líquidos das categorias A e B (trabalho dependente e independente, respetivamente) obtidos em território português, previstos nos artigos 2.º e 3.º do CIRS, desde que auferidos no âmbito de atividades consideradas de elevado valor acrescentado, era aplicável uma taxa especial de retenção na fonte de 20%¹⁸. A este valor poderia acrescer a aplicação da taxa de solidariedade social prevista no artigo 68.-A do CIRS²⁰. Aos rendimentos das restantes categorias previstas no CIRS (*i.e.* categorias E, F, G e H), bem como aos rendimentos das categorias A e B auferidas fora de atividades de valor

¹⁶ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 6.

¹⁷ LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 692.

¹⁸ Cfr. Antigos artigos 72.º/10, 99.º/8 e 101.º/1 d) do CIRS.

¹⁹ Durante o período temporal em que os sujeitos passivos se encontrassem a beneficiar deste regime, poderia esta taxa especial ser aplicada desde que os mesmos invocassem a natureza da atividade desempenhada como de elevado valor acrescentado na declaração anual de rendimentos, mediante a inscrição do respetivo código de atividade no anexo L da declaração modelo 3, sem que fosse necessário obter um reconhecimento prévio deste direito por parte da AT, de acordo com o entendimento resultante da Circular n.º 4/2019, de 8 de outubro de 2019, da DSIRS (Ponto 4), sem prejuízo de a AT poder vir a solicitar um comprovativo do exercício efetivo dessa atividade (Pontos 5 e 6).

²⁰ Atualmente de 2,5% para rendimento coletável situados entre 80.000 EUR e 250.000 EUR e 5% para sujeitos passivos com rendimento coletável superior a 250.000 EUR.

acrescentado, seriam aplicáveis as regras e taxas previstas para os residentes habituais em Portugal.

Os rendimentos das categorias A e B resultantes de atividades de valor acrescentado e das categorias E, F, H e G poderiam ser sujeitos ao englobamento por opção dos contribuintes residentes não habituais²¹, sendo, nesse caso, sujeitos às taxas gerais e progressivas previstas no artigo 68.º do CIRS, ao invés da taxa especial de 20%, bem como à possibilidade de realização de deduções à coleta. Feita esta opção, os contribuintes ficariam obrigados a englobar todos os rendimentos da mesma categoria, de acordo com a exigência do número 5 do artigo 22.º do CIRS, não sendo, desta forma, possível englobar rendimentos da mesma categoria de forma individual.

Esta sujeição dos rendimentos da categoria B auferidos em atividades de valor acrescentado a regras especiais de tributação mitigada levou certos Autores a questionar a sua credibilidade, havendo quem afirme que é possível identificar aqui uma discriminação fiscal positiva dos residentes não habituais face aos residentes habituais que exercem as mesmas atividades em situações análogas.

A este propósito, Lousa (2011) refere que é “manifesta a dificuldade em apreender os critérios que terão servido de base para considerar todas aquelas atividades como sendo de elevado valor acrescentado e como tal merecedoras de um favorecimento fiscal”²². É um entendimento que acompanhamos tendo em conta a extensão e variedade que se apresenta no âmbito da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro. De facto, é difícil perceber o critério que esteve subjacente à decisão de considerar todas estas atividades como de elevado valor acrescentado e, como tal, sujeitas a um regime fiscal mais favorável. Richard Florida refere que se tratam de profissões inseridas numa categoria de “classes criativas, com capacidade para gerar ou transformar conhecimento, e torná-lo no principal ativo de crescimento económico da sociedade da informação.”²³ No entanto, é pelo menos questionável o impacto positivo que algumas das atividades listadas na referida Portaria poderiam ter na economia portuguesa.

Lousa (2011) vai mais longe ao explicar que não existia uma habilitação legal para o legislador alargar a aplicação das regras especiais de tributação previstas para os

²¹ Cfr. Artigo 72.º/13 do CIRS, conjugado com as alíneas c) a e) do número 1, com o número 9 e com os já revogados números 10 e 12 do mesmo artigo.

²² LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 693.

²³ Cit. por GASPARGAS, Sofia; AMPUDIA DE HARO, Fernando. Op. cit., p. 7.

rendimentos de categoria A auferidos em atividades de elevado valor acrescentado aos rendimentos líquidos da categoria B, tendo em conta que a autorização legislativa constante do artigo 126.º/2 da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, contemplava apenas a categoria A (nas suas alíneas b) e f)) como destinatária destas regras especiais de tributação mitigada para rendimentos obtidos em Portugal²⁴.

Salienta-se, ainda, que esta taxa especial de 20% aplicável aos rendimentos das categorias A e B auferidas em atividades de valor acrescentado incidia apenas sobre o rendimento líquido, de modo que os residentes não habituais teriam acesso às deduções específicas previstas no artigo 25.º do CIRS (para os rendimentos enquadráveis na categoria A), bem como nos artigos 30.º, 31.º e 32.º (para os rendimentos integrantes da categoria B) do mesmo diploma legal. Tratava-se, como apontaram Borges e Sousa (2009), “de um caso, relativamente raro no nosso ordenamento, de consideração do rendimento líquido para efeitos de tributação a taxas especiais e na ausência de englobamento”²⁵.

2.2.2. Rendimentos obtidos no estrangeiro

Em relação aos rendimentos obtidos no estrangeiro foi consagrado o método da isenção para efeitos da eliminação de situações de dupla tributação internacional, o que representava um desvio face à regra geral de aplicação do método do crédito de imposto aos residentes em território português²⁶, denotando mais uma excecionalidade deste regime. Representava também um desvio em relação à letra da autorização legislativa, a qual consagrava este método como uma opção e não como um método-regra²⁷.

O método do crédito de imposto é também aquele que se encontra consagrado no âmbito das Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal, o que não restringe o Estado Português de aplicar um método diferente no seu direito interno por tal decorrer de opções da sua política fiscal específica, embora, numa situação de conflito em que determinado sujeito se pretenda valer do método do crédito de imposto previsto em sede de CDT, deverá ser este último a prevalecer face ao direito interno²⁸.

²⁴ LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 693.

²⁵ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 26.

²⁶ V. Artigo 81.º/1 do CIRS.

²⁷ Para este efeito, veja-se o 126.º, número 2, alínea e) da Lei n.º 64-A/2008.

²⁸ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 58. Ainda a este respeito, veja-se o artigo 8.º da CRP no que respeita à limitação do direito interno pelas convenções internacionais.

Esta isenção incluía progressividade, dado que os rendimentos em questão teriam de ser englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos do sujeito passivo²⁹, o que se coadunava com a preferência demonstrada pelo legislador fiscal pela isenção com progressividade³⁰, sendo que era facultada aos contribuintes RNH a possibilidade de opção pelo método do crédito de imposto, o qual implicaria a obrigatoriedade de englobamento dos rendimentos em causa para tributação, com a exceção daqueles que se encontravam expressamente ressalvados na parte final do antigo artigo 81.º/8 do CIRS.³¹

Os rendimentos da categoria A obtidos no estrangeiro poderiam ser cobertos por uma isenção na medida em que fossem tributados pelo Estado da fonte e não pudessem ser considerados como obtidos em território nacional ao abrigo dos critérios previstos no número 1 do artigo 18.º do CIRS, para os casos em que não existia uma CDT entre Portugal e o Estado da fonte em causa. Existindo CDT, era, ainda, aplicável a isenção se os rendimentos fossem tributados no Estado da fonte em conformidade com a mesma.³²

Já os rendimentos das categorias B (auferidos no âmbito de atividades de elevado valor acrescentado), E, F e G provenientes do estrangeiro poderiam ser objeto de isenção desde que pudessem ser tributados no Estado da fonte nos termos da Convenção-modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património, que não constassem da lista de paraísos fiscais aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças³³ e que não fossem de considerar como obtidos em território português de acordo com os critérios do já citado artigo 18.º/1 do CIRS, para os casos em que não existisse uma CDT celebrada entre Portugal e o Estado da fonte. Havendo CDT, era aplicável a isenção se os rendimentos em causa pudessem ser tributados pelo Estado da fonte em conformidade com essa Convenção.³⁴

Como bem se compreende, verifica-se uma discrepância nos critérios a aplicar entre estas duas categorias de rendimentos, dado que aos rendimentos da categoria A se exigia a circunstância de eles serem efetivamente tributados no Estado da fonte para ser possível

²⁹ Com exceção dos rendimentos referidos no artigo 72.º, número 1, alíneas c) a e), nos números 2 a 5 e no já revogado número 10 do CIRS, conforme dispunha o número 7 do artigo 81.º do mesmo diploma legal.

³⁰ Nomeadamente, no artigo 22.º/4 do CIRS.

³¹ Os quais seriam tributados às taxas especiais previstas no artigo 72.º do mesmo diploma legal.

³² Cfr. Prévia redação do número 4, alíneas a) e b) do artigo 81.º do CIRS.

³³ Atualmente, a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, sendo a última alteração feita pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro.

³⁴ Cfr. Antiga redação do artigo 81.º/5 alíneas a) e b) do CIRS.

beneficiar do método da isenção, enquanto que nos rendimentos das categorias B, E, F e G, esse benefício dependia apenas da *possibilidade* de eles serem tributados no Estado da fonte, o que significava que, na eventualidade de este último não exercer o seu direito a tributar, poderiam originar-se situações de dupla não tributação. Este regime e a maneira como se encontrava consagrada a eliminação da dupla tributação dos rendimentos de fonte estrangeira era, desta forma, propício a beneficiar os rendimentos passivos (por exemplo, juros, *royalties*, rendas e mais-valias) das categorias E, F e G, os quais poderiam não ser tributados nem no Estado da fonte nem em Portugal³⁵.

Aos rendimentos das categorias A e B obtidos no estrangeiro, em relação aos quais não podia ser aplicado o método da isenção por não se encontrarem preenchidos todos os seus requisitos, seria aplicável uma taxa especial de 20% sobre a sua tributação, desde que resultassem de atividades de elevado valor acrescentado, tal como se encontram definidas na já mencionada Portaria 12/2010³⁶.

Os rendimentos das categorias A e B obtidos no estrangeiro ou em território português³⁷ que, simultaneamente, não cumprissem os requisitos e as condições necessárias para a aplicação da isenção nem se encontrassem sujeitos à taxa especial de 20% (por não serem auferidos no âmbito de atividades com elevado valor acrescentado), seriam tributados segundo as taxas gerais e progressivas previstas no artigo 68.º do CIRS.

No que diz respeito aos rendimentos da categoria H (pensões) obtidos no estrangeiro, e resultante da alteração operada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março (que aprovou o Orçamento de Estado para 2020), foi introduzida uma tributação à taxa especial de 10%³⁸, motivada pelas duras críticas apontadas ao Estado Português por parte de outros Estados³⁹, as quais assentavam na circunstância de a antiga legislação fiscal portuguesa permitir uma dupla isenção deste tipo de rendimentos, visto que o CIRS optava por não

³⁵ LOUSA, Maria dos Prazeres, Op. cit., p. 697.

³⁶ É esta a solução resultante do ponto 6 da Circular n.º 2/2010 da DSIRS.

³⁷ Com efeito, o artigo 72.º/10 do CIRS não distinguia entre os rendimentos de fonte portuguesa e os rendimentos estrangeiros, sendo, deste modo, aplicável a todos os rendimentos das categorias A e B. AMORIM, José de Campos. “A Vantagem Comparativa do Regime Fiscal do Residente Não Habitual em Portugal”, *Dos Algarves: a Multidisciplinary e-Journal*, 31, 1-14, 2017, p. 5.

³⁸ Cfr. Antigo artigo 72.º, número 12, do CIRS.

³⁹ TIAGO, LUCÍLIA. “Receio de mudança no IRS trava vinda de reformados estrangeiros”, *Diário de Notícias*, 04 de outubro de 2017, disponível em <https://www.dn.pt/dinheiro/receio-de-mudanca-no-irs-trava-vinda-de-reformados-estrangeiros-8818793.html> (acedido em 23 de julho de 2024); LUSA, “Franceses chamam a Portugal «eldorado fiscal»”, *Jornal de Negócios*, 07 de abril de 2019, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/franceses-chamam-a-portugal-eldorado-fiscal> (acedido em 23 de julho de 2024).

os tributar e a Convenção-modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património (bem como as CDT celebradas por Portugal e nela inspiradas) atribuíam esta competência ao Estado da residência dos contribuintes (Portugal).

2.3. Agregado familiar

Existindo agregado familiar, o imposto era apurado individualmente, a não ser que fosse exercida a opção de escolha da tributação conjunta, em consonância com o disposto no número 2 do artigo 13.º do CIRS. Existindo essa escolha, o agregado familiar no qual se inseria um RNH seria tributado conjuntamente nos termos gerais previstos no artigo 13.º do CIRS, não sendo o primeiro separado e tributado autonomamente.

A taxa aplicável aos rendimentos do agregado seria determinada em função do rendimento global dos indivíduos que compunham o agregado familiar, no qual se incluíam os rendimentos isentos⁴⁰, pelo que não se suscitavam problemas na compatibilização do regime do RNH com as regras gerais de tributação conjunta⁴¹.

2.4. Duração do regime e condições de aplicação

Ao sujeito passivo que reunisse todas as condições para a aquisição do estatuto de RNH, o legislador atribuía a possibilidade de usufruir deste regime por um período de 10 anos consecutivos (improrrogável), contados desde a data de inscrição em território português como residente⁴². Afastando-se do teor da autorização legislativa, que claramente indicava a possibilidade de benefício deste regime por um período de 10 anos *consecutivos*⁴³, o CIRS, no seu antigo artigo 16.º, número 12, permitia a possibilidade de aplicação deste regime com interrupções. Deste modo, um sujeito passivo poderia interromper a aplicação deste regime ao transferir a sua residência fiscal de Portugal para outro Estado, mas, finda a interrupção e voltando o mesmo a assumir a qualidade de residente fiscal em território português, poderia beneficiar do tempo remanescente dos 10 anos a partir do momento em que readquirisse essa qualidade⁴⁴.

⁴⁰ Cfr. Artigos 22.º/4 e 81.º/7 (encontrando-se, este último, já revogado) do CIRS.

⁴¹ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro. Op. cit., p. 29.

⁴² V. Artigo 16.º/9 (já revogado pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro) do CIRS.

⁴³ V. Artigo 126.º/2 a) ii) da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

⁴⁴ AZEVEDO, Patrícia Anjos. “A Determinação das Competências Tributárias Entre os Estados: Análise do Critério da Residência”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 28, 2017, p. 115.

Estas interrupções são suscetíveis de gerar dificuldades de controlo das mesmas, não possuem apoio na autorização legislativa e são de difícil compatibilização com o propósito inicial subjacente à criação deste regime de incentivar sujeitos passivos não residentes a fixarem a sua residência em Portugal durante um período, pelo menos, considerável de tempo, mesmo não tendo de ser permanente⁴⁵.

Para ser considerado residente em território português, *conditio sine qua non* da aplicação deste estatuto, os sujeitos passivos deveriam preencher um dos critérios de residência previstos no artigo 16.º do CIRS no ano relativamente ao qual pretendiam que tivesse início a sua tributação como RNH, *i.e.*, a permanência em território português por um período superior a 183 dias (“seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa”)⁴⁶ ou a detenção, em Portugal, de uma habitação em condições que permitissem presumir a intenção do sujeito passivo de a ocupar como residência habitual⁴⁷.

A estes critérios acresciam outras normas constantes de CDT celebradas por Portugal que pudessem assumir um papel relevante para efeitos de determinação da residência fiscal dos sujeitos passivos⁴⁸. Da mesma maneira, uma regra de resolução de conflitos positivos de residência constante de uma CDT poderia afastar a atribuição da qualificação de residente fiscal a quem preenchesse um dos critérios previstos no artigo 16.º, número 1, do CIRS se tal assumisse uma posição de conflito face às primeiras.⁴⁹

Para além do requisito essencial de verificação de um dos critérios de residência em território português previstos no artigo 16.º do CIRS, era, ainda, necessária uma declaração dos contribuintes em como não se verificaram, nos cinco anteriores ao ano relativamente ao qual pretendiam que tivesse início a sua tributação como RNH, as

⁴⁵ LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 691.

⁴⁶ Cfr. Artigo 16.º/1 a) do CIRS.

⁴⁷ Cfr. Artigo 16.º/1 b) do CIRS.

⁴⁸ Tanto a Convenção-modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património como o próprio CIRS apontavam no sentido de estes contribuintes poderem usufruir do disposto nas CDT celebradas por Portugal. Com efeito, o artigo 1.º da Convenção-modelo refere que a mesma se aplica aos residentes dos Estados Contratantes e o artigo 4.º remete o preenchimento do conceito de residência para a legislação interna dos Estados. O CIRS, no seu artigo 16.º/8 e números seguintes, conferia a estes contribuintes o direito a serem tributados como residentes em Portugal, pelo que se deveria considerar que os beneficiários deste regime são “sujeitos plenos”, sendo-lhes, por isso, aplicáveis as CDT celebradas por Portugal. MESQUITA, Raquel. *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2014, p. 39.

⁴⁹ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro. Op. cit., p. 55.

condições exigidas para a sua qualificação como residentes em Portugal⁵⁰ e que solicitassem a sua inscrição como RNH até 31 de março (inclusive) do ano seguinte àquele em que se tornassem residentes em território português⁵¹.

Aquando da obtenção de rendimentos de fonte estrangeira, os residentes não habituais encontram-se abrangidos pela obrigação de imputação prevista no artigo 20.º/3 e 4 do CIRS para os lucros obtidos por entidades não residentes em Portugal e submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, sendo igualmente abrangidos pelo regime da transparência fiscal do artigo 60.º do CIRS.

3. Natureza jurídica

Não é pacífica nem recente a problemática relativa à natureza jurídica do regime jurídico português em causa. De facto, Autores existem que qualificam o estatuto do RNH como um desagravamento estrutural, enquanto que outros defendem a sua integração jurídica no conceito de benefício fiscal plasmado no âmbito do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Sem prejuízo de outros trabalhos académicos e obras publicadas realizarem um maior aprofundamento sobre este tema, diremos apenas, nesta sede, que a figura legal dos benefícios fiscais, tal como se encontra consagrada no EBF, se enquadra numa noção ampla de desagravamentos fiscais, os quais poderão ser caracterizados como “derrogações às regras gerais de tributação”⁵²

Enquanto que um benefício fiscal se traduziria numa medida de carácter excepcional instituída “para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes” superiores aos da própria tributação que impede⁵³, os desagravamentos fiscais corresponderiam a situações de não sujeição tributária decorrentes de “medidas fiscais estruturais de carácter

⁵⁰ V. Antigo artigo 16.º/8 do CIRS.

⁵¹ Para mais detalhe sobre o procedimento de inscrição como residente não habitual, Pontos 1, 2 e 3 da Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto de 2012, da DSIRS, a qual veio atualizar e simplificar o procedimento previsto nos pontos 3 e 5 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio.

⁵² GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS. *Os Benefícios Fiscais em Portugal – conceitos, metodologia e prática*, maio de 2019, p. 12, disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=estudo-dos-beneficios-fiscais-em-portugal> (acedido em 27 de julho de 2024).

⁵³ Cfr. Artigo 2.º/1 do EBF.

normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência”⁵⁴ (sublinhados nossos).

Estes últimos constituem o resultado de opções legislativas que determinaram um desvio ou exceção face ao regime que decorreria da tributação-regra e que se traduziria numa vantagem para o contribuinte, na medida em que comporta uma redução do montante de imposto a pagar, sendo a sua consequência orçamental a despesa fiscal⁵⁵. Esta exceção é motivada por interesses e razões de natureza fiscal e poderá incluir desagravamentos explícitos ou implícitos, a nível de determinação da matéria coletável, taxas, incidência, entre outros. Como exemplos teremos as isenções pessoais ou a aplicação de taxas liberatórias ou taxas especiais ou autónomas⁵⁷.

Neste conceito encontram-se integradas, para alguns Autores, as isenções concedidas ao abrigo do artigo 81.º do CIRS para eliminação da dupla tributação jurídica internacional que poderia resultar da obtenção, pelos sujeitos passivos, de rendimentos provenientes do estrangeiro⁵⁸. Para estes Autores, a qualificação destas isenções como desagravamentos fiscais é explicada pelo facto de as mesmas serem concedidas “por motivos fiscais ligados à determinação do rendimento económico tributável”⁵⁹, não tutelando interesses extrafiscais excepcionais mas sim interesses fiscais ligados ao modelo de tributação e sistema fiscal português, sendo antes “medidas deliberadamente instituídas para evitar a dupla tributação⁶⁰”.

Já os benefícios fiscais correspondem a uma modalidade mais restrita e específica de desagravamentos fiscais que comportam uma exceção face ao regime de tributação-regra mas que possuem, como marca distintiva, fundamentos e motivações de interesse público, constitucionalmente relevantes o suficiente para justificar a derrogação ao princípio da igualdade tributária resultante do desagravamento em questão (seja sob a forma de uma

⁵⁴ V. Artigo 4.º/2 do EBF.

⁵⁵ GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS. Op. cit., p. 9.

⁵⁶ Para maiores desenvolvimentos sobre a despesa fiscal, *vide* MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira. *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF n.º 6, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 51 – 74.

⁵⁷ A própria formulação da lei tributária inclui diversos desagravamentos fiscais implícitos na medida em que inclui várias lacunas das quais resultam a não tributação de certos rendimentos que não se adequam à formulação e aos conceitos previstos na lei. Estes casos não correspondem a benefícios fiscais, embora possam ser inseridos no conceito de desagravamentos fiscais implícitos. GOMES, Nuno de Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991, pp. 31 – 35.

⁵⁸ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 56.

⁵⁹ *Ibidem*. No mesmo sentido, GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 42.

⁶⁰ GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 42.

redução de taxa, de uma isenção, de reduções e restituições de coleta ou outras medidas desagravadoras)⁶¹⁶².

Este interesse público que se encontra subjacente à criação e atribuição de benefícios fiscais será, então, distinto do objetivo fiscal de arrecadação de receita que caracteriza a categoria mais ampla dos desagravamentos fiscais, sendo, do ponto de vista jurídico, superior ao interesse público subjacente à tributação-regra⁶³.

Malgrado reconhecermos o mérito de posições como as que foram aqui explanadas, tendemos a reconhecer o regime jurídico do RNH como um verdadeiro benefício fiscal, integrado na definição constante do artigo 2.º/1 do EBF.

Conforme foi explicado *supra*, os traços distintivos dos benefícios fiscais são o seu caráter desagravante, o desvio que comportam face à tributação-regra e os seus fundamentos extrafiscais.

Ora, no caso do estatuto do RNH, encontram-se verificadas todas estas características.

Com efeito, estamos perante um regime jurídico que implica soluções desagravantes para uma determinada categoria de contribuintes, nomeadamente a aplicação de taxas mais reduzidas⁶⁴, bem como de isenções⁶⁵.

Trata-se, igualmente, de um regime excecional face às regras gerais de tributação aplicáveis aos residentes em território português, os quais se encontram sujeitos a taxas progressivas sobre os seus rendimentos obtidos em território português referentes às categorias A e B do IRS e a tributação dos rendimentos de fonte estrangeira por força do princípio da universalidade previsto no número 1 do artigo 15.º do CIRS.

Não entendemos, porém, este regime jurídico como sendo motivado por razões ligadas ao sistema tributário português e à sua prerrogativa de eliminação da dupla tributação potencialmente emergente dos rendimentos de fonte estrangeira obtidos por esta categoria específica de contribuintes.

⁶¹ *Ibidem*, pp. 82 – 83. No mesmo sentido, MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. Op. cit., p. 18.

⁶² Para mais desenvolvimentos sobre as modalidades que podem assumir os benefícios fiscais, *vide* GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., pp. 101 – 108.

⁶³ *Ibidem*, p. 72.

⁶⁴ Por exemplo, a taxa de 20% previamente prevista no artigo 72.º/10 do CIRS aplicável aos rendimentos de fonte portuguesa, referentes às categorias A e B do IRS, obtidos no âmbito de atividades de elevado valor acrescentado.

⁶⁵ Nomeadamente, aquelas que se encontravam previstas no artigo 81.º/5 do CIRS para os rendimentos de fonte estrangeira das categorias B, E, F e G do IRS, quando devidamente verificadas as suas condições.

É comprovável, designadamente, a partir da leitura do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro⁶⁶, e da Proposta do Orçamento de Estado para 2009 o desígnio de atração de contribuintes profissionais e qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, bem como pensionistas com elevados rendimentos. Em suma, contribuintes que se encontrassem na posição de poder impulsar a economia portuguesa, através do desempenho da sua atividade profissional ou do investimento e consumo em território português.

Este interesse no desenvolvimento e estímulo da economia portuguesa, com a consequência do aumento da competitividade de Portugal no plano internacional, é extrafiscal na medida em que assenta na prossecução de objetivos que não se resumem à arrecadação de receitas. Mesmo admitindo um fim de obtenção de receitas neste regime jurídico, o mesmo não será o objetivo ou o interesse primordial⁶⁷.

4. Direito Comparado

4.1. Introdução

De modo a evitar a interpretação redutora que poderia resultar da leitura do capítulo anterior, exclusivamente focado na perspetiva portuguesa deste regime, em como este seria um fenómeno verificado unicamente no sistema tributário português, será relevante uma análise deste tema no âmbito do Direito Comparado.

Tal análise permitirá, em última medida, afastar este regime da qualificação atribuída pelo direito fiscal português de “Residente Não Habitual” e enquadrá-lo no plano internacional, no âmbito das políticas fiscais de planeamento utilizadas pelos Estados no mercado internacional.

Com efeito, no seio da OCDE, foram vários os países que adotaram políticas fiscais destinadas a atrair categorias de contribuintes qualificados, embora com requisitos, traços e objetivos políticos diferentes, destacando-se a versão portuguesa como uma das que

⁶⁶ De onde se retira que “a crescente projeção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspetiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas da competitividade. Esta circunstância conduz a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português” (sublinhado nosso).

⁶⁷ Também neste sentido, LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., pp. 688 - 689.

“consagrou um regime privilegiado de tributação e o mais competitivo em termos fiscais”⁶⁸.

Alguns Estados optaram por proceder a um desagramento relativamente a certos tipos de rendimentos⁶⁹, enquanto outros estabeleceram um desagramento genérico⁷⁰. O regime português, tal como noutros aspetos, comporta elementos de ambos os lados, na medida em que desagrava especificamente os rendimentos decorrentes do trabalho (dependente ou independente) e, simultaneamente, concede isenções à maioria dos rendimentos de fonte estrangeira, cumpridas certas condições⁷¹.

Muitos destes regimes internacionais, equivalentes em numerosos aspetos ao RNH português, assumem uma natureza monista ao preverem a sua aplicação unicamente a sujeitos passivos que pretendem fixar a sua residência nos Estados em causa de forma permanente ou temporária⁷². Os que sejam dirigidos a contribuintes que pretendem uma transferência permanente de residência consagram uma tributação atenuada do rendimento de fonte estrangeira, enquanto aqueles destinados aos contribuintes expatriados ou residentes temporários preveem tributações mitigadas dos rendimentos de fonte nacional⁷³.

Outros regimes poderão ser qualificados como dualistas, visto que se aplicam simultaneamente aos dois tipos de residência mencionados⁷⁴.

4.2. Lump-Sum Taxation

O regime fiscal especial da Suíça, conhecido como *Lump-sum taxation*, assenta num sistema de tributação monista de cariz permanente, dirigido aos sujeitos passivos que residem permanentemente no território suíço, sem domicílio prévio neste país.

Tal como o RNH português, tem em vista a atração de determinada categoria de contribuintes, especificamente contribuintes com elevados rendimentos, através da

⁶⁸ AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. “O regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e a sua comparação com outros países”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 9, n.º 1, Coimbra, 2016, p. 129.

⁶⁹ A título de exemplo, o regime existente na Bélgica, em França e na Holanda.

⁷⁰ Designadamente, o regime aplicado pela Suíça e pela Grécia.

⁷¹ LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 698.

⁷² Por exemplo, os regimes da Suíça, da França e da Bélgica, que analisaremos de seguida.

⁷³ AMORIM, José de Campos. Op. cit., p. 6.

⁷⁴ Nomeadamente, o regime existente em Portugal e em Espanha.

aplicação de um conjunto de regras e medidas significativamente vantajosas do ponto de vista dos mesmos.

Concretamente, o sistema suíço de *lump-sum taxation* consiste num procedimento de liquidação simplificado, assente numa base anual e previsível de despesas incorridas pelos seus beneficiários e respetivos dependentes, por oposição ao seu rendimento coletável. Ele encontra-se pensado para não nacionais da Suíça, que desloquem a sua residência para este território pela primeira vez ou depois de, pelo menos, 10 anos de residência no estrangeiro, e que não exerçam qualquer atividade comercial e profissional (seja de forma dependente ou independente) dentro do território suíço. Para contribuintes casados, ambos terão de preencher estes requisitos.

Sob este regime, é possível beneficiar de uma tributação assente num valor fixo de despesas incorridas pelo sujeito passivo anualmente em território suíço, valor este que será acordado entre o contribuinte e as autoridades tributárias do cantão onde reside⁷⁵, verificando-se aqui uma primeira vantagem associada a este regime e que consiste na possibilidade de negociação deste valor com as autoridades tributárias. Estas despesas podem incluir, não só os gastos relacionados com rendas e acomodação, saúde, educação, vestuário e alimentação, como também os que envolvam desporto, cultura, entretenimento, férias, manutenção de veículos ou o pagamento de impostos ou outras contribuições⁷⁶.

Este valor, apesar de acordado com as autoridades tributárias suíças, nunca poderá ultrapassar um montante mínimo que, na prática, varia consoante o cantão em questão, podendo este mínimo corresponder, nomeadamente, a sete vezes o montante anual de despesas com rendas incorridas pelo sujeito passivo ou o valor locativo da sua residência principal na Suíça; bem como também a um valor mínimo de presunção de despesas anuais assumido a nível federal⁷⁷.

Depois de estabelecido e aplicado este valor mínimo, os sujeitos passivos estarão sujeitos às taxas de tributação normais e variáveis consoante os cantões, encontrando-se

⁷⁵ AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. Op. cit., p. 137.

⁷⁶ Como as contribuições para a Segurança Social.

⁷⁷ KPMG. *Lump-Sum Taxation – An Interesting Alternative*, novembro de 2023, disponível em <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/lump-sum-taxation.pdf> (acedido em 23 de julho de 2024).

também abrangidos pela obrigação contributiva para a Segurança Social de fonte suíça, em condições idênticas aos contribuintes desempregados.

Este regime é válido por um período de cinco anos, podendo ser requerido múltiplas vezes desde que as suas condições iniciais se encontrem preenchidas, sendo que, durante a sua vigência, o sujeito passivo pode desistir dele a qualquer momento e requerer a sua sujeição ao regime de tributação comum.

Em suma, trata-se de um regime que oferece numerosas vantagens, nas quais se incluem a simplificação e facilitação da tributação na medida em que não exige o reporte efetivo de rendimentos pelos seus beneficiários, assim como a maior previsibilidade e certeza quanto ao montante de imposto a pagar, tendo em conta que assenta num valor fixo de despesas anuais⁷⁸. É, igualmente, uma alternativa interessante para os indivíduos cujos rendimentos estrangeiros ultrapassem, em muito, o valor anual das suas despesas, os quais também não terão de ser reportados e objeto de tributação pelas autoridades tributárias suíças.

No entanto, a polémica e as críticas apontadas a este regime (que, alegadamente, pretenderia beneficiar os grandes contribuintes com a consequente perda de receita fiscal) levaram a que diversos cantões tivessem decidido pela sua não aplicação⁷⁹.

4.3. Tax Scheme for High Net Worth Individuals

O regime adotado pela Grécia para atração de capital e investimento estrangeiro, por sua vez, assenta na aplicação de uma taxa de imposto fixa anual de 100.000,00 euros sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, independentemente da sua origem e sem obrigação declarativa dos mesmos por parte dos beneficiários deste regime.

Se os beneficiários deste regime pretenderem incluir membros familiares nas disposições do regime, terão de pagar um montante adicional anual fixo de 20.000,00 por cada familiar adicionado⁸⁰.

⁷⁸ LINDEMANLAW. *Swiss Lump-Sum Taxation*, 04 de abril de 2023, disponível em <https://lindemannlaw.ch/lump-sum-taxation/> (acedido em 23 de julho de 2024).

⁷⁹ Designadamente, os cantões de Appenzell Ausserrhoden, Basel Landschaft, Basel Stadt, Schaffhausen e Zurich.

⁸⁰ KPMG. *Special Tax Regimes in Greece – Greece, an Attractive Tax Destination*, março de 2023, p. 5, disponível em <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/gr/pdf/2023/03/gr-special-tax-regimes-2023.pdf> (acedido em 22 de julho de 2024).

Este regime possui uma duração de 15 anos e os rendimentos obtidos em território nacional serão tributados de acordo com as regras gerais aplicáveis aos sujeitos passivos residentes na Grécia⁸¹.

Os sujeitos passivos beneficiários deste regime encontram-se, também, isentos de imposto, na Grécia, sobre as sucessões e doações relacionadas com quaisquer ativos estrangeiros⁸².

Para poderem usufruir deste regime, os contribuintes não podem ter possuído o estatuto de residente fiscal na Grécia nos últimos 7 anos num total de 8 anos anterior à transferência da sua residência fiscal para a Grécia e terão de investir um valor mínimo de 500.000,00 euros nesse país, seja em bens imóveis ou em ações de uma entidade jurídica sediada no mesmo. Este investimento deve ser realizado dentro de um prazo de 3 anos desde que é feito o pedido de transferência de residência fiscal para território grego, pode ser realizado pelo sujeito passivo requerente, por um familiar em primeiro grau ou através de uma entidade jurídica da qual seja o acionista maioritário⁸³ e pode ser dispensado se os sujeitos passivos forem detentores de uma autorização de residência fundada em atividade de investimento na Grécia⁸⁴.

O pedido para tributação de acordo com este regime deve ser apresentado até 31 de março de cada ano fiscal, pedido este que será autorizado ou rejeitado pelas autoridades tributárias da Grécia dentro de um espaço temporal de 60 dias contados desde a data do pedido⁸⁵.

Tal como o regime suíço *supra* analisado, também este regime é marcado por uma simplificação na tributação, uma vez que não é necessário o reporte dos rendimentos de fonte estrangeira às autoridades tributárias gregas, apresentando também uma maior previsibilidade decorrente da taxa fixa.

⁸¹ GREEK RESIDENCY. *Tax Exemption for High Net Worth Individuals*, disponível em <https://greekresidency.com/greek-tax-residency/tax-exemption-for-high-net-worth-individuals/> (acedido em 22 de julho de 2024).

⁸² KPMG - *Special Tax Regimes in Greece – Greece, an Attractive Tax Destination*. Op. cit., p. 5.

⁸³ GREEK RESIDENCY. Op. cit.

⁸⁴ Com base no artigo 16 da Lei n.º 4251/2014. KPMG - *Special Tax Regimes in Greece – Greece, an Attractive Tax Destination*. Op. cit., p. 5.

⁸⁵ VARELAS, Panayiotis; GAVRA, Katerina. “Greece welcomes high net worth individuals”, *Moore Greece*, 09 de abril de 2020, disponível em <https://www.moore-greece.gr/> (acedido em 27 de julho de 2024).

Acresce que este regime não exige um período mínimo de permanência em território grego, tem uma duração elevada e pode ser aplicável a um requerente interessado e seus familiares.

4.4. Régime spécial d'imposition des impatriés

O *régime spécial d'imposition des impatriés*, instituído no sistema fiscal francês pela Lei n.º 2008-776, de 4 de agosto de 2008, pode ser caracterizado, desde logo, como um “sistema monista de cariz temporário”⁸⁶, dirigido exclusivamente aos *impatriés* ou *expatrié interne*, ou seja, aos contribuintes temporariamente residentes em França para exercício de atividades profissionais de elevado valor acrescentado, e aos rendimentos provenientes de território francês por eles obtidos.

Previsto no *Code Général des Impôts (CGI)*⁸⁷, este regime destina-se aos estrangeiros destacados para território francês tendo em vista o exercício de atividades profissionais como trabalhadores dependentes (ao abrigo de um contrato de trabalho a termo certo ou incerto ou sem termo) para uma empresa sediada em França, quer através de uma empresa sediada no estrangeiro (mobilidade intragrupo), quer recrutado diretamente pela empresa sediada em França⁸⁸.

Tal como se encontrava previsto no RNH português, este regime fiscal aplica-se aos contribuintes que não tenham sido considerados residentes fiscais em França nos últimos cinco anos anteriores à mudança de residência.

A atribuição deste regime fiscal depende de uma autorização das autoridades tributárias francesas e permite aos seus beneficiários a escolha entre uma isenção de imposto sobre o complemento da sua remuneração diretamente ligado ao destacamento⁸⁹

⁸⁶ AMORIM, José de Campos. Op. cit., p. 6.

⁸⁷ Cfr. Artigo 155 B, com a redação dada pela Lei n.º 2018-1317 de 28 de dezembro de 2018.

⁸⁸ ELITAX. *The Impatriates Tax Regime in France*, disponível em <https://www.elitax.com/the-impatriates-tax-regime-in-france/> (acedido em 25 de julho de 2024).

⁸⁹ Complementos estes que deverão encontrar-se previstos no contrato de trabalho ou na nomeação da empresa antes do início das funções do trabalhador em território francês.

ou uma isenção de 30% da sua remuneração total líquida dos gastos de deslocamento⁹⁰, com o limite de 50% da remuneração total⁹¹.

Se a parte da remuneração sujeita a imposto for inferior à remuneração paga a trabalhadores em funções similares na mesma empresa ou em empresas idênticas estabelecidas em França, a diferença é adicionada ao rendimento tributável do sujeito passivo beneficiário deste regime⁹², de modo a que os mesmos “declarem pelo menos o mesmo montante de rendimento tributável”⁹³.

Rendimentos provenientes de fonte estrangeira e decorrentes da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo no estrangeiro poderão beneficiar de uma isenção parcial até 20% da remuneração total enquanto forem realizadas no interesse direto e exclusivo do empregador⁹⁴. Outros rendimentos de fonte estrangeira (onde se incluem, a título de exemplo, rendimentos de capitais, de partes sociais e direitos de autor) pagos ou colocados à disposição dos contribuintes por pessoas ou entidades estabelecidas fora de França, num Estado ou território que tenha celebrado com a França uma convenção fiscal que contenha uma cláusula de assistência administrativa com vista ao combate à fraude ou à evasão fiscal são tributados em 50% do seu montante total⁹⁵.

O regime tem a duração de oito anos contados a partir da aquisição, pelo contribuinte, do estatuto de residente fiscal em França⁹⁶, para os trabalhadores destacados para exercer as suas funções em França depois de 6 de julho de 2016, e cinco anos para os trabalhadores destacados antes de 6 de julho de 2016⁹⁷⁹⁸.

⁹⁰ V. Art. 155 B/I. n.º 1 do CGI, segundo o qual “os trabalhadores por conta de outrem e as pessoas referidas nos 1.º, 2.º e 3.º da alínea b) do artigo 80.º, chamados do estrangeiro para exercer uma atividade laboral numa empresa estabelecida em França por um período limitado, não estão sujeitos a imposto pelos elementos da sua remuneração diretamente ligados a esta situação ou, opcionalmente, até 30% da sua remuneração” (tradução nossa).

⁹¹ Conforme resulta do n.º 3 do artigo 155 B/I. do CGI.

⁹² Cfr. Artigo 155 B/I. n.º 1, 4.º parágrafo do CGI.

⁹³ AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. Op. cit., p. 140.

⁹⁴ V. Artigo 155 B/I. n.ºs 2 e 3 do CGI.

⁹⁵ Cfr. Artigo 155 B/II do CGI.

⁹⁶ Cfr. Artigo 155 B/I. n.º 1, 2.º parágrafo, do CGI.

⁹⁷ De acordo com a redação antiga do artigo 155 B/I. n.º 1, 3.º parágrafo, do CGI, modificado pela Lei n.º 2015-990 de 6 de agosto de 2015.

⁹⁸ ELITAX. *The Impatriates Tax Regime In France*, disponível em <https://www.elitax.com/the-impatriates-tax-regime-in-france/> (acedido em 23 de julho de 2024).

4.5. Special Tax Regime for Expatriates: The 30% Ruling

À semelhança do regime anteriormente analisado, *o special tax regime for expatriates* ou *the 30% ruling*, de origem holandesa, constitui, igualmente, um regime fiscal destinado a estrangeiros que pretendam fixar a sua residência nos Países Baixos por motivo de destacamento ligado a atividades profissionais qualificadas, sendo dirigido maioritariamente aos rendimentos de fonte nacional (em particular os decorrentes de trabalho dependente), por oposição aos rendimentos estrangeiros.

Os candidatos que pretendam beneficiar destas regras especiais de tributação deverão ser, desde logo, trabalhadores ao abrigo de um contrato de trabalho, *i.e.*, com subordinação jurídica, não se encontrando incluídos, neste âmbito, os trabalhadores independentes.

A possibilidade de aplicação deste regime deverá encontrar-se expressamente referida no contrato de trabalho em questão como cláusula ou aditamento ao mesmo, resultando do acordo de ambas as partes. O fundamento para esta regra radica na implicação que um sistema de tributação como este poderá ter numa eventual situação de desemprego do trabalhador ou de atribuição de prestações de invalidez, visto que este tipo de prestações dependerá do valor salarial tributado.

Os candidatos deverão também ter sido recrutados ou destacados do estrangeiro para desempenhar a sua atividade profissional em território holandês, não podendo, por isso, ter assumido uma posição de residentes fiscais neste território, sendo igualmente exigido que, nos dois anos imediatamente anteriores ao seu destacamento para os Países Baixos, tenham residido durante, pelo menos, 16 meses a uma distância superior a 150 quilómetros da fronteira dos Países Baixos⁹⁹.

Estes trabalhadores deverão encontrar-se na posição de poderem ser considerados como detentores de uma experiência profissional e *know-how* que não seja comum nos Países Baixos, qualidades estas que são definidas em função de numerosos fatores, tais como o salário auferido, a idade, experiência profissional e o grau de educação. Nenhum destes fatores é conclusivo, sendo antes a sua combinação e ponderação que determinam

⁹⁹ O que exclui a Bélgica, o Luxemburgo, partes do território alemão, França e o Reino Unido.

o nível de experiência e de *know-how* dos candidatos a este regime¹⁰⁰, presumindo-se que este se verifica num grau superior quando o salário dos trabalhadores em questão ultrapassar um conjunto de mínimos previamente definidos e ajustados anualmente em função da taxa de inflação¹⁰¹¹⁰².

Até ao ano de 2023, a aplicação desta regra era ilimitada, porém, a partir de 2024 a mesma só será aplicada a salários tributáveis com um valor até 233.000 EUR, de modo que o montante máximo isento de impostos será de 69.900 EUR, pese embora a eventualidade de o salário dos trabalhadores ser superior a tal¹⁰³.

Encontrando-se os requisitos verificados no caso concreto de determinado sujeito passivo e sendo, por isso, o regime aplicável, apenas 70% dos rendimentos de trabalho dependente obtidos pelo mesmo seriam considerados para efeitos de sujeição a imposto nos Países Baixos e de contribuições para a Segurança Social, sendo os outros 30% livres de tributação ou retenção, correspondentes aos custos suportados pela Entidade Empregadora com a expatriação. O período de duração deste regime, inicialmente acordado em oito anos, passou para cinco anos em 2019¹⁰⁴.

Fruto de alterações legislativas discutidas pelo Governo Holandês em 2023, os trabalhadores destacados para os Países Baixos a partir de 1 de janeiro de 2024, estarão sujeitos a esta regra dos 30% livres de tributação durante os primeiros 20 meses de destacamento. Nos vinte meses seguintes, a taxa de isenção será de apenas 20%, e nos

¹⁰⁰ I AMSTERDAM. *30% tax ruling in the Netherlands*, 30 de janeiro de 2024, disponível em <https://www.iamsterdam.com/en/live-work-study/living/official-procedures/30-tax-ruling> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹⁰¹ Esta presunção a partir de um salário mínimo não é, no entanto, aplicável a trabalhadores que se encontrem a desenvolver uma atividade de investigação científica numa instituição específica de investigação ou a médicos em formação.

¹⁰² Para o ano de 2024, o valor de salário mínimo necessário para requerer a aplicação deste regime é 46,107 EUR (ou 35,048 EUR, para trabalhadores com menos de 30 anos com um grau de mestre), tendo-se verificado um aumento de 9.90% nestes valores face ao ano de 2023. EXPATAX. *The 30% ruling in 2024 – what has changed?*, 29 de dezembro de 2023, disponível em <https://expatax.nl/the-30-ruling-in-2024-what-has-changed/> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹⁰³ BOSCHMAN, Maxim. “Coming to the Netherlands – Favorable Tax Regime for Expats”, *Integra International*, 22 de novembro de 2023, disponível em <https://www.integra-international.net/coming-to-the-netherlands-favorable-tax-regime-for-expats/> (acedido em 24 de julho de 2024); EXPATAX - *The 30% ruling in 2024 – what has changed?*. Op. cit.

¹⁰⁴ GOVERNMENT OF THE NETHERLANDS. *Expat tax break to be shortened*, disponível em <https://www.government.nl/topics/income-tax/shortening-30-percent-ruling> (acedido em 23 de julho de 2024).

últimos 20 meses será de 10%, mantendo-se, desta forma, o período de vigência deste regime por cinco anos¹⁰⁵.

Para além deste benefício, encontra-se também prevista a possibilidade de o sujeito passivo beneficiário deste regime poder optar, durante o período temporal em que se encontra abrangido pelo mesmo, pela aplicação de um *status* de parcialmente não residente perante as autoridades fiscais holandesas, o que lhes permitirá a obtenção de uma isenção de imposto holandês sobre determinados rendimentos decorrentes de participações relevantes no capital de sociedades e da poupança e investimento¹⁰⁶¹⁰⁷.

Associado a este regime fiscal, encontra-se igualmente a possibilidade conferida ao sujeito passivo beneficiário de converter uma carta de condução estrangeira numa holandesa sem ser necessário realizar um novo exame de condução nos Países Baixos.

4.6. Expatriate tax regime

Na senda dos regimes anteriores, o *expatriate tax regime*, também conhecido como *special tax regime for foreign executives and researchers*, é um regime fiscal belga, criado em 1983 e objeto de uma reforma em 2022, assente num sistema monista de cariz temporário baseado na residência temporária de profissionais de elevado valor acrescentado¹⁰⁸ e dirigido, principalmente, aos rendimentos de fonte nacional.

A sua aplicação circunscreve-se aos estrangeiros, sem nacionalidade belga, que sejam destacados para território belga por uma Entidade Empregadora integrante de um grupo internacional tendo em vista o exercício da sua atividade profissional enquanto trabalhadores dependentes, devendo os mesmos assumir a qualidade de especialistas e quadros superiores estrangeiros em atividades de valor acrescentado e desempenhar atividades “que requerem conhecimento específico e/ou de responsabilidade”¹⁰⁹.

¹⁰⁵ BOSCHMAN, Maxim. Op. cit. OWEN-JONES, Jemima. “Expat Tax Break Guide: Netherlands New 30/20/10 Ruling”, *Deel*, 08 de julho de 2024, disponível em <https://www.deel.com/blog/netherlands-new-30-20-10-ruling> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹⁰⁶ Exceto para imóveis localizados na Holanda e para participações substanciais numa sociedade BV aí residente.

¹⁰⁷ Fruto de alterações legislativas, esta regra será revogada com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2025. Trabalhadores que tenham usufruído desta possibilidade no último período de 2023 ainda poderão beneficiar da mesma até 31 de dezembro de 2026 ao abrigo de uma disposição transitória.

¹⁰⁸ AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. Op. cit., p. 142.

¹⁰⁹ AMORIM, José de Campos. Op. cit., p. 7.

Para beneficiar deste regime, os sujeitos passivos não poderão ter sido considerados residentes fiscais em território belga nos anos anteriores ao seu destacamento e a sua duração encontrava-se prevista, no regime anterior à reforma de 2022, para seis anos, contados desde o “primeiro dia do mês subsequente ao da chegada na Bélgica”¹¹⁰. O regime anterior previa, igualmente, a necessidade de os contribuintes demonstrarem a manutenção do seu centro económico de interesses no estrangeiro e a circunstância de se encontrarem em território belga unicamente por motivos profissionais.

O pedido para aplicação deste conjunto de regras deveria ser realizado no final do sexto mês posterior ao início da data do exercício das atividades profissionais em território belga¹¹¹.

Decorrente do seu estatuto enquanto beneficiários deste regime, os sujeitos passivos eram (no regime antigo) tributados pelos rendimentos por si obtidos na Bélgica derivados da sua atividade profissional, podendo, no entanto, deduzir do seu rendimento tributável determinadas despesas profissionais motivadas e justificadas pelo seu destacamento ou transferência para a Bélgica (a designada *travel exclusion*), tais como despesas escolares, de alojamento e de transporte. O montante anual de despesas excluídas de tributação encontrava-se sujeito a limites de 11.250,00 EUR ou 29.750,00 EUR (este último previsto especialmente para as situações de desempenho de atividades de controlo, de coordenação ou de pesquisa científica)¹¹². Estas despesas encontravam-se também isentas de qualquer contribuição para Segurança Social (realizada pelo trabalhador ou pela Entidade Empregadora)¹¹³.

Já os rendimentos de fonte estrangeira encontravam-se sujeitos a uma isenção de tributação na Bélgica. Assim, estes trabalhadores eram considerados e tributados como se de não residentes se tratassem, independentemente da sua situação factual e,

¹¹⁰ AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. Op. cit., p. 143.

¹¹¹ DELOITTE. *Previous/New Regime*, fevereiro de 2022, p. 2, disponível em <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/TaxAlerts/TaxAlertsJP/Comparison%20old-new%20expat%20regime.pdf> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹¹² Note-se que, por exemplo, as despesas escolares não se encontravam sujeitas a este limite.

¹¹³ O pagamento devido à Segurança Social a título de contribuições incidia, portanto, apenas sobre uma porção do salário bruto dos trabalhadores destacados, depois de deduzido o montante das despesas isentas de imposto.

consequentemente, também não poderiam beneficiar de disposições previstas em CDTs celebradas pelo Estado Belga visto não assumirem a qualidade de residentes¹¹⁴.

Conforme mencionado *supra*, o regime em causa foi objeto de uma reforma em 2022¹¹⁵, em resultado da qual ele assume, atualmente, contornos muito diferentes e significativamente menos vantajosos.

Atualmente, o *expatriate tax regime* é aplicável a trabalhadores que sejam destacados para território belga por uma empresa belga que seja parte integrante de um grupo internacional, por um estabelecimento estável localizado na Bélgica e pertencente a uma empresa estrangeira, por uma organização sem fins lucrativos ou por uma empresa estrangeira, desaparecendo, deste modo, o requisito de o empregador pertencer obrigatoriamente a um grupo internacional de empresas. Acrescenta-se a condição de os trabalhadores em questão receberem um rendimento anual bruto de, pelo menos, 75.000,00 EUR e, durante o período de 60 dias anteriores à sua transferência para Bélgica, i) não terem sido considerados residentes fiscais nesse país; ii) não terem sido sujeitos ao imposto belga sobre o rendimento profissional dos não residentes; iii) não terem residido dentro de um espaço de 150 Km da fronteira belga¹¹⁶. Ao contrário do que sucedia no regime anterior, nacionais belgas poderão usufruir deste novo regime.

A principal vantagem deste novo regime é a isenção de imposto belga de 30% do salário anual bruto dos trabalhadores destacados, com o limite máximo de 90.000,00 EUR por ano¹¹⁷. Adicionalmente, a entidade empregadora poderá reembolsar o trabalhador por despesas relacionadas com a transferência para a Bélgica, com o alojamento, com o mobiliário da casa ou apartamento (durante os primeiros seis meses depois da chegada à Bélgica, sujeito a um valor máximo de 1.500,00 EUR) e despesas com o percurso escolar de crianças. Estas despesas reembolsadas pelo empregador estariam também isentas a nível das contribuições para a Segurança Social.

¹¹⁴ THORNTON, Grant. *Expatriate tax – Belgium*, 30 de setembro de 2023, disponível em <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/expatriate-tax-Belgium/> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹¹⁵ Tendo a sua aplicação cessado a partir de 31 de dezembro de 2023, data finda a qual terminou o período de transição entre o regime antigo e o novo. NEOTAX. *Reform of the special tax regime for foreigners working temporarily in Belgium*, 28 de junho de 2023, disponível em <https://neotax.eu/en/blog/reform-of-the-special-tax-regime-for-foreigners-working-temporarily-in-belgium> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹¹⁶ Os referidos requisitos não se aplicam a investigadores a desenvolverem a sua atividade de pesquisa e investigação científica em território belga. NEOTAX. Op. cit.

¹¹⁷ DELOITTE. Op. cit., p. 2.

Inversamente ao que sucedia no regime anterior, neste novo regime os sujeitos passivos dele beneficiários são, para todos os efeitos, considerados como residentes belgas para efeitos de tributação, sendo, por isso, tributados pelos seus rendimentos obtidos de fonte nacional e de fonte internacional. Naturalmente que os rendimentos que sejam duplamente tributados (pela Bélgica e por uma jurisdição estrangeira) poderão beneficiar de um desagravamento, resultante do disposto da legislação interna belga ou de CDTs celebradas pelo Estado Belga, das quais estes trabalhadores destacados poderão usufruir devido à sua condição de residentes ao abrigo deste novo regime¹¹⁸.

A tal se acrescenta uma maior obrigação administrativa, de declaração, não só dos rendimentos nacionais, como também dos internacionais, bem como uma responsabilidade acrescida da entidade empregadora em relação às contribuições para a Segurança Social, as quais já não se resumem uma porção mais reduzida do salário bruto dos trabalhadores destacados¹¹⁹.

A duração deste novo regime inclui um período inicial de cinco anos, com a possibilidade de extensão do mesmo por mais três anos (da qual os sujeitos passivos só poderão usufruir uma única vez), sendo que o requisito de salário mínimo referido acima deverá verificar-se em todos os anos de duração deste regime, sob pena de o mesmo ser suspenso¹²⁰. A sua aplicação deverá ser requerida pelo empregador às autoridades tributárias belgas dentro de um período de três meses após o início do destacamento do trabalhador, devendo este pedido ser acompanhado por uma confirmação ou consentimento do empregador ao mesmo¹²¹.

4.7. Impatriate Tax Regime

O *impatriate tax regime* constitui um sistema de tributação, de origem luxemburguesa, “monista de cariz temporário para profissionais de elevado valor acrescentado com residência temporária no país¹²²”. Foi introduzido em 2011 e posteriormente alterado por diversas circulares, encontrando-se atualmente consagrado na legislação fiscal interna luxemburguesa, cuja redação permaneceu fiel aos objetivos

¹¹⁸ THORNTON, Grant. Op. cit.

¹¹⁹ VANDELANOTTE. *The end of the old expat status*, 05 de dezembro de 2023, disponível em <https://www.vandelanotte.be/en/news/the-end-of-the-old-expat-status> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹²⁰ THORNTON, Grant. Op. cit.

¹²¹ NEOTAX. Op. cit.

¹²² AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. Op. cit., p. 150.

da primeira circular relacionados com aumento da competitividade do Luxemburgo no mercado internacional através do recrutamento de trabalhadores qualificados para o seu território, contribuindo igualmente para o intercâmbio transfronteiriço de talento.

São elegíveis para este regime os sujeitos passivos considerados pela legislação luxemburguesa como “impatriados”, *i.e.* trabalhadores destacados por uma empresa estrangeira pertencente a um grupo internacional para exercer a sua atividade no Luxemburgo em benefício de uma empresa luxemburguesa integrante do mesmo grupo, trabalhadores diretamente contratados do estrangeiro por uma empresa luxemburguesa ou por uma empresa estabelecida noutro país do Estado Económico Europeu para trabalhar para aquela empresa¹²³.

Estes trabalhadores interessados deverão, igualmente, poder ser considerados residentes fiscais em território luxemburguês, bem como não terem residido ou sujeitos a imposto sobre o rendimento neste país durante os cinco anos anteriores ao seu destacamento, nem deverão ter residido a uma distância inferior a 150 quilómetros da fronteira luxemburguesa.

Adicionalmente, os interessados deverão também possuir conhecimento técnico considerável ou um mínimo de cinco anos de experiência de trabalho especializada num setor para o qual o seu trabalho é requerido ou no setor que a empresa planeia desenvolver no Luxemburgo¹²⁴, assim como representar uma contribuição económica para este país ou contribuir para a criação de novas atividades económicas de elevado valor acrescentado¹²⁵.

A entidade empregadora não deverá ter mais de 30% dos seus trabalhadores a beneficiar deste regime fiscal, com exceção das empresas estabelecidas no Luxemburgo há menos de 10 anos¹²⁶.

¹²³ GLOBAL COMPLIANCE NEWS. *Luxembourg: Incentive scheme for hiring highly skilled employees – an update of the regime*, 20 de janeiro de 2021, disponível em <https://www.globalcompliancencenews.com/2021/01/20/luxembourg-incentive-scheme-for-hiring-highly-skilled-employees-an-update-of-the-regime18122020/> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹²⁴ Trabalhadores estrangeiros alta ou especificamente especializados deverão demonstrar os seus conhecimentos e experiência num setor ou profissão com escassez de candidatos qualificados em Luxemburgo. LUXTODAY. *Impatriate tax regime in Luxembourg*, 22 de julho de 2024, disponível em <https://luxtoday.lu/en/knowledge/how-to-save-on-taxes-as-a-foreign-worker-in-luxembourg> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹²⁵ LUXTODAY. *Op. cit.*

¹²⁶ Para este efeito, os empregadores luxemburgueses deverão reportar, no início de cada ano (no máximo, até 31 de janeiro) o nome dos trabalhadores beneficiários deste regime. Esta obrigação declarativa não se aplica aos empregadores estrangeiros que não possuem obrigação de proceder a retenções na fonte no

Existem também requisitos relacionados com a atividade profissional do trabalhador. Assim, a atividade para a qual o impatriado foi contratado deverá ser (se não a única) a sua principal ocupação profissional, devendo receber um salário anual fixo de, pelo menos, 100.000,00 EUR brutos e aplicar os seus conhecimentos e experiência profissional especializada no benefício da empresa, não devendo também encontrar-se a substituir outro trabalhador não abrangido por este regime fiscal¹²⁷.

Aos sujeitos passivos que preencham todos os requisitos analisados, é concedida a possibilidade de beneficiar deste regime por um período de oito anos contados desde o ano que marcou o início do destacamento, com isenção parcial ou total de despesas associadas ao destacamento, nas quais se poderão incluir os custos associados à manutenção de habitação no Luxemburgo (designadamente a renda, o gás, a eletricidade, a água, o aquecimento, entre outras), as despesas derivadas de viagens anuais do impatriado, do seu cônjuge e dos seus descendentes ao país de origem dos mesmos (incluindo os custos com alojamento durante a viagem) e despesas relacionadas com a equalização fiscal dos impostos nacionais (de modo a compensar a diferença de carga fiscal entre o país de origem do impatriado e o Luxemburgo)¹²⁸; bónus adicionais pagos pela entidade empregadora justificados pela diferença de custo de vida entre o país de origem do impatriado e o Luxemburgo¹²⁹, despesas com a transferência de residência para o Luxemburgo, de mobiliário e de arranjo de habitação localizada neste país, custos relacionados com a educação dos descendentes do impatriado e despesas finais com o seu regresso ao respetivo país de origem no final do período de destacamento (incluindo as que foram incorridas no âmbito da transferência de residência).

4.8. The Researcher tax scheme

Também a Dinamarca prevê um regime especial de tributação em tudo semelhante aos modelos apresentados *supra* e desenhados em torno da categoria dos expatriados.

Luxemburgo ou que optam, voluntariamente, por não realizar retenções na fonte. GLOBAL COMPLIANCE NEWS. Op. cit.

¹²⁷ GLOBAL COMPLIANCE. Op. cit.

¹²⁸ Estas despesas não podem exceder um limite anual de 50.000,00 EUR, nem 80.000,00 EUR se o impatriado partilhar a sua residência luxemburguesa com o cônjuge ou parceiro, nem 30% do montante total anual e fixo da remuneração do impatriado. LUXTODAY. Op. cit.

¹²⁹ Com a limitação de 50% do valor deste bónus não ser superior a 30% da remuneração anual bruta antes da incorporação das prestações pecuniárias e em espécie. LUXTODAY. Op. cit.

Especificamente, a legislação fiscal dinamarquesa prevê a possibilidade de aplicação de um regime de tributação mais vantajoso a investigadores e trabalhadores altamente remunerados recrutados do estrangeiro para exercer a sua atividade profissional em território dinamarquês. A vantagem fiscal traduz-se na possibilidade de os trabalhadores em questão serem sujeitos a uma taxa fixa de tributação de 27% sobre os rendimentos decorrentes do seu trabalho em território dinamarquês e outras contribuições para o mercado de trabalho¹³⁰ por um período total de sete anos, o que representa um benefício face ao regime geral dinamarquês assente numa taxa geral progressiva significativamente superior, a qual aumenta conforme o escalão e o nível de rendimentos dos sujeitos passivos¹³¹.

Outros rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos beneficiários deste regime serão sujeitos às taxas de tributação normais, regra na qual se incluem os rendimentos estrangeiros.

Para a sua aplicação será, desde logo, necessário que os sujeitos passivos interessados sejam trabalhadores empregados por uma entidade empregadora residente na Dinamarca ou residente no estrangeiro mas com um estabelecimento estável neste Estado ou por uma instituição estatal ou municipal (incluindo universidades e instituições de ensino superior).

Será, igualmente, necessário que a atividade profissional seja exercida em território dinamarquês¹³², que o trabalhador tenha uma autorização de residência válida para trabalhar em território dinamarquês se não for oriundo de um país da União Europeia, do Espaço Económico Europeu ou da Suíça, bem como não ter sido sujeito a tributação pela Dinamarca nos últimos dez anos imediatamente anteriores ao seu destacamento para este

¹³⁰ Por exemplo, remunerações em dinheiro e despesas privadas, incluindo subsídio de reinstalação, propinas escolares, bónus e o valor tributável de um veículo pertencente à entidade empregadora e de um telefone gratuito. LBDO GLOBAL. *Denmark offers a special tax regime to highly paid inbound expatriates and researchers recruited from abroad*, junho de 2022, disponível em <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/ges-news/june-2022-issue/denmark-denmark-offers-a-special-tax-regime-to-highly-paid-inbound-expatriates-and-researchers-rec> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹³¹ MGIWORLDWIDE. *Highly paid expatriates and researchers benefit from a special tax regime in Denmark*, 16 de março de 2022, disponível em <https://www.mgiworld.com/resource/highly-paid-expatriates-and-researchers-benefit-from-a-special-tax-regime-in-denmark.html> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹³² Se uma parte do trabalho for exercido no estrangeiro, os rendimentos decorrentes do mesmo ainda deverão ser tributados pelo Estado Dinamarquês, em conformidade com a convenção fiscal aplicável ao caso concreto. É ainda possível ao trabalhador, ao abrigo deste regime, trabalhar no estrangeiro até 30 dias por ano civil, desde que o país onde a atividade é exercida possa tributar estes rendimentos. LBDO GLOBAL. Op. cit.

país (o que inclui, não apenas a *efetiva sujeição* a imposto, mas também a *possibilidade de sujeição* a imposto)¹³³.

Se os sujeitos passivos interessados pretenderem transferir a sua residência para território dinamarquês, não deverão fazê-lo menos de um mês antes do seu primeiro dia de trabalho, assim como não poderão ter estado, direta ou indiretamente, envolvidos na administração ou controlo da empresa, nem ter tido uma influência essencial na mesma nos últimos cinco anos imediatamente anteriores à sua contratação por parte dela. Se um trabalhador que se encontre a beneficiar deste regime mudar de entidade empregadora, poderá continuar a beneficiar do regime desde que as suas condições se encontrem cumpridas e a transferência de uma entidade empregadora para outra não demorar mais do que 30 dias.

No caso concreto dos trabalhadores altamente remunerados, para a sua inscrição neste regime será imperativo que auferam um salário mensal de pelo menos 75,100 coroas dinamarquesas¹³⁴ depois de deduzidas as contribuições para o regime de pensões retidas pelo empregador e das contribuições para a segurança social.

Neste montante são incluídos, a título de exemplo, elementos como o valor de veículos utilizados pelo trabalhador e pertencentes à empresa, bem como os telefones e conexão à Internet que não sejam suportados pelo trabalhador, seguros de saúde pagos pela empresa, subsídio de alojamento e salário atual em dinheiro.

Não são incluídos neste valor, nomeadamente, alojamento fornecido pela entidade empregadora, pagamento de contribuições para regimes de pensões com direito a isenção, bónus e as contribuições do empregador para o seguro de vida de grupo.

¹³³ Uma das exceções a esta regra é a dos trabalhadores que se encontravam, previamente, em território dinamarquês a usufruir deste regime fiscal e suspenderam o mesmo em virtude de um destacamento para fora da Dinamarca. Tendo posteriormente voltado a este país, poderão estes sujeitos usufruir do restante período de 7 anos. Outras exceções a esta regra incluem os investigadores que tenham, anteriormente, sido sujeitos a tributação pela Dinamarca em virtude de aí terem exercido atividade profissional de curta duração numa universidade ou instituição de investigação, bem como os trabalhadores que tenham sido afiliados a uma universidade ou instituição de investigação dinamarquesa, normalmente como professor convidado, e financiado exclusivamente por fundos estrangeiros (não podendo esta tributação exceder 12 meses dentro do período temporal de dez anos anteriores à sua inscrição neste regime fiscal). Por último, são igualmente excluídos desta regra os trabalhadores que hajam recebido rendimentos tributáveis de propriedade, *royalties* e dividendos de fonte dinamarquesa. SKAT.DK. *Tax scheme for researchers*, disponível em <https://skat.dk/en-us/businesses/employees-and-pay/non-danish-labour/tax-scheme-for-researchers> (acedido em 23 de julho de 2024).

¹³⁴ Equivalentes a cerca de 10 mil euros, tal como se encontra previsto para 2024 (tendo sofrido um aumento face às 72,500 coroas dinamarquesas aplicáveis em 2023).

Tanto o montante devido a título de salário em dinheiro como as restantes prestações atribuídas pelo empregador ao trabalhador deverão constar do contrato de trabalho ou do destacamento, devendo o salário “ser contabilizado nas demonstrações financeiras da empresa para a qual o trabalho é prestado”¹³⁵. No caso de o trabalhador ter sido destacado para exercer a sua atividade num estabelecimento estável situado na Dinamarca e pertencente a uma empresa estrangeira, “o salário total deve também ser incluído nas demonstrações financeiras desse estabelecimento permanente”¹³⁶.

Já no que diz respeito aos investigadores, não se aplica a exigência mencionada *supra* referente ao limite mínimo de salário auferido, sendo, ao invés, exigido que as suas posições e qualificações sejam aprovadas por uma instituição pública de investigação ou Universidades e que as habilitações científicas em causa sejam correspondentes ao nível de doutoramento. Dependendo do cargo que exerce, o sujeito passivo poderá ser sujeito ao dever de realizar trabalhos de investigação.¹³⁷

O pedido tendo em vista a aplicação deste regime deverá ser apresentado junto das autoridades tributárias dinamarquesas competentes antes da entrada em funções do trabalhador, a qual verificará o cumprimento das suas condições e requisitos.

4.9. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

De origem espanhola, o *régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español* é um regime fiscal que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2004 com a publicação da Lei n.º 62/2003, de 30 de dezembro, tendo vindo a ser mais detalhado e desenvolvido, posteriormente, pelo Real Decreto n.º 687/2005, de 10 de junho de 2005. Ambos os diplomas legais procederam à criação e instituição de um conjunto de regras fiscais de cariz dualista destinadas, simultaneamente, aos estrangeiros que

¹³⁵ Tradução pessoal da língua inglesa para a língua portuguesa de SKAT.DK. Op. cit., “Use of the scheme is conditional on the salary being expensed in the financial statements of the business for which the work is performed”.

¹³⁶ Tradução pessoal da língua inglesa para a língua portuguesa de SKAT.DK. Op. cit., “(...) the full salary must also be included in the financial statements of this permanent establishment”.

¹³⁷ Para mais desenvolvimentos sobre as instituições competentes para aprovação da posição e qualificação dos investigadores, bem como sobre a obrigação de realização de trabalhos de pesquisa, *vide* Ordem executiva dinamarquesa sobre aprovação de pesquisadores (*BEK nr 216 af 01/03/2013*), disponível em <https://www.retsinformation.dk/eli/ta/2013/216> (acedido em 23 de julho de 2024).

transfiram a sua residência para território espanhol por um curto período de tempo e àqueles que alteram a sua residência de forma permanente ou definitiva¹³⁸.

Atualmente, as regras e princípios que formam este regime encontram-se previstas no RIRPF¹³⁹ e na LIRPF¹⁴⁰, ambos diplomas legais relativos ao *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, e conferem aos trabalhadores dependentes e membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas que transfiram a sua residência para território espanhol para exercício da sua atividade profissional possam ser tributados, perante as autoridades tributárias espanholas, como se de não residentes se tratassem (com certas especialidades)¹⁴¹.

À semelhança do que se verifica no regime RNH português, a primeira condição para que um sujeito passivo possa usufruir deste regime espanhol será adquirir o estatuto de residente fiscal em Espanha¹⁴², a qual existirá na medida em que o mesmo permaneça em território espanhol por um período superior a 183 dias dentro de um ano (dias estes que não são obrigatoriamente consecutivos), ou, alternativamente, que possuam o seu núcleo principal ou base das suas atividades ou interesses económicos em Espanha (seja de forma direta ou indireta¹⁴³)¹⁴⁴.

Exige-se igualmente que os sujeitos passivos interessados não tenham sido residentes em Espanha nos cinco anos anteriores ao seu destacamento, devendo este último ocorrer no primeiro ano de aplicação deste regime fiscal ou no ano anterior o obedecer a uma das circunstâncias especificamente elencadas no artigo 93.1 da LIRPF b), *i.e.* tenha surgido como consequência de um contrato de trabalho¹⁴⁵ ou o contribuinte interessado tenha adquirido a posição de administrador de uma entidade - sendo que, se a mesma for

¹³⁸ AMORIM, José de Campos. Op. cit., p. 9.

¹³⁹ *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, aprovado pelo Real Decreto n.º 1775/2004, de 30 de julho, especificamente os seus artigos 113 a 120.

¹⁴⁰ *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, especificamente o seu artigo 93.

¹⁴¹ CANO, Ester Millán. *Régimen Especial de los Trabajadores Desplazados a Territorio Español*, Projeto Final de Licenciatura, Faculdade de Ciências Sociais e Jurídicas da Universidade de Elche Miguel Hernández, Curso Académico 2015/2016, p. 147.

¹⁴² Cfr. Artigo 93.1 da LIRPF.

¹⁴³ Para maiores desenvolvimentos sobre os conceitos de “núcleo principal de interesses” e “centro de interesses económicos” *vide* CANO, Ester Millán. Op. cit., pp. 11 – 13.

¹⁴⁴ Cfr. Artigo 9 da LIRPF.

¹⁴⁵ Note-se que, após a alteração a este regime operada pela Lei n.º 26/2014, de 27 de novembro (que modificou a LIRPF, a LIRNR e demais normas tributárias), deixou de ser necessário que este contrato de trabalho seja celebrado com um empregador residente em Espanha ou através de um estabelecimento estável aí localizado e pertencente a uma empresa estrangeira. Deste modo, o contrato de trabalho poderá ter sido celebrado diretamente com uma entidade empregadora estrangeira e os rendimentos decorrentes deste trabalho não terão de ser obtidos em território espanhol para poderem estar sujeitos às vantagens deste regime.

considerada como entidade patrimonial nos termos definidos na Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas espanhol, o contribuinte não poderá ter uma participação social superior a 25%¹⁴⁶¹⁴⁷ -; seja exercida em Espanha uma atividade económica classificada como atividade empresarial, inovadora e com especial interesse económico para este país, nos termos do artigo 70.º da Lei n.º 14/2013, de 27 de setembro¹⁴⁸; seja exercida em Espanha uma atividade económica por um profissional altamente qualificado que preste serviços a empresas emergentes, nos termos do artigo 3.º da Lei 28/2022, de 21 de dezembro¹⁴⁹.

Acrescente-se que o contribuinte interessado na aplicação deste regime não deverá receber rendimentos que possam ser qualificados como obtidos mediante um estabelecimento estável situado em território espanhol.

Dado que este regime é facultativo, os sujeitos passivos interessados em beneficiar do mesmo deverão requerê-lo mediante comunicação dirigida à Administração Tributária espanhola¹⁵⁰ (desde que cumpridos os seus requisitos), sendo ele aplicável a partir do primeiro período de tributação em que é adquirida a residência e nos cinco anos seguintes (desde que continuem a verificar-se preenchidos os seus requisitos)¹⁵¹. Este período de duração pode ser encurtado se o contribuinte renunciar ao regime¹⁵², se este último cessar a sua aplicação por já não se verificarem as suas condições exigidas¹⁵³ ou se o destacamento do trabalhador destacado terminar.

Os sujeitos passivos beneficiários terão direito a uma isenção de tributação dos rendimentos obtidos de fonte estrangeira, sendo, em contrapartida, tributados na

¹⁴⁶ Cfr. Artigo 93.1 2.º da LIRPF.

¹⁴⁷ Possibilidade esta que resultou do disposto na Lei n.º 26/2014, de 27 de novembro, a qual veio igualmente excluir do âmbito de aplicação deste regime os desportistas profissionais. Estes últimos deixaram de poder usufruir destas disposições tributárias especiais a partir de 1 de janeiro de 2015, tendo as mesmas continuado a ser aplicáveis, no entanto, aos desportistas que já se encontravam a beneficiar delas àquela data.

¹⁴⁸ Cfr. Artigo 93.1 3.º da LIRPF.

¹⁴⁹ Cfr. Artigo 93.1 4.º da LIRPF.

¹⁵⁰ Nos termos e dentro dos prazos previstos no artigo 116 do RIRPF.

¹⁵¹ Cfr. Artigo 115 do RIRPF.

¹⁵² O que deverá fazer durante os meses de novembro e dezembro anteriores ao início do ano civil em que a renúncia deve produzir efeitos, seguindo o procedimento previsto no artigo 117 do RIRPF, sendo que, optando pela renúncia, os contribuintes já não poderão voltar a escolher a aplicação deste regime (a não ser que deixem de ser residentes em Espanha durante 10 anos e depois o voltem a ser, cumprindo os requisitos e condições exigidas pelo regime). V. Artigo 117.4 do RIRPF.

¹⁵³ Cfr. Artigo 118 do RIRPF. Atente-se que os sujeitos passivos não poderão voltar a optar pela aplicação do regime antes de decorridos 10 anos de residência no estrangeiro e posterior regresso a Espanha, cumprindo-se os requisitos legalmente exigidos.

totalidade os rendimentos de fonte espanhola, “como se de não residentes se tratassem”¹⁵⁴.

Aos contribuintes a quem à Administração Fiscal espanhola conceda o benefício deste regime, ser-lhe-ão emitidos certificados de residência fiscal, podendo estes ser emitidos sob condição de reciprocidade (na sequência de indicação do Ministro da Economia e Finanças) para efeitos de permitir a estes sujeitos usufruir do disposto numa CDT celebrada por Espanha¹⁵⁵.

De todos os regimes analisados *supra*, este é claramente o que apresenta um maior número de semelhanças com o RNH português, embora este último se apresente como mais competitivo e vantajoso na medida em que “não depende de qualquer vínculo laboral ou económico com o país ou entidades aqui residentes, dependendo única e exclusivamente da não residência fiscal pretérita e da residência fiscal atual dos sujeitos passivos que dele pretendam beneficiar”¹⁵⁶.

4.10. R&D Tax Incentive

Numa perspetiva diferente face aos regimes analisados previamente, o *research and development (R&D) tax incentive* constitui um regime fiscal australiano, o qual assume uma natureza especial face ao regime geral aplicável a residentes e não residentes deste Estado e é destinado a uma categoria muito específica de sujeitos passivos, *i.e.*, a entidades que desenvolvam atividades de investigação e desenvolvimento na Austrália.

Este regime pretende encorajar a realização das atividades acima descritas em território australiano, promovendo o crescimento, competitividade e inovação da economia australiana, ao oferecer suporte financeiro a estas atividades e a possibilidade de compensação fiscal pelas despesas incorridas no seu decurso.

Diferentemente dos regimes caracterizados *supra*, este regime fiscal é dirigido, não a pessoas singulares, mas sim a empresas, especificamente empresas de direito australiano ou estrangeiro, que conduzam ou planeiem conduzir uma ou mais atividades de

¹⁵⁴ BORGES, Ricardo da Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 17.

¹⁵⁵ V. Artigo 120 do RIRPF.

¹⁵⁶ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 18.

investigação e desenvolvimento e que possua despesas decorrentes destas atividades elegíveis superiores a 20,000 dólares¹⁵⁷¹⁵⁸.

O conceito de “atividades de investigação e desenvolvimento”, por sua vez, pode ser associado a atividades principais ou de apoio à investigação e desenvolvimento¹⁵⁹ e é referente a atividades experimentais:

“ (...)

a) cujo resultado não pode ser conhecido ou determinado antecipadamente com base nos conhecimentos, informações ou experiências atuais, mas que só pode ser determinado através da aplicação de uma progressão sistemática de trabalho que:

- i) Se baseie em princípios da ciência estabelecida; e
- ii) Proceda da hipótese à experiência, observação e avaliação, e que conduza a conclusões lógicas; e

b) que sejam efetuadas com o propósito de gerar novos conhecimentos (incluindo novos conhecimentos sob a forma de materiais, produtos, dispositivos, processos ou serviços novos ou melhorados.¹⁶⁰

(...)”

Preenchendo os requisitos e condições previstas em sede de legislação interna australiana, diferentes benefícios fiscais poderão ser aplicados, dependendo do volume de negócios da empresa em questão.

Assim, às empresas com um volume de negócios agregado inferior a 20 milhões de dólares¹⁶¹ poderão receber uma taxa de compensação pelas despesas incorridas no âmbito

¹⁵⁷ Equivalentes a cerca de 18 mil euros.

¹⁵⁸ AUSTRALIAN GOVERNMENT – DEPARTMENT OF INDUSTRY, SCIENCE AND RESOURCES. *R&D Tax Incentive at a glance*, p. 1, disponível em https://business.gov.au/-/media/grants-and-programs/rdti/rdti-at-a-glance-pdf.pdf?sc_lang=en&hash=D23E6698D55775FE3C6252AA0297502E (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁵⁹ AUSTRALIAN GOVERNMENT. *Overview of the R&D Tax Incentive*, 16 de abril de 2014, disponível em <https://business.gov.au/grants-and-programs/research-and-development-tax-incentive/overview-of-rd-tax-incentive> (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁶⁰ Tradução pessoal da língua inglesa para a língua portuguesa do disposto em (1) de *Section 355.25 of the Income Tax Assessment Act 1997*, diploma legal de origem australiana aplicável a este programa, disponível em https://classic.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1997240/s355.25.html. Este diploma contém, ainda, uma lista e descrição de atividades que não poderão ser consideradas como de investigação e desenvolvimento para efeitos deste programa, nas quais se incluem, a título de exemplo, estudos e testes de mercado, promoção de vendas, investigação em ciências sociais, artes e humanidades e aspetos comerciais, jurídicos e administrativos da concessão de patentes e licenças.

¹⁶¹ Equivalentes a cerca de 18 milhões de euros.

das suas atividades de investigação e desenvolvimento equivalente à sua taxa de imposto sobre as sociedades acrescida de um prémio de 18,5%¹⁶².

Já no que diz respeito às empresas que apresentem um volume de negócios agregado igual ou superior a 20 milhões de dólares, é conferida a possibilidade de aplicação de uma taxa de compensação fiscal das despesas incorridas em atividades de investigação e desenvolvimento não reembolsável equivalente à sua taxa de imposto sobre as sociedades acrescida de um prémio que varia consoante a intensidade das suas despesas nas atividades de investigação e desenvolvimento por comparação às suas despesas totais anuais. Uma intensidade igual ou inferior a 2% face às despesas totais e anuais da empresa leva à aplicação de uma compensação fiscal igual à taxa de imposto sobre as sociedades acrescida de um prémio de 8,5%. A intensidade superior a 2% recebe uma compensação igual à taxa de imposto sobre as sociedades acrescida de um prémio de 16,5%¹⁶³.

Na eventualidade de as despesas excederem 150 milhões de dólares¹⁶⁴ num ano, a compensação fiscal será equivalente à taxa aplicável em sede de imposto sobre as sociedades, não sendo concedido nenhum prémio¹⁶⁵.

Este regime fiscal é, no entanto, acompanhado por um regime regulamentar rigoroso que inclui atividades de revisão e auditoria realizadas pelas autoridades tributárias australianas (ATO – *Australian Taxation Office*) e pela *AusIndustry*, em representação do setor da Indústria, Inovação e Ciência australiano¹⁶⁶, sendo exigido um processo de aplicação anual, *i.e.* por cada ano em que sejam desempenhadas atividades de investigação e desenvolvimento deverá ser requerida a aplicação deste benefício¹⁶⁷.

¹⁶² Tendo esta regra resultado de alterações efetuadas a este regime e que entraram em vigor em 1 de julho de 2021. Previamente a esta regra, encontrava-se estabelecida uma taxa de 43,5% de compensação fiscal reembolsável. AUSTRALIAN GOVERNMENT – AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *About the R&D program*, 21 de maio de 2024, disponível em <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/income-deductions-and-concessions/incentives-and-concessions/research-and-development-tax-incentive-and-concessions/research-and-development-tax-incentive/about-the-r-d-program> (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁶³ Substituindo, desta forma, a anterior taxa não reembolsável fixa de 38,5% prevista previamente às alterações de 2021. AUSTRALIAN GOVERNMENT – AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Op. Cit.

¹⁶⁴ Equivalente a cerca de 138 milhões de euros.

¹⁶⁵ AUSTRALIAN GOVERNMENT – AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Op. cit.

¹⁶⁶ PWC. *R&D Tax Incentive*, disponível em <https://www.pwc.com.au/research-and-development-gov-incentives/research-and-development-tax-incentive.html> (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁶⁷ Para mais desenvolvimentos sobre os passos necessários à aplicação deste regime, *vide* AUSTRALIAN GOVERNMENT – *Overview of the R&D Tax Incentive*. Op. cit.

4.11. *Foreigner flat rate taxation*

O último regime a analisar nesta sede, *foreigner flat rate taxation*, constitui um regime fiscal coreano aplicável a trabalhadores estrangeiros que se desloquem à Coreia do Sul para aí prestarem a sua atividade profissional.

À semelhança de muitos dos regimes analisados *supra*, também este foi construído ao torno da categoria dos expatriados, sendo estes entendidos, neste caso concreto, como cidadãos estrangeiros (ou seja, sem nacionalidade coreana) que apresentem um passaporte de origem não coreana e que não possuam um passaporte coreano¹⁶⁸.

A vantagem deste regime reside na aplicação de uma taxa fixa de 19% sobre os rendimentos decorrentes do trabalho¹⁶⁹ exercido em território da Coreia do Sul (excluindo o imposto local sobre o rendimento), por oposição à tributação geral de acordo com as taxas progressivas¹⁷⁰, circunstância que torna este regime particularmente apelativo para contribuintes com elevados rendimentos, os quais não verão as suas taxas de imposto (em sede de pessoas singulares) a aumentar à medida que os seus rendimentos crescem. No entanto, a opção por este método de tributação implicará a impossibilidade de beneficiar de deduções e créditos fiscais.

Acrescente-se que este benefício não é atribuído a “uma empresa em que o trabalhador em causa tem uma influência de controlo direta ou indireta na gestão da empresa” ou a “uma empresa privada que é propriedade de um ou mais familiares do trabalhador em causa”¹⁷¹.

Presumivelmente para incentivar a deslocação de trabalhadores qualificados para a Coreia do Sul, a duração deste regime teve um aumento significativo numa recente alteração legislativa¹⁷², passando de um período de cinco anos inicialmente previsto para

¹⁶⁸ Encontrando-se, deste modo, excluídos deste regime os sujeitos passivos com dupla nacionalidade, sendo uma delas coreana.

¹⁶⁹ Não se encontram incluídos no conceito de rendimentos de trabalho, por exemplo, reembolsos de despesas de negócios, despesas com o veículo da empresa, a sua manutenção e seguro.

¹⁷⁰ PWC. *Korea, Republic of: Individual - Income determination*, 17 de julho de 2024, disponível em <https://taxsummaries.pwc.com/republic-of-korea/individual/income-determination> (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁷¹ Traduções pessoais da língua inglesa para a língua portuguesa de “(i) a corporation where the concerned employee has a direct or indirect controlling influence on the corporation’s management or (ii) a private company that is owned by a relative(s) of the concerned employee”. PWC - *Korea, Republic of: Individual - Income determination*. Op. cit.

¹⁷² Com efeitos desde 01 de janeiro de 2023. Para mais desenvolvimentos sobre esta alteração legislativa, vide KPMG. *South Korea – Update on Applying Flat Tax Rate for Foreign Workers*, 27 de março de 2023,

vinte anos, contados desde a primeira vez que o sujeito passivo trabalhou na Coreia do Sul depois de 01 de janeiro de 2014.

Uma particularidade deste regime face a muitos outros reside na circunstância de este período de vinte anos se contar de forma contínua, sem interrupções, mesmo na eventualidade de o contribuinte deixar a Coreia do Sul para trabalhar noutro país, de modo que o tempo que ele permaneça no estrangeiro é contabilizado neste prazo de vinte anos¹⁷³.

Resultado da alteração legislativa de 2023, entende-se também que, na eventualidade de um sujeito passivo ter trabalhado na Coreia do Sul antes de 01 de janeiro de 2014, tendo posteriormente abandonado este país, o período de 20 anos começará a contar no dia em que ele recomece a trabalhar em território coreano depois de 01 de janeiro de 2014. Se um contribuinte tiver trabalhado neste país antes da data de 01 de janeiro de 2014 e tiver continuado a exercer a sua atividade aí de forma contínua, os vinte anos começarão a contar a partir de 01 de janeiro de 2014¹⁷⁴.

Sendo este regime fiscal destinado apenas a rendimentos decorrentes de uma atividade profissional, os restantes rendimentos seguirão o regime geral de tributação.

Para usufruírem destas vantagens, os interessados deverão submeter um pedido tendo em vista a sua aplicação às autoridades tributárias coreanas aquando da apresentação da sua declaração anual de imposto ou ao seu empregador aquando da retenção na fonte mensal ou da liquidação de fim de ano.

4.12. Conclusão

Malgrado a existência de muitos mais regimes especiais de tributação aplicáveis a certas categorias específicas de contribuintes com o objetivo de fomentar a competitividade económica dos Estados através da concessão de incentivos ou vantagens fiscais (os quais não serão analisados nesta sede devido à sua grande amplitude), o percurso feito *supra* pelo direito comparado permite alcançar uma melhor compreensão sobre a natureza destes regimes enquanto fenómenos sentidos a nível internacional que

disponível em <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/03/flash-alert-2023-064.html> (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁷³ HARMAN, ROSS. *A guide to foreigner flat rate taxation*, 29 de novembro de 2023, disponível em <https://www.linkedin.com/pulse/guide-foreign-flat-rate-taxation-ross-harman-lorlc/> (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁷⁴ HARMAN, ROSS. Op. cit.

podem assumir (e, de facto, assumem) contornos, pressupostos e motivações políticas diferentes.

Com efeito, a análise realizada através do direito comparado permite concluir no sentido da existência de várias motivações políticas e objetivos subjacentes à adoção destes regimes que vão para além das meras finalidades de arrecadação de receitas ou da atribuição de privilégios a certas categorias específicas de contribuintes, motivações estas que têm sido, as mais das vezes, atribuídas de forma exclusiva pelo público, em geral, a este tipo de medidas.

Enquanto que regimes fiscais como o *Expatriate Tax Regime*, o *Régime Spécial d'Imposition des Impatriés* e *Foreigner Flat Rate Taxation* possuem, subjacentes, motivações políticas ligadas à redução dos obstáculos fiscais à imigração, os quais seriam um resultado da plurilocalização no espaço dos sujeitos passivos, dando lugar a situações de dupla tributação dos seus rendimentos, outros regimes pretendem colmatar a situação de escassez ligada a determinadas profissões verificada nos respetivos Estados, como seriam o regime *The Researcher Tax Scheme*, o *R&D Tax Incentive*.

Seja o objetivo o de aumentar a riqueza do país, de atrair determinados sujeitos passivos de áreas profissionais cuja falta é sentida, promover a investigação científica, incentivar a imigração de trabalhadores ou qualquer outro não mencionado aqui, todas estas finalidades têm subjacente o objetivo último de aumentar a competitividade dos Estados através da atração de certas categorias de contribuintes.

Para além dos fins, também os meios divergem, pois, ao passo que regimes como o *Régime Spécial d'Imposition des Impatriés* e o *Expatriate Tax Regime* são dirigidos aos sujeitos passivos que pretendem fixar a sua residência, de forma temporária, nos Estados em questão, outros regimes como o RNH, o *Lump-sum Taxation* e o *Régimen Fiscal Especial Aplicable a los Trabajadores Desplazados a Territorio Español* destinam-se aos novos residentes permanentes. Os primeiros assentam, maioritariamente, numa atenuação da tributação dos rendimentos obtidos de fonte nacional, enquanto que os segundos apostam também na atribuição de isenções aos rendimentos de fonte estrangeira.

Apesar de todos estes fins se resumirem e serem determinados pelas políticas fiscais adotadas por cada Estado e, apesar de essa ser uma matéria da competência própria de cada Estado individualmente considerado, muitas críticas e controvérsias têm gerado

estes regimes, em particular nos últimos anos, tendo muitas delas conduzido a reformas, alterações e atenuações de medidas implementadas pelos Estados, bem como a autênticas revogações dos regimes.

Este é o caso da Suíça, no seio qual alguns cantões deixaram de aplicar este regime por este pretender, alegadamente, beneficiar os sujeitos passivos com maiores rendimentos¹⁷⁵. Não obstante o facto de este regime se encontrar implementado em território suíço desde a primeira metade do século XX, a sua atribuição tem levado a críticas por parte de outros Estados causadas pela deslocação de um considerável número de personalidades e celebridades influentes para território suíço para aproveitamento deste regime fiscal¹⁷⁶. Sensações de descrença e de injustiça têm sido sentidas, desde há vários anos, pelo público em geral, em razão da disparidade verificada entre as taxas a que se encontravam sujeitos os cidadãos suíços que haviam sempre residido e trabalhado na Suíça e aquelas que se aplicavam a estes estrangeiros “ricos”, sensações estas que poderão, com toda a probabilidade, ter adquirido uma maior intensidade durante a crise financeira de 2008. Depois de algumas tentativas (fracassadas) tendo em vista a abolição deste regime na totalidade do território suíço levadas a cabo por parte de vários cantões, o mesmo foi mantido, tendo sofrido, porém, alterações significativas e tendencialmente restritivas até atingir os dias de hoje, não sendo, atualmente, aplicado em determinados cantões.

A discussão e polémica verificada na Suíça replicou-se noutros países, bem como o sentimento geral de “injustiça” e a revolta do público. Também Portugal recebeu, ao longo dos anos, reparos de países como a Finlândia, a Suíça e a França¹⁷⁷. Apesar da alteração efetuada na tributação dos rendimentos da categoria H (pensões) - a qual havia sido o maior ponto de discórdia e de críticas provenientes dos países vizinhos -, com o crescer da crise na habitação, começou a assistir-se a uma discussão em torno da especulação imobiliária existente em território português e a participação dos residentes

¹⁷⁵ SWISSINFO.CH. *Cantons battle to save rich tax*, 18 de maio de 2011, disponível em <https://www.swissinfo.ch/eng/swiss-politics/cantons-battle-to-save-rich-tax/30261256> (acedido em 24 de julho de 2024); SWISSINFO.CH. *Voters retain tax perks for rich foreigners*, 11 de dezembro de 2014, disponível em <https://www.swissinfo.ch/eng/politics/voters-retain-tax-perks-for-rich-foreigners/41135066> (acedido em 24 de julho de 2024); THORNTON, Grant. *Lump-Sum Taxation Regime for Individuals in Switzerland*, 01 de janeiro de 2019, disponível em <https://www.grantthornton.ch/en/insights/lump-sum-taxation-regime/> (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁷⁶ SWISSINFO.CH - *Cantons battle to save rich tax*. Op. cit.

¹⁷⁷ JORNAL DE NEGÓCIOS - *Franceses chamam a Portugal "eldorado fiscal"*. Op. cit.

não habituais na mesma, tendo a mesma levado à revogação deste regime, operada através da Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2024¹⁷⁸.

Outros Estados, contrariamente a Portugal, não aboliram por completo o regime, mas restringiram a sua aplicação e benefícios, nos quais se inserem, a título de exemplo, a Suíça, os Países Baixos e a Bélgica.

Apesar dos objetivos e meios diferentes, é manifesto que o regime português se apresentava como um dos mais competitivos¹⁷⁹ e vantajosos, visto assentar em requisitos mais fáceis de cumprir, oferecer maiores benefícios e ter um período de duração alongado, para além da sua estabilidade (visto que, ao longo dos anos, o regime foi pouco alterado, com a exceção mais significativa da tributação dos rendimentos da categoria H), o que, por sua vez, contribuiu para o aumento da confiança dos investidores estrangeiros no regime¹⁸⁰.

5. Concorrência Fiscal Internacional na Tributação das Pessoas Singulares

5.1. Concorrência Fiscal Internacional – conceitos preliminares

5.1.1. Evolução histórica conceptual e regulativa

A concorrência fiscal internacional tem sido um tema frequentemente debatido nos últimos anos, assumindo-se, atualmente, como um dos pontos mais controversos e problemáticos deste ramo do direito, correspondendo a um labirinto dentro do qual os atuais fiscalistas continuam a procurar orientar-se.

Sem prejuízo de se encontrarem, noutras obras, análises mais aprofundadas da evolução deste tema¹⁸¹, tecer-se-ão, nesta sede, algumas considerações preliminares sobre o mesmo para efeitos de enquadramento inicial.

¹⁷⁸ V. Artigo 236.º, números 3 a 6 da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.

¹⁷⁹ AMORIM, José de Campos. Op. cit., p. 11.

¹⁸⁰ LOBO, Carlos. “Residentes não habituais. «O problema da habitação está na oferta»”, *Podcast Explicador – Rádio Observador*, 13 de outubro de 2023, disponível em <https://observador.pt/programas/explicador/regime-de-residentes-nao-habituais-sim-ou-nao/> (acedido em 21 de julho de 2024).

¹⁸¹ A título de exemplo, veja-se PALMA, Clotilde Celorico. “A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 403, julho-setembro de 2001, pp.147-171; CATARINO, João Ricardo. “Perspetivas de Evolução da Política Fiscal – Alguns Aspetos”, *Fiscalidade*, n.º 35, 2010, pp. 13-27; MCLURE, Charles E. Jr. “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty”, *Bulletin for International Taxation*, n.º 8, vol. 55, 2001, p. 328-341.

Historicamente, as políticas fiscais foram desenvolvidas, primariamente, para confrontar preocupações económicas e sociais domésticas de cada Estado individualmente considerado e a sua decisão para subir ou reduzir cargas fiscais, atribuir benefícios, ou quaisquer outras decisões, eram decididas, primeiramente, com base nas preocupações domésticas dos Estados em causa, tendo, principalmente, efeitos internos¹⁸².

Este panorama começou a mudar com o aumento da mobilidade do capital decorrente da globalização e do desenvolvimento do mercado comum e da remoção de barreiras às trocas comerciais internacionais e investimento. Como consequência destes fatores, as políticas fiscais adotadas por determinados Estados começaram a ter impactos concretos nas políticas fiscais de outros Estados e a exercerem influência umas sobre as outras¹⁸³.

A discussão e problemática em torno da concorrência fiscal nasceu precisamente no seio do direito comunitário, especificamente no âmbito da missão de aprofundamento do processo de integração do espaço económico europeu, a qual se começou a ver ofendida e limitada por práticas de concorrência fiscal entre os Estados às quais começou a ser atribuído um carácter desleal e potencialmente prejudicial. Como referem António Carlos dos Santos e Clotilde Celorico Palma, “a fiscalidade comunitária nasceu como mecanismo complementar da política comercial (união aduaneira) e da política de concorrência”¹⁸⁴, isto é, progrediu e desenvolveu-se em função das necessidades do progresso de integração, sendo esse o motivo pelo qual o seu primeiro grande objetivo foi a união aduaneira e a regulação e a harmonização comunitária em matéria de impostos indiretos e, só depois, uma tímida e cuidadosa aproximação das disposições legislativas dos Estados-Membros em certas matérias e temas mais sensíveis relativas a impostos diretos, da qual resultou a aprovação e adoção de algumas diretivas europeias¹⁸⁵.

¹⁸² OCDE. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, 18 de maio de 1998, p. 13, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (acedido em 24 de julho de 2024).

¹⁸³ *Ibidem*.

¹⁸⁴ SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. “A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, julho - setembro de 1999, Lisboa, p. 11.

¹⁸⁵ A título de exemplo, as Diretivas 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011 (relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes) e 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009 (relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entrada de ativos e permutas de ações ente sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro).

Inicialmente, a concorrência fiscal entre os Estados era encarada como um fenómeno benéfico e natural, decorrente, por um lado, “do ideal de livre competição”¹⁸⁶, no âmbito do qual se procurava reduzir ao mínimo a intervenção do Estado em nome dos princípios da neutralidade e da eficiência económica e, por outro lado, dos poderes de soberania dos mesmos em matéria fiscal e, mais concretamente, de tributação direta, traduzindo-se esta soberania fiscal na “atribuição e competência para poder criar, modificar ou extinguir tributos nos termos e nos limites que decorrem diretamente do texto constitucional”¹⁸⁷.

Defensores da concorrência fiscal internacional apregoavam as vantagens decorrentes da redução das cargas fiscais que alguns Estados poderiam ser tentados a aumentar de forma excessiva¹⁸⁸ e do aumento de receitas para os Estados que se encontravam, por natureza, colocados numa posição desfavorecida (por motivos geográficos, de escassez de recursos, etc). Charles Tiebout referia a eficiência a que o fenómeno da concorrência fiscal internacional conduzia como resultado da escolha, pelos sujeitos passivos singulares ou coletivos, pelos Estados nos quais fosse possível alcançar um melhor equilíbrio entre a carga fiscal que suportariam e a despesa pública correspondente às suas preferências, dado que a cada nível de carga fiscal corresponderiam níveis diferentes de fornecimento de bens e serviços públicos financiados pelo sistema fiscal¹⁸⁹. Claro está que esta opinião foi alvo de críticas, nas quais se poderão destacar o facto de, com este entendimento, ficar esquecida a função redistributiva dos impostos, sendo o seu pagamento encarado como idêntico aos benefícios obtidos do Estado pelos sujeitos passivos, bem como a circunstância de tender para a fixação de níveis de carga fiscal demasiado baixos (*race to the bottom*) e de ignorar a mobilidade dos fatores de produção e das respetivas manifestações¹⁹⁰.

Foi sobretudo ao longo dos anos 90¹⁹¹ que a comunidade internacional, confrontada com situações de erosão das bases tributáveis de vários Estados-Membros e as consequências dela decorrentes para o controlo dos seus défices públicos, arrecadação de

¹⁸⁶ SANTOS, António Carlos dos. “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa: Fisco, 2003, p. 153.

¹⁸⁷ GAMEIRO, António. “A Soberania e a Concorrência Fiscal Prejudicial na União Europeia”, *ULP Law Review / Revista de Direito da ULP*, 2022, p. 73.

¹⁸⁸ CRUZ, José Neves. “A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, A. 11, 2014, p. 130.

¹⁸⁹ Cit. por NABAIS, Casalta. *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2021, p. 483.

¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 484.

¹⁹¹ SANTOS, António Carlos dos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”. Op. cit., p. 154.

receitas e desempenho das suas políticas fiscais individuais, veio alterar a maneira como encarava e tratava os fenómenos de concorrência fiscal internacional, reconhecendo que os mesmos possuem uma dupla face¹⁹².

De facto, não foi só a capacidade de arrecadação de receitas por parte dos Estados a ser prejudicada, mas também a neutralidade fiscal no espaço económico, devido ao maior (ou até exclusivo) peso do fator fiscal nas escolhas dos agentes económicos, originando situações de “deslocalização e distorção no comércio e investimento”¹⁹³.

A perda ou diminuição de receitas fiscais, por sua vez (e para além das mencionadas dificuldades no cumprimento das regras do défice orçamental), também poderá gerar um detrimento da qualidade dos serviços públicos prestados pelos Estados que adotem estratégias de concorrência fiscal prejudicial, bem como à fixação de uma maior carga fiscal sobre os rendimentos com uma menor mobilidade (*i.e.* rendimentos decorrentes do trabalho, consumo ou bens imóveis), o que, por seu turno, prejudica os fins de redistribuição do rendimento e os ideais de equidade e igualdade consagrados constitucionalmente, colocando em causa a integridade dos sistemas fiscais perante os contribuintes.

Também se poderão apontar as maiores possibilidades de fraude e evasão fiscal que poderão resultar da adoção de medidas de concorrência fiscal prejudicial¹⁹⁴ por parte dos Estados, assim como a limitação que estarão, mesmo que inadvertidamente, a causar à sua própria soberania fiscal, visto que a forma como regulariam o seu sistema fiscal encontrar-se-ia dependente das medidas adotadas por outros Estados.

Acrescente-se a circunstância de este tipo de prática só beneficiar, verdadeiramente, determinados Estados em detrimento de outros, como será analisado *infra*.

Um primeiro dado pela comunidade internacional no sentido de análise e de combate aos efeitos negativos destas práticas consubstanciou-se no Relatório Neumark, ainda em 1962, da autoria da Comunidade Económica Europeia (CEE), procurando a harmonização da tributação das pessoas coletivas e singulares e sugerindo medidas tendo em vista o objetivo de evitar a evasão fiscal e a erosão das receitas dos Estados, bem como prevenir possibilidades de manipulação contabilística, através de mecanismos como a criação de

¹⁹² SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit., p. 12.

¹⁹³ PIRES, Rita Calçada. *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2018, p. 244.

¹⁹⁴ Agravadas pelas atitudes de falta de transparência na aplicação destas medidas de troca de informação com outras jurisdições. V. OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., p. 24.

um sistema comum de troca de informações e a criação de um tribunal especializado para a resolução de conflitos fiscais¹⁹⁵. Nos anos seguintes, em particular ao longo da década de 90, assistiu-se a um proliferar de trabalhos, discussões e relatórios sobre este tema, nos quais se refere, a título de exemplo, o Relatório Ruding (datado de 1992), a reunião dos Ministros das Finanças e da Economia ocorrida em Verona no ano de 1996, o “Plano de Ação para o Mercado Único para 1997” da Comissão Europeia, o Código de Conduta da fiscalidade das empresas (aprovado em 1997) e o Relatório sobre as práticas da concorrência fiscal prejudicial, aprovado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE em 1998¹⁹⁶.

No seio da União Europeia, esta tem sido, desde então, uma das suas grandes preocupações, sendo que várias entidades (europeias e internacionais) têm participado na análise deste fenómeno, incluindo a OCDE, o FMI, o G7 e a OMC, tendo a OCDE e a UE procurado densificar este conceito e delimitar o âmbito da concorrência fiscal prejudicial, bem como estabelecer os seus limites e tentar eliminar as situações mais agressivas. Esta preocupação sentida pelas instâncias europeias é explicada pelo objetivo estabelecido no âmbito dos tratados europeus¹⁹⁷ de assegurar a concretização da união económica e monetária através do mercado único, o qual deverá respeitar, não apenas as liberdades fundamentais, como também a prática de uma concorrência adequada¹⁹⁸ e leal, sendo o fim último a criação de um *level playing field* dentro do território europeu, entre todos os Estados e empresas, de modo a assegurar o funcionamento do mercado interno¹⁹⁹.

Juntamente com estas entidades, também a doutrina fiscalista tem procurado analisar este fenómeno, razão pela qual é, atualmente, possível apontar diversas definições existentes de concorrência fiscal prejudicial, sendo elas, em muitos aspetos, coincidentes umas com as outras, embora com algumas divergências.

¹⁹⁵ SILVA, Alexandra Oliveira Pinho. *A Tributação dos Residentes Não Habituais – O Caso Português*, Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, 2015, p. 89.

¹⁹⁶ Para maiores desenvolvimentos sobre a evolução e os tipos de regulação europeia e internacional da concorrência fiscal, *vide* SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit.; PALMA, Clotilde Celorico - “A OCDE e o combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial: ponto de situação e perspetivas de evolução”. Op. cit.

¹⁹⁷ Cfr. Artigos 3.º/3 do TUE e 26.º, 27.º e 119.º do TFUE.

¹⁹⁸ VANISTENDAEL, Frans. “How Does Tax Relate to Competition in the EU?”, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa: Fisco, 2003, p. 23.

¹⁹⁹ ALMEIDA, João Nogueira de. “Política de Concorrência, Auxílios de Estado e Direitos dos Consumidores”, *Estudos de Direito do Consumidor*, n.º 14, 2018, pp. 100 – 101.

5.1.2. Tipos de concorrência fiscal

Apontaremos, a título de exemplo, a definição de Gameiro (2022), segundo o qual se verifica uma situação de concorrência fiscal prejudicial quando um Estado “se socorre de manobrar as receitas fiscais” em detrimento dos outros Estados, introduzindo, para tal, alterações na sua política fiscal, nos seus pressupostos, modo de tributação, enquadramento administrativo ou contabilístico, entre outros aspetos, visando a deslocação do investimento estrangeiro para o seu território²⁰⁰.

Em sentido semelhante, Esteves (2016) explica que a concorrência fiscal prejudicial consiste “No aumento da posição concorrencial relativa de um país através da redução da carga fiscal, tendo como principal objetivo a fixação ou atração dos investidores estrangeiros e os correspondentes rendimentos tributáveis (...) à custa das receitas fiscais de outros países”²⁰¹.

Pires (2018), por sua vez, explica que a concorrência fiscal consiste na “concorrência entre Estados resultante de manuseamento das regras fiscais com o objetivo de atraírem bases tributáveis para o Estado ou mantê-las, mas em detrimento de outro Estado”²⁰², sublinhando que o carácter prejudicial desta concorrência é atribuído pela circunstância de a mesma afetar as receitas fiscais de outros Estados e acrescentando que este fenómeno se pode revelar em variados elementos da relação tributária (como sejam os seus pressupostos, deduções à coleta, taxas, entre outros) e da prática administrativa (como a falta de troca de informações e o segredo bancário), podendo igualmente “abranjer todas as modalidades de tributação” (nomeadamente o rendimento, o capital, o património, o trabalho e a despesa) e “todos os níveis de governo – estadual, regional ou local”²⁰³.

Já o Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas considera como potencialmente prejudiciais as iniciativas concorrenciais “suscetíveis de terem uma incidência sensível sobre a localização das atividades económicas no seio da Comunidade”, presumindo-se como tal aquelas que levem à aplicação de uma carga fiscal

²⁰⁰ GAMEIRO, António. Op. cit., p. 75.

²⁰¹ ESTEVES, Mariana Medeiros. “Os Auxílios de Estado sob a Forma Fiscal e o Combate da Concorrência Fiscal Prejudicial na União Europeia”, *Revista de Concorrência e Regulação*, - A. 7, n.º 27-28, julho - dezembro de 2016, p. 247.

²⁰² PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 235.

²⁰³ *Ibidem*, p. 238.

significativamente inferior face ao nível que é geralmente aplicado no Estado em questão²⁰⁴.

A OCDE, no seu Relatório sobre as práticas da concorrência fiscal prejudicial, identifica a concorrência fiscal prejudicial como a que tem por efeito eliminar ou baixar as taxas efetivas de tributação aplicadas aos rendimentos decorrentes de fatores móveis em patamares significativamente mais baixos face aos níveis que são praticados por outros países, o que se verifica em relação aos paraísos fiscais e aos regimes fiscais preferenciais²⁰⁵.

Deverá, no entanto, ter-se em atenção que nem toda a concorrência fiscal é prejudicial, sendo que essa distinção será relevante para o posterior enquadramento do regime português do RNH (e seus equivalentes noutros Estados) no universo da concorrência fiscal internacional. Assim, fará sentido proceder a algumas breves distinções nesta sede.

A concorrência com efeitos económicos pode verificar-se entre empresas, entre regiões ou administrações autónomas dos Estados ou entre Estados diferentes, sendo que a concorrência fiscal, em si (*i.e.* sem o carácter prejudicial), malgrado não ter, ainda, uma definição unânime ou consensual na doutrina, é frequentemente associada, quando praticada entre Estados, a uma intenção de obter, direta ou indiretamente, uma maior quota de receitas fiscais derivadas da “divisão internacional de base tributária global”²⁰⁶.

Este é um fenómeno “inerente à coexistência de múltiplos sistemas fiscais autónomos”²⁰⁷ e implica que um Estado afete o sistema fiscal de outro, em particular no que se refere às suas receitas, através de um ajuste aos padrões e critérios do seu sistema fiscal em face dos padrões e critérios de outro sistema fiscal correspondendo, deste modo, a uma competição entre sistemas fiscais diferentes provenientes de governos igualmente diferentes²⁰⁸.

Santos (2009) caracteriza a concorrência fiscal (ou planeamento fiscal) estadual como “destinado a prever e cobrar, em cada ano, um determinado nível de receitas fiscais, socorrendo-se, para esse efeito, de vários instrumentos, jurídico-políticos, administrativos

²⁰⁴ SANTOS, António Carlos dos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”. Op. cit., p. 186.

²⁰⁵ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., p.19.

²⁰⁶ SANTOS, António Carlos dos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”. Op. cit., p. 159.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 163.

²⁰⁸ *Ibidem*.

e de natureza gestionária,²⁰⁹ visando-se, em última medida, maximizar a receita tributária.

Estas práticas concorrenciais podem envolver reduções na carga fiscal, maior flexibilidade de regulação ou simplificação de regras administrativas, podendo ser explicadas por intenções de proteção ou dinamização de certos setores de atividade e de obtenção de receitas fiscais, assumindo-se, em vários casos, como benéficas para a subsistência dos Estados e para o cumprimento das regras europeias relativas ao controlo do défice e da dívida pública, podendo as receitas delas derivadas ser usadas em detrimento da opção pela atribuição de uma carga fiscal mais elevada sobre rendimentos com menor mobilidade (como os rendimentos decorrentes do trabalho, correspondentes às categorias A e B do IRS), podendo ainda conferir aos Estados que as praticam um “enquadramento mais favorável para enfrentarem a concorrência mundial”²¹⁰. A este tipo de concorrência fiscal poderá ser atribuído o nome de concorrência fiscal justa (*fair tax competition*)²¹¹.

Embora as definições mais importantes para a presente análise sejam as que distinguem a concorrência fiscal justa da prejudicial, este fenómeno também pode ser caracterizado pelo seu carácter horizontal ou vertical (consoante se verifique, respetivamente, entre entidades – que estejam ou não no mesmo território – estabelecidas no mesmo nível hierárquico e de decisão, em níveis hierárquicos diferentes²¹² ou em níveis hierárquicos e decisórios diferentes²¹³), defensivo ou ofensivo (consoante vise desincentivar a saída de contribuintes do território de um determinado Estado ou atrair contribuintes estrangeiros para esse mesmo território²¹⁴) e, ainda, intencional/ativa ou não intencional/passiva (consoante resulte de uma estratégia adotada por determinado Estado – seja em sentido ofensivo ou defensivo – para atrair ou manter investimento no seu território através da sua política fiscal, ou de uma mera diferença entre sistemas fiscais.

²⁰⁹ SANTOS, António Carlos dos. “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto”, *Fiscalidade*, n.º 38, Lisboa, abril – junho de 2009, p.68.

²¹⁰ CRUZ, José Neves. Op. cit., p. 128.

²¹¹ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 238.

²¹² Por exemplo, entre o Governo e as Autarquias Locais.

²¹³ Designadamente, entre Estados diferentes ou entre municípios diferentes do mesmo Estado.

²¹⁴ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 239.

Existe ainda quem mencione a existência de uma concorrência por imitação, a qual consistiria “na adoção por parte de um Estado das boas práticas implementadas noutra jurisdição”²¹⁵.

Independentemente destas distinções, o fenómeno da concorrência fiscal prejudicial não se confunde com os conceitos de concorrência fiscal justa, de planeamento fiscal, de evasão fiscal e de elisão fiscal.

5.1.3. Planeamento fiscal, evasão fiscal e elisão fiscal

A concorrência fiscal justa encontra-se frequentemente associada ao conceito de planeamento fiscal lícito, o qual poderá ser praticado por empresas, por contribuintes pessoas singulares e pelos Estados e refere-se a uma ação voluntária levada a cabo pelos sujeitos passivos e destinada à obtenção de uma poupança fiscal. Porém, nem todas as formas de obtenção de uma poupança fiscal resultam de atos de planeamento fiscal dos contribuintes²¹⁶.

A este respeito, não existe uma definição inequívoca nem um entendimento valorativo consensual de planeamento fiscal.

Saldanha Sanches caracteriza o planeamento fiscal como uma “técnica de redução da carga fiscal” pela qual um contribuinte abdica de um certo comportamento ou escolhe, entre diferentes opções de soluções facultadas pelo ordenamento jurídico em que se insere, aquela que comporta uma menor carga fiscal, seja por intenção do legislador ou por sua omissão, tendo este planeamento como limite apenas as situações de fraude à lei²¹⁷.

Manuel Pires associa o conceito de planeamento fiscal lícito à atividade dos contribuintes de organização da sua atividade de determinado modo tendo em vista a redução do montante de imposto a pagar, mas sem violar a letra ou o espírito da lei²¹⁸.

Ana Paula Dourado, por sua vez, identifica o planeamento fiscal no âmbito da escolha, pelos contribuintes, de determinada forma jurídica para os seus atos e negócios jurídicos

²¹⁵ SILVA, Alexandra Oliveira Pinho. Op. cit., p. 86.

²¹⁶ SANTOS, António Carlos dos - *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*. Op. cit., p.2.

²¹⁷ SANCHES, J.L. Saldanha. *Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 21.

²¹⁸ PIRES, Manuel. *Direito Fiscal, Apontamentos*, 3.^a edição, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 170 – 171.

com o propósito de “evitar as normas de incidência, ou reduzir ou eliminar a matéria tributável ou a coleta do imposto”, não sendo, porém, essa finalidade exclusiva da escolha por ainda se encontrarem subjacentes a esta “razões económicas válidas para a forma escolhida que vão além das razões fiscais”. Já o planeamento fiscal internacional encontra-se, para esta Autora, associado a uma ideia de aproveitamento de lacunas na legislação nacional ou de outras lacunas (intencionais ou não) “resultantes da interação de legislações de dois ou mais ordenamentos”²¹⁹.

Santos (2009) explica que a noção de planeamento fiscal, ligada ao princípio da autonomia privada de que gozam todos os sujeitos passivos, pode ser lícita ou não, não sendo lícita quando não implica a violação de quaisquer normas penais ou contraordenacionais da fiscalidade. O Autor aponta como exemplos de planeamento fiscal lícito as situações em que: 1) a poupança fiscal obtida pelos contribuintes é querida ou sugerida pelo legislador fiscal “através da criação de normas impeditivas ou redutoras de tributação”; 2) a poupança fiscal é legitimada e fundamentada em objetivos extrafiscais ligados ao incentivo de determinados comportamentos por parte dos contribuintes ou investimento em determinadas zonas do país ou setores de atividade; 3) o próprio legislador permite a opção por dois regimes jurídicos diferentes dos quais resultam efeitos fiscais diversos; 4) o sujeito passivo, para impedir determinado efeito fiscal que considera desfavorável, abstém-se de praticar ou ato ou realizar o negócio que determinaria a sua sujeição a imposto ou a uma carga tributária mais elevada²²⁰.

Miguel João Almeida Costa encara o planeamento fiscal como uma atuação lícita dos contribuintes tendo em vista a obtenção de uma situação tributária favorável²²¹.

Na mesma senda dos conceitos referidos *supra*, o conceito de evasão fiscal também se encontra envolvido de divergências conceptuais e terminológicas entre diversos Autores.

Para alguns Autores, o mesmo implica o envolvimento de atos manifestamente ilícitos, objeto de sanções no plano penal ou contraordenacional, constituindo, por isso,

²¹⁹ DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal – Lições*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 259.

²²⁰ SANTOS, António Carlos dos - *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*. Op. cit., pp. 70- 71.

²²¹ COSTA, Miguel João Almeida. “A Fraude Fiscal Como Crime de Aptidão. Faturas Falsas e Concurso de Infrações”, in *Corporate Governance em Portugal – O CIRE Revisitado – Prestação de Contas e o Reg. Esp. de Invalidez das Deliberações Previstas no Art. 69.º do CSC – A Fraude Fiscal Como Crime de Aptidão*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 189.

verdadeiras infrações administrativas ou criminais²²², encontrando-se, deste modo, o conceito de evasão fiscal estritamente ligado ao de infrações fiscais.

Também Santos (2009) parece defender uma posição que aproxima os conceitos de evasão fiscal e de infração fiscal ao propugnar por uma noção ampla de evasão fiscal, a qual engloba comportamentos adotados pelos contribuintes tendo em vista a poupança fiscal, que constituam atos ilícitos e comportem a aplicação de sanções administrativas ou penais. Estaríamos, aqui, sempre perante “comportamento culposos que a lei tipifica como merecedores de um juízo de censura ética particularmente intenso, ou porque ferem valores basilares protegidos pelo direito penal ou porque violam deveres acessórios da obrigação fiscal”, podendo os mesmos pôr em causa “o funcionamento do próprio sistema tributário”²²³.

Já outros Autores defendem a existência de um conceito amplo de evasão fiscal no qual caberiam atos que configuram, igualmente, infrações fiscais e atos que, malgrado constituírem um fenómeno de evasão fiscal, não comportam a aplicação de sanções penais ou contraordenacionais, não sendo, por isso, considerados infrações fiscais. Nuno Sá Gomes²²⁴, designadamente, refere que podem existir casos de evasão fiscal lícita, de evasão fiscal ilícita (quando envolve a aplicação de sanções fiscais) e, ainda, de evasão fiscal lícita mas contrária ao ordenamento jurídico e aos princípios gerais do direito tributário, nomeadamente quando envolve a utilização, de uma maneira antijurídica, de negócios e atos associados a uma menor carga fiscal²²⁵.

Em sentido semelhante, Francisco Vaz Antunes²²⁶ explica que a evasão fiscal pode ser lícita, ilícita ou abusiva. A primeira envolveria situações em que os sujeitos passivos se abstém de praticar certos atos ou negócios ou, ao invés, realizam determinado tipo de negócio jurídico que foge às normas de incidência ou implica uma tributação menos onerosa. Situações estas que poderiam ser censuradas e criticadas num nível moral ou

²²² DOURADO, Ana Paula. Op. cit., p. 266.

²²³ SANTOS, António Carlos dos - *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*. Op. cit., p. 69.

²²⁴ GOMES, Nuno Sá. “A Criminalização das Infrações Tributárias”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 392, outubro-dezembro de 1998, p. 56-58.

²²⁵ Comportamento este que, sendo abusivo, é contrário aos princípios e objetivos do Direito Fiscal, podendo, inclusive, consubstanciar um ilícito fiscal, mas que não comporta a aplicação de uma infração penal fiscal.

²²⁶ ANTUNES, Francisco Vaz. “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português”, *Estudos de Direito Fiscal – Teses Selecionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 75 – 77.

ético mas que seriam permitidas legalmente. A segunda implicaria a prática de factos ilícitos que constituam infrações fiscais. A terceira, por sua vez, reconduzir-se-ia aos casos que integram a previsão da norma geral antiabuso²²⁷, os quais, sendo lícitos, tendem a entrar no campo abusivo, não envolvendo qualquer sanção penal ou contraordenacional mas tão somente a consequência de desconsideração dos efeitos tributários dos negócios em questão considerados abusivos.

Diogo Leite Campos parece também seguir o entendimento que divide a evasão fiscal lícita da evasão fiscal ilícita que comportaria a realização de uma infração fiscal. Com efeito, considera este Autor que a prática de infrações fiscais envolveria sempre uma ilicitude. Já a evasão fiscal cairia no âmbito de uma zona cinzenta que o Autor apelida de “terceira via fiscal” ou situação “extralegal”, porquanto se trata de um fenómeno não permitido pela lei fiscal nem encorajado pela mesma mas, simultaneamente, não proibido expressamente por ela²²⁸.

Com divergências a nível terminológico, Sanches (2006) prefere utilizar o termo fraude fiscal em vez de evasão fiscal ao referir-se a comportamentos adotados pelos sujeitos passivos aos quais correspondam determinada sanção penal ou contraordenacional²²⁹.

Também o conceito de elisão fiscal é um exemplo das divergências terminológicas verificadas nesta sede.

Certos Autores associam a elisão ou abuso fiscal à prática de atos ou negócios jurídicos, pelos sujeitos passivos, “que assumem formas jurídicas que não são abrangidas pelas normas de incidência ou que evitam certas normas de determinação da matéria tributável.²³⁰”. Tratam-se, assim, de situações em que a substância de tais atos ou negócios não é conforme ao espírito e fim das normas de incidência ou de determinação da matéria coletável, as quais deverão ser resolvidas por interpretação da lei ou, quando tal não for suficiente, pelo recurso a cláusulas antiabuso, sendo a reação do ordenamento jurídico, nestes casos, apenas a requalificação destes atos ou negócios jurídicos segundo o verdadeiro fim ou espírito das normas fiscais que o contribuinte procurou evitar²³¹. Não

²²⁷ Cfr. Artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

²²⁸ CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999, pp. 193-195.

²²⁹ SANCHES, J.L. Saldanha. Op. cit., pp. 21 – 22.

²³⁰ DOURADO, Ana Paula. Op. cit., p. 267.

²³¹ *Ibidem*, p. 268.

são aplicadas quaisquer sanções pela circunstância de a elisão fiscal não constituir nenhum ilícito.

Também Santos (2009) define a elisão fiscal como a prática de atos ou negócios, pelos contribuintes, com fins de poupança fiscal que não integram a previsão de qualquer infração fiscal e, por isso, não são objeto de nenhum tipo de sanção penal ou administrativa, podendo, não obstante, ser contrários a “outras normas ou princípios (civis, fiscais) e que, por essa razão, podem originar uma reação por parte da administração fiscal”²³².

Conforme vimos acima, autores como Diogo Leite Campos ou Francisco Vaz Antunes parecem seguir um entendimento sufragado, ainda, por outros Autores segundo o qual as situações agora descritas e classificadas por outros fiscalistas como “elisão fiscal” seriam reconduzidas a um conceito amplo de evasão fiscal, o qual incluiria, a par das condutas ilícitas, comportamentos lícitos dos contribuintes e, adicionalmente, condutas “extralegais” ou “abusivas”, reconduzidas à previsão das normas a antiabuso.

Apesar destas divergências terminológicas, verifica-se algum consenso no sentido de se autonomizar uma categoria de situações e comportamentos levados a cabo pelos contribuintes envolvendo a prática de atos ou negócios jurídicos “em condições abusivas e artificiosas, dando lugar a sanções de tipo distinto do penal ou contraordenacional”²³³, pese embora a diferente classificação atribuída a estes comportamentos.

5.2. Regulação atual da concorrência fiscal prejudicial

5.2.1. Introdução

Incentivada pela globalização, pela maior internacionalização das empresas, pela integração dos recursos financeiros nos variados mercados, pela digitalização e mundialização da economia²³⁴, a concorrência fiscal internacional prejudicial e os seus efeitos adversos têm-se feito sentir cada vez mais, sendo, em consequência, o apelo à sua regulação mais intenso.

²³² SANTOS, António Carlos dos - *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*. Op. cit., p. 71.

²³³ *Ibidem*, p. 72.

²³⁴ GAMEIRO, António. Op. cit., p. 75.

Esta regulação justifica-se e é legitimada pela necessidade de manter a concorrência fiscal dentro de limites razoáveis que não comprometam “nem a concorrência interempresarial, nem a existência das funções essenciais do Estado nos dias de hoje, nem, no plano da União Europeia, a realização dos fins próprios desta”²³⁵, salvaguardando-se, porém, o princípio da subsidiariedade²³⁶ e a manutenção do poder dos Estados-Membros de manterem uma política fiscal com características próprias²³⁷.

Não obstante a competência para criar, modificar ou extinguir tributos pertença ao Estado (dentro dos limites e nos termos previstos constitucionalmente), enquanto decorrência da sua soberania fiscal, a existência de entidades supranacionais como a União Europeia e o seu objetivo de integração económica conduzem, naturalmente, à limitação ou perda de poderes soberanos dos Estados²³⁸.

Adicionalmente, não possuem os Estados qualquer direito à manutenção das suas receitas ou a “manter os seus níveis de fiscalidade imunes à concorrência dos outros”²³⁹, para além de a sua liberdade de configuração do seu próprio sistema fiscal se encontrar limitada (no que respeita, especificamente, ao espaço europeu) pelos objetivos dos Tratados Comunitários²⁴⁰, podendo esta limitação decorrer, na prática, do disposto nos referidos Tratados, de atos comunitários normativos, de convenções, de decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia, de acordos políticos ou de recomendações de natureza similar²⁴¹.

Também no plano individual (*i.e.* respeitante aos atos de sujeitos passivos individuais e não já a atos estaduais) se justifica a imposição de restrições aos seus direitos de propriedade privada e liberdade de iniciativa, consagrados constitucionalmente²⁴², e que englobam a liberdade de gestão do património e de atuações e comportamentos tendo em vista a obtenção de uma poupança fiscal.

²³⁵ SANTOS, António Carlos dos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*. Op. cit., p. 167.

²³⁶ Cfr. Artigo 5.º do TUE.

²³⁷ SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit., p. 12.

²³⁸ GAMEIRO, António. Op. cit., p. 73.

²³⁹ SANTOS, António Carlos dos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”. Op. cit., pp. 166 – 167.

²⁴⁰ VANISTENDAEL, Frans. Op. cit., p. 23.

²⁴¹ SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit., p. 13.

²⁴² V. Artigos 61.º, n.º 1, e 62.º da CRP. Note-se que, mesmo sendo considerados “direitos e deveres económicos, sociais e culturais”, beneficiam de um regime análogo ao dos direitos, liberdades e garantias por força da aplicação do disposto no artigo 17.º do mesmo diploma legal.

Acrescente-se que estas liberdades de natureza económica não são enquadradas constitucionalmente como absolutas, podendo ceder, nomeadamente, quando confrontadas com o dever fundamental do pagamento de tributos²⁴³, necessário para a existência e sustentação do Estado Social e corolário do princípio da solidariedade, desde que respeitado o princípio da proporcionalidade consagrado na CRP, especificamente no seu artigo 18.º, números 2 e 3²⁴⁴.

5.2.2. Regulação Comunitária

É no contexto da evolução descrita *supra* de luta contra os efeitos nefastos da concorrência fiscal prejudicial que foi aprovado, em 01 de dezembro de 1997, o Código de Conduta da fiscalidade das empresas, pelo Conselho da União Europeia e pelos ministros das finanças dos Estados-Membros.

Este Código de Conduta corresponde a uma resolução voluntária adotada pelas instâncias europeias que reveste a forma de um compromisso político (também apelidado de *gentlemen's agreement*), o qual pretende eliminar medidas fiscais adotadas pelos Estados-Membros, no âmbito do espaço europeu, que afetem ou possam afetar a localização das atividades económicas de empresas, distorcendo a concorrência ou favorecendo certos empreendimentos ou a produção de certos bens²⁴⁵, o que resultaria, em última medida, numa lesão aos princípios e objetivos comunitários da neutralidade, da concorrência leal e da competitividade internacional da UE e dos seus Estados-Membros.

Sendo um compromisso político, o mesmo não obriga nenhum dos Estados juridicamente nem a violação das suas disposições envolve a aplicação de sanções, não afetando, desta forma, “os direitos e as obrigações dos Estados-membros nem as competências respetivas dos Estados-membros e da Comunidade”²⁴⁶, para além de não estar sujeito aos poderes de jurisdição do TJUE. A exceção a esta ausência de vinculação jurídica encontra-se, porém, nas medidas em relação às quais existem suspeitas de

²⁴³ Cfr. Artigo 12.º/1 e 103.º da CRP.

²⁴⁴ SANTOS, António Carlos dos - *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*. Op. cit., pp. 77 - 78.

²⁴⁵ LIEBMAN, Howard M. “The EU Code of Conduct vs. The Prohibition Against «State Aid»”, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa: Fisco, 2003, p. 121.

²⁴⁶ V. Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, Anexo I, ponto C, disponível em [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31998Y0106\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31998Y0106(01)) (acedido em 26 de julho de 2024).

consubstanciarem práticas de concorrência fiscal prejudicial e que se integrem no âmbito da proibição dos auxílios de Estado consagrada no TFUE²⁴⁷, dos quais falaremos oportunamente.

Ao acordarem neste Código, os Estados-Membros comprometem-se a absterem-se de introduzir nos seus ordenamentos jurídicos quaisquer medidas fiscais agressivas (seja sob a forma de práticas administrativas ou de normas jurídicas) que possam afetar a localização das atividades económicas, presumindo-se como tal aquelas das quais possa resultar uma tributação significativamente reduzida ou uma ausência de tributação, por comparação com os níveis de tributação normais aplicáveis nesses Estados (“congelamento”²⁴⁸). Os Estados-Membros comprometem-se, ainda, a eliminar todas as normas ou práticas fiscais e administrativas existentes nos seus ordenamentos jurídicos que possam ser consideradas prejudiciais e a alterá-las de modo a assegurar a sua conformidade com este Código (“Desmantelamento”²⁴⁹). Por último, este compromisso abrange, de igual modo, o dever de troca de informações sobre medidas que possam ser consideradas prejudiciais à luz deste Código²⁵⁰ e de promover a adoção das disposições deste último a países terceiros²⁵¹.

No que diz respeito ao seu âmbito de aplicação, este Código destina-se a vigorar dentro do espaço europeu²⁵² e restringe-se às matérias de fiscalidade das empresas, não se oferecendo, porém, nenhuma definição do que se deverá entender por tal, embora se

²⁴⁷ LIEBMAN, Howard M. Op. cit., p. 121.

²⁴⁸ V. Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Op. cit. Anexo I, ponto C.

²⁴⁹ V. Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Op. cit. Anexo I, ponto D.

²⁵⁰ V. Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Op. cit. Anexo I, ponto E.

²⁵¹ V. Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Op. cit. Anexo I, ponto M.

²⁵² Embora com uma pretensão de expansão a países terceiros, conforme referido *supra*.

deva entender por tal os “impostos diretos que incidam sobre essas unidades económicas”²⁵³, ou seja, a tributação direta das pessoas coletivas²⁵⁴.

Embora haja sido sugerido por alguns Estados-Membros e pela Comissão²⁵⁵ a revisão deste Código, ao abrigo do disposto no seu ponto N, no sentido de alargar o seu âmbito de aplicação, tal nunca veio a ocorrer até aos dias de hoje.

Ainda em 1997, a Comissão reconheceu a possível influência negativa que os vários regimes fiscais especiais adotados por múltiplos Estados-Membros poderiam ter na concorrência fiscal dentro do espaço comunitário, porém, a regulamentação desta matéria foi excluída da versão final do Código de Conduta devido à pressão exercida por alguns Estados, os quais encararam esta inclusão como uma intromissão à sua soberania em matéria de tributação direta²⁵⁶.

Deste modo, não poderão ser o regime português do RNH e os seus equivalentes no direito comparado ser enquadrados no âmbito deste instrumento de regulação, pelo menos até que o objeto do mesmo seja ampliado para abranger este tipo de situações.

A este respeito, note-se que uma medida fiscal é considerada como potencialmente prejudicial, à luz deste Código, se dela resultar “um nível de tributação efetivo, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-membro em causa”²⁵⁷ (podendo este nível de tributação resultar da taxa nominal de imposto, da

²⁵³ PEREIRA, M. “Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 390, abril-junho 1998, Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos, p. 210. Aparentemente no mesmo sentido, *vide* PALMA, Clotilde Celorico. “O Controlo da Concorrência Fiscal Prejudicial na União Europeia”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 146.

²⁵⁴ Sendo este sempre o âmbito material presente nos Relatórios dirigidos ao Conselho da União Europeia no âmbito do Grupo do Código de Conduta, grupo constituído em maio de 1997 com o objetivo de avaliar medidas fiscais passíveis de serem consideradas prejudiciais ao abrigo do Código de Conduta, podendo os seus Relatórios ser consultados em <https://www.consilium.europa.eu/pt/documents-publications/public-register/ccg-reports/> (acedido em 26 de julho de 2024).

²⁵⁵ Nas Conclusões do Conselho da União Europeia sobre o Código de Conduta, datadas de 2016, é reiterada a necessidade de “análise das possibilidades e modalidades de alargamento do mandato e de atualização dos critérios, e na eventual necessidade de adaptar em conformidade a governação do Código”. Ponto 4 das Conclusões, disponível em <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2016/03/08/ecofin-conclusions-code-conduct-business-taxation/> (acedido em 27 de julho de 2024).

²⁵⁶ Rodríguez, J. “Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 377, 2014, p. 44.

²⁵⁷ V. Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Op. cit. Anexo I, ponto B.

matéria coletável ou outro fator pertinente) e se tiverem “ou sejam suscetíveis de ter uma incidência sensível na localização das atividades económicas na Comunidade”²⁵⁸.

Aplicando estes dois critérios ao caso concreto do regime RNH, podemos concluir que a atribuição a este regime de um caráter potencialmente prejudicial ou, até mesmo, prejudicial faria sentido ao contemplarmos o texto do Código de Conduta. Não só o RNH se afasta, em grande medida, do regime geral de IRS para os sujeitos passivos residentes em território português²⁵⁹, dele resultando uma tributação significativamente inferior face àquela que é aplicada pelo Estado Português aos restantes residentes, como também ele pode influenciar a localização das atividades económicas das empresas na Comunidade.

Com efeito, o legislador pretendeu que este regime fiscal especial constituísse um “fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”²⁶⁰. Embora não seja possível afirmar com toda a certeza sobre se este regime teve ou não uma influência significativa na localização das atividades económicas no espaço europeu, inclusive pela própria subjetividade deste critério e relativa indeterminação, é possível, no mínimo, equacionar a possibilidade de ele ser considerado como potencialmente prejudicial e, como tal, sujeito a uma avaliação do Grupo do Código de Conduta.

Note-se, ainda, que o Código de Conduta prevê um conjunto de testes, não taxativos e não cumulativos, em muitos aspetos semelhantes aos que foram consagrados no Relatório da OCDE de 1998, destinados à avaliação do caráter prejudicial de determinada medida fiscal, nos quais se incluem a concessão destas vantagens fiscais (traduzidas numa tributação zero ou significativamente mais baixa) exclusivamente a contribuintes não residentes ou “se as transações são apenas efetuadas com não residentes”²⁶¹ (critério da atribuição das vantagens a não residentes: *ring fencing*), permanecendo, assim, afastadas do mercado interno e não afetando a base tributária nacional²⁶²; a atribuição destas vantagens sem que exista qualquer atividade económica substancial ou presença dos sujeitos passivos beneficiários no Estado-Membros que as concede (critério da

²⁵⁸ V. Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Op. cit., Anexo I, ponto A.

²⁵⁹ A este respeito, veja-se o ponto 3, *supra*, da presente dissertação, relativo à exceção do RNH face ao regime normalmente aplicável aos residentes em território português.

²⁶⁰ Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

²⁶¹ SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit., p. 19.

²⁶² LIEBMAN, Howard M. Op. cit., p. 123.

contrapartida da atividade económica real ou da presença económica substancial); o método e regras de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo de empresas multinacional afasta-se de princípios aceites e seguidos a nível internacional, nomeadamente regras aprovadas pela OCDE em variadíssimas matérias (como, por exemplo, os preços de transferência); e a circunstância de estas medidas fiscais concorrenciais serem aplicadas, num plano administrativo, de uma forma não transparente, menos rigorosa ou discriminatória²⁶³.

Efetivamente, é possível questionar o enquadramento do regime RNH nestes testes, reiterando-se que os mesmos não são taxativos nem cumulativos. Designadamente, o primeiro teste, tendo em conta que se trata de um regime divergente (em grande medida) do regime normal aplicável aos residentes em território português e isolado do mesmo. Neste caso concreto, não se trata de um regime especial de tributação aplicável exclusivamente a não residentes, mas sim a uma categoria específica de residentes, distinta e isolada da categoria de residente, não afetando este regime a base tributária nacional aplicável aos residentes.

É igualmente possível discutir o enquadramento do RNH no segundo teste mencionado visto que, embora esteja prevista a sua atribuição a sujeitos passivos que se tornem, de facto, residentes em território português (exigindo-se, portanto, a sua efetiva presença em território português), a experiência prática tem mostrado que se trata de um regime difícil de controlar²⁶⁴, nomeadamente no que diz respeito ao critério da residência, o que gera uma complexidade no sistema tributário.

A este respeito, existem casos de situações fraudulentas derivadas da circunstância de vários sujeitos passivos terem adquirido o estatuto de residentes fiscais em Portugal apesar de a sua residência, verdadeiramente, não ser neste território²⁶⁵. Em contrapartida, é possível argumentar no sentido de este regime exigir uma certa substância económica ou, mais especificamente, profissional, visto que o benefício de algumas das suas vantagens encontra-se dependente do desempenho, por parte do contribuinte beneficiário,

²⁶³ SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit., p. 20.

²⁶⁴ LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 699.

²⁶⁵ Tendo já sido emitidos alertas, no passado, pela Inspeção Geral de Finanças neste sentido. Veja-se, a título de exemplo, JORNAL DE NEGÓCIOS. *IGF pede mais controlo para o regime fiscal dos residentes não habituais*, de 24 de janeiro de 2019, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/igf-pede-mais-controlo-para-o-regime-fiscal-dos-residentes-nao-habituais> (acedido em 25 de julho de 2024).

das ditas atividades de valor acrescentado²⁶⁶²⁶⁷, pelo que nunca seriam vantagens desprovidas de efeitos ou impactos económicos no Estado que as concede.

Também a reduzida transparência foi invocada por alguns Autores²⁶⁸ como crítica a este regime, consubstanciando a mesma um dos testes referidos *supra*.

O mesmo entendimento se aplica a vários dos regimes analisados na presente dissertação e semelhantes ou equivalentes ao RNH português, em relação aos quais, em maior ou menor grau, se poderia, também, equacionar a possibilidade de se enquadrarem no âmbito deste Código, nos seus requisitos gerais e nos seus testes.

Com efeito, todos eles assentam num regime especial que diverge, em grande parte, do regime comum aplicável aos sujeitos passivos residentes dos Estados em questão, embora se possa discutir se eles levam a uma carga fiscal significativamente inferior face àquela que é normalmente aplicada. Para tal, seria necessária uma comparação mais aprofundada e rigorosa entre, por um lado, as vantagens oferecidas por estes regimes especiais e, por outro lado, a carga fiscal que resultaria da aplicação das regras gerais de tributação dos Estados em causa, embora os regimes que se apresentam como mais competitivos (como os de Portugal, de Espanha, da Coreia do Sul ou da Suíça) sejam os que maiores probabilidades apresentam de poderem ser enquadrados neste requisito.

5.2.3. Auxílios de Estado

Em conjunto com o Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas, também o TFUE prevê um mecanismo para combater os fenómenos originadores de situações de distorções da concorrência dentro do espaço europeu, sendo este, ao contrário do Código de Conduta, dotado de vinculatividade jurídica e, como tal, da possibilidade de aplicação de sanções pelo seu não cumprimento, decorrentes da violação de um Tratado Europeu.

O mecanismo em questão encontra-se previsto no artigo 107.º do TFUE²⁶⁹, o qual estabelece uma regra geral de proibição dos auxílios fornecidos pelos Estados-Membros ou provenientes de recursos estatais que “assumam, que falseiem ou ameacem falsear a

²⁶⁶ Cfr. Antiga redação dos artigos 81.º/5, 72.º/10, 99.º/8 e 101.º/1 d) do CIRS.

²⁶⁷ Embora também aqui se levante o problema da dificuldade no seu controlo.

²⁶⁸ LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 699.

²⁶⁹ Note-se que este artigo estabelece apenas o regime geral aplicável aos auxílios de Estado, pelo que encontramos alguns regimes específicos de auxílios de Estado, de carácter setorial ou geográfico, noutros artigos do TFUE, nomeadamente nos artigos 93.º, 346.º e 349.º.

concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”²⁷⁰, encontrando-se, porém, excecionados desta proibição os auxílios que sejam expressamente permitidos pelo Tratado²⁷¹ e aqueles que sejam permitidos pela Comissão Europeia, após o seu exame e avaliação²⁷².

O TFUE não oferece uma definição clara do que se deverá entender por auxílio de Estado, antes estabelece uma presunção de incompatibilidade do mesmo com o mercado interno, com base numa ideia de que, devido à sua natureza seletiva, o mesmo tenderá a “criar situações de desigualdade entre as empresas”²⁷³, representando uma vantagem injustificada que fere o *level-playing field* que se pretende manter na concorrência entre jurisdições e entre empresas. Visa-se, portanto, evitar que “formas de protecionismo estatal de empresas e setores económicos” e de “distribuição de recursos ineficientes” possam afetar a construção institucional do mercado interno europeu²⁷⁴.

Estes auxílios só são justificados quando o próprio mercado não funciona como deveria (não promovendo a necessária e adequada eficiência económica) ou “não produz os resultados de natureza distributiva que a comunidade política entende serem os mais desejáveis”²⁷⁵, sendo que deverão sempre ser ponderadas as vantagens e desvantagens da concessão destes auxílios, nomeadamente se os mesmos contribuem (ou não) para a realização de objetivos da UE e não apenas do Estado-Membro que os pretende atribuir.

Não obstante, é possível retirar, da prática decisória da Comissão²⁷⁶ e do TJUE, uma noção de auxílio de Estado enquanto mecanismo entendido numa perspetiva ampla que abrange medidas atribuídas pelos poderes públicos nacionais de um Estado ou entidades por este controladas (independentemente da sua forma e objetivos), proveniente, imediata ou mediata, de recursos públicos que proporcionem, de forma direta ou indireta, vantagens a determinadas e específicas empresas (ou setores, produções ou regiões),

²⁷⁰ Cfr. Artigo 107.º, número 1, do TFUE.

²⁷¹ Cfr. Artigo 107.º, números 2 e 3, do TFUE.

²⁷² Cfr. Artigo 108.º do TFUE.

²⁷³ ALMEIDA, João Nogueira de. Op. cit., pp. 101 – 102.

²⁷⁴ CIDEEFF. *Jurisprudência Portuguesa de Direito da Concorrência - Capítulo 6: Jurisprudência sobre auxílios de Estado* (coord. António Carlos dos Santos), p. 2, disponível em https://www.cidieff.pt/xms/files/Arquivo/2022/Projeto_4_grupo_III/Jurisprudencia_concorrencia_portuguesa_base_de_dados.pdf.pdf (acedido em 25 de julho de 2024).

²⁷⁵ ALMEIDA, João Nogueira de. Op. cit., p. 102.

²⁷⁶ A Comissão e o Conselho produziram diversos Regulamentos tendo em vista a clarificação das regras de execução dos vários artigos do TFUE relativos a esta matéria. A Comissão tem, igualmente, produzido inúmeras regras de *soft law*, previstas em várias Comunicações, tendo em vista o auxílio na análise de mecanismos de auxílios de Estado e da sua compatibilidade com o mercado interno. Para mais desenvolvimentos sobre estes atos, vide CIDEEFF. Op. cit., pp. 6 – 8.

provocando ou podendo provocar distorções de concorrência e afetar as trocas comerciais no espaço europeu. Acresce a exigência de não se encontrarem preenchidas as exceções previstas nos números 2 e 3 do artigo 107.º do TFUE²⁷⁷.

Assim, estamos sempre perante a concessão de uma vantagem económica a um beneficiário que, de outra forma, não a obteria com base, apenas, na sua atividade económica normal, podendo esta vantagem consubstanciar-se numa transferência de meios para o beneficiário (auxílios de Estado positivos – auxílios orçamentais²⁷⁸) ou numa não arrecadação de receitas do mesmo (auxílios de Estado negativos – auxílios tributários²⁷⁹).

Esta vantagem deve, igualmente, ser concedida por meio de recursos públicos do próprio Estado que a concede (incluindo por entidades regionais e locais desse mesmo Estado) e levar a uma distorção da concorrência e afetação das trocas comerciais no espaço europeu, o que se considera verificar, no entendimento da Comissão, quando “a empresa beneficiária exerce uma atividade económica que é objeto de trocas comerciais entre os Estados-membros. O simples facto de o auxílio reforçar a posição dessa empresa em relação às outras empresas concorrentes no comércio intracomunitário permite concluir que este foi afetado”²⁸⁰.

Acresce que esta vantagem deve ser seletiva no sentido de se aplicar apenas a determinadas regiões, empresas e setores (por oposição a uma medida de política económica geral, as quais beneficiam, de modo uniforme, a economia de um país no seu conjunto²⁸¹ e se destinam a todas as empresas numa base de igualdade sem limitação pelo poder discricionário do Estado), podendo esta seletividade decorrer de uma exceção às

²⁷⁷ CIDEEFF. Op. cit., p. 2.

²⁷⁸ Designadamente, subsídios, subvenções em dinheiro ou em espécie, a participação no capital de empresas, sem envolvimento em atividade comercial, transferências provisórias, regimes de garantias e transações de bens e serviços em condições vantajosas. CIDEEFF. Op. cit., p. 11.

²⁷⁹ Por exemplo, benefícios e incentivos fiscais a empresas ou setores de produção. CIDEEFF. Op. cit., p. 11.

²⁸⁰ Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, n.º 98/C 384/03, publicado no Jornal Oficial, Série C, de 10 de dezembro de 1998, ponto 11, disponível em https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.1998.384.01.0003.01.POR&toc=OJ%3AC%3A1998%3A384%3ATOC (acedido em 26 de julho de 2024).

²⁸¹ CIDEEFF. Op. cit., p. 10.

disposições fiscais de natureza legislativa, regulamentar ou administrativa, ou de uma prática administrativa²⁸².

Para efeitos da aplicação destes requisitos a um caso concreto, são os efeitos dos auxílios que possuem relevância e não os seus objetivos, conforme foi esclarecido no Acórdão Itália/Comissão, Processo n.º C-173/73, de 02 de julho de 1974²⁸³ (princípio da indiferença dos fins).

Na prática, a Comissão tem vindo a aplicar diversos critérios ou princípios que procuram auxiliar na interpretação e aplicação das normas constantes do TFUE relativas a este tema, especificamente para apurar a sua compatibilidade com o mercado interno, incluindo, a título de exemplo, “o princípio do interesse europeu; o princípio do investidor privado; o princípio do credor privado; a cláusula da natureza e economia do sistema (em matéria tributária); o princípio do caráter temporário e degressivo das medidas; o princípio da proporcionalidade; e o princípio do efeito de incentivo”²⁸⁴.

Tal como foi notado a propósito do Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas, também o artigo 107.º do TFUE se refere a auxílios que “favoreçam certas empresas ou certas produções” (sublinhado nosso). Tal como sucedeu com o Código de Conduta, também aqui não é claro o que se deverá entender por “empresas”, sendo que em língua portuguesa esta expressão tanto inclui as atividades económicas desenvolvidas por pessoas coletivas como também pelas pessoas singulares, pese embora noutras línguas o significado de empresa (*undertakings*, *unternehmen* ou *entreprises*) seja diferente²⁸⁵.

Por esta razão, alguns Autores²⁸⁶ têm vindo a afirmar que o disposto no artigo 107.º do TFUE em matéria de proibição de auxílios Estatais também abrange as produções e atividades económicas desenvolvidas por pessoas singulares.

²⁸² Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, Op. cit., ponto 12.

²⁸³ Disponível em <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-173/73> (acedido em 10 de agosto de 2024).

²⁸⁴ CIDEEFF. Op. cit., p. 5.

²⁸⁵ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 53.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 59. Também se questionando sobre isto, embora não apresentando nenhuma conclusão, veja-se FERREIRA, Rogério M. Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício. *Os Não Residentes Temporários e os Não Habituais*, outubro de 2009, disponível em https://www.plmj.com/xms/files/v1/newsletters/2009/Outubro/Os_nao_residentes_temporarios_e_nao_habituais.pdf (acedido em 25 de julho de 2024).

O TJUE e o Tribunal Geral já se pronunciaram sobre este tema em alguns casos no sentido de admitir a aplicação do disposto no TFUE em matéria de auxílios de Estado a pessoas singulares mas sempre de forma indireta, *i.e.* considerando como auxílio de Estado as vantagens atribuídas a pessoas singulares que constituam uma vantagem indireta a outras pessoas singulares ou coletivas que sejam empresas ou apenas a empresas (sem referência à natureza singular ou coletiva destas), nomeadamente quando “as empresas sejam empregadoras dos indivíduos beneficiados, no caso de um auxílio que consistia numa menor tributação dos salários e, logo, de uma redução dos custos empresariais com o trabalho para a manutenção ou aumento das remunerações líquidas”²⁸⁷. Não se considerando, assim, as pessoas singulares como “empresas”²⁸⁸.

Poderia ser equacionada a possibilidade de o regime português do RNH (bem como outros regimes a ele semelhantes) se enquadrar no âmbito de auxílio de Estado dentro da lógica referida acima de o mesmo ser atribuído a empresas de forma indireta quando estas últimas contratam sujeitos passivos beneficiários deste regime, visto que este implicaria uma tributação mais vantajosa da remuneração do contribuinte (seja em sede de rendimentos de trabalho dependente – categoria A – sou de trabalho independente – categoria B). Esta possibilidade poderia fazer ainda mais sentido se equacionada a circunstância de este regime ter sido criado com um objetivo de aumentar a competitividade da economia portuguesa, assim pensado num plano maior do que os próprios sujeitos passivos singulares titulares dos benefícios e abrangendo o benefício das empresas estabelecidas em território português.

No que diz respeito aos outros requisitos desenvolvidos pela Comissão e pela jurisprudência, é possível concluir que se verificam todos no caso do RNH, bem como de outros regimes já analisados (em sede de direito comparado) e a ele semelhantes. Com efeito, tratam-se de medidas atribuídas pelos poderes públicos nacionais de um Estado, provenientes de recursos públicos (dado que este regime implica uma despesa para o Estado), que proporcionam vantagens a uma categoria específica de pessoas (revestindo, neste caso, a modalidade de auxílio de Estado negativo ou auxílio tributário).

²⁸⁷ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 53.

²⁸⁸ A este respeito, também a Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas. Op. cit., parece seguir este entendimento, não fazendo qualquer referência a pessoas singulares e referindo “empresas” num contexto de estrutura de pessoa coletiva.

Neste âmbito, parece-nos fazer sentido, em teoria, incluir o regime português do RNH no âmbito do regime geral previsto no artigo 107.º do TFUE relativo aos auxílios de Estado incompatíveis com o mercado interno europeu nesta lógica de, mesmo não se encontrando esta estrutura prevista para pessoas singulares, apoio concedido indiretamente a empresas empregadoras dos indivíduos dele beneficiário. Referimos “em teoria” porque a prática revela que muitos dos beneficiários deste regime são pensionistas, sendo que a lista de atividades incluída na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, refere várias atividades que podem ser (e são, em vários casos) exercidas pelos beneficiários deste regime para empresas estrangeiras sem estabelecimento estável em Portugal, o que poderia retirar o sentido ao entendimento de “auxílio indireto às empresas”.

No entanto, a Comissão tem entendido que a concessão de auxílios indiretos não será contrária ao TFUE se eles se encontrarem disponíveis para todos os setores de atividade²⁸⁹.

Será o caso do regime português do RNH e do *régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados* espanhol visto que, em ambos os casos, qualquer empresa, de modo geral, pode contratar os serviços ou prestação de trabalho deste tipo de profissionais qualificados, não revestindo eles um caráter seletivo mas sim geral. Acrescente-se que também não existe, nestes dois regimes, uma grande margem para a discricionariedade, por parte das respetivas Administrações Tributárias, aquando da sua atribuição, dado que, para tal, apenas se exige a não residência pretérita e a residência fiscal atual dos sujeitos passivos interessados nestes regimes²⁹⁰.

Porém, é difícil aplicar esta mesma conclusão aos outros regimes já aqui analisados.

Com efeito, existem regimes semelhantes, em muitos aspetos, ao RNH português que, ao contrário deste último, não assentam em critérios tão simples e determinados, mas antes em requisitos que revestem algum grau de indeterminação carente de uma avaliação concreta por parte das Administrações Tributárias, o que nos conduz à existência de uma discricionariedade que pode ser encarada como um fator indicativo do caráter seletivo das medidas.

²⁸⁹ BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. Op. cit., p. 65.

²⁹⁰ Para além do facto de, no caso português, a lista de atividades referidas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, ser bastante ampla, comportando um considerável número de atividades e setores diferentes.

Assim, temos regimes como o *lump-sum taxation*, segundo o qual a tributação assenta numa presunção de despesas incorridas anualmente pelo sujeito passivo beneficiário em território suíço e não na matéria coletável efetivamente apurada pelo mesmo, presunção esta que é acordada entre a Administração Tributária e os contribuintes, sendo, por isso, passível de negociação e, enquanto tal, suscetível a discricionariedade (mesmo tendo em conta a necessidade de não ultrapassar um limite mínimo).

Adicionalmente, regimes como o *special tax regime for expatriates: the 30% ruling* holandês e o *impatriate tax regime* luxemburguês incluem requisitos assentes em conceitos indeterminados que exigem uma avaliação concreta e uma maior margem para a discricionariedade da Administração Tributária. Designadamente, o regime vigente nos Países Baixos é aplicável a profissionais que possam ser considerados detentores de uma experiência profissional e *know-how* que não seja comum nesse país, qualidades estas que são conferidas através de uma ponderação de vários fatores (como a idade, grau académico, nível de experiência e o salário). Embora se presumam verificados estes requisitos atingido um determinado limiar mínimo do salário, continua a existir uma discricionariedade da Administração Fiscal na atribuição deste benefício porquanto é necessária uma ponderação caso a caso tendo em conta uma multiplicidade de fatores.

O regime luxemburguês, por sua vez, exige um conhecimento técnico considerável e uma contribuição económica para o país ou para a criação de novas atividades de elevado valor acrescentado para a atribuição do seu regime fiscal especial.²⁹¹

Os regimes agora referidos são aqueles que acreditamos suscitarem mais dúvidas quanto à sua compatibilidade com o disposto no artigo 107.º do TFUE sobre auxílios de Estado proibidos, embora reconheçamos que sejam temas que originam debate e que suscitam muitas dúvidas.

²⁹¹ Em relação ao *R&D Tax Incentive* australiano, também se poderia questionar a existência de uma seletividade tendo em conta que os benefícios em questão se aplicam a empresas que desenvolvam, especificamente, atividades de investigação e desenvolvimento, conforme previstas em legislação própria já referida *supra*, e que possuam despesas decorrentes destas atividades elegíveis superiores a 20,000 dólares. Trata-se de um regime muito dirigido a certos tipos de atividades e de empresas e não aplicável na generalidade. Porém, não pertencendo a Austrália à UE, não se encontra sujeita à sua jurisdição e ao disposto no artigo 107.º do TFUE.

5.2.4. Regulação Internacional (OCDE)

Fora do âmbito europeu, a OCDE começou por se debruçar maioritariamente sobre assuntos ligados à dupla tributação, embora agora também se ocupe de outros temas, tais como a concorrência fiscal prejudicial, cuja luta “correria o risco de poder produzir efeitos perversos para a própria União” se ficasse confinada ao espaço europeu²⁹².

Conforme foi já referido *supra*, foi aprovado, em 20 de janeiro de 1998, um Relatório sobre as práticas de concorrência prejudicial²⁹³ pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, com abstenção da Suíça e do Luxemburgo, os quais se manifestaram no sentido da sua não aceitação, bem como das respetivas Recomendações.

Este Relatório foi o primeiro trabalho desta entidade a assumir características de maior completude e de extensão, contendo princípios diretores para o tratamento destas matérias e Recomendações a serem acolhidas pelos países pertencentes à OCDE e, gradualmente, alargadas a países terceiros.

Com efeito, em 09 de abril de 1998, o Conselho de Ministros da OCDE adotou uma Recomendação, instando os Estados-Membros a adotar as medidas e Recomendações presentes no Relatório. Para efeitos de auxílio e controlo na sua aplicação, esta entidade instruiu o Comité para estabelecer um Fórum sobre as Práticas Fiscais Prejudiciais²⁹⁴.

O seu âmbito de aplicação, contrariamente ao do Código de Conduta, é mais restrito, cingindo-se às atividades de maior mobilidade geográfica, como as atividades financeiras e outras atividades de prestação de serviços²⁹⁵. Também não se limita aos rendimentos obtidos por pessoas coletivas, incluindo os que são obtidos por pessoas singulares²⁹⁶.

Recorde-se que, tal como sucedia com o Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas, também estas recomendações da OCDE não possuem força vinculativa, visto que esta entidade não dispõe de instrumentos jurídicos dessa natureza nem de uma instância judicial para os impor, pelo que estaremos perante um compromisso de natureza

²⁹² SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit., p. 15.

²⁹³ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., p.7.

²⁹⁴ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 250.

²⁹⁵ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., p. 8.

²⁹⁶ *Ibidem*, p. 14.

política²⁹⁷, pese embora o conceito adotado de concorrência fiscal prejudicial seja um conceito aberto e, como tal, suscetível de ser alargado²⁹⁸.

Embora a OCDE estabeleça, neste Relatório, as bases e critérios essenciais para identificar uma situação de concorrência fiscal prejudicial, a mesma também reconhece que este processo de identificação de práticas de concorrência prejudicial envolve uma ponderação de diversos fatores e efeitos²⁹⁹ feita caso a caso, não se tratando, portanto, de uma *check-list*.

Como ponto de partida para a análise sobre a existência (ou não) de práticas de concorrência fiscal prejudicial, a OCDE estabelece um primeiro critério correspondente à ausência de tributação ou tributação reduzida sobre os rendimentos³⁰⁰, desenvolvendo, depois, as duas figuras em que se consubstanciam estas práticas prejudiciais: paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais.

Para efeitos de perceber se regimes como o RNH ou a ele semelhantes, aplicáveis a pessoas singulares, se podem enquadrar no âmbito de uma prática de concorrência fiscal prejudicial ou se se trata somente de uma situação de planeamento fiscal estadual legítimo, analisaremos os critérios estabelecidos pela OCDE para identificação de paraísos fiscais e de regimes fiscais preferenciais e a sua aplicação ao caso aqui em análise.

5.2.4.1. Paraísos Fiscais

Conforme refere o Relatório da OCDE, os paraísos fiscais (*tax havens*) são caracterizados, desde logo, pela existência de uma ausência de tributação ou tributação significativamente reduzida quando comparada com a carga fiscal normalmente aplicável no Estado que esteja em causa, sendo esta uma condição necessária para que seja possível caracterizar um determinado território como paraíso fiscal.

Este fator deve ser combinado com a) a circunstância de determinado território se apresentar e ser reconhecido como um local onde os sujeitos passivos podem “fugir” do seu país de residência para obter uma tributação menos onerosa; b) uma falta de transparência associada à aplicação das disposições legais e administrativas dos regimes

²⁹⁷ SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. Op. cit., p. 24.

²⁹⁸ *Ibidem*, p. 25.

²⁹⁹ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, Op. cit., p. 16.

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 21.

fiscais; c) uma ausência de troca de informação para com outras jurisdições (nomeadamente, a do Estado de residência dos contribuintes); d) a falta de exigências ligadas à substância económica das atividades dos sujeitos passivos para efeitos de benefício de uma tributação significativamente menos onerosa, o qual constitui um fator indicativo de que a jurisdição em questão pretende atrair investimento por motivos puramente fiscais ou que não possui capacidade para oferecer quaisquer outras vantagens e um ambiente económico ou comercial propício à atração de investimento³⁰¹.

Pires (2018) também associa os paraísos fiscais à inexistência de impostos (resultante de “tributação efetiva irrelevante” ou da “definição limitada da fonte dos rendimentos”), à não sujeição a tributação dos rendimentos provenientes do exterior, ao nível significativamente mais reduzido de carga fiscal por comparação ao país de origem dos contribuintes e a outros fatores, tais como o segredo bancário, a ausência de controlo da entidade monetária e de câmbios, a “reputação ou a autoconsideração como paraíso fiscal”, falta de troca de informações e de transparência associada às suas regras legais e administrativas, “disposições liberais da legislação comercial” e a “inexistência de atividades substanciais, tendo os rendimentos natureza passiva”³⁰².

5.2.4.2. Regimes Fiscais Preferenciais

Tal como se verificou a respeito dos paraísos fiscais, também nos regimes fiscais preferenciais (*harmful preferential tax regimes*) a OCDE parte do requisito da ausência de tributação ou tributação significativamente inferior face àquela que é normalmente aplicada naquele Estado como condição necessária à existência de um regime fiscal preferencial.

Para além desta característica, para caracterizar um conjunto de medidas fiscais como um regime fiscal prejudicial, deve encontrar-se presente, pelo menos, mais um dos seguintes fatores indicados pela OCDE: a) a circunstância de o regime ser fechado ou isolado da economia e da tributação interna (*ring-fenced*); b) falta de transparência na aplicação destes regimes; c) ausência de troca de informação com outras jurisdições³⁰³.

Adicionalmente, outros fatores indicativos da existência de um regime fiscal preferencial são: d) uma definição artificial da matéria coletável, correspondente à

³⁰¹ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., pp. 22-23.

³⁰² PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 241.

³⁰³ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., p. 25.

existência de disposições que a restringem para além da medida do necessário para atingir os fins da política fiscal que lhes está subjacente; e) ausência da adoção dos princípios internacionais em matéria de preços de transferência; f) a isenção completa de todos os rendimentos provenientes de países estrangeiros; g) a existência de uma matéria coletável ou taxa que seja passível de negociação; h) a existência de disposições de sigilo que levem a uma falta de acesso a informação; i) acesso a uma vasta rede de convenções internacionais; j) a apresentação e reconhecimento dos Estados que adotam este tipo de medidas como locais de “fuga” dos sujeitos passivos face aos seus Estados de residência; k) a possibilidade de benefício destas medidas a contribuintes, mesmo na eventualidade de não existir uma efetiva atividade económica dos mesmos³⁰⁴.

Pires (2018) caracteriza os regimes fiscais preferenciais através da existência de taxas efetivas de tributação sobre o rendimento de zero ou reduzidas, afastado das atividades domésticas (por exemplo, “limitando-o a não residentes ou não permitindo transações em divisa nacional”), marcado pela falta de transparência e de troca de informações, ao qual podem acrescer fatores como, por exemplo, a isenção de tributação sobre os rendimentos de fonte estrangeira, o acesso a tratados fiscais, a ausência de atividade substancial, a negociação da taxa e da base do imposto e a não aderência aos princípios internacionais dos preços de transferência³⁰⁵.

5.2.4.3. Distinção entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais

Conforme resulta desta exposição, ambas as figuras possuem algumas características e fatores indicativos comuns (como sejam a falta de troca de informações e de transparência).

No que diz respeito à sua distinção, segundo Ronen Palan (2010), tal terá a ver com uma questão de grau. Este Autor dá importância ao “grau de centralidade” que a medida fiscal em causa tem “na governação e no desenvolvimento da jurisdição”³⁰⁶, sendo este grau mais elevado nos paraísos fiscais, os quais consistiriam em jurisdições cuja legislação se encontra direcionada “para facilitar as suas transações de não residentes,

³⁰⁴ *Ibidem*, pp. 30 – 34.

³⁰⁵ PIRES, Rita Calçada. *Op. cit.*, pp. 241-242.

³⁰⁶ Cit. por CRUZ, José Neves. *Op. cit.*, p. 128.

submetendo-as a níveis fracos de regulação”³⁰⁷, com garantias de sigilo para as entidades envolvidas e uma reduzida cooperação na troca de informações com outras jurisdições.

Rui Duarte Morais também parece atribuir ao fenómeno dos paraísos fiscais o atributo da posição central que as medidas fiscais concorrenciais assumem ao explicar que estes correspondem a países ou territórios que a atribuam a pessoas, singulares ou coletivas, “vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país”³⁰⁸, exigindo-se, ainda, o cumprimento de alguns indícios e sendo estas medidas fiscais acompanhadas pela atribuição de outras vantagens de natureza não fiscal aos seus beneficiários (como o segredo bancário e a troca de informações com outras jurisdições).

O grau de centralidade que estas medidas fiscais concorrenciais têm para as jurisdições consideradas como paraísos fiscais, por sua vez, pode ser explicado pela circunstância de estas últimas corresponderem, muitas vezes, a países com menor dimensão económica, os quais terão vantagens em reduzir a sua carga tributária visto que, se o fizerem, “a proporção de novas entradas de capital é muito superior à que se verificará num país de grande dimensão”³⁰⁹. Mesmo que esse aumento de capitais seja pequeno, será mais elevado do que num país de grande dimensão económica (que parte já de um ponto diferente), por isso, o ganho com medidas fiscais competitivas e com a concorrência fiscal internacional é maior.

Num país de grande dimensão, por oposição, um pequeno aumento de capitais estrangeiros poderia ser mínimo por comparação ao nível de despesas e custos que estariam associados à perda de receitas dos Estados decorrente da reduzida tributação.

Naturalmente que a adoção de práticas de concorrência fiscal prejudicial não se limita a estes territórios de pequenas dimensões e exóticos a que, habitualmente, associamos o conceito de paraíso fiscal, visto que muitos países desenvolvidos possuem regimes fiscais especiais tendo em vista a fixação de capital estrangeiro nos seus territórios e que poderão integrar o conceito de regime fiscal preferencial, frequentemente acessíveis apenas aos

³⁰⁷ *Ibidem*, p. 129.

³⁰⁸ MORAIS, Rui Duarte. “Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Vol. III, dezembro 2006, Lisboa, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2006/ano-66-vol-iii-dez-2006/doutrina/rui-duarte-morais-paraisos-fiscais-e-regimes-fiscais-privilegiados/> (acedido em 25 de julho de 2024).

³⁰⁹ CRUZ, José Neves. Op. cit., p. 130.

não residentes ou a sociedades por eles controladas, com a oferta de uma tributação mais reduzida por comparação ao país de origem dos contribuintes e outras vantagens³¹⁰.

Santos (2003), por sua vez, associa o fenómeno dos paraísos fiscais a uma situação de inexistência ou insignificância de tributação sobre os rendimentos e a uma ausência de atividades substanciais, enquanto os regimes fiscais preferenciais se encontrariam ligados à existência de taxas de tributação nulas ou fracas em relação a certas categorias de rendimentos e a uma limitação das vantagens fiscais a não residentes ou a recusa destes últimos a terem acesso ao mercado nacional. Em ambos os casos estaria sempre latente a ausência de transparência e de troca de informações³¹¹.

6. Mobilidade privilegiada

Existem Autores que questionam, nomeadamente, se regimes como o do RNH não serão apenas “o resultado da adaptação dos Estados às novas necessidades dos seus agentes económicos, que cada vez mais dependem da liberdade de circulação de pessoas e de capitais”, visto que se verifica “uma tendência mundial para a atenuação progressiva da dicotomia entre «residentes» e «não residentes», sendo imperativo que se encontrem novas soluções a nível internacional, para que, da aplicação dos diferentes regimes internos, não resultem situações de desigualdade”³¹².

Com efeito, fruto da maior mobilidade internacional e da liberdade de circulação de pessoas dentro do território da UE e do novo tipo de agente económico que estas últimas proporcionaram, um fenómeno tem crescido em vários Estados que altera, não só as noções de “residente” e “não residente”, atenuando a dicotomia entre ambas e criando uma zona cinzenta e difusa entre elas, como também determinadas noções políticas soberanas de natureza fundamental para qualquer Estado, designadamente o conceito de cidadania.

Como afirmam Ampudia de Haro e Gaspar (2021), o regime do RNH “poderá estar vinculado a fenómenos de mobilidade geográfica entre grupos da população com características sociodemográficas particulares”, especificamente aquilo a que certos

³¹⁰ MORAIS, Rui Duarte. Op. cit.

³¹¹ SANTOS, António Carlos dos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”. Op. cit., pp. 188 - 189.

³¹² FERREIRA, Rogério M. Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício. Op. cit., p. 2.

Autores atribuem o nome de “mobilidade privilegiada”³¹³, “*lifestyle migration*”³¹⁴ ou “*lifestyle income optimizers*”³¹⁵ i.e. a circulação de indivíduos afluentes, frequentemente de Estados muito desenvolvidos para outros menos desenvolvidos, tendo em vista uma melhoria da sua qualidade de vida³¹⁶, uma maior segurança para as suas famílias ou maiores oportunidades de investimento e atraídos pelas políticas fiscais e pelo custo de vida mais baixo no Estado de destino comparativamente ao seu Estado de origem.

Este fluxo migratório, impulsionado por determinadas condições materiais e históricas como sejam a globalização, a maior mobilidade internacional, flexibilidade e riqueza relativa³¹⁷, é significativamente inferior face àquele que parte de países em desenvolvimento ou alvo de conflitos armados e que é composto por indivíduos em busca de oportunidades de trabalho em países mais desenvolvidos, porém, as suas implicações e efeitos não são menos significativas do que estes últimos, seja para os Estados de partida ou para os Estados de destino.

Esta categoria específica de migrantes pode incluir categorias de indivíduos tais como trabalhadores qualificados, investidores, estudantes e reformados, os quais, em muitos casos, se encaram a si próprios como ativos no país de destino, sentindo-se acolhidos e bem-vindos no mesmo, sem, no entanto, sacrificar certas familiaridades e confortos do país de origem (incluindo a língua)³¹⁸, o que leva a que muitos deles não assimilem verdadeiramente a cultura e os traços próprios do país de destino. Esta residência num país, simultaneamente mantendo familiaridades muito fortes a outro país, fenómeno a que alguns Autores³¹⁹ atribuem o nome de “diáspora”, desafia muitos aspetos do conceito de cidadania e a característica de pertença a uma comunidade política, acompanhada por um conjunto de direitos e deveres, a ele associada.

³¹³ Tradução para português da expressão “*privileged mobility*”, utilizada por Sheila Croucher em “Privileged Mobility in an Age of Globality”. *Societies*, 2(4):1-13, 2012.

³¹⁴ BENSON, Michaela; O'REILLY, Karen. “Migration and the search for a better way of life: a critical exploration of lifestyle migration”, *The Sociological Review*, 57(4), 2009, pp. 608 – 625.

³¹⁵ GASPAR, Sofia; AMPUDIA DE HARO, Fernando. Op. cit., p. 19.

³¹⁶ CROUCHER, Sheila. Op. cit., p. 2.

³¹⁷ BENSON, Michaela; O'REILLY, Karen. Op. cit., p. 620.

³¹⁸ CROUCHER, Sheila. Op. cit., p. 3.

³¹⁹ SCHNAPPER, D., & DAVIS, D.L. "From the Nation-State to the Transnational World: On the Meaning and Usefulness of Diaspora as a Concept." *Diaspora: A Journal of Transnational Studies*, vol. 8 n.º 3, 1999, pp. 225-254. SHUVAL, Judith T. “Diaspora Migration: Definitional Ambiguities and a Theoretical Paradigm”, *International Migration*, n.º 38 (5), pp. 41 – 56.

Apesar de a grande maioria dos migrantes ter em vista a melhoria da sua qualidade de vida, o que distingue esta categoria específica de indivíduos migrantes³²⁰ é a quantidade de opções de países de destino que os mesmos possuem, a facilidade de concretização destas opções e o objetivo subjacente a esta circulação³²¹.

A quantidade de opções de países de destino que estes migrantes têm ao seu dispor pode ser explicada pela limitada oferta de migrantes qualificados³²² verificada na generalidade, podendo a escolha do país de destino ser motivada por fatores como a expressão de uma identidade subjetiva do migrante³²³ ou de uma apreciação por aspetos sociais, legais ou culturais do país em causa.

Porém, uma das motivações principais para a escolha do país de destino (e a que nos interessa para efeitos da presente dissertação) é a temática fiscal, correspondendo esta escolha (com esta motivação) a um ato de planeamento fiscal e que consiste na escolha, por parte do sujeito passivo, do país que lhe oferece uma maior “poupança fiscal”³²⁴, *i.e.* o país que lhe proporciona uma minimização de imposto mais significativa.

Tendo em conta que no âmbito do IRC o rendimento é, geralmente, tributado no país de onde provem e as empresas possuem, frequentemente, subsidiárias em diversos países, o planeamento fiscal das pessoas coletivas passa, essencialmente, pela alteração da localização dos ativos de uma subsidiária para outra e, com eles, os lucros. Em sede de IRS, contudo, a situação é diferente, visto que a regra é as pessoas singulares serem tributadas no seu local de residência e, ao contrário das pessoas coletivas, aquelas só podem estar num sítio ao mesmo tempo e ser residentes num só local³²⁵. Por isso, uma

³²⁰ Note-se, contudo, que “migrante” não é um termo frequentemente utilizado em contexto social para caracterização deste tipo de indivíduos, parecendo, ao invés, ser este conceito social e historicamente associado a outra categoria de indivíduos, de diferentes contextos sociais e económicos, provenientes de países em desenvolvimento e, regularmente, de raças, etnias ou religiões diferentes, malgrado ambas as categorias de indivíduos serem “migrantes” na verdadeira aceção do termo.

³²¹ CROUCHER, Sheila. Op. cit., p. 4.

³²² DEVORETZ, Don J.; IRASTORZA, Nahikari. “Economic Theories of Citizenship?”, *Discussion Paper Series*, IZA Institute of Labor Economics, janeiro, 2017, p. 4.

³²³ *Ibidem*, p. 20.

³²⁴ SANTOS, António Carlos dos - *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*. Op. cit., p. 69; DOURADO, Ana Paula. Op. cit., p. 261.

³²⁵ Naturalmente que podem verificar-se situações em que Estados diferentes adotam conceitos diferentes de residência, o que poderá dar origem a um conflito de tributação entre os Estados envolvidos se os sujeitos passivos preencherem ambos os conceitos. Porém, mesmo na eventualidade de um sujeito passivo se enquadrar no conceito de residência de dois Estados diferentes, o conflito tributário resultante desta situação levaria sempre à necessidade de resolver este conflito a favor de um Estado, através da aplicação das regras de resolução de casos de conflitos de residência constantes da CDT celebrada entre os Estados em questão, inspiradas pelo artigo 4.º da Convenção-modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património.

das principais formas de realizar planeamento fiscal, no âmbito do IRS, é alterar a residência fiscal.

Apesar de a Comissão Europeia ter abordado os potenciais efeitos prejudiciais de regimes fiscais especiais destinados a contribuintes altamente qualificados ou detentores de elevados rendimentos e o risco de situações de dupla não tributação numa comunicação de 2001³²⁶, o foco europeu e internacional tem sido no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, no IVA e na eliminação e prevenção de situações de dupla tributação³²⁷, pese embora a concorrência fiscal em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares tenha os mesmos efeitos negativos que se verificam em IRC, simplesmente a forma de levar a cabo os atos de planeamento fiscal funciona de forma diferente³²⁸.

Na referida comunicação da Comissão Europeia de 2001, é reconhecida esta pressão para a adoção de “regimes comparáveis”, referindo, ainda, que “tais regimes têm nitidamente uma dimensão comunitária e podem ser prejudiciais”, podendo esta questão vir a ser analisada tendo em vista “um possível alargamento”³²⁹ do Código de Conduta para a fiscalidade das empresas.

Embora o artigo 113.º do TFUE se refira expressamente aos “impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos” (não fazendo, portanto, referência aos impostos diretos), a Comissão Europeia tem-se debruçado, em múltiplas ocasiões, em relação a impostos diretos, maioritariamente o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas³³⁰, embora nos pareça que a atitude

³²⁶ “Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – A Política Fiscal da União Europeia: Prioridades para os Próximos Anos”, publicada na Série C, com o número 2001/C 284/03, *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, 10 de outubro de 2001, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52001DC0260> (acedido em 26 de julho de 2024).

³²⁷ TRAUTVETTER, Christoph; WINKLER, Eric. *Competing For The Rich – Tax Exemptions and Special Schemes For The Rich*, The Greens/EFA in the European Parliament, 2019, p. 5, disponível em <http://extranet.greens-efa-service.eu/public/media/file/1/5920> (acedido em 25 de julho de 2024).

³²⁸ TRAUTVETTER, Christoph; WINKLER, Eric. Op. cit., p. 9.

³²⁹ “Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – A Política Fiscal da União Europeia: Prioridades para os Próximos Anos”. Op. cit., parte 3.2.3., p. 15.

³³⁰ A título de exemplo, vejam-se as propostas de harmonização do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas que foram já objeto de debate em várias ocasiões (Relatório Neumark, em 1962; Relatório van den Tempel, em 1970; proposta de Diretiva “relativa a um alinhamento das taxas entre 45% e 55%”, em 1975), bem como as diretivas adotadas para concretização do mercado interno de capitais (nomeadamente, as Diretivas 2009/133/CE e 2011/96/UE) e a adoção do próprio Código de Conduta para a tributação das empresas. PARLAMENTO EUROPEU. “Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades”, Fichas temáticas sobre a União Europeia, maio de 2024, disponível em

adotada pelas instâncias europeias tenha sido de reconhecer um direito à limitação das liberdades fundamentais estabelecidas nos Tratados Comunitários quando possam conduzir a fraude e evasão fiscal, bem como para evitar situações de dupla não tributação.

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares constitui uma elevada fonte de financiamento dentro da UE, por isso, e tal como sucede no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, os Estados utilizam os seus sistemas fiscais para atrair os contribuintes qualificados e com rendimentos elevados, incentivando-os a alterar a sua residência fiscal para o seu território através da criação de regimes fiscais especiais mais vantajosos, obrigando, desta forma, os outros Estados a adotarem regimes fiscais ainda mais vantajosos para não ficarem atrás na concorrência.

De facto, e apesar de a cidadania e, mais especificamente para este caso concreto, a imigração serem habitualmente consideradas temáticas essencialmente domésticas (porquanto respeitantes à política concreta de cada Estado individualmente considerado), ligadas a sentimentos de pertença e a um compromisso para com certos valores nacionais, uma realidade que tem vindo a crescer é o aproveitamento, por parte de diversos Estados, das políticas fiscais e migratórias de outros países mais competitivos, baseando-se, assim, questões tradicionalmente de índole nacional num “empréstimo” ou “importação”³³¹ das inovações de outras partes ou numa simples resposta à concorrência internacional.

Foi já discutido por alguns Autores³³² o impacto de alguns programas adotados, atualmente, por diversos Estados que oferecem numerosos benefícios a categorias específicas de migrantes, incluindo-se, entre estes benefícios, uma maior facilidade na obtenção da cidadania ou de uma autorização para residência no Estado acolhedor destes migrantes, ao mesmo tempo que estes patamares permanecem mais difíceis de alcançar para outros migrantes que não se insiram naquelas categorias específicas visadas pelo Estado acolhedor³³³, criando, desta forma, uma situação de desigualdade originada pela

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/80/fiscalidade-direta-tributacao-das-pessoas-singulares-e-das-sociedades> (acedido em 28 de julho de 2024).

³³¹ AYELET SHACHAR; RAN HIRSCHL. “On Citizenship, States, and Markets”, *The Journal of Political Philosophy*, volume 22, número 2, 2014, p. 237.

³³² A título de exemplo, veja-se GASPAS, SOFIA; AMPUDIA DE HARO, FERNANDO. “Visados dorados para inversores en España y Portugal: residencia a cambio de dinero”, *Arbor Ciencia, Pensamiento y Cultura*, volume 195, número 791, 2019; XU, Xin, EL-ASHRAM, Ahmed; GOLD, Judith, “Too Much of a Good Thing? Prudent Management of Inflows under Economic Citizenship Programs”, *IMF Working Paper*, International Monetary Fund, 2015; AYELET SHACHAR & RAN HIRSCHL, “On Citizenship, States, and Markets”, *The Journal of Political Philosophy*: volume 22, número 2, 2014, pp. 231–257.

³³³ AYELET SHACHAR; RAN HIRSCHL. Op. cit., p. 246.

circunstância de direitos de proteção e de participação (inerentes à qualidade de pertença a uma comunidade política) serem distinguidos em consonância com os fatores da oferta e da procura, bem como a uma diferenciação de produtos, de bens e de serviços prestados pelos Estados. A figura portuguesa dos “Vistos Gold” é um exemplo frequentemente chamado à colação por estes Autores para ilustrar este cenário de surgimento e evolução de um conceito mais calculado e mercantilizado de migração e cidadania.

Apesar de programas como o RNH ou outros a ele semelhantes implementados por outros Estados se afastarem ligeiramente desta temática na medida em que não oferecem a possibilidade de obtenção de cidadania, é possível, ainda assim, extrair daquela discussão tópicos que podemos questionar no âmbito do RNH.

Com efeito, estamos, ainda assim, perante aquela que constitui uma das mais importantes e sensíveis decisões políticas, isto é, a decisão sobre quem pertence a uma determinada comunidade ou quem poderá vir a pertencer³³⁴.

Embora a seleção de fluxos migratórios com base num critério de mérito pareça ser genericamente aceite (desde que este tipo de situações seja excecional, o interesse público a elas subjacente seja transparente e fundamentado e os migrantes vierem a estabelecer conexões reais e genuínas com o seu novo estado de residência como qualquer outro migrante³³⁵), a longo prazo, poderá redefinir o laço político estabelecido entre os indivíduos e a sua comunidade política, entendido numa perspetiva deontológica e com raízes políticas, não meramente funcional ou utilitário³³⁶.

Com efeito, a influência do fenómeno da mobilidade privilegiada e das novas políticas migratórias pode transformar o ideal de pertença e ligação a uma determinada comunidade, passando o capital a ser o principal vínculo entre os indivíduos e a comunidade política, por oposição a uma relação baseada em noções de pertença, de identidade, participação, equidade, solidariedade e responsabilidade partilhada, bem como num conjunto de direitos e obrigações vinculados à construção da mesma.

³³⁴ *Ibidem*, p. 245.

³³⁵ *Ibidem*, p. 251.

³³⁶ *Ibidem*, p. 253.

Assiste-se, assim, a uma substituição dos procedimentos de decisão coletiva sobre o que significa pertencer a uma comunidade política pelos mecanismos económicos da oferta e da procura³³⁷.

Esta seleção migratória, efetuada através da política fiscal estadual, e resultante do fenómeno da mobilidade privilegiada, pode ser explicada pela relevância crescente que têm assumido as “motivações financeiras, dos mercados financeiros, dos atores financeiros e das instituições financeiras no funcionamento das economias nacional e internacional³³⁸”, passando este capital proveniente dos mercados financeiros a assumir uma posição dominante face àquele que se encontra afeto à economia produtiva nacional.

Este conceito, que alguns Autores apelidam de “financeirização”³³⁹, provocou uma “mudança de equilíbrio entre os mercados financeiros e as organizações empresariais e industriais em favor dos primeiros”³⁴⁰, traduzindo-se na tentativa de os Estados chamarem para si “o capital financeiro e a riqueza gerada pela indústria financeira global, com o intuito desse mesmo capital se materializar em investimentos e consumo dentro das suas fronteiras”³⁴¹, sendo a política fiscal uma das ferramentas utilizadas pelos mesmos para atingir tal fim.

7. O RNH e a Concorrência Fiscal Prejudicial

7.1. Critérios europeus e internacionais

Aplicando os princípios e entendimentos *supra* referidos ao RNH e a outros regimes a ele semelhantes, verificamos que muitos deles se enquadram nas características que têm sido atribuídas pela doutrina e pela OCDE ao conceito de regime fiscal preferencial.

³³⁷ *Ibidem*, p. 248.

³³⁸ EPSTEIN, Gerald A. (org.). *Financialization and The World Economy*, Cheltenham, Camberley, Northampton, MA: Edward Elgar Publishing, 2005, p. 3.

³³⁹ Para um maior desenvolvimento sobre este tema, *vide* EPSTEIN, Gerald A. (org.). *Op. cit.*; ALONSO, Luis Enrique; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Carlos Jesús (orgs.). *La Financiarización de las Relaciones Salariales. Una Perspectiva Internacional*, Madrid: Los Libros de la Catarata, 2012; RODRIGUES, João; SANTOS, Ana Cordeiro; TELES, Nuno. *A Financeirização do Capitalismo em Portugal*, Actual Editora, Lisboa, 2016.

³⁴⁰ GASPAR, Sofia; AMPUDIA DE HARO, Fernando. “Racionalidade Política Neoliberal e Regime Fiscal: o Caso dos Residentes Não Habituais”, *Revista Crítica de Ciências Sociais*, número 125 | 2021, 30 de setembro de 2021, p. 10.

³⁴¹ *Ibidem*, p. 11.

Recentemente, num relatório publicado pelo Observatório Fiscal da UE (*EU Tax Observatory*)³⁴², um grupo de investigadores internacional abordou o fenómeno da adoção, por parte de um número cada vez maior de Estados, de regimes fiscais preferenciais para atrair determinados tipos de profissões ou indivíduos com certo tipo de rendimentos e com elevada mobilidade internacional, admitindo que, globalmente, estas políticas fiscais são uma “soma negativa”, visto que os contribuintes atraídos para determinado país pela sua política fiscal mais vantajosa reduzem a sua base tributária, no mesmo montante, noutra país, contribuindo para que a coleta global de receitas fiscais diminua, colocando, em última medida, em causa a progressividade dos regimes fiscais e a igualdade em sede tributária³⁴³.

Com efeito, e no que diz respeito especificamente ao RNH português, este regime preenche, desde logo, o primeiro critério apontado pela OCDE como essencial à sua qualificação como regime fiscal preferencial e que diz respeito à implementação de uma tributação significativamente reduzida face àquela que é normalmente aplicada nos Estados que implementam estas medidas, resultado que é conseguido através das numerosas vantagens de natureza fiscal que eram atribuídas pelo legislador português³⁴⁴.

Poderia, no entanto, ser discutido o enquadramento deste regime no âmbito do critério *ring-fencing* na medida em que este benefício não aproveita apenas os não residentes, destinando-se, antes, a uma categoria específica de contribuintes residentes em território português. Não obstante, este regime não se aplicava a qualquer tipo de residente mas sim a uma terceira categoria de contribuintes, a qual não corresponderia a sujeitos passivos não residentes nem, simultaneamente, à grande maioria dos contribuintes residentes em território português, constituindo, ao invés, uma terceira qualificação que mediava as duas anteriores. Por essa razão, também entendemos que a lógica e a finalidade subjacentes ao critério *ring-fencing*³⁴⁵ se verificam no RNH português, dado que se tratava de um regime isolado do mercado interno e, mais concretamente, das bases tributárias nacionais genericamente aplicáveis aos residentes em território português, protegendo, assim,

³⁴² EU TAX OBSERVATORY. *Global Tax Evasion – Report 2024*, disponível em <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/> (acedido em 25 de julho de 2024).

³⁴³ EU TAX OBSERVATORY. Op. cit., p. 55.

³⁴⁴ A este respeito, veja-se o ponto 2.2., *supra*, da presente dissertação, relativo às regras especiais de tributação aplicáveis aos beneficiários do regime RNH.

³⁴⁵ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., pp. 26 – 28.

Portugal dos efeitos prejudiciais do seu próprio regime, desviando, deste modo, estes efeitos para países terceiros.

Em relação ao critério da falta de transparência, e embora alguma doutrina considere que ele se encontra verificado no caso do RNH português³⁴⁶, tendemos a considerar esse entendimento discutível e a concluir no sentido de outros regimes, semelhantes a este, se enquadrarem melhor neste critério. O regime suíço *lump-sum taxation* é aquilo que consideramos um exemplo de falta de transparência na aplicação de um regime fiscal, justificativo e perfeitamente enquadrável no âmbito das orientações da OCDE. De facto, aquele que consideramos ser o maior sinal de falta de transparência é a possibilidade de negociação da base tributável que é conferida aos beneficiários deste regime especial³⁴⁷.

Também a utilização de critérios indeterminados na determinação das condições necessárias para a aplicação deste tipo de regimes nos parece discutível, particularmente quando ligada ao critério da falta de transparência visto que este tipo de conceitos podem conduzir à conclusão de não estarmos perante condições de aplicação estabelecidas de forma clara e definida o suficiente para que possam ser invocadas pelos sujeitos passivos contra a Administração Tributária, sendo tal relevante para efeitos de garantia da igualdade e da não discriminação no tratamento e na aplicação destes regimes³⁴⁸.

A este respeito, e conforme resulta da análise de direito comparado realizada *supra*, vários regimes utilizam critérios indeterminados para determinação da aplicação dos seus regimes fiscais. A título de exemplo, regimes como o *impatriate tax regime*, de origem luxemburguesa, estabelecem, como condições de elegibilidade para o seu benefício, a necessidade de os sujeitos passivos interessados, não só possuírem conhecimentos técnicos consideráveis ou um determinado mínimo de anos de experiência, como também representarem uma contribuição económica para o país em causa ou contribuírem para a criação de novas atividades económicas de elevado valor acrescentado no mesmo.

A circunstância de um país implementar regimes fiscais mais vantajosos que incluam uma isenção da totalidade dos rendimentos de fonte estrangeira, apesar de não ser um critério essencial ou determinante, é também um fator indicado pela OCDE³⁴⁹ e pela

³⁴⁶ LOUSA, Maria dos Prazeres. Op. cit., p. 699.

³⁴⁷ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., pp. 28 – 29.

³⁴⁸ *Ibidem*, pp. 28 – 29.

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 32.

doutrina³⁵⁰ para efeitos de identificação de um regime fiscal preferencial na medida em que tem a potencialidade de incentivar o fenómeno de *treaty shopping*, ou seja, a localização de atividades por motivos puramente fiscais, por oposição a motivos económicos substantivos e válidos.

Pese embora o RNH português tenha sido alterado de modo a prever uma tributação dos rendimentos de origem estrangeira da categoria H do IRS sob uma taxa de 10%³⁵¹, tal alteração foi motivada pelas duras críticas apontadas ao Estado Português por parte de outros Estados³⁵², as quais assentavam na circunstância de a antiga legislação fiscal portuguesa permitir uma dupla isenção deste tipo de rendimentos, visto que o CIRS optava por não os tributar e o MC OCDE (bem como as CDT celebradas por Portugal e nele inspiradas) atribuía esta competência ao Estado da residência dos contribuintes (Portugal).

Não obstante, tal imposição de uma tributação sobre os rendimentos da categoria H obtidos no estrangeiro levou a que deixasse de se verificar uma situação de ausência total de tributação dos rendimentos de fonte estrangeira.

Para além de Portugal, também a Bélgica alterou o seu regime fiscal especial aplicável a uma certa categoria de profissionais qualificados para sujeitar a tributação os rendimentos obtidos de fonte estrangeira, através de uma reforma ao regime operada em 2022. O regime espanhol, no entanto, continua a prever uma isenção de tributação dos rendimentos estrangeiros obtidos pelos contribuintes dele beneficiários.

Para além dos fatores já referidos, não verifica, relativamente ao regime do RNH, uma ausência de adoção dos princípios internacionais em matéria de preços de transferência nem a existência de disposições de sigilo que levem a uma falta de acesso a informação.

Creemos que o critério da definição artificial da matéria coletável é mais discutível tendo em conta que ele exige que as disposições legais que restringem a matéria coletável não ultrapassem a medida do necessário para garantir o cumprimento dos objetivos da política fiscal subjacente a estas medidas mais vantajosas.

³⁵⁰ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 252.

³⁵¹ Cfr. Artigo 72.º, n.º 12, do CIRS, tendo resultado da alteração operada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento de Estado para 2020.

³⁵² TIAGO, LUCÍLIA - “Receio de mudança no IRS trava vinda de reformados estrangeiros”. Op. cit.; LUSA - “Franceses chamam a Portugal «eldorado fiscal»”. Op. cit.

Poder-se-ia argumentar que a aplicação de uma taxa mais reduzida (por comparação à taxa normalmente aplicável aos residentes em território português) sobre os rendimentos da categoria H ultrapassa a medida do necessário para garantir a realização dos objetivos iniciais do RNH, contudo, é necessário ter em consideração o facto de este regime ter sido instituído com o objetivo, não só de atrair talento e qualificação elevada para Portugal, mas também de atrair contribuintes com rendimentos elevados, nos quais se poderiam incluir pensionistas. Mesmo que consideremos que a tributação diferenciada e reduzida dos pensionistas já não faça mais sentido tendo em conta os atuais objetivos políticos (como será explicado *infra*³⁵³), a mesma tem apoio nos objetivos iniciais deste regime, pese embora se possa argumentar que os benefícios são excessivos para o tipo de objetivos em questão, em particular considerando que o RNH é um regime muito vantajoso comparativamente com outros a ele semelhantes (conforme já foi analisado em sede de direito comparado).

O critério da atribuição de benefícios fiscais acompanhado pela ausência de uma atividade económica subjacente é, igualmente, discutível, tendo em conta que os requisitos gerais para aplicação do antigo regime do RNH apenas exigiam a obtenção do estatuto de residente fiscal em território português e a não residência nos últimos cinco anos³⁵⁴.

Cumpridos estes requisitos, sujeitos passivos considerados RNH (e tendo já obtido a confirmação deste estatuto), poderiam vir a beneficiar de certas vantagens deste regime mesmo não exercendo qualquer atividade económica (podendo ser apontado aqui o exemplo dos pensionistas, que beneficiariam da taxa reduzida prevista no antigo artigo 72.º, número 12, do CIRS), sendo o exercício de atividade de elevado valor acrescentado apenas exigido para efeitos da possibilidade de usufruir das vantagens previstas nos anteriores artigos 72.º, número 10 (para os rendimentos enquadráveis nas categorias A e B), 99.º, número 8 (para os rendimentos da categoria A), e 101.º, número 1, alínea d), relativa aos rendimentos da categoria B.

Em contrapartida, os RNH possuem um acesso a uma vasta rede de CDT's celebradas pelo Estado Português devido à sua condição de residentes, sendo, atualmente, Portugal

³⁵³ A este respeito, veja-se o ponto 8.1., *infra*, da presente dissertação.

³⁵⁴ V. Antigo artigo 16.º, número 8, do CIRS.

considerado por alguns Estados e por vários contribuintes estrangeiros como um local de “fuga” à tributação do seu país de residência.

Numa análise ponderada de todos estes fatores, da sua possível verificação no caso concreto dos RNH e, em caso afirmativo, do seu grau de intensidade, concluímos que se trata de um regime que poderia ser enquadrado no âmbito de um regime fiscal preferencial e, como tal, subsumível ao conceito de concorrência fiscal prejudicial, tendo por base os conceitos desenvolvidos a nível europeu e internacional *supra* analisados.

Com efeito, este regime é marcado 1) pela aplicação de um nível de tributação significativamente inferior (e, no que diz respeito a alguns tipos de rendimentos, inexistente) face ao que é normalmente aplicável aos residentes em território português; 2) por ter um carácter fechado, na medida em que se aplica a uma categoria específica de indivíduos que não são “não residentes”, mas também não são “residentes” no mesmo estatuto que corresponde à maioria dos contribuintes, afastado da tributação e economia nacional e, como tal, protegendo-a dos seus efeitos prejudiciais; 3) pela ausência de uma exigência do exercício de uma atividade económica subjacente para atribuição de alguns dos seus benefícios; 4) pelo acesso aos contribuintes beneficiários deste regime a uma ampla rede de CDT’s celebradas por Portugal; 5) pelo seu reconhecimento, por parte de vários Estados e sujeitos passivos, como um Estado de “fuga” dos países de residência destes últimos.

É, no entanto, importante notar que é admitido pela própria OCDE que os critérios utilizados para caracterização de determinado regime fiscal como prática de concorrência fiscal prejudicial não são uma *check-list* e que implicam uma ponderação global que atende ao grau de prejudicialidade das políticas fiscais em causa e dos efeitos e impactos nas bases tributárias de outros países³⁵⁵, análise esta que faremos de seguida.

7.2.Grau de Prejudicialidade

A utilização da política fiscal para atração de capital financeiro e de riqueza gerada pela indústria financeira global é uma ferramenta que possui como pressuposto a ideia de que o investimento e o consumo trazido por estes indivíduos para o Estado utilizador de políticas fiscais especiais é superior ou compensatório face à perda sofrida pelos mesmos

³⁵⁵ OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Op. cit., p. 16.

derivada dos impostos não cobrados (ou cobrados em valores reduzidos) e dos custos associados à sua presença no território daqueles Estados.

Possui, também, como pressuposto a ideia de que, sem estas vantagens fiscais, dificilmente este tipo específico de população se deslocaria para os Estados utilizadores destas vantagens (ou, pelo menos, a probabilidade de tal acontecer seria diminuta)³⁵⁶.

Com efeito, a constante adoção de níveis de tributação progressivamente mais baixos pode conduzir ao risco de as receitas obtidas pelos Estados não serem manifestamente suficientes para garantir serviços e bens públicos em quantidade e qualidade adequada e necessária, o que, em última medida, se traduziria numa situação de ineficiência e desigualdade económica³⁵⁷.

Este cenário só não se verificaria se as receitas fiscais obtidas com este tipo de políticas fiscais forem utilizadas “no fornecimento de bens públicos que aumentam a produtividade das empresas privadas, ou seja, bens que são apreendidos como de grande valor pelas empresas e pelos contribuintes em geral”³⁵⁸.

Note-se que uma grande parte dos sujeitos passivos beneficiários do regime RNH, bem como de outros regimes a ele semelhantes, correspondem a indivíduos com recursos financeiros e profissionais significativos quando comparados com muitos contribuintes do Estado de acolhimento ou com outros migrantes, o que os pode tornar menos propensos à utilização de serviços públicos no Estado de destino (ou, pelo menos, mais seletivos quanto à sua utilização), o que, em última medida, poderia, até, contribuir para a redução dos custos na manutenção e produção dos serviços públicos, não aparecendo este tipo de regime, assim, “aos olhos da comunidade como sendo prejudicial para os outros indivíduos”³⁵⁹.

Assim, para aferir da eficiência (ou não) de uma política de concorrência fiscal, é relevante questionar sobre se ela conduz a uma afetação dos recursos públicos mais eficiente e a uma melhoria no seu funcionamento e qualidade ou se, ao invés, produz o efeito inverso e origina, não só uma situação de sobrecarga ou deterioração dos serviços públicos prestados, mas também uma maior dificuldade no cumprimento de regras públicas de défice orçamental e na maior carga fiscal aplicável aos rendimentos marcados

³⁵⁶ GASPAR, Sofia; AMPUDIA DE HARO, Fernando. Op. cit., p. 13.

³⁵⁷ CRUZ, José Neves. Op. cit., p. 131.

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 132.

³⁵⁹ GASPAR, Sofia; AMPUDIA DE HARO, Fernando. Op. cit., p. 16.

por uma menor mobilidade (como sejam os rendimentos de trabalho), traduzindo-se esta realidade, em última medida, numa diminuição de receitas, dado que os custos associados à regularização e permanência destes indivíduos no território dos Estados (bem como a perda de receitas resultantes da ausência ou reduzida carga tributária a eles aplicáveis) são superiores às receitas derivadas do seu investimento e consumo nos Estados.

Sendo geridas eficientemente, estas políticas fiscais concorrenciais podem, inclusive, ser benéficas para os contribuintes, conforme foi já reconhecido pela Comissão Europeia, sendo aptas a contribuir num sentido de “diminuir a pressão global” ao reduzirem as cargas tributárias³⁶⁰ e, conseqüentemente, a um crescimento económico.

De facto, a ausência de concorrência, “quer por imposição dominante quer por acordos celebrados pelos intervenientes”, pode conduzir a um aumento excessivo dos preços no mercado³⁶¹.

A sua má gestão, porém, para além de gerar uma perda de receita para os Estados e demais conseqüências acima referidas, pode, ainda, exacerbar certas fragilidades, potenciar infrações e problemas de segurança, bem como facilitar a prática de atividades ilícitas como a evasão fiscal, o que, em última medida, se repercute, não apenas na esfera dos Estados em causa, como também na comunidade internacional³⁶².

Para além da questão de saber se este tipo de políticas fiscais concorrenciais conduz ou não a uma afetação de recursos públicos mais eficiente e a um acréscimo geral de receitas dos Estados que a adotam (face aos custos e às perdas decorrentes da ausência de tributação ou da tributação reduzida) – a qual corresponde, por si só, a um tema discutível – também a regulação deste tipo de fenómeno traz dificuldades acrescidas quando colocando em perspetiva o cenário de falta de independência económica de alguns Estados de pequena e média dimensão (pese embora possuam independência política), os quais se apoiam, em grande medida, nas receitas do investimento estrangeiro que atarem com as suas políticas fiscais vantajosas³⁶³.

³⁶⁰ Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – “A política fiscal da União Europeia - prioridades para os próximos anos”. Op. cit., p. 8.

³⁶¹ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 243.

³⁶² Xu, Xin; EL-ASHRAM, Ahmed; GOLD, Judith. Op. cit., p.3.

³⁶³ SANTOS, António Carlos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”. Op. cit., p. 164.

Temos, assim, que a opção de políticas fiscais concorrenciais não corresponde, apenas, a uma opção política, sendo igualmente explicada por fatores histórico-culturais e económicos vividos pelos Estados que as adotam, o seu nível de desenvolvimento, a sua possível escassez de recursos, insularidade ou outras desvantagens ou défices próprios dos Estados.

Por isso, a determinação do carácter prejudicial de uma determinada política fiscal deveria, também, atender “à igualdade ou proximidade de situações quanto aos outros fatores condicionantes do investimento”, como sejam a estabilidade social e económica dos Estados implementadores de tais medidas, a sua legislação, aos elementos que estruturam o seu sistema fiscal e especificidades nele contidas, entre outros aspetos, sendo a diferença de condições “compensada pela tributação mais favorável no espaço fiscal mais desfavorecido”³⁶⁴.

Apesar de considerarmos que o RNH português e, possivelmente outras políticas fiscais semelhantes no direito comparado³⁶⁵, se parecerem enquadrar no conceito de concorrência fiscal prejudicial previsto e tratado no âmbito europeu e internacional, também cremos que este tipo de conceito não se encontra suficientemente desenvolvido, densificado e adaptado a este tipo de situações, ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e, em particular, a esta nova e intensificada realidade migratória e à circulação cada vez mais facilitada de pessoas, incentivada pelos próprios Tratados europeus, permitindo e propiciando a localização e deslocalização de pessoas entre Estados consoante a competitividade e qualidade das vantagens fiscais por eles oferecidas, esbatendo as clássicas fronteiras entre “residentes” e “não residentes” e criando novas qualidades de laços de cariz mais económica e mercantil entre os sujeitos passivos residentes em determinado Estado e o próprio Estado em si (e respetiva comunidade). Esta é uma realidade migratória que dificilmente poderá ser ignorada pelo direito fiscal e que conduz a um esbatimento das fronteiras clássicas entre “residentes” e “não residentes”, conforme apontam FERREIRA e GONÇALVES³⁶⁶.

Acresce que, conforme foi referido *supra*, apesar de a OCDE e de a UE estabelecerem critérios para efeitos de apurar o eventual carácter prejudicial de determinadas políticas

³⁶⁴ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., pp. 239 – 240.

³⁶⁵ Embora esta análise não tenha sido particularmente desenvolvida por se encontrar fora do âmbito da presente dissertação, cujo foco é o regime RNH português.

³⁶⁶ FERREIRA, Rogério M. Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício. Op. cit., p. 2.

fiscais, tais critérios não implicam nenhuma espécie de preenchimento *check list*, para além de se questionar o próprio qualificativo “prejudicial” tendo em conta que qualquer medida adotada pelos Estados pode criar dificuldades ou ser prejudicial a outros, seja ela considerada legítima ou não prejudicial ou, ao invés, prejudicial. Não tendem a existir medidas neutras³⁶⁷ nem tal patamar nos parece ser possível de alcançar.

Os critérios estabelecidos pela OCDE e pela UE podem falhar ao encontrarem-se preenchidos num determinado caso concreto sem que essa eventualidade de classificação de uma medida como prática fiscal concorrencial prejudicial produza, na verdade, uma externalidade fiscal significativa para outros Estados na medida em que não se traduz num prejuízo elevado a nível internacional ou, em contrapartida, ser mais difícil justificar a atribuição do carácter prejudicial ao serem tomados em consideração diversos elementos próprios dos Estados alvo desta qualificação (como a sua insalubridade, falta de independência económica, escassez de recursos, dimensão reduzida e estado em desenvolvimento), por comparação a outros Estados com elementos e características opostas.

Por outro lado, parece ser de difícil aplicação um critério baseado num grau de prejudicialidade ou de afetação de uma política fiscal sobre as políticas fiscais de outros Estados (como parece sugerir a OCDE³⁶⁸) na medida em que, simultaneamente não seria possível criar uma situação em que todos os Estados ficassem a ganhar, e seria difícil alcançar um critério objetivo dado que a concorrência fiscal que é aceitável ou prejudicial para uns poderia não o ser para outros. O grau de afetar pode ser considerado de tal modo significativo para uns que justifique o carácter prejudicial e não o ser para outros³⁶⁹.

Não obstante, e apesar das dificuldades inerentes a este critério, ele tem sido utilizado em algumas instâncias.

A título de exemplo, no já citado relatório do Observatório Fiscal da UE de 2024, entre outros temas relevantes para a fiscalidade atual, são analisados os efeitos e a magnitude dos regimes fiscais preferenciais adotados por um número cada vez maior de

³⁶⁷ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 282.

³⁶⁸ “*If the spillover effects of particular tax practices are so substantial that they are concluded to be poaching other countries’ tax bases, such practices would be doubtlessly labelled «harmful tax competition»*”. OCDE - *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, Op. cit., p. 16.

³⁶⁹ PIRES, Rita Calçada. Op. cit., p. 282.

países europeus, regimes estes semelhantes, em muitos aspetos, ao RNH (e no qual ele se inclui, obviamente).

A leitura deste relatório leva-nos a concluir que o RNH, numa análise comparativa com os restantes regimes, não possui um carácter tão audaz como alguns dos outros, tendo-lhe sido atribuída uma classificação de 5 (num total de 10) de acordo com o seu grau de prejudicialidade, superando países como a Grécia, a Itália, o Chipre e a Suíça, aos quais foram atribuídas pontuações mais altas, indicativas do seu mais elevado grau de prejudicialidade³⁷⁰, sendo que estes níveis de prejudicialidade não sofreram alterações significativas desde 2021³⁷¹.

O regime português, tal como os restantes, foi também analisado e classificado pelo grau de prejudicialidade em determinados critérios definidos pelos investigadores do Observatório Fiscal da UE, nomeadamente o critério da duração do regime, as condições do rendimento, a exigência de atividade profissional e a dimensão do benefício fiscal³⁷². Portugal teve a pontuação mais elevada no critério da duração, significando isto que o regime RNH teria, por isso, um grau de prejudicialidade superior face ao de outros países que possuem regime semelhantes mas com uma duração inferior. Nos restantes critérios, o RNH não teve uma pontuação tão alta comparativamente com outros regimes, o que só indica que este regime fica mais aquém daquilo que entendemos como uma prática de concorrência fiscal prejudicial do que se poderia, à partida, pensar.

Com efeito, certos aspetos próprios do RNH afastam-no da atribuição de um grau de prejudicialidade superior, como sejam o facto de não serem exigidos níveis de rendimentos elevados para inscrição no regime – não se produzindo, assim, um impacto negativo tão significativo na progressividade do imposto - ³⁷³ e de o regime ter um propósito económico para além da obtenção de receita fiscal.

Deste modo, pese embora os critérios apontados pela OCDE e pela UE se encontrem a ser, genericamente, adotados pela doutrina fiscal nacional e internacional, deverão ser analisados face a todo o contexto inerente às concretas políticas fiscais objeto de avaliação em cada caso e aos seus objetivos, parecendo ser esta a única aplicação e interpretação,

³⁷⁰ EU TAX OBSERVATORY. *Global Tax Evasion – Report 2024*, p. 60, disponível em <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/> (acedido em 25 de julho de 2024).

³⁷¹ EU TAX OBSERVATORY. Op. cit., p. 61.

³⁷² EU TAX OBSERVATORY. Op. cit., pp. 59 - 61.

³⁷³ Ao contrário do que sucederia com regimes como o da Grécia e da Suíça.

por um lado, conforme com a liberdade estatal inerente à tributação direta e, por outro lado, que mais sentido poderá fazer face à realidade migratória *supra* referida.

Tendo por base uma ponderação global do regime RNH e o seu impacto e magnitude na concorrência internacional, malgrado ele se poder enquadrar no âmbito do conceito desenvolvido pela OCDE e pela UE de concorrência fiscal prejudicial, entendemos que, não só o grau de prejudicialidade não é tão elevado como noutros regimes europeus, não possuindo, por isso, este regime uma possibilidade de afetação da base tributária de outros Estados como outros regimes, como também outros critérios existem que atenuam este carácter prejudicial, como sejam o seu propósito económico.

Realce-se, mais uma vez, a falta de desenvolvimento e regulação deste fenómeno em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e a dificuldade que tal apresenta na sua classificação e tratamento.

Sem prejuízo das considerações tecidas nesta sede, note-se que a solução sugerida pelo grupo de investigadores do Observatório Fiscal da UE passa pela tentativa de adoção de uma abordagem de regulação global dos problemas e efeitos gerados por estes regimes fiscais preferenciais³⁷⁴, alternativa esta que nos parece consideravelmente mais eficiente do que a completa eliminação destes regimes, conforme explicaremos melhor *infra*.

8. O Presente e o Futuro

8.1. Revogação do RNH e Disposição Transitória

Em 02 de outubro de 2024, o Primeiro-Ministro português em funções à data anunciou a intenção do Governo em colocar um fim ao regime do Residente Não Habitual já a partir do início do ano de 2024, alegando que este representava uma “injustiça fiscal” que contribuía para a inflação do mercado de habitação e para os seus “preços insustentáveis”³⁷⁵. Referiu, ainda, que esta medida havia já cumprido o seu propósito, não fazendo, atualmente, sentido.

Esta medida foi acompanhada pela decisão tomada pelo Executivo socialista de pôr um fim às possibilidades de obtenção de um título de residência para atividade de

³⁷⁴ EU TAX OBSERVATORY. Op. cit., pp. 76 – 81.

³⁷⁵ TSF RÁDIO NOTÍCIAS. “Costa anuncia fim em 2024 da taxa especial para novos residentes não habituais”, 02 de outubro 2023, disponível em <https://www.tsf.pt/portugal/politica/costa-anuncia-fim-em-2024-da-taxa-especial-para-novos-residentes-nao-habituais-17103654.html/> (acedido em 10 de agosto de 2024).

investimento (comumente conhecido como “Visto Gold”) com fundamento no investimento imobiliário³⁷⁶, consistindo em medidas destinadas a conter o atual problema da falta de oferta da habitação nos centros das cidades e do seu aumento exponencial de preços.

Este anúncio gerou um debate de tal modo aceso e uma inquietação tal por parte de investidores, profissionais da área imobiliária e fiscalistas que o Governo socialista reconsiderou a sua posição e adotou um regime transitório para vigorar durante o ano de 2024, pretendendo, desta forma, proteger as legítimas expectativas dos sujeitos passivos que haviam já começado a planear a sua transferência para território português e que se encontravam em processo de obtenção de título de residência junto da AIMA.

Assim, veio estabelecer a Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (a qual aprovou o Orçamento de Estado para 2024), que o regime do RNH continuaria a ser aplicável aos sujeitos passivos que i) já se encontrassem inscritos, junto da AT, como residentes não habituais à data de entrada em vigor desta lei e enquanto não tiver terminado o período de 10 anos previsto no artigo 16.º, número 9, do CIRS; ii) reúnam, à data de 31 de dezembro de 2023, as condições necessárias para poderem ser qualificados como residentes em território português (podendo efetuar o pedido de inscrição como RNH até 31 de março de 2024); iii) se tornem residentes fiscais em território português até 31 de dezembro de 2024 e declarem dispor, aquando da sua inscrição como RNH, dispor de um dos elementos previstos legalmente³⁷⁷; iv) sejam membros do agregado familiar dos sujeitos passivos previamente referidos³⁷⁸.

Esta disposição transitória, aprovada no âmbito da especialidade do Orçamento de Estado para 2024, permite acautelar a situação dos trabalhadores, reformados e

³⁷⁶ Cfr. Subalíneas iii) e iv) da alínea d) do artigo 3.º da Lei n.º 23/2007, de 04 de julho, revogadas pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro.

³⁷⁷ *I.e.*, “i) Promessa ou contrato de trabalho, promessa ou acordo de destacamento celebrado até 31 de dezembro de 2023, cujo exercício das funções deva ocorrer em território nacional; ii) Contrato de arrendamento ou outro contrato que conceda o uso ou a posse de imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023; iii) Contrato de reserva ou contrato -promessa de aquisição de direito real sobre imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023; iv) Matrícula ou inscrição para os dependentes, em estabelecimento de ensino domiciliado em território português, completada até 10 de outubro de 2023; v) Visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023; vi) Procedimento, iniciado até 31 de dezembro de 2023, de concessão de visto de residência ou de autorização de residência, junto das entidades competentes, de acordo com a legislação em vigor aplicável em matéria de imigração, designadamente através do pedido de agendamento ou efetivo agendamento para submissão do pedido de concessão do visto de residência ou autorização de residência ou, ainda, através da submissão do pedido para a concessão do visto de residência ou autorização de residência”. Artigo 236.º, número 3, alínea c), da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.

³⁷⁸ Cfr. Artigo 236.º, número 3, da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.

investidores que comprovem ter iniciado a preparação da sua mudança para Portugal ainda durante o ano de 2023, mediante apresentação dos elementos concretamente definidos na Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, tendo em atenção o tempo e o esforço possivelmente investido na obtenção de vistos e na integração na sociedade portuguesa³⁷⁹.

A revogação desta medida levou, porém, a uma ampla contestação e descontentamento.

Neste debate, existiu quem defendesse que o regime do RNH se tratou, efetivamente, de uma injustiça fiscal que permitiu a um grupo restrito de pessoas o acesso aos serviços e infraestruturas públicas portuguesas acompanhado pelo pagamento de impostos manifestamente diminutos face aos que são aplicáveis aos restantes residentes em território português, sendo igualmente encarado como um dos fatores contributivos para o aumento do preço da habitação nos mercados da aquisição e do arrendamento³⁸⁰.

Em sentido oposto, um elevado grupo de indivíduos nos quais se incluem, designadamente, empresários, fiscalistas, economistas, advogados e profissionais do setor imobiliário opuseram-se a esta decisão do Governo socialista, tendo 59 destes indivíduos assinado um manifesto contra o fim deste regime fiscal³⁸¹.

Este grupo explica, nomeadamente, que o regime do RNH é fundamental para compensar a perda, sofrida pela economia portuguesa, resultante da elevada e recorrente emigração de portugueses qualificados, deixando, também, o país numa desvantagem face a outros países europeus que possuem regimes idênticos ao RNH e que passarão a lucrar do investimento e consumo destes contribuintes qualificados.

É também realçada, por este grupo, a eficácia e o sucesso do RNH dos últimos anos e o contributo por ele trazido para a economia portuguesa, tendo o mesmo permitido abrir portas a um elevado investimento estrangeiro em Portugal, colmatando, em última

³⁷⁹ MATOS, Carla; RIBEIRO, Júlia da Costa. “Residentes Não Habituais: Portugal fica a perder outra vez”, *Observador*, 11 de outubro de 2023, disponível em <https://observador.pt/opiniao/residentes-nao-habituais-portugal-fica-a-perder-outra-vez/> (acedido em 26 de julho de 2024).

³⁸⁰ SILVA, Rita. “RNH: “investimento” que impede o acesso à habitação não nos serve”, *Público*, 23 de novembro de 2023, disponível em <https://www.publico.pt/2023/11/23/opiniao/opiniao/rnh-investimento-impede-acesso-habitacao-nao-serve-2071287> (acedido em 26 de julho de 2024).

³⁸¹ PÚBLICO. *Não matem o investimento no futuro de Portugal*, 14 de novembro de 2023, disponível em <https://www.publico.pt/2023/11/14/opiniao/opiniao/nao-matem-investimento-futuro-portugal-2070028> (acedido em 26 de julho de 2024).

medida, a escassez de trabalhadores altamente qualificados causada pela emigração de portugueses, e a baixa taxa de produtividade da economia portuguesa.

Existe ainda quem defenda que se tratou de uma decisão simplista, “com laivos de populismo” e tomada sem o devido estudo e análise prévia visto que “não faz sentido abrir mão de um regime que já provou ao longo dos anos que funciona” e que foi altamente vantajoso para Portugal, o qual corresponde, ainda, a um país com um grau de investimento estrangeiro relativamente baixo quando comparado com outros países europeus³⁸², para além de ter uma economia fechada em comparação com outras economias europeias.

Sem entrar num detalhe ou desenvolvimento mais profundo no tema da inflação do mercado habitacional (visto que tal implicaria um desvio demorado e acentuado do tema e estrutura da presente dissertação), não tem sido apontada, pelos especialistas do setor imobiliário, uma única e exclusiva causa que explique este fenómeno que vivemos atualmente. Antes são apontados diversos elementos que têm, ao longo dos últimos anos, contribuído para este aumento exponencial dos preços das habitações, seja a nível do arrendamento ou da aquisição, devendo todos estes elementos e o seu estudo e análise ser enquadrado no âmbito de um problema macroeconómico que se verifica, de forma generalizada, em todo o país, que não se resume aos RNH nem será resolvido através da extinção deste regime.

Entre estes elementos, tem sido apontado o aumento da procura turística e o investimento em habitações turísticas. Com o aumento do turismo em Portugal, o investimento em habitações destinadas a alojar turistas tornou-se um mercado atraente para um grupo alargado de investidores, que, com uma taxa de ocupação mais elevada, veem um retorno maior ao seu investimento neste arrendamento de curta duração do que no arrendamento permanente à população local, sendo este tipo de atividade agora mais facilitada com o acesso a plataformas online que fomentam o acesso a clientes e a gestão de arrendamentos de curta duração³⁸³.

³⁸² EXPRESSO IMOBILIÁRIO. “O fim do regime de RNH é uma medida populista, que se toma sem olhar para os prós e contras mas somente para o impacto na opinião pública, 30 de novembro de 2023”, disponível em <https://expresso.pt/podcasts/expresso-imobiliario/2023-11-30-O-fim-do-regime-de-RNH-e-uma-medida-populista-que-se-toma-sem-olhar-para-os-pros-e-contras-mas-somente-para-o-impacto-na-opiniao-publica-376ea9cd> (acedido em 26 de julho de 2024).

³⁸³ RODRIGUES, Paulo M.M (coord.). *O Mercado Imobiliário em Portugal – Preços, rendas, turismo e acessibilidade*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, fevereiro de 2024, pp. 45 – 46, disponível em <https://ffms.pt/pt-pt/estudos/estudos/o-mercado-imobiliario-em-portugal> (acedido em 26 de julho de 2024).

O investimento direto estrangeiro também é frequentemente apontado com uma causa para o aumento dos preços das habitações por implicar um aumento da procura pela mesma, em particular com o (antigo) programa para atribuição de autorização de residência de investimento (“ARI” ou “Vistos Gold”), introduzido em outubro de 2012, com fundamento no investimento, de valor superior a 500,000 mil euros, em bens imóveis localizados em Portugal³⁸⁴.

De acordo com as estatísticas publicadas pelo antigo Serviço de Estrangeiros e Fronteiras³⁸⁵, os títulos de residência para atividade de investimento com fundamento no investimento imobiliário aumentaram de 464 títulos emitidos em 2013 para 1452 títulos emitidos em 2014. Em 2018, foram emitidos 1332 títulos ARI e, em 2022, foram emitidos 1008. No total, entre outubro de 2012 e setembro de 2023, foram emitidos 11 383 títulos ARI com fundamento em investimento imobiliário, número este que é significativamente superior face a outras categorias de títulos de residência ou a outros títulos ARI com fundamento diferente do imobiliário³⁸⁶.

Acresce a estes fatores a escassez de oferta de habitação, a qual não tem acompanhado o aumento da procura derivada de fatores como sejam o aumento da atividade de investimento em Portugal ou outros fatores demográficos. Esta escassez de oferta, por sua vez, pode ser influenciada “pela dinâmica de reabilitação do parque habitacional existente” e pela “construção de novo edificado”, contribuindo, igualmente, os custos de construção, dos materiais e da mão de obra, o “enquadramento regulatório do arrendamento e da construção, a evolução da rendibilidade e segurança de investimentos, bem como o sistema tributário associado”³⁸⁷.

³⁸⁴ Antigo artigo 3.º, alínea d), subalínea iii) da Lei n.º 23/2007, de 04 de julho, revogado pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro. Foi, igualmente, revogada por esta lei a antiga subalínea iv) da alínea d) do citado artigo 3.º, o qual permitia a atribuição de um título ARI com fundamento na “aquisição de bens imóveis, cuja construção tenha sido concluída há, pelo menos, 30 anos ou localizados em área de reabilitação urbana e realização de obras de reabilitação dos bens imóveis adquiridos, no montante global igual ou superior a (euro) 350 000”.

³⁸⁵ Publicadas e ainda disponíveis no site oficial do SEF, em <https://www.sef.pt/pt/pages/conteudo-detalle.aspx?nID=93> (acedido em 26 de julho de 2024).

³⁸⁶ A título de exemplo, os títulos ARI com fundamento em aquisição de bens imóveis foram o segundo tipo de título ou categoria mais frequentemente atribuído entre outubro de 2012 e setembro de 2023, ultrapassando, em larga medida, os ARI’s atribuídos com fundamento na transferência de capitais (1 312) e com fundamento na criação de postos de trabalho (23), estatísticas estas disponíveis em <https://www.sef.pt/pt/pages/conteudo-detalle.aspx?nID=93> (acedido em 26 de julho de 2024).

³⁸⁷ RODRIGUES, Paulo M.M.; LOURENÇO, Rita Fradique; VILARES, Hugo de Almeida. *A Crise da Habitação nas Grandes Cidades – Uma Análise*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 27 de julho de 2023, p. 21, disponível em <https://ffms.pt/pt-pt/estudos/policy-papers/crise-da-habitacao-nas-grandes-cidades-uma-analise> (acedido em 26 de julho de 2024).

Assim, verifica-se uma situação de foco nos trabalhos de reabilitação urbana (o qual constitui, por si só, um processo demorado e complexo), de morosidade e excesso de burocracia associados aos projetos imobiliários e, especificamente, à construção de novos edifícios, de “pouca estabilidade na regulação imobiliária, com frequentes alterações do quadro legal”³⁸⁸ (que afastam potenciais investidores), de uma carga tributária elevada no setor imobiliário, de uma maior dificuldade no acesso ao financiamento bancário derivado do aumento das taxas de juro bancárias e de imprevisibilidade e insegurança associadas aos processos de licenciamento, devido à complexidade, instabilidade e dificuldade de interpretação das suas normas (que, por sua vez, também afastam potenciais investidores).

Devido à multiplicidade de fatores *supra* referida e à complexidade deste tema, é, difícil (e, porventura, arriscado) atribuir a consequência da inflação do mercado habitacional única ou maioritariamente aos RNH sem um estudo prévio mais detalhado deste fenómeno e das causas concretas.

De facto, e independentemente de considerarmos ter este regime fiscal contribuído, em larga medida (ou não), para o aumento substancial dos preços das habitações, é possível questionarmos o porquê de a medida ter sido revogada na sua totalidade em vez de analisada e adaptada aos objetivos políticos atuais, em conjugação com outras medidas destinadas a combater este problema, nas quais se incluem a revisão e alteração do processo de licenciamento – de modo a tornar o mesmo mais célere e menos burocrático -, a atribuição de isenções em sede de tributação no setor imobiliário e a construção de novas habitações.

Muitas destas últimas medidas começaram já a ser aplicadas em Portugal, porém, questionamos (tal como muitos outros Autores, fiscalistas e profissionais das áreas em questão) porque terá sido revogado um regime que apresentou, nos últimos anos, resultados tão positivos e que poderia, ainda, contribuir para a atração de talento e qualificação estrangeira visto que o mesmo poderia ser alterado de modo a tornar-se mais conforme aos presentes objetivos governamentais de garantir o acesso à habitação. Designadamente, poderiam ser revogados os benefícios atribuídos, ao abrigo deste regime, aos pensionistas na tributação em sede da categoria H, sujeitando-os às taxas

³⁸⁸ *Ibidem*, p. 5.

normalmente aplicáveis aos residentes em território português, mantendo, porém, os outros benefícios associados aos trabalhadores qualificados³⁸⁹.

A revogação deste regime, em contrapartida, poderá levar à perda da confiança de diversos investidores estrangeiros em Portugal, cuja regulação em matéria fiscal e imobiliária está constantemente a mudar e que culpa os investidores estrangeiros pela crise habitacional atual, o que, por sua vez, levará a uma diminuição do investimento em Portugal, país marcado (atualmente) pela “crise demográfica, os salários anémicos e um padrão de inovação ainda moderado”³⁹⁰, à perda de empregos e a uma oferta cada vez menor, a qual poderá levar a um aumento ainda maior dos preços³⁹¹.

Note-se que Portugal encontra-se, ainda, numa posição muito baixa em competitividade fiscal internacional, conforme demonstra um relatório de 2023 da *Tax Foundation*, no qual Portugal ocupa o 34.º lugar na classificação geral da competitividade fiscal internacional de 2023, dentro de uma lista de 38 países³⁹².

8.2. Desafios Presentes

Face a tudo o que foi acima exposto, considerando que o RNH (tal como muitos outros regimes especiais de tributação de pessoas singulares adotados por outros países), pelas suas características e pelo modo como foi configurado, pode ser enquadrado, salvo melhor opinião, no conceito de concorrência fiscal prejudicial, mas considerando, igualmente, que o mesmo resulta de uma decisão, com finalidades económicas subjacentes, pertencente ao domínio da tributação direta próprio do Estado e que reflete uma realidade e um fenómeno demográfico, migratório e global do qual nenhum Estado pode fugir, a solução que se afigura como mais razoável ou adequada para o tratamento deste fenómeno (*i.e.* não só do RNH português mas, também, de outros regimes a ele

³⁸⁹ Eventualmente, poder-se-ia pensar numa maior limitação da lista de atividades consideradas de elevado valor acrescentado ao abrigo da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, dado o seu leque já extenso e variado.

³⁹⁰ MENDES, José. “O erro do fim do Regime dos Residentes Não Habituais”, *Diário de Notícias*, 05 de novembro de 2023, disponível em <https://www-dn-pt.cdn.ampproject.org/c/s/www.dn.pt/opiniao/amp/o-erro-do-fim-do-regime-dos-residentes-nao-habituais-17283456.html> (acedido em 10 de agosto de 2024).

³⁹¹ DIÁRIO IMOBILIÁRIO. “Fim do programa «Residentes Não Habituais» - consultora internacional toma posição”, 13 de outubro de 2023, disponível em <https://www.diarioimobiliario.pt/Fim-do-programa-Residentes-Nao-Habituais-consultora-internacional-toma-posicao> (acedido em 26 de julho de 2024).

³⁹² TAX FOUNDATION. *International Tax Competitiveness Index 2023*, 18 de outubro de 2023, p. 3, disponível em <https://taxfoundation.org/research/all/global/2023-international-tax-competitiveness-index/> (acedido em 26 de julho de 2024).

semelhantes) passaria por um entendimento ou regulação comum a adotar pelos Estados de modo a mitigar os efeitos prejudiciais de determinados regimes.

Apesar de termos demonstrado, acima, alguma hesitação e reticência relativamente a alguns critérios destinados a aferir da prejudicialidade de uma medida (nomeadamente, o grau de prejudicialidade e o próprio de uma medida se considerar prejudicial se afetar países terceiros³⁹³), também reconhecemos que se trata de um tema de elevada complexidade, o qual, apesar de atualmente assumir um carácter global e relevante, toca no ponto sensível da soberania tributária dos Estados.

Para além da dificuldade em encontrar critérios ou entendimentos que agradem a todos os países, que sejam claros e não levantem dúvidas e que sejam unânimes. Por isso, será particularmente relevante uma análise casuística por uma entidade independente e o alcance de um acordo de regulação deste tipo de fenómeno que possa reunir o maior número de Estados possível. Urgente, assim, que seja dado algum passo nesse sentido e que a matéria da concorrência fiscal em sede de tributação direta das pessoas singulares possa ter uma maior regulação, sendo esta uma alternativa que se nos afigura como muito mais adequada do que a simples eliminação de um regime.

Com efeito, regimes como o RNH podem trazer numerosas vantagens para os Estados que os implementam e que deles beneficiam, ou, mais especificamente, a competitividade e a concorrência fiscal podem ser benéficas, tanto para os Estados como para os sujeitos passivos, desde que usadas eficientemente e não ultrapassando um grau de prejudicialidade que seja considerado excessivamente lesivo para terceiros Estados.

Em 2019, foi realizado, pela AT, um estudo de reavaliação de benefícios fiscais, no qual se reconhece um contributo de cerca de setenta e nove milhões de euros pagos por RNH em sede de IRS³⁹⁴. Para além deste relatório, não foram divulgados outros dados oficiais recentes sobre o contributo dos RNH para a economia portuguesa.

Carlos Lobo aponta um valor superior a dois mil milhões de euros de receita adicional para o Orçamento de Estado resultante de impostos pagos pelos RNH desde 2019, resultando este valor de uma soma de IVA, IRC, IMT, IMI, AIMI e IRS. Este valor, no

³⁹³ A este respeito, veja-se o ponto 7.2., *supra*, da presente dissertação.

³⁹⁴ GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS. Op. cit., p. 135.

entanto, respeitaria apenas à contribuição para o OE, não incluindo outros elementos, tais como as contribuições para a Segurança Social e a criação de postos de trabalho³⁹⁵.

Em jeito de conclusão, e conforme já analisado acima, a própria UE reconhece a concorrência fiscal como um fenómeno que pode ser benéfico. Esta pode ajudar Estados de pequena e média dimensão, com desvantagens e défices próprias (como sejam a insalubridade e a deficiência de recursos), a dinamizar a sua economia de modo a melhor enfrentarem a concorrência fiscal dos seus países vizinhos. Pode reduzir a carga global de tributação, se usada eficientemente, ajudar os Estados no cumprimento dos seus objetivos na redução do défice e da dívida pública, bem como no cumprimento dos seus objetivos para com a UE em matéria de défice. Quando apoiada num propósito económico e social de atração de determinados profissionais, pode dinamizar setores de atividade.

Por estas razões e sendo a concorrência fiscal “um fenómeno inerente à coexistência de múltiplos sistemas fiscais autónomos”³⁹⁶, a solução mais razoável para lidar com situações de concorrência fiscal prejudicial, em sede de tributação das pessoas singulares, deveria passar por uma abordagem global de regulação, no âmbito da qual se poderia ponderar, a título de exemplo, a imposição de um nível de tributação mínima sobre indivíduos com elevados rendimentos³⁹⁷, uma alternativa semelhante àquela que foi preconizada pelo Pilar II do BEPS relativa à aplicação de uma taxa de tributação mínima sobre multinacionais. Saliente-se que esta medida poderia ser adotada por um consenso global ou através de medidas unilaterais dos Estados³⁹⁸.

Outra alternativa apresentada pelo Observatório Fiscal da UE seria a manutenção da tributação, por parte dos vários Estados, dos indivíduos com elevados rendimentos que hajam transferido a sua residência para outro Estado, mas que tenham sido residentes de longo prazo do Estado de origem³⁹⁹. Este modelo seria um meio-termo entre, por um lado, o sistema de tributação global próprio dos Estados Unidos da América – o qual tributa os

³⁹⁵ LOBO, Carlos. “Residentes não habituais. «O problema da habitação está na oferta»”, *Podcast Explicador – Rádio Observador*, 13 de outubro de 2023, disponível em <https://observador.pt/programas/explicador/regime-de-residentes-nao-habituais-sim-ou-nao/> (acedido em 26 de julho de 2024).

³⁹⁶ SANTOS, António Carlos dos - “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”. Op. cit., p. 163.

³⁹⁷ Sobre as vantagens e desvantagens desta proposta, *vide* EU TAX OBSERVATORY. Op. cit., pp. 76 - 78.

³⁹⁸ *Ibidem*, pp. 85 – 86, sobre a adoção de medidas unilaterais de tributação de indivíduos com elevados rendimentos.

³⁹⁹ *Ibidem*, pp. 79 – 81, para maiores desenvolvimentos sobre esta alternativa.

sujeitos passivos com nacionalidade norte-americana globalmente, independentemente do tempo que tenham vivido nos EUA ou de onde vivam atualmente – e, por outro lado, o sistema tributário adotado pela generalidade dos países – que tributa, apenas, os sujeitos passivos residentes no território dos Estados em questão e, no caso dos não residentes, apenas os rendimentos obtidos naqueles territórios.

Esta solução de meio-termo, auxiliada pela maior facilidade, verificada atualmente, na troca de informações, permitiria que um Estado de origem no qual um indivíduo com elevados rendimentos tenha vivido durante uma quantidade considerável de anos possa continuar a tributar aquele indivíduo, durante um determinado período temporal, aquando da sua transferência para outro Estados, independentemente da sua nacionalidade e com crédito de imposto no montante a pagar no Estado de destino do valor pago no Estado de origem (evitando-se, desta forma, situações de dupla tributação). A duração deste período temporal poderia depender de alguns fatores, como sejam o número de anos em que o indivíduo foi residente no Estado de origem⁴⁰⁰.

Acresce a necessidade de as políticas fiscais de tributação deste grupo especial de indivíduos serem complementadas com o cumprimento das obrigações fiscais por parte das administrações fiscais e o reforço da troca de informações de modo a melhor compreender a origem dos seus rendimentos, as suas conexões com diversos países, entidades e estruturas e a melhor assegurar a resolução de problemas transfronteiriços que poderão ser levantados (relacionados, por exemplo, com CDT's ou com questões de residência)⁴⁰¹.

Note-se, porém, que reconhecemos a dificuldade, cada vez maior, de conciliação e equilíbrio de valores entre, por um lado, a implementação de políticas fiscais atrativas de investimento que contribuam para o desenvolvimento e crescimento económico internacional dos países e, por outro lado, aquilo a que diversos investigadores apelidam de “moralidade fiscal”⁴⁰².

⁴⁰⁰ Os investigadores do Observatório Fiscal da UE baseiam-se numa ideia de que os deveres fiscais de um sujeito passivo para com um Estado “aumentam gradualmente” com o tempo que o indivíduo passou naquele Estado e de que, quanto mais tempo um sujeito passivo reside num Estado, maior terá sido o benefício que ele retirou dos seus bens públicos, serviços, infraestruturas e mercado. EU TAX OBSERVATORY. Op. cit., p. 80.

⁴⁰¹ OCDE - *Taxation and Inequality - OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Op. cit., p. 26.

⁴⁰² OCDE. *Taxation and Inequality - OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, 25 de julho de 2024, p. 12, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-inequality_8dbf9a62-en (acedido em 28 de julho de 2024).

A “moralidade fiscal”, ou a “intrínseca motivação para pagar impostos”⁴⁰³ é entendida, pela OCDE, como um elemento crucial de um sistema tributário, sendo para tal relevante, entre outros fatores, a perceção ou reconhecimento pela comunidade dos impostos como justos e progressivos⁴⁰⁴.

A este respeito, a tributação progressiva das pessoas singulares é um dos mecanismos mais frequentemente utilizado, por diversos países, para assegurar a “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”⁴⁰⁵ e atenuar a desigualdade, assim como a tributação por meio de outros impostos (nos quais se incluem os impostos sobre o consumo) que também afetam, de forma indireta, a distribuição dos rendimentos. Acresce, ainda, como forma de atenuar a desigualdade através do sistema fiscal, a redistribuição de despesa pública⁴⁰⁶, nomeadamente em setores como a educação, a saúde, a Segurança Social e o desemprego.

Esta “moralidade fiscal”, embora com relevo constitucional e fundamental para o sistema tributário dos Estados, é afetada por estas crescentes e variadas políticas fiscais especiais de tributação de indivíduos com elevados rendimentos e destinadas à atração do investimento, originando uma desigualdade de rendimento e riqueza que pode ter consequências sociais e económicas negativas como sejam o maior obstáculo à mobilidade social, a diminuição do bem-estar das populações e (embora este aspeto seja objeto de debate) o enfraquecimento do crescimento económico⁴⁰⁷.

Da mesma forma, também a relação de lealdade e solidariedade entre o Estado e os indivíduos é afetada por gerar uma desconfiança e uma rutura da confiança no Estado enquanto garante da legalidade⁴⁰⁸ e da igualdade, bem como uma quebra na crença do sistema fiscal como um bem público e no pagamento de impostos como um dever cívico⁴⁰⁹.

⁴⁰³ Tradução pessoal, da língua inglesa para a língua portuguesa, da expressão “*intrinsic motivation to pay taxes*”. OCDE - *Taxation and Inequality - OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. *Ibidem*.

⁴⁰⁴ *Ibidem*.

⁴⁰⁵ Cfr. Artigo 103.º, número 1, da CRP.

⁴⁰⁶ OCDE - *Taxation and Inequality - OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Op. cit., p. 10.

⁴⁰⁷ *Ibidem*, p. 12.

⁴⁰⁸ SACCHETTO, Claudio. “Ética e Tributação”, *Direito Tributário Atual*, n.º 20, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2006, p. 12, correspondendo este artigo a uma tradução elaborada por Flávio Rubinstein de “Ética e Fiscalità”, publicada originalmente em *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n.º 1, vol. III, 2006, pp. 3 e ss.

⁴⁰⁹ Para maiores desenvolvimentos sobre as razões subjacentes ao cumprimento de obrigações fiscais, veja-se SÁ, Cristina Isabel Branco de; MARTINS, António. “A moral tributária como determinante do cumprimento fiscal: uma nota sobre as abordagens empíricas”, *Fiscalidade*, n.º 48, 2012, pp. 45-90.

A estes fatores acresce a crescente complexidade do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, decorrente das suas múltiplas exceções, deduções e benefícios⁴¹⁰.

Assim, é também apontada pela OCDE a possibilidade de alteração da típica abordagem de tributar mais favoravelmente os rendimentos de capital por comparação aos rendimentos de trabalho, do alargamento das bases tributáveis e de uma maior neutralidade na tributação dos diversos tipos de rendimentos⁴¹¹, sendo, no entanto, sempre exigível uma análise prévia a qualquer reforma fiscal “dos potenciais compromissos políticos e dos impactos potenciais no crescimento económico”⁴¹², para além do facto de a procura de soluções mais justas e coerentes com o atual panorama fiscal internacional dever sempre passar por um entendimento e uma regulação internacional, conforme já mencionado *supra*.

8.3. O novo incentivo fiscal à investigação científica e inovação

Acompanhado pelo fim do RNH, o Governo português decidiu substituir este regime por um novo incentivo fiscal, em muitos aspetos semelhante ao RNH, mas destinado à investigação científica e inovação.

Este novo incentivo encontra-se, atualmente, previsto no artigo 58.º-A do EBF e, tal como sucedia com o regime RNH, também é aplicável a pessoas singulares que se tornem fiscalmente residentes em Portugal, nos termos do artigo 16.º, números 1 e 2, do CIRS, a partir de 01 de janeiro de 2024, e que não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano em que se tornem fiscalmente residentes em Portugal⁴¹³.

A principal diferença entre estes dois regimes aqui em discussão prende-se com o facto de o novo incentivo fiscal se aplicar a um grupo significativamente mais restrito de profissões na área da inovação e da investigação científica, nas quais se incluem, a título de exemplo, a “docência no ensino superior e investigação científica”, “postos de trabalho e membros de órgãos sociais em entidades reconhecidas como centros de tecnologia e

⁴¹⁰ FERREIRA, Rogério M. Fernandes. “O Planeamento Fiscal na Origem da Crise Económica Global: Campo Imune às Perspetivas Fiscais?”, *Ética Fiscal* (coord. Manuel Pires), Universidade Lusíada Editora, Lisboa, 2011, p. 129.

⁴¹¹ *Ibidem*, p. 27.

⁴¹² Tradução pessoal, da língua inglesa para a língua portuguesa, da expressão “*potential policy trade-offs and potential impacts on economic growth*”. *Ibidem*.

⁴¹³ V. Artigo 58.º-A, número 1, do EBF.

inovação”, “postos de trabalho e membros de órgãos sociais em entidades certificadas como *startups*” e “profissões altamente qualificadas”⁴¹⁴.

Este novo regime não é, porém, aplicável a sujeitos passivos que beneficiem ou tenham beneficiado do regime do RNH ou que tenham optado pela tributação de acordo com as regras aplicáveis aos ex-residentes previstas no âmbito do artigo 12.º-A do CIRS⁴¹⁵ e só pode ser utilizado uma vez pelo mesmo contribuinte⁴¹⁶.

Tal como o RNH, este regime prevê a tributação, em sede de IRS, à taxa especial de 20% dos rendimentos decorrentes de trabalho dependente (categoria A) e independente (categoria B), resultantes das atividades expressamente indicadas nas várias alíneas do número 1 do artigo 58.º-A do EBF, rendimentos estes que serão sujeitos à taxa de retenção na fonte de 20%. Os beneficiários deste regime poderão ainda usufruir de uma isenção sobre os rendimentos das categorias A, B, E, F e G obtidos no estrangeiro, embora obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa de imposto a aplicar aos restantes rendimentos⁴¹⁷⁴¹⁸, independentemente de estes rendimentos serem ou não tributados no Estado da fonte. Os rendimentos da categoria H (pensões) são tributados de acordo com as regras gerais e sujeitos às taxas gerais de IRS. Não são aplicáveis quaisquer isenções em sede de contribuições para a Segurança Social.

A sua duração é idêntica à do RNH, *i.e.* 10 anos consecutivos, contados a partir do ano de inscrição do sujeito passivo beneficiário como residente em território português⁴¹⁹, prazo este que não se suspende, pelo que, alterando o sujeito passivo o seu estatuto fiscal para não residente, o prazo de 10 anos continuará a correr e aquele poderá, voltar a usufruir do mesmo desde que se torne novamente residente fiscal em Portugal, volte ou continue a obter rendimentos decorrentes das atividades previstas no número 1 do artigo 58.º-A do EBF e o prazo dos 10 anos ainda esteja a correr⁴²⁰.

A inscrição já não funciona, somente perante a AT, mas, também, perante outras entidades, nomeadamente a FCT, I.P., a AICEP, E.P.E, o IAPMEI, I.P., a Agência

⁴¹⁴ Este elenco de atividades encontra-se previsto nas várias alíneas do número 1 do artigo 58.º-A do EBF.

⁴¹⁵ V. Artigo 58.º-A/10 do EBF.

⁴¹⁶ V. Artigo 58.º-A/12 do EBF.

⁴¹⁷ Cfr. Artigos 58.º-A/2 do EBF, 81.º/4, 99.º/8 e 101.º/1 d) do CIRS.

⁴¹⁸ Sem prejuízo da possibilidade de aplicação da taxa agravada de 35% caso os beneficiários deste novo incentivo obtenham rendimentos pagos ou colocados à disposição por entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, nos termos do número 5 do artigo 81.º do CIRS.

⁴¹⁹ Cfr. Artigo 58.º-A/2 do EBF.

⁴²⁰ Cfr. Artigo 58.º-A/5 do EBF.

Nacional de Inovação, S.A., da Startup Portugal e das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, consoante o tipo de atividade em questão⁴²¹, as quais deverão comunicar os respetos dados à AT.

Os prazos e o procedimento de inscrição dos sujeitos passivos perante estas entidades serão regulados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da economia e da ciência e do ensino superior, a qual, até à presente data, ainda não foi publicada, porém, os contribuintes que obtêm rendimentos decorrentes de uma profissão altamente qualificada poderão já efetuar a sua inscrição junto da AT através do mecanismo que se encontra disponível no âmbito da norma transitória aplicável aos beneficiários do regime RNH.

Contrariamente ao regime do RNH, a inscrição para efeitos de benefício deste novo incentivo pode ser feita fora do prazo que vier a ser estabelecido no âmbito da portaria *supra* referida, produzindo a tributação (de acordo com este novo incentivo) efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada e vigorando pelo remanescente período de 10 anos do regime, contados desde o ano em que o sujeito passivo beneficiário se tornou fiscalmente residente em território português⁴²². Durante a vigência do RNH, tal possibilidade só foi concedida através do recurso à via judicial⁴²³.

Note-se que existem, ainda, aspetos que terão de ser esclarecidos futuramente (porventura, através da(s) portaria(s) que venha a regular este novo incentivo fiscal) respeitantes, nomeadamente, ao tipo de postos de trabalho que são elegíveis para benefício deste regime. A título de exemplo, o 58.º-A do EBF, na alínea f) do seu número 1, estabelece a possibilidade de aplicação deste incentivo aos “*postos de trabalho e*

⁴²¹ V. Artigo 58.º-A/6 do EBF.

⁴²² V. Artigo 58.º-A/7 do EBF.

⁴²³ A título de exemplo, vejam-se as decisões proferidas pelo CAAD em 15 de dezembro de 2021, no âmbito do processo n.º 777/2020-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=777%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5951 (acedido em 26 de julho de 2024); em 24 de setembro de 2021, relativa ao processo n.º 188/2020-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=5647 (acedido em 26 de julho de 2024); e em 17 de março de 2023, em sede do processo n.º 664/2022-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPageSize=25&listPage=1&id=7034> (acedido em 26 de julho de 2024). Recentemente, os tribunais judiciais superiores vieram admitir, pela primeira vez, o direito dos contribuintes de efetuarem a sua inscrição como RNH fora do prazo previsto no antigo artigo 16.º, número 10, do CIRS, através da decisão proferida pelo STA, em 29 de maio de 2024, no âmbito do processo n.º 0842/23.9BESNT, disponível em https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ea32ea1a3e2f3ad480258b42005558a7?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,RNH&trk=feed_main-feed-card_feed-article-content (acedido em 26 de julho de 2024).

membros de órgãos sociais em entidades certificadas como startups (...)” mas sem indicar quais os trabalhadores de *startups* é que estarão abrangidos por este regime e se existem áreas de trabalho concretas que serão abrangidas pelo seu âmbito de aplicação.

Será, igualmente, necessário esclarecer quais serão os postos de trabalho qualificados reconhecidos pela AICEP ou pelo IAPMEI como relevantes para a economia nacional, mencionados na alínea d) do número 1 do artigo 58.º-A do EBF como elegíveis a este incentivo, bem como o procedimento a adotar para este reconhecimento (se será feito individualmente, para cada caso concreto, ou se funcionará, por exemplo, através de uma emissão de uma lista de todos os postos de trabalho abrangidos).

Apesar de se tratar um regime que oferece aos seus beneficiários vantagens fiscais consideráveis, a sua maior complexidade na inscrição poderá levar a uma maior burocracia e a dificuldades na aplicação do regime, pelo que as portarias deveriam regular todo este procedimento com simplicidade e transparência.

Apesar de diferente, em alguns aspetos, do RNH, e do âmbito de aplicação mais restrito, a sua criação e implementação revela que regimes como o RNH são um fenómeno mais amplo e global do que pareceria resultar de uma simples análise das características e especificidades do RNH pois, não só é um regime inspirado ou, até, posteriormente, replicado noutros países, como também tem precedentes e sucessores, sendo a atribuição de regimes fiscais especiais em sede de tributação de pessoas singulares um fenómeno que não se iniciou com o RNH nem terminará com o mesmo.

Conclusão

Esta dissertação teve como principal objetivo o enquadramento de regimes especiais de tributação das pessoas singulares no plano internacional da concorrência fiscal, tomando como modelo o regime paradigmático português do Residente Não Habitual. Para tal, foi feita uma análise dos objetivos a ele subjacentes, o contexto económico e os objetivos subjacentes à sua criação e as suas principais características e divergências face ao regime geral de tributação dos residentes em território português.

Não pretendendo dar um contexto fechado a este tema e procurando começar a enquadrá-lo num plano internacional, foi, de seguida, feita uma breve análise de vários regimes semelhantes ao objeto da presente dissertação – o regime RNH – em sede de direito comparado, o que nos parece ter permitido compreender melhor este regime como um fenómeno internacional, com antecedentes, sucessores e equivalentes no plano do direito comparado, por oposição a uma mera política fiscal interna.

Depois de trazer este regime, do direito interno português, para um plano mais internacional, fizemos uma breve análise do entendimento existente, no seio da UE e da OCDE, relativamente ao fenómeno da concorrência fiscal e, especificamente, do que é que se poderá entender como uma prática de concorrência fiscal prejudicial, procurando, de seguida, situar o RNH nesta discussão. Esta última tarefa, longe de ser fácil, revelou tratar-se de uma questão mais complexa e atual do que uma mera análise de requisitos e pressupostos estabelecidos pela OCDE ou pelas instâncias europeias do que se possa entender como uma prática concorrencial prejudicial, visto que, pese embora consideremos que o RNH (à semelhança de outros países a ele semelhantes) se enquadraria neste conceito, esta discussão envolve o debate de todo um conjunto de questões atuais que tocam, igualmente, no plano político, migratório e, até, ético.

Foi esta a dificuldade e complexidade que nos levou, ainda, à breve abordagem de um fenómeno migratório, potenciado e acentuado nos últimos anos, designadamente, pela globalização e pelas liberdades de circulação de pessoas e de capitais estabelecida nos Tratados Europeus, e caracterizado pela maior mobilidade internacional de indivíduos que poderão ser classificados de diversas formas, onde de inclui a designação de *high-net-worth individuals* (HNWI's), indivíduos estes que se encontrem na posse de um leque de rendimentos e recursos elevados comparativamente a outros grupos de migrantes, com uma mobilidade internacional facilitada e que maximizam as suas oportunidades fiscais,

respondendo aos estímulos apresentados pelos Estados consubstanciados em regimes fiscais mais favoráveis, destacando-se, estes indivíduos, como uma mais-valia para os seus países de destino pelas contribuições económicas ou intelectuais que os mesmos representam, por oposição à migração laboral que caracteriza o grupo maioritário de migrantes.

Foi, igualmente, analisado o presente deste regime, mais concretamente, a sua revogação e os motivos que lhe estiveram subjacentes, bem como uma análise dos mesmos, o que implicou mais um salto do plano estritamente fiscal para um plano político, económico e, mais especificamente, habitacional.

A presente dissertação terminou com a análise do novo incentivo fiscal à investigação científica e inovação, previsto na Lei que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2024, o qual apresenta diversas semelhanças com o RNH e revela que este último assenta num plano político, sociológico e económico (e não meramente fiscal) que se continuará a replicar, em Portugal e noutros países, em regimes especiais de tributação de pessoas singulares.

Regimes estes que apresentam numerosas vantagens para os Estados que os implementam, desde a obtenção de receita fiscal à atração de profissionais qualificados e à dinamização de vários setores de atividade, permitindo-lhes, ainda, fazer face à concorrência fiscal praticada por outros países, cenário este que se propagou e se acentua cada vez mais no plano internacional, sendo impossível escapar-lhe.

Por isso, um maior entendimento e a adoção de uma abordagem regulatória deste tipo de regimes seria fundamental e urgente, à medida que a discussão sobre os *high-net-worth individuals* e sobre a tributação ética aumenta. Acreditamos que este é um tema que trará, futuramente, numerosas discussões entre investigadores e fiscalistas e que, não só o seu enquadramento no âmbito do tema da concorrência fiscal prejudicial deveria ser debatido (o que não tem sucedido em sede de tributação das pessoas singulares com a mesma intensidade com que se tem verificado no âmbito de outros impostos), como também deveria a abordagem regulatória passar por tentar mitigar os seus efeitos visto dadas as consequências significativas que tem para a erosão das bases tributárias dos Estados.

Bibliografia

Doutrina

ALMEIDA, João Nogueira de. “Política de Concorrência, Auxílios de Estado e Direitos dos Consumidores”, *Estudos de Direito do Consumidor*, n.º 14, 2018, pp. 95 – 112.

ALONSO, Luis Enrique; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Carlos Jesús (orgs.). *La Financiarización de las Relaciones Salariales. Una Perspectiva Internacional*, Madrid, Los Libros de la Catarata, 2012.

AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. “O regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e a sua comparação com outros países”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 9, n.º 1, 2016, pp. 127 – 153.

AMORIM, José de Campos. “A Vantagem Comparativa do Regime Fiscal do Residente Não Habitual em Portugal”, *Dos Algarves: a Multidisciplinary e-Journal*, 31, 1-14, 2017, pp. 1 – 13.

ANTUNES, Francisco Vaz. “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português”, *Estudos de Direito Fiscal – Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 61 – 186.

AYELET SHACHAR; RAN HIRSCHL. “On Citizenship, States, and Markets”, *The Journal of Political Philosophy*, volume 22, número 2, 2014, pp. 231–257.

AZEVEDO, Patrícia Anjos. “A Determinação das Competências Tributárias Entre os Estados: Análise do Critério da Residência”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 28, 2017, pp. 97 – 145.

BENSON, Michaela; O'REILLY, Karen. “Migration and the search for a better way of life: a critical exploration of lifestyle migration”, *The Sociological Review*, 57(4), 2009, pp. 608 – 625.

BORGES, Ricardo Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de. “O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais”, *Fiscalidade*, n.º 40, outubro – dezembro 2009, pp. 5 – 57.

CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999.

CATARINO, João Ricardo. "Perspetivas de Evolução da Política Fiscal – Alguns Aspetos", *Fiscalidade*, n.º 35, 2010, pp. 13-27.

CIDEEFF. *Jurisprudência Portuguesa de Direito da Concorrência* - Capítulo 6: Jurisprudência sobre auxílios de Estado (coord. António Carlos dos Santos), disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/Projeto_4_grupo_III/Jurisprudencia_concorrncia_portuguesa_base_de_dados.pdf.pdf (acedido em 25 de julho de 2024).

CROUCHER, Sheila, "Privileged Mobility in an Age of Globality", *Societies*, 2(4):1-13, 2012, pp. 1 – 13.

COSTA, Miguel João Almeida. "A Fraude Fiscal Como Crime de Aptidão. Faturas Falsas e Concurso de Infrações", in *Corporate Governance em Portugal – O CIRE Revisitado – Prestação de Contas e o Reg. Esp. de Invalidez das Deliberações Previstas no Art. 69.º do CSC – A Fraude Fiscal Como Crime de Aptidão*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 185 – 254.

COSTA, Paulo Nogueira; MACHADO, E.M. Jónatas. *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009.

COURINHA, Gustavo Lopes. *A Residência no Direito Internacional Fiscal – do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra, Almedina, 2015.

CRUZ, José Neves. "A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação", *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, A. 11, 2014, pp. 127-157.

DEVORETZ, Don J.; IRASTORZA, Nahikari. "Economic Theories of Citizenship?", *Discussion Paper Series*, IZA Institute of Labor Economics, janeiro, 2017, pp. 1 – 21.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2017.

EPSTEIN, Gerald A. (org.). *Financialization and The World Economy*, Cheltenham, Camberley, Northampton, MA: Edward Elgar Publishing, 2005.

ESTEVES, Mariana Medeiros. "Os Auxílios de Estado sob a Forma Fiscal e o Combate da Concorrência Fiscal Prejudicial na União Europeia", *Revista de Concorrência e Regulação*, - A. 7, n.º 27-28, julho - dezembro de 2016, pp. 239-264.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício. *Os Não Residentes Temporários e os Não Habituais*, outubro de 2009, disponível em https://www.plmj.com/xms/files/v1/newsletters/2009/Outubro/Os_nao_residentes_temporarios_e_nao_habituais.pdf (acedido em 25 de julho de 2024).

FERREIRA, Rogério M. Fernandes. “O Planeamento Fiscal na Origem da Crise Económica Global: Campo Imune às Perspetivas Fiscais?”, *Ética Fiscal* (coord. Manuel Pires), Universidade Lusíada Editora, Lisboa, 2011, pp. 123 – 133.

GAMEIRO, António, “A Soberania e a Concorrência Fiscal Prejudicial na União Europeia”, in *ULP Law Review / Revista de Direito da ULP*, 2022, pp. 70 – 84.

GASPAR, SOFIA; AMPUDIA DE HARO, FERNANDO. “Visados dorados para inversores en España y Portugal: residencia a cambio de dinero”, *Arbor Ciencia, Pensamiento y Cultura*, volume 195, número 791, 2019, pp. 1 – 15.

GASPAR, Sofia; AMPUDIA DE HARO, Fernando. “Racionalidade Política Neoliberal e Regime Fiscal: o Caso dos Residentes Não Habituais”, *Revista Crítica de Ciências Sociais*, número 125 | 2021, 30 de setembro de 2021, Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, pp. 5 – 28.

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

GOMES, Nuno Sá. “A Criminalização das Infrações Tributárias”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 392, outubro-dezembro de 1998.

HAUCAP, Justus; SCHWALDE, Ulrich. “Economic Principles of State Aid Control”, *DICE Discussion Papers*, n.º 17, Heinrich Heine University Düsseldorf, Düsseldorf Institute for Competition Economics (DICE), 2011.

LIEBMAN, Howard M. “The EU Code of Conduct vs. The Prohibition Against «State Aid»”, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa: Fisco, 2003, pp. 119 – 152.

LOUSA, Maria dos Prazeres. “Algumas Considerações Sobre o Novo Regime Fiscal dos «Residentes» Não Habituais”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, volume V, 1.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 687-699.

MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF n.º 6, Coimbra, Almedina, 2006.

MENDES, Luís. “Gentrificação turística em Lisboa: neoliberalismo, financeirização e urbanismo austeritário em tempos de pós-crise capitalista 2008-2009”, *Cadernos Metrópole*, vol. 19, n.º 39, 2017, pp. 479-512.

MCLURE, Charles E. Jr. “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty”, *Bulletin for International Taxation*, n.º 8, vol. 55, 2001, p. 328-341.

MORAIS, Rui Duarte. “Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Vol. III, dezembro 2006, Lisboa, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2006/ano-66-vol-iii-dez-2006/doutrina/rui-duarte-morais-paraissos-fiscais-e-regimes-fiscais-privilegiados/> (acedido em 25 de julho de 2024).

MORAIS, Rui Duarte. *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2008.

NABAIS, Casalta. *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021.

PALMA, Clotilde Celorico. “A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 403, julho-setembro de 2001, pp.147-171.

PALMA, Clotilde Celorico. “O Controlo da Concorrência Fiscal Prejudicial na União Europeia”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 127 – 151.

PEREIRA, M. “Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 390, abril-junho 1998, Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos, pp. 207 – 209.

PEREIRA, Paula Rosado. *Manual de IRS*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

PIRES, Manuel. *Direito Fiscal, Apontamentos*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2008.

PIRES, Rita Calçada. *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2018.

PRETO, António; POMBO, Hélder. *Código Fiscal do Investimento. Última Atualização: Lei N.º 2/2020, de 31 de março*, CIT – Centro de Investigação Tributária, Instituto Superior de Gestão, 2022, disponível em <https://www.isg.pt/wp->

<content/uploads/2022/04/Codigo-Fiscal-Investimento-0001-Versao-Final-3.pdf> (acedido em 27 de julho de 2024).

RODRIGUES, João; SANTOS, Ana Cordeiro; TELES, Nuno. *A Financeirização do Capitalismo em Portugal*, Lisboa, Actual Editora, 2016.

RODRIGUES, Paulo M.M; LOURENÇO, Rita Fradique; VILARES, Hugo de Almeida. *A Crise da Habitação nas Grandes Cidades – Uma Análise*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 27 de julho de 2023, disponível em <https://ffms.pt/pt-pt/estudos/policy-papers/crise-da-habitacao-nas-grandes-cidades-uma-analise> (acedido em 26 de julho de 2024).

RODRIGUES, Paulo M.M (coord.). *O Mercado Imobiliário em Portugal – Preços, rendas, turismo e acessibilidade*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, fevereiro de 2024, disponível em <https://ffms.pt/pt-pt/estudos/estudos/o-mercado-imobiliario-em-portugal> (acedido em 26 de julho de 2024).

RODRÍGUEZ, J., “Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 377, 2014, pp. 5 – 56.

SÁ, Cristina Isabel Branco de; MARTINS, António. “A moral tributária como determinante do cumprimento fiscal: uma nota sobre as abordagens empíricas”, *Fiscalidade*, n.º 48, 2012, pp. 45-90.

SACCHETTO, Claudio. “Ética e Tributação”, *Direito Tributário Atual*, n.º 20, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2006, pp. 7 – 14 (tradução elaborada por Flávio Rubinstein de “Ética e Fiscalitã”, publicada originalmente em *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, nº 1, vol. III, 2006, pp. 3 e ss.).

SANCHES, J.L. Saldanha. *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português*, Comunitário e Internacional, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. “A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, julho - setembro de 1999, Lisboa, pp. 9 – 36.

SANTOS, António Carlos dos. “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa: Fisco, 2003, pp. 153-190.

SANTOS, António Carlos dos. “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto”, *Fiscalidade*, n.º 38, Lisboa, abril – junho de 2009, pp. 61 – 100.

SCHNAPPER, D., & DAVIS, D.L. "From the Nation-State to the Transnational World: On the Meaning and Usefulness of Diaspora as a Concept." *Diaspora: A Journal of Transnational Studies*, vol. 8 n.º 3, 1999, pp. 225-254.

SHUVAL, Judith T. “Diaspora Migration: Definitional Ambiguities and a Theoretical Paradigm”, *International Migration*, n.º 38 (5), pp. 41 – 56.

TRAUTVETTER, Christoph; WINKLER, Eric. *Competing For The Rich – Tax Exemptions and Special Schemes For The Rich*, The Greens/EFA in the European Parliament, 2019, disponível em <http://extranet.greens-efa-service.eu/public/media/file/1/5920> (acedido em 25 de julho de 2024).

VANISTENDAEL, Frans. “How Does Tax Relate to Competition in the EU?”, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa: Fisco, 2003, pp. 15 – 26.

XU, Xin, EL-ASHRAM, Ahmed; GOLD, Judith, “Too Much of a Good Thing? Prudent Management of Inflows under Economic Citizenship Programs”, *IMF Working Paper*, International Monetary Fund, 2015.

Teses e projetos académicos

CANO, Ester Millán. *Régimen Especial de los Trabajadores Desplazados a Territorio Español*, Projeto Final de Licenciatura, Faculdade de Ciências Sociais e Jurídicas da Universidade de Elche Miguel Hernández, Curso Académico 2015/2016.

MESQUITA, Raquel. *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2014

SILVA, Alexandra Oliveira Pinho. *A Tributação dos Residentes Não Habituais – O Caso Português*, Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Documentos internacionais

EU TAX OBSERVATORY. *Global Tax Evasion – Report 2024*, disponível em <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/> (acedido em 25 de julho de 2024).

COMISSÃO EUROPEIA. Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, n.º 98/C 384/03, publicado no Jornal Oficial, Série C, de 10 de dezembro de 1998, disponível em https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.1998.384.01.0003.01.POR&toc=OJ%3AC%3A1998%3A384%3ATOC (acedido em 26 de julho de 2024).

COMISSÃO EUROPEIA. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – “A Política Fiscal da União Europeia: Prioridades para os Próximos Anos”, publicada na Série C, com o número 2001/C 284/03, Jornal Oficial das Comunidades Europeias, 10 de outubro de 2001, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52001DC0260> (acedido em 26 de julho de 2024).

CONSELHO DA UE. Conclusões do Conselho sobre o Código de Conduta (Fiscalidade das Empresas), de 08 de março de 2016, disponível em <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2016/03/08/ecofin-conclusions-code-conduct-business-taxation/> (acedido em 27 de julho de 2024).

CONSELHO DA UE. Relatórios referentes ao Grupo do Código de Conduta, disponíveis em <https://www.consilium.europa.eu/pt/documents-publications/public-register/ccg-reports/> (acedido em 26 de julho de 2024).

CONSELHO DA UE. Resolução, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, disponível em [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31998Y0106\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31998Y0106(01)) (acedido em 26 de julho de 2024).

GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS. *Os Benefícios Fiscais em Portugal – conceitos, metodologia e prática*, maio de 2019, p. 12, disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=estudo-dos-beneficios-fiscais-em-portugal> (acedido em 27 de julho de 2024).

OCDE. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, 18 de maio de 1998, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (acedido em 24 de julho de 2024).

OCDE. *Taxation and Inequality - OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, 25 de julho de 2024, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-inequality_8dbf9a62-en (acedido em 28 de julho de 2024).

PARLAMENTO EUROPEU. “Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades”, Fichas temáticas sobre a União Europeia, maio de 2024, disponível em <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/80/fiscalidade-direta-tributacao-das-pessoas-singulares-e-das-sociedades> (acedido em 28 de julho de 2024).

TAX FOUNDATION. *International Tax Competitiveness Index 2023*, 18 de outubro de 2023, disponível em <https://taxfoundation.org/research/all/global/2023-international-tax-competitiveness-index/> (acedido em 26 de julho de 2024).

Jurisprudência

CAAD. Decisão proferida em 15 de dezembro de 2021, no âmbito do processo n.º 777/2020-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=777%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5951 (acedido em 26 de julho de 2024).

CAAD. Decisão proferida em 24 de setembro de 2021, relativa ao processo n.º 188/2020-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=5647 (acedido em 26 de julho de 2024).

CAAD. Decisão proferida em 17 de março de 2023, em sede do processo n.º 664/2022-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=25&listPage=1&id=7034> (acedido em 26 de julho de 2024).

InfoCuria Jurisprudência. Acórdão do Tribunal de Justiça, proferido em 02 de julho de 1974 no âmbito do processo n.º C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, disponível em

<https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-173/73> (acedido em 10 de agosto de 2024).

STA. Decisão proferida em 29 de maio de 2024, no âmbito do processo n.º 0842/23.9BESNT, disponível em https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ea32ea1a3e2f3ad480258b42005558a7?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,RNH&trk=feed_main-feed-card_feed-article-content (acedido em 26 de julho de 2024).

Sites

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. *IRS Regime Fiscal para o Residente Não Habitual – Regime fiscal e anexo L do IRS*, 2017, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf (acedido em 27 de julho de 2024).

AUSTRALIAN GOVERNMENT – AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *About the R&D program*, 21 de maio de 2024, disponível em <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/income-deductions-and-concessions/incentives-and-concessions/research-and-development-tax-incentive-and-concessions/research-and-development-tax-incentive/about-the-r-d-program> (acedido em 24 de julho de 2024).

AUSTRALIAN GOVERNMENT – DEPARTMENT OF INDUSTRY, SCIENCE AND RESOURCES. *R&D Tax Incentive at a glance*, disponível em https://business.gov.au/-/media/grants-and-programs/rdti/rdti-at-a-glance-pdf.pdf?sc_lang=en&hash=D23E6698D55775FE3C6252AA0297502E (acedido em 24 de julho de 2024).

AUSTRALIAN GOVERNMENT. *Overview of the R&D Tax Incentive*, 16 de abril de 2014, disponível em <https://business.gov.au/grants-and-programs/research-and-development-tax-incentive/overview-of-rd-tax-incentive> (acedido em 24 de julho de 2024).

BOSCHMAN, Maxim. “Coming to the Netherlands – Favorable Tax Regime for Expats”, *Integra International*, 22 de novembro de 2023, disponível em: <https://www.integra-international.net/coming-to-the-netherlands-favorable-tax-regime-for-expats/> (acedido em 24 de julho de 2024).

DELOITTE. *Previous/New Regime*, fevereiro de 2022, disponível em <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/TaxAlerts/TaxAlertsJP/Comparison%20old-new%20expat%20regime.pdf> (acedido em 23 de julho de 2024).

ELITAX. *The Impatriates Tax Regime in France*, disponível em <https://www.elitax.com/the-impatriates-tax-regime-in-france/> (acedido em 25 de julho de 2024).

EXPATAX. *The 30% ruling in 2024 – what has changed?*, 29 de dezembro de 2023, disponível em: <https://expatax.nl/the-30-ruling-in-2024-what-has-changed/> (acedido em 23 de julho de 2024).

GILBERT + TOBIN LAW, *Guide for Foreign Investors to Taxation in Australia*, 2021, disponível em <https://www.gtlaw.com.au/knowledge/doing-business-australia/simple-guide-australian-tax-system> (acedido em 27 de julho de 2024).

GLOBAL COMPLIANCE NEWS. *Luxembourg: Incentive scheme for hiring highly skilled employees – an update of the regime*, 20 de janeiro de 2021, disponível em <https://www.globalcompliancencews.com/2021/01/20/luxembourg-incentive-scheme-for-hiring-highly-skilled-employees-an-update-of-the-regime18122020/> (acedido em 23 de julho de 2024).

GOVERNMENT OF THE NETHERLANDS. *Expat tax break to be shortened*, disponível em <https://www.government.nl/topics/income-tax/shortening-30-percent-ruling> (acedido em 23 de julho de 2024).

HARMAN, ROSS. *A guide to foreigner flat rate taxation*, 29 de novembro de 2023, disponível em <https://www.linkedin.com/pulse/guide-foreign-flat-rate-taxation-ross-harman-lorlc/> (acedido em 24 de julho de 2024).

I AMSTERDAM. *30% tax ruling in the Netherlands*, 30 de janeiro de 2024, disponível em: <https://www.iamsterdam.com/en/live-work-study/living/official-procedures/30-tax-ruling> (acedido em 23 de julho de 2024).

KPMG. *South Korea – Update on Applying Flat Tax Rate for Foreign Workers*, 27 de março de 2023, disponível em <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/03/flash-alert-2023-064.html> (acedido em 24 de julho de 2024).

KPMG. *Special Tax Regimes in Greece – Greece, an Attractive Tax Destination*, março de 2023, disponível em <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/gr/pdf/2023/03/gr-special-tax-regimes-2023.pdf> (acedido em 22 de julho de 2024).

KPMG. *Lump-Sum Taxation – An Interesting Alternative*, novembro de 2023, disponível em <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/lump-sum-taxation.pdf> (acedido em 23 de julho de 2024).

GREEK RESIDENCY. *Tax Exemption for High Net Worth Individuals*, disponível em <https://greekresidency.com/greek-tax-residency/tax-exemption-for-high-net-worth-individuals/> (acedido em 22 de julho de 2024).

LBDO GLOBAL. *Denmark offers a special tax regime to highly paid inbound expatriates and researchers recruited from abroad*, junho de 2022, disponível em <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/ges-news/june-2022-issue/denmark-denmark-offers-a-special-tax-regime-to-highly-paid-inbound-expatriates-and-researchers-rec> (acedido em 23 de julho de 2024).

LINDEMANLAW. *Swiss Lump-Sum Taxation*, 04 de abril de 2023, disponível em: <https://lindemannlaw.ch/lump-sum-taxation/> (acedido em 23 de julho de 2024).

LUXTODAY. *Impatriate tax regime in Luxembourg*, 22 de julho de 2024, disponível em <https://luxtoday.lu/en/knowledge/how-to-save-on-taxes-as-a-foreign-worker-in-luxembourg> (acedido em 23 de julho de 2024).

MGIWORLDWIDE. *Highly paid expatriates and researchers benefit from a special tax regime in Denmark*, 16 de março de 2022, disponível em <https://www.mgiworld.com/resource/highly-paid-expatriates-and-researchers-benefit-from-a-special-tax-regime-in-denmark.html> (acedido em 23 de julho de 2024).

NEOTAX. *Reform of the special tax regime for foreigners working temporarily in Belgium*, 28 de junho de 2023, disponível em <https://neotax.eu/en/blog/reform-of-the-special-tax-regime-for-foreigners-working-temporarily-in-belgium> (acedido em 23 de julho de 2024).

OECD. *Switzerland – Information on residency for tax purposes*, disponível em <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Switzerland-Residency.pdf> (acedido a 27 de julho de 2024).

OWEN-JONES, Jemima. “Expatriate Tax Break Guide: Netherlands New 30/20/10 Ruling”, *Deel*, 08 de julho de 2024, disponível em <https://www.deel.com/blog/netherlands-new-30-20-10-ruling> (acedido em 23 de julho de 2024).

PWC. *Belgium – Individual – Significant developments*, 12 de março de 2024, disponível em <https://taxsummaries.pwc.com/belgium/individual/significant-developments> (acedido em 27 de julho de 2024).

PWC. *Korea, Republic of: Individual - Income determination*, 17 de julho de 2024, disponível em <https://taxsummaries.pwc.com/republic-of-korea/individual/income-determination> (acedido em 24 de julho de 2024).

PWC. *R&D Tax Incentive*, disponível em <https://www.pwc.com.au/research-and-development-gov-incentives/research-and-development-tax-incentive.html> (acedido em 24 de julho de 2024).

SEF. Mapas estatísticos de autorizações de residência para atividade de investimento, relativos aos anos de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, disponíveis em <https://www.sef.pt/pt/pages/conteudo-detalle.aspx?nID=93> (acedido em 26 de julho de 2024).

SKAT.DK. *Tax scheme for researchers*, disponível em <https://skat.dk/en-us/businesses/employees-and-pay/non-danish-labour/tax-scheme-for-researchers> (acedido em 23 de julho de 2024).

SWISSINFO.CH. *Cantons battle to save rich tax*, 18 de maio de 2011, disponível em <https://www.swissinfo.ch/eng/swiss-politics/cantons-battle-to-save-rich-tax/30261256> (acedido em 24 de julho de 2024).

SWISSINFO.CH. *Voters retain tax perks for rich foreigners*, 11 de dezembro de 2014, disponível em <https://www.swissinfo.ch/eng/politics/voters-retain-tax-perks-for-rich-foreigners/41135066> (acedido em 24 de julho de 2024).

THORNTON, Grant. *Lump-Sum Taxation Regime for Individuals in Switzerland*, 01 de janeiro de 2019, disponível em <https://www.grantthornton.ch/en/insights/lump-sum-taxation-regime/> (acedido em 24 de julho de 2024).

THORNTON, Grant. *Expatriate tax – Belgium*, 30 de setembro de 2023, disponível em <https://www.granthornton.global/en/insights/articles/expatriate-tax-Belgium/> (acedido em 23 de julho de 2024).

VANDELANOTTE. *The end of the old expat status*, 05 de dezembro de 2023, disponível em <https://www.vandelanotte.be/en/news/the-end-of-the-old-expat-status> (acedido em 23 de julho de 2024).

VARELAS, Panayiotis; GAVRA, Katerina, “Greece welcomes high net worth individuals”, *Moore Greece*, 09 de abril de 2020, disponível em <https://www.moore-greece.gr/> (acedido em 27 de julho de 2024).

Notícias

DIÁRIO IMOBILIÁRIO. “Fim do programa «Residentes Não Habituais» - consultora internacional toma posição”, 13 de outubro de 2023, disponível em <https://www.diarioimobiliario.pt/Fim-do-programa-Residentes-Nao-Habituais-consultora-internacional-toma-posicao> (acedido em 26 de julho de 2024).

EXPRESSO IMOBILIÁRIO. “O fim do regime de RNH é uma medida populista, que se toma sem olhar para os prós e contras mas somente para o impacto na opinião pública, 30 de novembro de 2023”, disponível em <https://expresso.pt/podcasts/expresso-imobiliario/2023-11-30-O-fim-do-regime-de-RNH-e-uma-medida-populista-que-se-toma-sem-olhar-para-os-pros-e-contras-mas-somente-para-o-impacto-na-opinia-publica-376ea9cd> (acedido em 26 de julho de 2024).

JORNAL DE NEGÓCIOS. “IGF pede mais controlo para o regime fiscal dos residentes não habituais”, de 24 de janeiro de 2019, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/igf-pede-mais-controlo-para-o-regime-fiscal-dos-residentes-nao-habituais> (acedido em 25 de julho de 2024).

LUSA, “Franceses chamam a Portugal «eldorado fiscal»”, *Jornal de Negócios*, 07 de abril de 2019, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/franceses-chamam-a-portugal-eldorado-fiscal> (acedido em 23 de julho de 2024).

MENDES, José. “O erro do fim do Regime dos Residentes Não Habituais”, *Diário de Notícias*, 05 de novembro de 2023, disponível em <https://www.dn->

pt.cdn.ampproject.org/c/s/www.dn.pt/opiniao/amp/o-erro-do-fim-do-regime-dos-residentes-nao-habituais-17283456.html (acedido em 10 de agosto de 2024).

RATO, João Moreira. “Há muito mais no Residente Não Habitual do que pensionistas”, *Expresso*, 14 de novembro de 2023, disponível em <https://expresso.pt/opiniao/2023-11-14-Ha-muito-mais-no-Residente-Nao-Habitual-do-que-pensionistas-cf4bce6f> (acedido em 27 de julho de 2024).

TIAGO, LUCÍLIA. “Receio de mudança no IRS trava vinda de reformados estrangeiros”, *Diário de Notícias*, 04 de outubro de 2017, disponível em <https://www.dn.pt/dinheiro/receio-de-mudanca-no-irs-trava-vinda-de-reformados-estrangeiros-8818793.html> (acedido em 23 de julho de 2024).

TSF RÁDIO NOTÍCIAS. “Costa anuncia fim em 2024 da taxa especial para novos residentes não habituais”, 02 de outubro 2023, disponível em <https://www.tsf.pt/portugal/politica/costa-anuncia-fim-em-2024-da-taxa-especial-para-novos-residentes-nao-habituais-17103654.html/> (acedido em 10 de agosto de 2024).

MATOS, Carla; RIBEIRO, Júlia da Costa. “Residentes Não Habituais: Portugal fica a perder outra vez”, *Observador*, 11 de outubro de 2023, disponível em <https://observador.pt/opiniao/residentes-nao-habituais-portugal-fica-a-perder-outra-vez/> (acedido em 26 de julho de 2024).

SILVA, Rita. “RNH: “investimento” que impede o acesso à habitação não nos serve”, *Público*, 23 de novembro de 2023, disponível em <https://www.publico.pt/2023/11/23/opiniao/opiniao/rnh-investimento-impede-acesso-habitacao-nao-serve-2071287> (acedido em 26 de julho de 2024).

Podcast

LOBO, Carlos. “Residentes não habituais. «O problema da habitação está na oferta»”, *Podcast Explicador – Rádio Observador*, 13 de outubro de 2023, disponível em <https://observador.pt/programas/explicador/regime-de-residentes-nao-habituais-sim-ou-nao/> (acedido em 21 de julho de 2024).