

RIDT®

REVISTA INTERNACIONAL DE
DIREITO DO TRABALHO

ANO IV / DEZEMBRO 2024 / ESPECIAL / 2184-8815

idT

Instituto de Direito do Trabalho
Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa





idT

Instituto de Direito do Trabalho
Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa



FICHA TÉCNICA / TECHNICAL FILE

Diretor Fundador / Founding Director
Pedro Romano Martinez (1959-2023)

Diretor

Luís Gonçalves da Silva

Director

Luís Gonçalves da Silva

Subdiretora

Cláudia Madaleno

Assistant Director

Cláudia Madaleno

Secretária-Geral

Sara Leitão

Secretary-General

Sara Leitão

Secretária-Geral Adjunta

Maria Leonor Ruivo

Deputy Secretary-General

Maria Leonor Ruivo

Propriedade

Instituto de Direito do Trabalho da FDUL
NIPC 504992392

Ownership

Instituto de Direito do Trabalho da FDUL
ID No. 504992392

Morada IDT / Sede de Redação

Faculdade de Direito de Lisboa,
Alameda da Universidade,
Cidade Universitária,
1649-014 Lisboa

Address IDT / Head Office

Faculdade de Direito de Lisboa,
Alameda da Universidade,
Cidade Universitária,
1649-014 Lisboa

Periodicidade

Semestral

Periodicity

Semiannual

Nº Registo ERC

127529

ERC Registration No.

127529

Depósito Legal

480082/21

Legal Deposit

480082/21

ISSN

2184-8815

ISSN

2184-8815

Conceção Gráfica e Paginação

22 Design e Comunicação
www.vinteedois.pt

Graphic Design and Pagination

22 Design and Communication
www.vinteedois.pt



MOBILIDADE INTERNACIONAL DE TRABALHADORES DEPENDENTES - ASPETOS FISCAIS

INTERNATIONAL MOBILITY OF DEPENDENT WORKERS - TAX ASPECTS

Paula Rosado Pereira¹

Sumário: I. Introdução; II. Mobilidade internacional e questões de residência; II.1. Mobilidade de trabalhadores e situações tributárias internacionais; II.2. Critérios de residência e residência fiscal parcial; II.3. Conflitos positivos de residência; III. Competência tributária dos Estados; III.1. Aspectos gerais; III.2. Lei interna e respetiva articulação com as CDTs; III.3. Tributação do trabalho dependente no MC OCDE; III.4. Local do exercício da atividade laboral; IV. Eliminação da dupla tributação jurídica internacional; IV.1. Eliminação da dupla tributação ao abrigo da lei interna; IV.2. Eliminação da dupla tributação nas CDTs; Bibliografia.

Resumo:

O trabalho dependente conjuga-se, cada vez mais, com situações de mobilidade internacional. Esta concretizando-se de várias formas - desde o destacamento de trabalhadores para outros países, até ao recente paradigma dos nómadas digitais, passando por uma multiplicidade de cenários de trabalho remoto internacional. Esta realidade é facilitada pelo progresso tecnológico e pelas características da economia digital. Pretende-se, com o presente texto, analisar o enquadramento fiscal das situações de mobilidade internacional de trabalhadores dependentes, abordando o tema essencialmente na perspetiva do direito fiscal internacional e das Convenções para Evitar a Dupla Tributação.

¹ Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Abstract:

Dependent work is increasingly combined with situations of international mobility. This is taking place in various ways - from the posting of workers to other countries, to a multiplicity of international remote work scenario and, ultimately, to the recent paradigm of digital nomads. This reality is facilitated by technological progress and by the characteristics of the digital economy. The aim of this text is to analyse the tax framework of situations of international mobility of dependent workers, approaching the topic essentially from the perspective of international tax law and the Conventions to Avoid Double Taxation.

I. Introdução

A mobilidade internacional assume, cada vez mais, uma importância incontornável no âmbito do trabalho dependente, concretizando-se de várias formas - desde o destacamento de trabalhadores para outros países, até ao recente paradigma dos nómadas digitais, passando por uma multiplicidade de cenários de trabalho remoto internacional.

São já tradicionais as situações de destacamento de trabalhadores, que passam assim a exercer a sua atividade laboral em empresas localizadas noutros Estados, durante períodos de tempo que poderão ir de alguns meses a vários anos.

Por outro lado, o progresso tecnológico e as características da economia digital têm permitido o aparecimento de novos modelos de exercício das funções laborais. A par do modelo tradicional, em que a atividade laboral se encontra associada a uma presença física nas instalações da empresa², esta atividade passou, cada vez com maior frequência, a ser desempenhado de forma remota, com recurso a tecnologias digitais.

² Ou noutro lugar determinado - v.g. nas instalações de um cliente, onde os serviços devem ser prestados.

Um trabalhador remoto é aquele que desenvolve as suas funções laborais à distância, com recurso a tecnologias digitais, a partir do seu domicílio pessoal (*home office*) ou de qualquer outro local (v.g. nova habitação, casas de férias, hotéis, esplanadas, praias, etc. - *anywhere office*). Os locais a partir dos quais o trabalho é desenvolvido podem situar-se num Estado distinto daquele em que o trabalhador residia anteriormente, dando origem a uma situação de mobilidade internacional que se concretiza através do trabalho remoto.

Tem vindo, também, a ganhar crescente visibilidade a figura do nómada digital, o qual corresponde a uma variante do trabalhador remoto. Os nómadas digitais são indivíduos que desenvolvem trabalho remoto a partir de qualquer zona do mundo, utilizando tecnologias digitais, e que se caracterizam por períodos de permanência breves em cada uma das jurisdições onde vivem e trabalham. O nomadismo digital está, assim, associado a um estilo de vida com bastante mobilidade³.

Desta forma, um nómada digital corresponde a um tipo de trabalhador remoto. Contudo, um trabalhador remoto não é um nómada digital, a não ser que se verifique a característica da brevidade da sua permanência nas jurisdições onde vive e trabalha⁴. O conceito de

³ OLGA HANNONEN, «In search of a digital nomad: defining the phenomenon», Springer - publicado online, 4 de maio de 2020, pp. 2 ss. A respeito do conceito de nómada digital e das suas implicações fiscais *vide* também, respetivamente, TSUGIO MAKIMOTO e DAVID MANNERS, *Digital Nomad*, Wiley Ed., 1997; e GIORGIO BERETTA, «"Work on the move": Rethinking taxation of labour income under tax treaties», *International Tax Studies*, IBFD, n.º 2-2022, junho 2022; MARISA OURO, «Devem existir cinquenta maneiras de tributar um nómada digital: A tributação condicional a liberdade geográfica do nómada digital?», in CARLOS BAPTISTA LOBO / CLOTILDE CELORICO PALMA (Coord.) - *Nós e os Impostos II - Um Contributo para o Futuro dos Impostos*, Almedina, Coimbra, 2023.

⁴ LEONARDO THOMAZ PIGNATARI, «The taxation of "digital nomads" and the "3 W's": Between tax challenges and heavenly beaches», *INTERTAX*, volume 51,

nómada digital não se encontra, todavia, ainda suficientemente consolidado no plano do direito fiscal internacional e dos direitos estaduais, sendo com frequência assimilado aos trabalhadores remotos em geral.

Pretende-se, com o presente texto, analisar o enquadramento fiscal das situações de mobilidade internacional de trabalhadores dependentes, abordando o tema essencialmente na perspetiva do direito fiscal internacional e das Convenções para Evitar a Dupla Tributação (“CDTs”). Fora do escopo do presente texto estão as questões relativas à Segurança Social.

II. Mobilidade internacional e questões de residência

1. Mobilidade de trabalhadores e situações tributárias internacionais

A mobilidade internacional de trabalhadores dependentes implica a existência de situações tributárias internacionais, ou seja, situações conexas com mais do que um ordenamento jurídico-tributário (também designadas como situações plurilocalizadas)⁵.

A situação é plurallocalizada quando, por exemplo:

- i) O trabalhador continua a ser residente para efeitos fiscais em Portugal, mas passa um período de alguns meses destacado noutro Estado, desenvolvendo aí a sua atividade laboral

n.º 5, Kluwer Law International BV, The Netherland, 2023, p. 390.

⁵ PAULA ROSADO PEREIRA, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2022, p. 19.

(v.g. noutra empresa do grupo ou mesmo numa sucursal da sua entidade patronal); ou

- ii) Em destacamentos mais longos, no ano de saída de Portugal ou no ano de regresso ao país, em que, no mesmo ano / período de 12 meses, o trabalhador pode ser considerado residente para efeitos fiscais em Portugal e/ou no outro Estado para onde se desloca ou de onde regressa, em termos sucessivos ou mesmo cumulativos⁶.

A legitimidade para tributar de cada um dos Estados envolvidos na situação tributária internacional baseia-se num elemento de conexão real ou objetivo (a fonte do rendimento) ou num elemento de conexão pessoal ou subjetivo (a residência fiscal do sujeito passivo que aufero o rendimento).

Em termos gerais, os princípios da residência e da fonte não se excluem mutuamente, sendo que a legislação interna da maioria dos Estados, bem como as CDTs, têm subjacente a possibilidade de aplicação cumulativa de ambos os princípios - embora geralmente com uma prevalência do princípio da residência. Todavia, relativamente a tipos específicos de rendimento, pode ocorrer a atribuição exclusiva do direito de tributar ao Estado da residência ou ao Estado da fonte.

2. Critérios de residência e residência fiscal parcial

Os critérios de determinação da residência fiscal encontram-se previstos na lei interna dos Estados. Assim, cada Estado estabelece

⁶ Havendo lugar, neste último caso, a um conflito positivo de residência - tema que abordaremos mais adiante.

as circunstâncias nas quais um sujeito passivo é considerado residente para efeitos fiscais no seu território.

A definição de residência em território português é dada pelo artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (adiante “CIRS”), prevendo-se que sejam residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual⁷.

As regras de determinação da residência dos indivíduos foram alteradas com a última reforma do IRS, aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, no sentido da introdução da residência fiscal parcial⁸.

Até à entrada em vigor das alterações introduzidas pela reforma do IRS, em 1 de janeiro de 2015, a residência fiscal das pessoas singulares era definida para todo o ano fiscal. Após 2015, inclusive, um sujeito passivo pode - no ano de chegada a território português ou

⁷ Existem ainda, no artigo 16.º do CIRS, regras de residência específicas. Uma delas é aplicável a tripulantes de navios ou aeronaves que estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português. Outra é dirigida a indivíduos que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado português.

⁸ Sobre as razões determinantes para a introdução da residência fiscal parcial no CIRS, cfr. Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares - 2014, *Projeto da Reforma do IRS*, setembro de 2014, pp. 49-50.

no ano de partida deste território - ser residente apenas durante parte do ano e não residente na restante parte. Passou, portanto, a admitir-se, relativamente ao mesmo sujeito passivo, a existência sucessiva de dois estatutos de residência (residente e não residente) no mesmo ano. Deste modo, é admitida a existência de residência fiscal em território português durante apenas uma parte do ano - ou seja, a designada residência fiscal parcial⁹.

3. Conflitos positivos de residência

Sendo a determinação da residência das pessoas singulares feita de acordo com a legislação interna dos Estados em presença, pode verificar-se que uma pessoa seja considerada residente para efeitos fiscais no território de dois (ou mesmo mais) Estados, suscitando-se um problema de “dupla residência” ou “conflito positivo de residência”.

Tal sucede, por exemplo, quando um sujeito passivo permaneça mais de 183 dias no território de um Estado, durante um período de 12 meses ou num determinado ano¹⁰, mas também disponha noutro Estado, durante o mesmo período, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual¹¹.

Tomando Portugal como ponto de partida, pode afirmar-se que os conflitos positivos de residência ocorrem com maior incidência no

⁹ Para uma abordagem aprofundada sobre o regime de residência fiscal parcial português, bem como para uma visão de direito comparado sobre este tipo de regime, vide PEDRO ROMA, *Residência Fiscal Parcial em IRS*, Almedina, Coimbra, 2018.

¹⁰ Consoante o estabelecido na legislação desse Estado.

¹¹ Sendo este critério previsto na legislação do Estado em causa.

ano de saída de Portugal ou no ano de regresso ao país, podendo, no mesmo período, o trabalhador ser considerado residente para efeitos fiscais em Portugal e/ou no outro Estado para onde se desloca ou de onde regressa.

Nos casos em que não exista uma CDT aplicável à situação, cada um dos Estados que considera a pessoa residente no seu território poderia querer tributá-la pelo seu rendimento mundial, gerando um grave problema de dupla tributação jurídica internacional.

Existindo uma CDT aplicável, o papel desta consiste, antes do mais, em eliminar a raiz do problema, ou seja, resolver a questão prévia da “dupla residência”. As CDTs começam, portanto, por prever a aplicação de critérios, distintos para pessoas singulares e coletivas, que determinarão a prevalência de apenas uma das residências, para efeitos tributários.

O funcionamento das CDTs assenta, deste modo, num princípio da unicidade da residência, nos termos do qual cada pessoa só pode ter residência fiscal num único Estado. A pessoa em questão é tratada como “não residente fiscal” no outro Estado, não obstante a atribuição de residência pela lei interna deste.

Assim, quando uma pessoa singular for considerada residente em ambos os Estados contratantes, de acordo com a respetiva legislação interna, a CDT que exista entre ambos os Estados deverá permitir a resolução desse problema.

Analisando o artigo 4.º, n.º 2 do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (adiante “MC OCDE”), no qual a generalidade das CDTs portuguesas se baseia, verificamos que

este prevê critérios de “desempate” que permitem estabelecer a prevalência de uma das residências em detrimento da outra.

De acordo com tais critérios, a pessoa singular deverá ser considerada residente apenas: no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição, no Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro dos interesses vitais), no Estado em que permanece habitualmente, ou no Estado da sua nacionalidade. Os referidos critérios são de aplicação sucessiva, passando-se ao critério subsequente apenas no caso de impossibilidade de resolução do conflito positivo de residência através do critério anterior. Por último, se nenhum dos aludidos critérios permitir resolver a questão, então caberá às autoridades competentes solucionar o problema por comum acordo, definindo a residência relevante para efeitos fiscais.

III. Competência tributária dos estados

1. Aspectos gerais

A tributação dos rendimentos do trabalho dependente auferidos por sujeitos passivos envolvidos em situações plurilocalizadas (ou seja, situações com elementos de conexão relevantes com mais do que uma jurisdição) depende do disposto na legislação interna dos Estados¹² e do previsto nas suas CDTs.

¹² Para uma abordagem detalhada sobre o tratamento fiscal dos rendimentos do trabalho dependente na legislação interna, *vide* PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, 5.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2023, pp. 91-130 e pp. 311 ss.

Importa referir que, ao nível da repartição da competência tributária entre os Estados, o disposto nas CDTs prevalece sobre o estabelecido na lei interna, visto os tratados internacionais constituírem uma fonte de direito hierarquicamente superior à lei interna¹³.

2. Lei interna e respetiva articulação com as CDTs

A residência fiscal, para além de corresponder a um dos elementos de conexão para a aplicação da lei fiscal no espaço, é também essencial à determinação do âmbito de sujeição pessoal ao IRS, uma vez que este tende a ser bastante distinto para residentes e não residentes.

Relativamente aos **residentes**, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de território português (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS).

Os residentes fiscais em território português encontram-se, portanto, sujeitos a um princípio da universalidade ou da tributação universal ou ilimitada pelo Estado da residência. Assim, podem ser tributados em Portugal todos os rendimentos do trabalho dependente obtidos por um residente, independentemente do local onde tais rendimentos sejam obtidos.

Todavia, esta regra não produz efeitos relativamente aos casos em que, sendo aplicável uma CDT celebrada entre Portugal (no caso, Estado da residência) e o Estado da fonte do rendimento, esta

¹³ Sobre o funcionamento e efeito prático das CDTs, designadamente no que respeita à articulação das CDTs com o direito interno, cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, cit., pp. 139-147.

atribua ao Estado da fonte competência exclusiva para a tributação do tipo de rendimento em apreço. Importa, assim, analisar sempre a CDT aplicável à situação em apreço, cujas regras prevalecem sobre o regime estabelecido no CIRS.

Não obstante, no campo das remunerações do trabalho dependente, a competência tributária do Estado da residência só costuma ser afastada pelas CDTs nalgumas situações de remunerações públicas¹⁴. Nestas situações, atenta a prevalência da CDT sobre a lei interna portuguesa, seria afastada a tributação do rendimento em causa em Portugal (Estado da residência do beneficiário do rendimento).

Em contrapartida, um **não residente** - pessoa singular que não preencha nenhum dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS - encontra-se sujeito a IRS unicamente quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 15.º, n.º 2 do CIRS). Os não residentes são tributados ao abrigo do elemento de conexão fonte do rendimento. O artigo 18.º elenca os rendimentos que se consideram obtidos em território português e que, como tal, podem ser tributados em sede de IRS mesmo quando auferidos por um não residente.

Importa ter em linha de conta que, no caso de um não residente em território português, quando seja residente num Estado com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT que seja aplicável à situação em apreço, haverá que determinar se a CDT permite ao Estado da fonte (na situação agora considerada, Portugal) tributar e se tal

¹⁴ Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, cit., p. 198.

tributação é sujeita a limites. Prevalendo as CDTs sobre a lei interna, no contexto do ordenamento jurídico-tributário português, Portugal não poderá tributar, não obstante o disposto no artigo 15.º, n.º 2 e no artigo 18.º, ambos do CIRS, caso a CDT determine, no contexto da repartição aí efetuada do poder de tributar entre os Estados contratantes, que certo tipo de rendimento apenas é tributável no Estado da residência.

3. Tributação do trabalho dependente no MC OCDE

A generalidade das CDTs celebradas por Portugal segue, relativamente à tributação dos rendimentos do trabalho dependente, em termos gerais, o previsto no MC OCDE.

Deste modo, passamos a analisar a repartição de competência entre os Estados para tributar os rendimentos do trabalho dependente, nos termos previstos no **artigo 15.º do MC OCDE**.

O n.º 1 do artigo 15.º encontra-se dividido em duas partes:

- i) Na primeira parte, prevê-se a tributação exclusiva no Estado da residência, aplicável aos rendimentos do trabalho dependente derivados de uma atividade laboral exercida nesse mesmo Estado;
- ii) Na segunda parte, encontra-se estabelecido que, caso a atividade laboral seja exercida num Estado distinto do da residência, a competência tributária é cumulativa, podendo ambos os Estados (o Estado onde a atividade laboral é exercida e o Estado da residência) tributar os rendimentos do trabalho dependente.

A competência para tributar os rendimentos do trabalho dependente resulta, assim, da residência e também da definição do lugar onde a atividade laboral é exercida. O exercício efetivo da atividade num determinado Estado constitui um nexo suficientemente forte para justificar a atribuição a esse Estado de competência tributária sobre as remunerações laborais¹⁵.

Conforme veremos mais adiante, os comentários ao n° 1 do artigo 15.º do MC OCDE consideram como critério relevante para a definição do lugar de exercício da atividade a localização física do trabalhador aquando de tal exercício.

Tal como foi referido supra, a competência tributária prevista na segunda parte do n° 1 do artigo 15.º do MC OCDE é uma **competência cumulativa**. Podem tributar os rendimentos laborais tanto o Estado da residência do trabalhador como o Estado onde a atividade laboral é exercida¹⁶.

Todavia, o previsto na segunda parte do n° 1 do artigo 15.º do MC OCDE tem de ser conjugado com a regra estabelecida no n° 2 do mesmo artigo, em virtude do qual algumas situações poderão, afinal, não ser sujeitos a tributação em ambos os Estados, mas sim a uma tributação exclusiva no Estado da residência.

¹⁵ Em contrapartida, decorre da regra do artigo 15.º, n° 1 do MC OCDE que a competência para tributar os rendimentos do trabalho dependente não pertence ao Estado a partir do qual o trabalhador é remunerado (Estado da fonte financeira), nem ao Estado onde se localiza a empresa que beneficia da atividade laboral, ou seja, no qual o resultado da atividade do trabalhador é utilizado.

¹⁶ A dupla tributação jurídica internacional que, em princípio, resultará desta atribuição cumulativa de competência para tributar deve ser eliminada de acordo com um dos métodos previstos nos artigos 23.º-A e 23.º B do MC OCDE.

O artigo 15.º, n.º 2 atribui uma **competência tributária exclusiva** ao Estado da residência, caso estejam cumulativamente preenchidos três requisitos negativos:

- i) O beneficiário do rendimento não permanecer no Estado em que a atividade laboral é exercida por um período ou períodos que excedam 183 dias (num espaço de tempo de 12 meses, começando ou terminando no ano fiscal em causa); e
- ii) A remuneração seja paga por, ou em nome de, uma entidade patronal que não seja residente no Estado em que a atividade laboral é exercida; e
- iii) A remuneração não seja suportada por um estabelecimento estável detido pela entidade patronal no Estado em que a atividade laboral é exercida.

Em suma, é necessário o preenchimento cumulativo dos três requisitos negativos previstos no n.º 2 do artigo 15.º para que o Estado de residência tenha competência exclusiva para tributar os rendimentos auferidos por um trabalhador que aí seja residente, mas que exerça a sua atividade laboral noutro Estado.

Em contrapartida, caso não se verifique algum dos requisitos previstos nas três alíneas do n.º 2 do artigo 15.º, é atribuída competência cumulativa para tributar ao Estado em que a atividade laboral é exercida e ao Estado da residência, aplicando-se o disposto no artigo 15.º, n.º 1, segunda parte.

Constata-se, portanto, que, na lógica assumida pelo artigo 15.º do MC OCDE, o preenchimento cumulativo dos três requisitos negativos previstos no n.º 2 do artigo revela uma ligação económica da situação com o Estado do exercício da atividade (Estado da fonte)

que não é suficientemente forte para justificar a atribuição de competência tributária a este Estado.

Por outro lado, a atribuição do poder de tributar exclusivamente ao Estado da residência pretende facilitar, de um ponto de vista fiscal, a deslocação internacional de trabalhadores e os destacamentos de curta duração. Com efeito, torna-se mais cómodo, tanto para o trabalhador como para a entidade patronal, a relação com uma única autoridade tributária, a do Estado de residência do trabalhador. Evita-se, neste caso, a ocorrência de dupla tributação sobre o rendimento em causa.

Em contrapartida, a não verificação de algum dos requisitos negativos previstos no nº 2 do artigo 15.º revela a existência de uma ligação suficientemente forte da situação com o Estado de exercício da atividade laboral, justificando assim a atribuição de uma competência tributária cumulativa a este Estado.

Em suma, prevalece na fiscalidade internacional um regime nos termos do qual as atividades laborais desenvolvidas num determinado Estado com carácter temporário devem, em princípio, ser sujeitas a tributação apenas no Estado de residência do trabalhador. Apenas assim não será quando outros fatores estabeleçam uma ligação relevante com o Estado da fonte. Quanto ao limite utilizado para distinguir uma situação de carácter temporário de uma presença mais permanente (na qual já se justifica a tributação no Estado da fonte), este é, nos termos do MC OCDE, de 183 dias¹⁷.

¹⁷ Naturalmente que, face a uma situação concreta, deverão ser verificados em detalhe todos os requisitos e prazos previstos na CDT aplicável à situação. Com efeito, verificam-se por vezes diferenças de pormenor no regime previsto nalgumas CDTs, por comparação com o texto do MC OCDE. Tais diferenças podem, em situações com determinadas características, levar a uma solução do caso concreto

4. Local do exercício da atividade laboral

O artigo 15.º do MC OCDE alude por diversas vezes ao local do exercício da atividade laboral. Mais concretamente, fá-lo duas vezes no n.º 1 e uma vez tanto no n.º 2 como no n.º 3 do artigo.

A interpretação e aplicação do artigo 15.º, n.º 1, 2ª parte, bem como a do n.º 2 do mesmo artigo, dependem da definição do conceito de “**local do exercício da atividade laboral**”. Este conceito revela-se fundamental para efeitos da repartição da competência tributária entre os Estados da residência e da fonte, nos termos do artigo 15.º do MC OCDE.

O artigo 15.º, n.º 1, 2ª parte do MC OCDE atribui competência tributária ao Estado **onde é exercida a atividade** que determina a atribuição da remuneração laboral. Esta competência é cumulativa com a do Estado da residência.

Atenta a bipartição entre Estado da residência e Estado da fonte em que assenta o MC OCDE, o local do exercício da atividade laboral surge-nos, no artigo 15.º, n.º 1, 2ª parte, como uma modalidade do elemento de conexão fonte. Mais concretamente, como uma **fonte de produção do rendimento** (por contraposição à fonte financeira ou de pagamento do rendimento)¹⁸.

diferente daquela que decorreria do texto do MC OCDE.

¹⁸ Note-se, a este propósito, que no artigo 15.º do MC OCDE não se considera a fonte financeira ou de pagamento como um elemento de conexão principal. A fonte financeira aparece referida no artigo 15.º, n.º 2 b), mas apenas como um dos aspetos a ter em conta para efeitos da atribuição de competência cumulativa ao Estado da fonte (caso a remuneração do emprego seja paga por uma entidade empregadora residente no Estado do exercício da atividade ou em nome desta) ou, pelo contrário, para efeitos da atribuição de competência exclusiva ao Estado da residência (caso tal não suceda e se encontrem também preenchidos os requisitos previstos nas alíneas a) e c) do n.º 2 do artigo 15.º do MC OCDE).

Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, 2ª parte do MC OCDE, o reconhecimento da pretensão tributária do Estado da fonte baseia-se, portanto, na localização no seu território da **fonte de produção** do rendimento, ou seja, na circunstância de ocorrer nesse Estado o **exercício efetivo da atividade laboral** que determina a atribuição da remuneração.

Em suma, o local de exercício da atividade laboral é, nos termos do artigo 15.º do MC OCDE, o elemento essencial para a repartição de competência tributária entre Estado da residência e Estado da fonte.

Não obstante a importância do conceito, o artigo 15.º não contém qualquer definição de “local do exercício da atividade” nem indicação de critérios que auxiliem a respetiva determinação. O mesmo se passa com o restante articulado do MC OCDE, no qual a questão não é abordada.

É apenas no comentário n.º 1 ao artigo 15.º, n.º 1 do MC OCDE que encontramos indicações sobre a posição da OCDE relativamente ao conceito de “local do exercício da atividade laboral”. Dispõe o referido comentário que:

“O emprego é exercido no local onde o trabalhador está fisicamente presente aquando do exercício das atividades pelas quais é pago o rendimento do trabalho. Uma consequência disto seria que um residente de um Estado Contratante que recebesse uma remuneração, relativamente a um emprego, de fontes situadas no outro Estado não poderia ser tributado nesse outro Estado relativamente a essa remuneração apenas porque os resultados desse trabalho foram explorados nesse outro Estado”.

Decorre do aludido comentário que a interpretação preconizada pela OCDE relativamente ao **local do exercício da atividade laboral** se baseia num **critério de presença física do trabalhador**.

Deste modo, para efeitos de interpretação do disposto no artigo 15.º do MC OCDE, o local do exercício da atividade corresponde ao local onde o trabalhador está fisicamente presente enquanto exerce tal atividade laboral.

Este critério afigura-se desajustado face às características da atividade económica atual, já fortemente desmaterializada, e da tecnologia digital utilizada em grande parte dos modelos de negócio. Tal desajustamento é particularmente notório no caso do trabalho remoto internacional e dos nómadas digitais, em que, estando em causa o exercício da atividade laboral à distância, através de meios digitais, o local da presença física do trabalhador é pouco relevante.

No caso dos nómadas digitais, que tendem a permanecer por períodos curtos em cada país, trabalhando em qualquer local onde exista acesso à internet, pode mesmo ser difícil para as autoridades fiscais aferirem o local preciso do exercício da atividade laboral, para efeitos de aplicação do disposto no artigo 15.º do MC OCDE.

IV. Eliminação da dupla tributação jurídica internacional

1. Eliminação da dupla tributação ao abrigo da lei interna

Relativamente a sujeitos passivos residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de Portugal (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS).

Todavia, a tributação em IRS dos rendimentos obtidos no estrangeiro origina, com frequência, situações de dupla tributação jurídica internacional, em virtude da tributação dos mesmos rendimentos também no Estado da fonte¹⁹.

Portugal, na qualidade de Estado da residência, dispõe de um mecanismo de eliminação da dupla tributação jurídica internacional ao abrigo da lei interna, aplicável em relação aos rendimentos obtidos no estrangeiro por sujeitos passivos residentes. No caso dos sujeitos passivos pessoas singulares, a eliminação da dupla tributação jurídica internacional encontra-se prevista no artigo 81.º do CIRS.

Esta disposição é especialmente importante nas situações em que não exista uma CDT entre Portugal e o Estado da fonte do rendimento. Com efeito, nessas situações, apenas a aludida norma interna, graças ao sistema unilateral de eliminação da dupla tributação internacional aí previsto, possibilita a atenuação ou eliminação da dupla tributação.

O método previsto no artigo 81.º do CIRS para a eliminação da dupla tributação jurídica internacional é o *método da imputação normal*, que opera mediante a concessão, aos titulares de rendimentos

¹⁹ Constitui dupla tributação jurídica internacional “a incidência, em mais do que um Estado, (i) de impostos equiparáveis, relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação do rendimento. Entende-se que são impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante”. Refira-se, ainda, que a dupla tributação internacional pressupõe “a existência de uma situação tributária internacional, ou seja, uma situação que tem conexão com os ordenamentos jurídico-tributários de diferentes Estados e, adicionalmente, a relevância da conexão com o ordenamento jurídico-tributário de cada Estado, para efeitos de incidência, de acordo com a respetiva lei tributária”. In PAULA ROSADO PEREIRA, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, cit., p. 21.

obtidos fora do território português, de um crédito relativo ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro por tais rendimentos.

Para efeitos da aplicação do referido método:

- i) Os rendimentos obtidos no estrangeiro são considerados pelas respetivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no Estado da fonte - ou seja, pelo seu valor bruto (artigo 22.º, n.º 6 do CIRS);
- ii) À coleta apurada é deduzido o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, correspondente ao imposto pago no estrangeiro em relação aos rendimentos aí obtidos, mas sujeito a um limite máximo.

O crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional é dedutível, no caso de rendimentos sujeitos a englobamento obrigatório - como é o caso dos rendimentos do trabalho dependente obtidos por residentes - até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º do CIRS, que corresponde à menor das seguintes importâncias (artigo 81.º, n.º 1 do CIRS):

- i) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- ii) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas no CIRS.

Quando a situação de rendimentos obtidos no estrangeiro for coberta por uma CDT celebrada por Portugal, a dedução de crédito de imposto a efetuar nos termos do artigo 81.º, n.º 1 do CIRS não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela

CDT (artigo 81.º, n.º 2 do CIRS). Deste modo, Portugal não concederá a dedução em causa relativamente a um montante de imposto sofrido no Estado da fonte que exceda o imposto que aí teria sido pago, caso a CDT tivesse sido acionada.

Por outro lado, se a insuficiência de coleta, no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos no rendimento coletável, não permitir efetuar a dedução prevista no n.º 1 do artigo 81.º do CIRS, o remanescente pode ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 81.º do CIRS que corresponder aos rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos no rendimento coletável e depois da dedução do próprio ano (artigo 81.º, n.º 3 do CIRS)²⁰.

2. Eliminação da dupla tributação nas CDTs

Recorde-se que, caso não se verifique algum dos requisitos previstos nas três alíneas do n.º 2 do artigo 15.º do MC OCDE, é atribuída competência cumulativa para tributar ao Estado em que a atividade laboral é exercida (Estado da fonte) e ao Estado da residência, aplicando-se o disposto no artigo 15.º, n.º 1, segunda parte.

Nestes casos, a aplicação da CDT não permite, ao nível da repartição de competência tributária entre os Estados, resolver a questão da dupla tributação. Esta persiste, quando a CDT atribui competência

²⁰ A possibilidade de reporte do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional para os cinco períodos de tributação seguintes, prevista no artigo 81.º, n.º 3 do CIRS, foi introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro (Lei da Reforma do IRS), a exemplo do que já tinha sido previsto no CIRC.

tributária cumulativa aos Estados da residência e da fonte do rendimento.

Torna-se, portanto, necessário recorrer a outras disposições da CDT para resolver a questão da dupla tributação.

O MC OCDE, em virtude da falta de acordo entre os Estados no que toca à consagração de um único método de eliminação da dupla tributação jurídica internacional, prevê dois métodos alternativos: o método da isenção no artigo 23.º-A e o método da imputação no artigo 23.º-B.

Portugal, por regra, adota nas CDTs que celebra o método da imputação normal, previsto no artigo 23.º-B do MC OCDE. Neste método, no caso de rendimentos que, em conformidade com o disposto na Convenção, possam ser tributados no Estado da fonte, o Estado da residência deduzirá do respetivo imposto uma importância igual ao imposto pago no Estado da fonte. Contudo, a importância deduzida não pode exceder a fração do imposto do Estado da residência, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento tributado no Estado da fonte. Trata-se, com efeito, do mesmo método que Portugal adota na sua legislação interna.

Bibliografia

BERETTA, GIORGIO - «"Work on the move": Rethinking taxation of labour income under tax treaties», *International Tax Studies*, IBFD, n.º 2-2022, junho 2022, p. 7.

COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTOS DAS PESSOAS SINGULARES - 2014, *Projeto da Reforma do IRS*, setembro de 2014.

HANNONEN, OLGA - «In search of a digital nomad: defining the phenomenon», Springer - publicado online, 4 de maio de 2020.

MAKIMOTO, TSUGIO / MANNERS, DAVID - *Digital Nomad*, Wiley Ed., 1997.

OURO, MARISA - «Devem existir cinquenta maneiras de tributar um nómada digital: A tributação condiciona a liberdade geográfica do nómada digital?», in LOBO, CARLOS BAPTISTA / PALMA, CLOTILDE CELORICO (Coord.) - *Nós e os Impostos II - Um Contributo para o Futuro dos Impostos*, Almedina, Coimbra, 2023.

PEREIRA, PAULA ROSADO - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2.^a Ed., Almedina, Coimbra, 2022.
- *Manual de IRS*, 5.^a Ed., Almedina, Coimbra, 2023.

PIGNATARI, LEONARDO THOMAZ - «The taxation of “digital nomads” and the “3 W’s”: Between tax challenges and heavenly beaches», *INTERTAX*, volume 51, n.º 5, Kluwer Law International BV, The Netherland, 2023.

ROMA, PEDRO - *Residência Fiscal Parcial em IRS*, Almedina, Coimbra, 2018.

XAVIER, ALBERTO - *Direito Tributário Internacional*, 2.^a ed., Almedina, Coimbra, 2007.

WWW.IDT.FDULISBOA.PT



REVISTA INTERNACIONAL DE
DIREITO DO TRABALHO

idt

Instituto de Direito do Trabalho
Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa