

A FIGURA DA RESIDÊNCIA FISCAL PARCIAL(*)

Por Diogo Novo(**)

SUMÁRIO:

1. Introdução. **2. Relevância do conceito de residência para efeitos de tributação do rendimento.** **3. A determinação da residência à luz do atual art. 16.º do CIRS.** **3.1.** Ponto prévio. **3.2.** As alterações introduzidas pela Lei n.º 82-E/2014. **4. A residência fiscal parcial.** **4.1.** Ponto prévio. **4.2.** A figura propriamente dita. **4.3.** Restrições normativamente impostas à “residência fiscal parcial”. **5. Conclusões.**

1. Introdução

O quadro legal respeitante aos critérios para a determinação do conceito de residente para efeitos da tributação do rendimento pessoal foi relativamente alterado pela recente Reforma do IRS ocorrida entre nós e entrada em vigor em 1 de janeiro de 2015.

Em termos gerais poder-se-á afirmar que a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, surge da necessidade de ajustar o modelo de sistema

(*) Volvidos praticamente 3 anos após a entrada em vigor desta figura, parece-nos interessante revisitar esta temática e aqui deixar algumas reflexões. Aproveitamos a oportunidade para renovar, também, o agradecimento pelos contributos dados pelo Dr. Manuel Faustino na construção das ideias-chave. Texto finalizado em julho de 2018.

(**) Jurista. Pós-graduado em Direito Tributário pela Escola de Direito da Universidade do Minho, 2015.

de tributação pessoal, criado em 1989 e objeto de sucessivas reestruturações ao longo dos últimos 25 anos⁽¹⁾ à atual realidade económico-social do país e às soluções técnicas que internacionalmente têm vindo a ser trabalhadas e adotadas.

Mandatada a cumprir, entre outros, o objetivo da promoção da mobilidade social e geográfica, a Comissão de Reforma do IRS⁽²⁾, avança, designadamente, com a figura da residência fiscal parcial, posteriormente materializada, embora com alguns cambiantes, no art. 16.º do CIRS. Enquanto figura inovadora e igualmente complexa, entendemos justificar-se a sua análise ao longo deste artigo.

Num primeiro ponto será feita uma breve exposição sobre as relevantes funções da residência para efeitos de tributação do rendimento pessoal, adiantando-se desde já a essencialidade na determinação do âmbito de sujeição a imposto. Seguir-se-á uma abordagem, de índole igualmente expositiva, das principais alterações introduzidas no art. 16.º do CIRS. E, num momento final, far-se-á uma análise crítico-compreensiva da figura da residência fiscal parcial.

2. Relevância do conceito de residência para efeitos de tributação do rendimento

Antes de entrarmos naquele que será o objeto principal da reflexão, impõe-se precisar que, no que respeita à compreensão da residência sob o prisma do Direito Fiscal, esta poderá desempenhar diversas funções relevantes quer no direito interno⁽³⁾, quer no direito convencional⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ Para uma análise retrospectiva crítica da vigência do imposto sobre o rendimento pessoal (IRS), vd., com especial interesse, MANUEL FAUSTINO, «O IRS 25 anos depois» in RFPDF, ano VII, n.º 2, Verão, Almedina, julho de 2014, pp. 67-111. Com uma perspectiva igualmente crítica do atual estado do imposto, aliás, com a qual concordamos, vide, PAULO DE PITTA E CUNHA, «Sobre o modelo do imposto único: a trajetória involutiva do IRS», in RFPDF, ano XVIII, n.º 2, verão, Almedina, 2015, pp. 13-21.

⁽²⁾ Comissão de Reforma nomeada pelo Despacho n.º 4168-A/2014, publicado em 19 de março de 2014.

⁽³⁾ Para uma correta delimitação do conceito de direito interno, vide CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR, «Recorrido transnacional de la soberanía tributaria», Cuadernos de Derecho Transnacional-CDT, (marzo 2018), Vol. 10, n.º 1, Universidad Carlos III de Madrid, pp. 312-313.

⁽⁴⁾ Entre outros, GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do Abuso Subjetivo das Convenções*, Coleção Teses, Almedina, pp. 28-30 e ss; SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 78, ss; CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR, «El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias», Cuadernos de Derecho Transnacional (marzo 2017), Vol. 9, n.º 1, pp. 236-

No direito interno, a residência apresenta-se classicamente como o elemento de conexão subjetivo por excelência, delimitando por um lado a extensão do poder de tributar do Estado e por outro, em sentido mais estrito, a própria geometria da relação jurídica tributária⁽⁵⁾. Em termos simples, no primeiro caso — a residência assumindo uma configuração principiológica —, aparecerá associada, regra geral, à ideia de tributação universal ou ilimitada⁽⁶⁾. O Estado terá o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes tanto no seu território como também fora deste. No segundo, a residência surge a desempenhar um importante papel modelador da relação jurídica, sendo que, em matéria de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, revela-se mesmo como o critério decisivo e demarcador dos sujeitos passivos — verifica-se a bipartição estrutural entre residentes e não-residentes —, colocando-se de parte outros critérios como, por exemplo, o da nacionalidade. Em termos práticos, é a partir da consideração ou não da residência que se afere qual o regime jurídico aplicável em concreto.

No plano convencional⁽⁷⁾, e centrando-nos nas convenções sobre dupla tributação (CDT), a residência surge simultaneamente a definir o âmbito pessoal de aplicação e a distinguir a posição dos Estados para efeito da aplicação das normas reguladoras do poder de tributar assim como da eliminação da dupla tributação. Acede à convenção quem é resi-

-264; MARÍA TERESA SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», in Antonio Miguel Cayón Galiardo/Juan Arrieta Martínez de Pisón (Coord.), *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex nova, 1997, pp. 63-78.

(5) Cf., nomeadamente, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a ed. atualizada, Almedina, 2009, pp. 223-224 e 280-288; GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Residência no Direito Internacional Fiscal...*, op. cit., pp. ; PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional — Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 98-101; RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2014, pp. 11-12; e RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico — Desvendar mitos e construir realidades*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 214-217.

(6) Note-se que nem sempre se verifica a reunião entre o princípio da residência e a universalidade de tributação. Ver, a propósito, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, «Residência Fiscal da Pessoa Física» in *Direito Tributário Atual*, n.º 28, São Paulo: Dialética, 2012, pp. 152-153; e PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito...*, op. cit., p. 89.

(7) Sobre o papel da residência no plano convencional, vide, entre outros, GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Residência no Direito Internacional...*, op. cit., pp. 66-109; do mesmo autor, «Relatório nacional de Portugal», in Fernando Serrano Antón/Eugenio Antonio Simón Acosta/Helena Taveira Torres (dir.), *Fiscalidad y globalización*, Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 499-500. Cf., igualmente, MARÍA TERESA SOLER ROCH, «La residencia como punto de conexión en los convenios de doble imposición. Algunas cuestiones a resolver en el futuro», in Manuel Lucas Durán / Álvaro del Blanco García (directores), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018, pp. 47-54, disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf> [13-06-2018].

dente, operando-se a aquisição da residência por remissão (condicionada) para o direito interno. O art. 4.º da Convenção Modelo da OCDE⁽⁸⁾, enquanto ponto referencial comum aos vários acordos bilaterais, espelha esta técnica ao remeter para o direito interno dos Estados contratantes, no momento da determinação concreta da residência, tanto das pessoas singulares como coletivas. Contudo, relembramos que o preceito estabelece restrições à natureza dos elementos de conexão adotados pelos Estados intervenientes que, quando não observadas, acarretam a ilegitimidade da tributação. Normativamente surge condicionada quer a estatuição, quer a previsão, no sentido em que nem todos os critérios serão simplesmente aceites para efeitos convencionais⁽⁹⁾.

(8) As convenções celebradas por Portugal baseiam-se, em geral, na Convenção Modelo da OCDE, tendo esta sido objeto de uma atualização profunda em novembro último. As alterações levadas a cabo são o reflexo do tempo que vivemos, sobretudo dos trabalhos encetados nas ações BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*), particularmente, ação 2 (*Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*), 6 (*Prevent Treaty Abuse*), 7 (*Prevent the Artificial Avoidance of PE Status*) e 14 (*Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective*). Pese embora a importância da residência na definição da jurisdição fiscal competente para tributar os rendimentos (e tudo o que isso implica), o projeto BEPS apenas, marginalmente, se ocupou desta matéria. Ou seja, o seu cotejo surge apenas enquanto elemento de suporte, nomeadamente no tratamento de conteúdos como a transparência fiscal e assimetrias híbridas. Sobre o movimento BEPS, vide, ALLISON CHRISTIANS/STEPHEN SHAY, *Assessing BEPS: origins, standards and responses (General Report)*, Volume 102 a), IFA, Cahiers, 2017, pp. 15-64; com proveito, ainda, vd., o nosso «O movimento BEPS: breve reflexão», *Contabilista, Revista da OCC*, n.º 215, fevereiro, 2018, pp. 36-40 e EVA ESCRIBANO, «Is the OECD/G20 BEPS Initiative Heading in the Right Direction? Some Forgotten (and Uncomfortable) Questions», *Bulletin for International Taxation*, 2017 (Volume 71), N.º 5, Abril 2017, pp. 250-258. De notar, para o que aqui nos interessa, que o impacto para as pessoas singulares das alterações efetuadas ao art. 4.º da Convenção Modelo, bem como aos seus comentários, é residual (de salientar, sobretudo, a alteração efetuada ao parágrafo 17 e 19 e ainda a adição do parágrafo 19.1 com vista a clarificar o conceito de “*habitual abode*” para efeitos da aplicação da *tiebreaker rule* presente na alínea c) do n.º 2 do preceito em causa. O mesmo juízo se aplica às pessoas coletivas, sendo de relevar, nomeadamente, a alteração ao parágrafo 3 do art. 4.º, com a substituição da regra dirimente da sede de direção efetiva por um acordo entre as jurisdições fiscais envolvidas. Na prática, a regra da direção efetiva continua a ser válida como critério definidor da residência para efeitos da sua determinação (art. 4.º, n.º 1), mas perde a sua qualidade enquanto *tiebreaker rule*. Para mais informação, vide, <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>> [14-06-2018]. Para uma análise abrangente do art. 4.º da Convenção Modelo da OCDE, cf., ROLAND ISMER/KATHARINA RIEMER, «Article 4. Resident», in Ekkehart Reimer/Alexander Rust (editores), *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, Vol. 1, 4.ª ed., Kluwer Law International, pp. 217-291 e NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ, «Ámbito de Aplicación de los Convenios de Doble Imposición» in Néstor Carmona Fernández / José Manuel Calderón Carrero (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2015*, pp.87-101; e MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag, 2010, pp. 71-80.

(9) Cf., entre outros, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, op. cit, pp. 284, ss.; RUI DUARTE MORAIS, «A Residência e as Convenções de Dupla Tributação: Comentário ao Acórdão do STA, de 25 de Março, proc. n.º 068/09, 2.ª Secção», in RFPDF, ano II, n.º 2, Verão, Almedina, Julho de 2009, pp. 220-222 e ainda «Dupla tributação internacional em IRS: notas de uma leitura em jurisprudência», in RFPDF, ano I, n.º 1, Primavera, Almedina, Abril de 2008, pp. 114-118; GUSTAVO LOPES COU-

Na ausência de convenções de dupla tributação a que se possa recorrer para a resolução de eventuais conflitos de residência, bem como obviamente na ausência de uma situação plurilocalizada, importará ter em atenção os critérios indicados nas disposições respetivas do CIRS e CIRC⁽¹⁰⁾ portugueses.

3. A determinação da residência à luz do atual art. 16.º do CIRS

3.1. Ponto prévio

Não existindo qualquer dúvida quanto ao relevo da residência na formatação do ordenamento jurídico-tributário nacional e internacional, optamos — também fruto da brevidade que nos é imposta no presente trabalho — por deixar à margem todo o enquadramento dogmático relativo ao caráter mais subjetivista ou objetivista da opção político-fiscal no momento da ponderação do conceito de residência para fins fiscais⁽¹¹⁾.

A caracterização da residência fiscal no ordenamento jurídico português, nos termos do art. 16.º do CIRS exige, antes de mais nada, que se precise expositivamente as principais alterações introduzidas pela Lei

RINHA, «Ainda a propósito da tributação dos trabalhadores portugueses na Alemanha — algumas notas», in RFPDF, ano I, n.º 1, Primavera, Almedina, Abril de 2008, pp. 292-293; e KLAUS VOGEL, «Double Tax Treaties and Their Interpretation», in *Berkeley Journal of International Law*, 1986, pp. 51-54.

⁽¹⁰⁾ No tocante às sociedades, o código de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (CIRC), apresenta-nos dois critérios alternativos: o teste do local de direção efetiva e o teste da sede da sociedade. Importa, a este propósito, salientar que no presente estudo só serão objeto de análise disposições contidas no CIRS. Para uma análise geral e devidamente atualizada sobre esta matéria, vd., MARIA DOS PRAZERES LOUSA, «National Report Portugal», in Edoardo Traversa (editor), *Corporate Tax Residence and Mobility*, EATLP International Tax Series, June 2018, pp. 487-503; também disponível em: <<http://www.eatlp.org/uploads/public/2017/National%20Report%20Portugal.pdf>> [19-06-2018].

⁽¹¹⁾ Sobre o tema, vide, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, op. cit, pp. 283-284; PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito...*, op. cit, pp. 100-101. Para uma análise mais ampla da questão, bem como dos problemas associados à residência e à fonte enquanto elementos de conexão, vd., ANGEL SCHINDEL / ADOLFO ATCHABAHIAN, «General report», in International Fiscal Association, *Source and Residence: New Configuration of their Principles*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 90a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort, 2005, pp. 21-99; e o inevitável KLAUS VOGEL, «Worldwide vs. source taxation of income — A review and re-evaluation of arguments (Part I)», *Intertax*, n.º 8/9, 1988, pp. 216-229, «Worldwide vs. source taxation of income — A review and re-evaluation of arguments (Part II)», *Intertax*, n.º 10, 1988, pp. 310-320 e «Worldwide vs. source taxation of income — A review and re-evaluation of arguments (Part III)», *Intertax*, n.º 11, 1988, pp. 393-402.

n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que procedeu a uma reforma da tributação das pessoas singulares, orientada para a família, para a simplificação e para a mobilidade social.

3.2. As alterações introduzidas pela Lei n.º 82-E/2014

Com a entrada em vigor da Lei n.º 82-E/2014, no ordenamento jurídico português, o conceito de residência surge relativamente alterado, tendo-se passado a contemplar a figura da residência fiscal parcial. Genericamente poder-se-á dizer que agora é possível ser-se residente em parte do ano e não residente na parte restante do mesmo⁽¹²⁾. A questão exige ponderadas reflexões e pode mostrar-se complexa, motivos que levam à sua autónoma análise em diferente apartado.

Os critérios-base previstos no n.º 1 do art. 16.º foram, assim, objeto de modificação. Nos termos da alínea *a*), são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, “*hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa*”⁽¹³⁾ (sibli-

⁽¹²⁾ A figura parece surgir entre nós primeiramente equacionada no ano de 2004 por Ricardo Palma Borges, sendo posteriormente referida, em 2009, no relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal. Vd., RICARDO HENRIQUES DA PALMA BORGES, «Em torno do “investimento estrangeiro e contratos fiscais”: uma visão sobre a competitividade fiscal portuguesa», in Associação Fiscal Portuguesa, *15 Anos de Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Almedina, novembro, 2005, pp. 400-404; ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS/ ANTÓNIO M. F. MARTINS (coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal — Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 209, 2009, pp. 300-301. No plano convencional, assiste-se a uma política paradoxal: por um lado a ideia surge perfilhada na Convenção para Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre Portugal e Áustria, em 1971, no art. 4.º, ao estabelecer que “*Sempre que uma pessoa singular tenha transferido a sua residência de um Estado Contratante para o outro Estado Contratante, o direito do primeiro Estado de tributar essa pessoa com base na residência é limitado aos rendimentos relativos ao período anterior à transferência da residência e o direito do outro Estado Contratante de tributar essa pessoa com base na residência é limitado aos rendimentos respeitantes ao período posterior a essa transferência de residência*”, e por outro, preceito idêntico é revogado com a aprovação do protocolo modificativo da Convenção entre Portugal e a Suíça para Evitar a Dupla Tributação, em 3 de maio de 2013. Vd., ainda, MICHAEL LANG, «Reflexões sobre a Política Austríaca de Tratados para evitar a Dupla Tributação», in *Direito Tributário Atual*, n.º 27, São Paulo: Dialética, 2012, pp. 105-131.

⁽¹³⁾ A expressão parece inspirada na disposição 15.2 da Convenção Modelo da OCDE, subvertendo-a. Tal como surge configurada no ordenamento jurídico português, sobretudo com as alterações introduzidas pelo Governo, a norma trará inúmeros problemas de implementação. Salvo melhor entendimento, o nosso ano fiscal continua a coincidir, geralmente, para todos os efeitos, com o ano civil, sendo que regras como estas que fazem prevalecer o “período de doze meses” são meramente

nhado nosso). Igualmente se alterou o critério da alínea *b*) em relação à disponibilidade de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residente habitual. Enquanto até aqui a apreciação era feita em relação ao último dia do ano a que respeitassem os rendimentos, agora passou a reportar-se a qualquer dia do período de doze meses definido na alínea *a*)⁽¹⁴⁾.

A técnica legislativa empregue nos números 3 e 4 da nova redação do artigo revela-se, no mínimo, curiosa. Ora se introduz, na globalidade, na primeira parte de ambos os preceitos, a figura da residência fiscal parcial, determinando-se que o sujeito apenas se tornará residente a partir do primeiro dia do período de permanência em território português e perderá essa qualidade a partir do último dia de permanência no mesmo território, ora se a autolimita, respetivamente na segunda parte dos normativos, ficionando-se a permanência física do indivíduo. A residência fiscal parcial poderá desta forma ser afastada caso o indivíduo tenha sido considerado residente fiscal no ano anterior, situação que o qualifica como residente desde o primeiro dia no ano seguinte — situação prevista na 2.^a parte do n.º 3 do art. 16.º. Também no ano de saída, sob determinadas condições, poderá ser afastada a residência fiscal parcial e ser considerado residente para todo o ano — situações previstas nos n.ºs 14 e 16 por remissão do art. 16.º, n.º 4⁽¹⁵⁾.

Assim — e fixando desde já algumas coordenadas lógicas —, em primeiro lugar, será necessário apurar se o sujeito passivo é residente ou não, para só depois se determinar o período de residência parcial. O sujeito será considerado residente⁽¹⁶⁾ se permanecer em território nacional mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, não durante o ano, mas em qualquer período de 12 meses contados a partir da sua chegada, com início ou fim no mesmo. A contagem dos 183 dias fica suspensa se durante este prazo, todavia, o sujeito se ausentar do país, uma vez que esta leva em consideração a efetiva permanência. Não se completando os 183 dias de permanên-

instrumentais e o mais que pode suceder, quando aplicadas, é que tenham efeitos em dois anos fiscais (com problemas de aplicação associados, como vamos ver). Cf. KEES VAN RAAD, *Materials on International and EC Tax Law*, Volume 2, International Tax Centre Leiden, 2010-2011, p. 23.

⁽¹⁴⁾ De notar que o último dia do ano fiscal de um residente parcial será sempre e por natureza, dentro do ano civil, aquele em que, no calendário, o mesmo se verificar. Isto é, não haverá, no IRS, por se ter passado a falar num período de doze meses, um “ano fiscal”, como existe no IRC, diferente do ano civil. Ao criar-se a figura do “residente parcial” acabou por criar-se, implicitamente, um ano fiscal, que embora coincida com o ano civil, não coincide em toda a sua extensão, sem, todavia, nunca sair dele.

⁽¹⁵⁾ Ver, neste sentido, ponto 3.3 do presente trabalho.

⁽¹⁶⁾ Quanto ao critério da alínea *a*).

cia em Portugal, novo período de 12 meses será contado do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior. É importante ter sempre bem determinado os dias de permanência em território português por forma a poder enquadrar com o período de referência⁽¹⁷⁾. Situação distinta será o recorte do período de residência parcial, podendo num mesmo período de tributação verificar-se dois estatutos de residência, ou seja, dois períodos de residência parcial nos quais os rendimentos aí obtidos serão tributados numa base mundial.

Voltando à linha expositiva, para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 16.º, é esclarecido, por correlato ao já previsto na Convenção Modelo da OCDE⁽¹⁸⁾, o critério de determinação da contagem dos dias de presença em território nacional, passando a considerar-se como tal, qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida em território português.

Por outro lado — e positivamente —, assiste-se à revogação do regime de residência fiscal por atração. Enquanto até agora a circunstância de uma das pessoas a quem incumbia a direção do agregado familiar ser tida como residente implicava que o fossem todos os restantes membros desse agregado, agora a residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado (art. 16.º, n.º 5).

Nos termos do disposto nos números 6 e 7 do normativo em análise, quanto às pessoas de nacionalidade portuguesa⁽¹⁹⁾ que deslocalizem a sua residência fiscal para um país, território ou região sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável constante de portaria do Ministro das finanças⁽²⁰⁾, continuam a ser consideradas residentes no ano da mudança e nos

(17) Ver comentário ao art. 15.º da CMOCDE (n.º 4). Neste sentido, *vide*, KEES VAN RAAD, *Materials on...*, *op cit.*, p. 354.

(18) *Idem*, pp. 354-355.

(19) Pelos vistos não parece ser indiferente para o IRS a nacionalidade do sujeito passivo. Tal como está configurado o preceito, o legislador parece, embora de forma confusa, introduzir o requisito da nacionalidade enquanto elemento de conexão subjetivo. No fundo, visa justificar a ficção que efetua *in fine*, isto é, embora o sujeito deslocalize a residência, continua a ser considerado “residente” durante determinado hiato temporal. Aqui, em rigor, parece-nos ser, ao contrário da residência e apesar da redação da norma, a nacionalidade o elemento de ligação e fundamentante da pretensão tributária nacional. O sujeito deixa de ser residente fiscal em Portugal, mas continua a possuir uma ligação pessoal e jurídica com o nosso território através da nacionalidade (não é, em *ultima ratio*, a residência ficcionada que sustenta a ligação entre o nosso ordenamento jurídico-fiscal e a situação da vida que vai ser objeto de regulação por parte das normas materiais, mas, como dissemos, a nacionalidade). Sobre estas questões e, previamente, sobre a necessidade de um *nexus* entre o sujeito e o território, *vide*, com muito interesse, STJEPAN GADŽO, «The Principle of ‘Nexus’ or ‘Genuine Link’ as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal», *Intertax*, Volume 46, Issue 3, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2018, pp. 194-209.

(20) Portaria n.º 150/2004, de 13-02, alterada pelo art. 1.º da Portaria n.º 345-A/2016. Para os critérios que estão na base da elaboração da lista, *vide*, art. 63.º-D da LGT.

quatro anos seguintes, salvo se demonstrarem que a mudança se deveu a razões atendíveis. Estabelece-se agora que a qualidade de residente deixa de ser atribuída no ano em que porventura o sujeito em causa passe a residir em país, território ou região distinto da lista⁽²¹⁾.

Nos números 14 a 16, como veremos *infra*, parece-nos que foram criadas disposições antiabuso⁽²²⁾ para o regime da residência parcial, ficcionando-se, como já deixamos antever, a presença física do sujeito no território. Em primeiro lugar, estabelece-se que um sujeito passivo é considerado residente durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições: “a) Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano; e b) Obtenha, no decorrer desse ano e após o

(21) Estamos, aqui, nestes dois números do art. 16.º, na presença dum alargamento da incidência fiscal subjetiva por via da criação dum *trailing tax* (imposto de perseguição ou, como gosta de chamar a doutrina espanhola, dum período de «cuarentena fiscal»). Os *trailing taxes* são concebidos com a finalidade de “agarrar” o sujeito ao ordenamento fiscal de origem por intermédio da criação legal dum residência que, de outra forma, não existiria juridicamente. Durante este período de quarentena fiscal, o rendimento que, no futuro, venha a ser obtido pelo sujeito será, assim, tributado pelo estado de origem. Esta situação fiscal, tal como se apresenta nestes números, suscita-nos algumas questões. Por um lado, parece-nos um preceito relativamente fácil de eludir pelo contribuinte mais avisado, ou seja, bastará ao sujeito primeiramente transferir a residência para outro território que não um dos designados na lista negra e daí, utilizando-o como ponte, efetuar uma nova transferência, no seguinte exercício fiscal, para um, vulgarmente designado paraíso fiscal. Por outro, não se pode deixar de assinalar que a simplicidade da remissão para a lista aprovada por portaria pelo legislador contrasta com a ambiguidade que a mesma é suscetível de gerar sempre que no decurso do período de quarentena fiscal seja celebrado acordo de dupla tributação com um Estado ou Território aí presente, por exemplo. Veja-se, igualmente, o que se passou, recentemente, com a consideração (novamente — tinham sido retiradas à menos de um ano através da portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro) de Jersey, Ilha de Man e o Uruguai como paraísos fiscais e o seu impacto prático, para além da incerteza jurídica que sempre suscita e pelo facto desta opção não ser totalmente coerente com as orientações emanadas pela UE neste domínio (cf., lista da UE de jurisdições não cooperantes em matéria fiscal, aprovada pelo Conselho, de 5 de dezembro de 2017, disponível em <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-5121_pt.htm> [29-06-2018]. Vd., sobre isto, GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Residência no Direito Internacional Fiscal...*, op. cit., pp. 169-173; GIORGIO BERETTA, «Mobility of Individuals after BEPS: The Persistent Conflict between Jurisdictions», Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), n.º 7 e NESTOR CARMONA FERNÁNDEZ, *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS (ed), Wolters Kluwer, 2007, p. 92.

(22) Quanto ao arsenal antiabuso disponível no ordenamento fiscal português, vd., GUSTAVO LOPES COURINHA, «National Report Portugal», *Anti-avoidance measures of general nature and scope — GAAR and other rules*, Volume 103 a), IFA, Cahiers, 2018. Sobre os trabalhos encetados pela União Europeia e pelo Conselho da Europa neste domínio, vide, ALFREDO GARCIA PRATS, et al., *Anti-avoidance measures of general nature and scope — GAAR and other rules (EU Report)*, Volume 103 a), IFA, Cahiers, 2018, pp. 61-93 e ANA PAULA DOURADO, “The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS”, *Intertax*, 2016, n.ºs 6-7, pp. 440-446 e “May you live in interesting times”, *Intertax*, 2016, n.º 1, pp. 2-5, ambos disponíveis em <<http://www.cideeff.pt/pt/quem-somos/Profa-Doutora-Ana-Paula-Dourado/15/>> [29-06-2018].

último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português". A disposição não será aplicável caso o sujeito passivo demonstre que os rendimentos a que se refere a alínea b) são tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao domicílio ou residência "a) *Noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou b) Noutro Estado, não abrangido na alínea anterior, em que a taxa de tributação aplicável àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português*". No último número considera-se que o sujeito passivo é residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que perdeu aquela mesma qualidade.

O regime aplicável a residentes não habituais mantém-se no essencial⁽²³⁾.

De acordo com as disposições transitórias da Lei de Reforma, o novo regime de determinação da residência é aplicável apenas a situações de alteração de residência que ocorram após a entrada em vigor da já referida Lei.

⁽²³⁾ Sobre o regime português aplicável a residentes não habituais, cf., RICARDO DA PALMA BORGES/PEDRO RIBEIRO DE SOUSA, «O novo regime fiscal dos residentes não habituais», in Paulo Otero/Fernando Araújo/João Taborda da Gama (organizadores), *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, pp. 709-772. Para uma interessante discussão sobre as diferentes políticas levadas a cabo pelos Estados para abordar a mobilidade transfronteiriça dos indivíduos, bem como as principais estratégias defensivas adotadas cada vez mais pelas jurisdições relacionadas com a introdução de regimes fiscais preferenciais, vd., novamente, GIORGIO BERETTA, «Mobility of Individuals after BEPS: The Persistent Conflict between Jurisdictions», *Bulletin for International Taxation*, 2018 (Volume 72), No. 7. Sobre a confiança dos investidores e o investimento direto estrangeiro em Portugal, com interesse, EY's Attractiveness Survey Portugal, disponível em: <<https://www.ey.com/pt/en/home/ey-attractiveness-survey-portugal-june-2018>> [09-07-2018].

4. A residência fiscal parcial

4.1. Ponto prévio

Após identificarmos as principais alterações introduzidas, chegou o momento de reduzir a escala analítica e trazer ao discurso um tema mais concreto: a residência fiscal parcial.

Atualmente, fruto da existência de uma realidade cada vez mais desmaterializada e multimodal, associada ao fenómeno da globalização e da liberalização das relações de carácter socioeconómico, assiste-se ao surgimento de um sem número de factos tributários transfronteiriços, geradores de relações obrigacionais complexas, suscetíveis de dar azo, em determinadas situações, ao fenómeno de dupla tributação⁽²⁴⁾. No contexto da União Europeia, este é particularmente visível, onde se denota uma intensa circulação de pessoas, designadamente para exercerem as suas atividades profissionais⁽²⁵⁾.

Como bem se diz no Relatório da Comissão para a Reforma do IRS, “A legislação interna portuguesa não t[inha] uma disposição que incorpor[asse] os comentários da Convenção Modelo da OCDE em matéria de resolução de conflito de residências fiscais. Nos termos destes comentários, sempre que existe um conflito de residências fiscais, a solução deve ser aferida relativamente a diferentes momentos do ano, podendo assim o estatuto de residente, relativamente a determinado sujeito passivo, ser diferente em diversos períodos do mesmo ano. Ou seja, de acordo com tais

⁽²⁴⁾ Quanto ao fenómeno da dupla tributação, *vide*, entre outros, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, pp. 31-49 e MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional, Casa da Moeda, Lisboa, 1984; RAMÓN FALCÓN Y TELLA e ELVIRA GUERRA PULIDO, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, pp. 87-90; e, ainda, LUCA CERIONI, «Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?», *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, n.º 12, 2012, pp. 647-658 e Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation...*, *op. cit.*, pp. 23-26.

⁽²⁵⁾ A mobilidade fiscal, no Direito Europeu, aparece intimamente relacionada com o exercício das liberdades fundamentais previstas no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE). Cfr., neste sentido, ANA PAULA DOURADO, «Tax Mobility in the European Union: Present and Future Trends», in Ana Paula Dourado (ed.), *Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds*, IBFD, february 2014, pp. 3-25; e, da mesma autora, *Governança Fiscal Global*, Almedina, 2017, pp. 199-292; Vd., também, LUC DE BROE, «The Relevance of Residence Under EC Tax Law», in Guglielmo Maisto (ed.), *Residence of Individuals Under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 107-131. Para um estudo detalhado do Direito Fiscal da União Europeia, cfr., novamente, ANA PAULA DOURADO, *Governança Fiscal...*, *op. cit.*; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta*, Almedina, março de 2018 e BEN TERRA/PETER WATTEL, *European Tax Law*, 6.ª ed., Kluwer Law International, 2012.

comentários, a resolução deste conflito de residências fiscais faz-se com recurso ao conceito conhecido como “residência fiscal parcial”.

Vejamos, então, em que consiste tal conceito.

4.2. A figura propriamente dita

O estudo da “residência fiscal parcial” deve arrancar antes de mais nada de uma cuidada identificação das suas bases materiais em que surge colocada. Ora, neste sentido, afigura-se-nos aconselhável o fornecimento de uma breve noção prévia definitiva, para, a partir daí, detetar na normatividade relevante os casos em que o legislador reputou como implicando residência fiscal parcial.

Dir-se-á que a questão da denominada “residência fiscal parcial” surge como uma tentativa para distribuir, no mesmo período fiscal, por mais do que um Estado, o poder ilimitado de tributar o rendimento pessoal. A funcionar idealmente, este mecanismo daria cabal cumprimento ao princípio da tributação universal. Na situação mais simples, fornecida pelo exemplo dado nos comentários ao art. 4.º da CMOCDE (n.º 10)⁽²⁶⁾, temos o indivíduo que reside no Estado A de 1 de janeiro a 31 de março, transferindo-se em seguida para o Estado B onde residirá mais de 183 dias, aqui sendo considerado residente o ano inteiro. Mas “as regras especiais”, estabelecidas nos Estados A e B, permitem que o indivíduo deixe de ser residente no Estado A a 1 de abril, sendo aí residente entre 1/1 e 31/3 e no Estado B que ele aí comece a ser residente a 1 de abril, sendo residente entre 01/04 e 31/12. Com a justaposição destas duas “residências parciais”, resolve-se, distribuindo-a por dois Estados, a “tributação mundial”.

Já a solução clássica apontaria para que, no exemplo dado, apenas o Estado B pudesse exercer a soberania tributária ilimitada, uma vez que só ele, à luz do critério material da permanência no seu território por mais de 183 dias, podia invocar a residência do indivíduo, o que estaria vedado ao Estado A. A este restaria o poder de tributar exclusivamente os rendimentos de fonte nele situado (princípio da limitação territorial)⁽²⁷⁾.

Como sucede na grande maioria dos Estados, tivemos, até 31 de dezembro de 2014, consagrada entre nós a solução “clássica”, no art. 16.º

⁽²⁶⁾ Cf. KEES VAN RAAD, *Materials on International...*, *op. cit.*, p. 118.

⁽²⁷⁾ Neste sentido, *vide*, PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito...*, *op. cit.*, pp. 89-90, quanto às razões para a utilização do termo “princípio da limitação territorial” no que diz respeito à amplitude ou extensão do poder de tributar.

do Código do IRS⁽²⁸⁾. Assinale-se, aliás, que o conceito de “residente fiscal em Portugal”, apresentado pela comissão como “essencial para determinar o âmbito de sujeição pessoal das pessoas singulares”, não existe. O que a lei consagra é o conceito de *residente em território português para efeitos de IRS* no art. 16.º do respetivo Código e nenhuma lei geral o assumiu como um “conceito geral” sistémico (nem, provavelmente, faria sentido). Também se não confunda a titularidade do número de identificação fiscal com a condição de residente ou não residente em território português. Nos termos do art. 3.º do DL 14/2003, “O NIF é obrigatório para as pessoas singulares e coletivas ou entidades legalmente equiparadas que, nos termos da lei, se encontrem sujeitas ao cumprimento de obrigações ou pretendam exercer os seus direitos junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)”.

Posto isto, o que se pode dizer é que se a solução agora consagrada resolve um problema, certamente poderá criar muitos mais⁽²⁹⁾. Desde logo, porque, como se referiu, a solução mundial e geralmente ainda aceite é a solução clássica⁽³⁰⁾. De onde resulta que a criação da “residência parcial” gerará também conflitos de dupla residência. Se a solução clássica

(28) Sobre o anterior regime, vd., MANUEL FAUSTINO, «Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português», CTF, n.º 424, 2009, pp. 99-147 e ANDRÉ SALGADO MATOS, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) — Anotado*, Instituto Superior de Gestão, 1999, pp. 205-2011.

(29) Para uma crítica generalizada à consagração da figura da “residência parcial”, cf., MANUEL FAUSTINO, «Sobre a Reforma do IRS (II)», in RFPDF, ano VIII, n.º 1, Inverno, Almedina, 2016, pp. 136-145. Em sentido contrário, RUI DUARTE MORAIS, «Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão», in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 07, janeiro-março 2015, Cejur, Braga, pp. 3-23.

(30) Cf. M. SCHELLEKENS (ed.), *European Tax Handbook 2015*, IBFD, Amsterdam 2015; FEDERICA PITRONE, «Tax Residence of Individuals within the European Union: Finding New Solutions to Old Problems», *World Tax Journal*, 2016 (Volume 8), n.º 3., 2016; e EY, 2017-18 *Worldwide Personal Tax and Immigration Guide*, disponível em: <<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide—country-list>> [14-06-2018]. Em sentido diverso, refira-se, por exemplo, o Brasil e a Bélgica, que atualmente contemplam o que se pode designar de residência fiscal parcial. Em termos simples, no caso brasileiro, se o sujeito passivo não adquirir a condição de residente, os rendimentos recebidos no Brasil serão tributados de forma definitiva ou exclusiva na fonte. Caso adquira a condição de residente no país, a partir dessa data, os rendimentos recebidos de fontes situadas no território nacional ou no exterior serão tributados de acordo com as mesmas normas aplicáveis aos residentes no Brasil — cf. arts. 2.º a 6.º do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF). Relativamente à Bélgica, em termos breves, é estipulado no parágrafo 1 do art. 203.º do respetivo Código do imposto sobre rendimento que, no caso de pessoas singulares que apenas reúnam as condições para serem sujeitas a imposto após 1 de janeiro ou que cessem essas condições antes de 31 de dezembro, o período de tributação corresponderá à parte do ano em que tais condições se encontrem reunidas. Ver também ainda o estipulado no art. 204.º que prevê as formas de determinação do rendimento objeto de tributação imputáveis a esse período. Para uma análise mais detalhada, incluindo outros ordenamentos que admitem a figura da residência fiscal parcial, vide, ANABELA SILVA, *et al.*, *O Novo IRS*, Ernst & Young, Almedina, 2014, pp. 28-30.

gerava conflitos internacionais de dupla residência, fundamentalmente com a conflitualidade de elementos de conexão territorial permanentes, tais como a dupla residência ou a denominada residência por atração⁽³¹⁾, a nova solução, só por si, também não os resolve. Isto é, temos um problema de praticabilidade, chamemos-lhe “externa”.

Com efeito, e sobretudo nos casos em que não existe convenção para eliminar a dupla tributação internacional, antevê-se que nem o Estado que no ano anterior considerou, à luz do critério da permanência por mais de 183 dias, o indivíduo residente e como tal o tributou numa base pessoal e mundial, face à pretensão de Portugal também o considerar residente nesse ano, ainda que parcial, reveja a sua situação para o tributar segundo um critério territorial e real, nem Portugal a aceitar eliminar a dupla tributação jurídica internacional tendo por base a dedução do imposto pessoal que o indivíduo pagou no Estado onde também foi considerado residente⁽³²⁾.

Existindo convenção de dupla tributação com o Estado em causa⁽³³⁾, pela fórmula operativa da unicidade da residência, o assunto será desem-

(31) V., a respeito, JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, «A Dupla Residência Fiscal de Pessoas Singulares — Enquadramento da questão nos planos internos, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo», in *RFPDF*, ano IV, n.º 1, Almedina, maio 2011, pp. 210-247.

(32) Se se fixar num Estado que não tem “regras especiais” e que acabará por considerá-lo como residente o ano inteiro, terá direito, caso exista CDT com esse Estado, a eliminar a dupla tributação jurídica internacional. Como irá o Estado da residência aplicar a convenção e eliminar a dupla tributação? Será que ele vai dar o crédito de imposto que Portugal cobrou por eventuais rendimentos obtidos fora do território português e que aqui tenham sido declarados? Temos muitas dúvidas — não é esse o espírito das Convenções. A eliminação da dupla tributação jurídica internacional tem por objeto o rendimento “que possa ser tributado nesse outro Estado” e, à luz da convenção, o “rendimento que possa ser tributado nesse outro Estado” tem sempre na base o princípio da fonte. Isto para não falarmos naqueles casos em que a residência fiscal parcial é afastada, operando-se a manutenção da regra da residência anual. Note-se, contudo, que nestes últimos fenómenos como o mencionado — em que ocorre a sobreposição de residências, arrogando-se ambos os Estados ao direito de tributar o sujeito em causa numa base universal — poderão até nem ocorrer se perspetivamos a sua resolução a montante. Ora, equacionada corretamente a questão no plano interno, à luz da doutrina da exigência de limites jurídicos à extensão da lei nacional — devendo as normas nacionais que visem sujeitar a tributação de factos ocorridos fora das fronteiras desse Estado respeitar o princípio da razoabilidade —, poder-se-á considerar o elemento de conexão previsto na lei ilegítimo, sendo o dispositivo em crise desaplicado, deixando por conseguinte o sujeito de ser havido como residente em Portugal. Nestas situações, em que o abuso de conexão é ilegítimo, dissipa-se a pretensão de tributabilidade ilimitada nacional, não ocorrendo aliás qualquer conflito positivo de residência. Não constitui nossa pretensão esgotar o assunto, pelo que, sobre este, vide, entre outros, RUI DUARTE MORAIS, *imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, PUC, 2005, p. 44, ss.

(33) Portugal tem atualmente em vigor 76 Convenções para Evitar a Dupla Tributação. Sobre a política convencional portuguesa, vide, MARIA MARGARIDA CORDEIRO DE MESQUITA, «A política Convencional Portuguesa em Matéria de Dupla Tributação», *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Soares Martinez*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2000. É de destacar, aqui, a recente aprovação da Con-

patado através das “tie-break rules” nela inserida. Quanto às pessoas singulares, tais regras de desempate, nas convenções celebradas por Portugal, seguem de perto o estipulado no art. 4.º, n.º 2 da CMOCDE⁽³⁴⁾. Trata-se, contudo, de um processo moroso em termos de resolução, sendo que, infelizmente, na *praxis* comum, o que sucede é que a maior parte dos sujeitos passivos ignora quer a lei interna do Estado, quer a solução que pode ser dada pelas convenções de dupla tributação, acabando por consoante lhes parece declarar os rendimentos num sítio e os outros noutra, na grande maioria das vezes, à margem da lei⁽³⁵⁾.

Mais complicados são, ou parecem ser, ainda os problemas de “praticabilidade interna”, quer do ponto de vista da aplicação da norma na situação mais simples (nada se dispôs na lei sobre o fracionamento de deduções “anuais”, como, por exemplo, as deduções à coleta, a que os residentes têm direito)⁽³⁶⁾, quer nas situações anuais já dadas como estabilizadas mas

venção Multilateral para Prevenir a Erosão das Bases Tributáveis e a Transferência de Lucros (no original “Multilateral Instrument” ou “MLI”) que dará operacionalidade a várias recomendações contidas no projeto BEPS. Ao todo mais de 68 jurisdições assinaram a convenção, incluindo Portugal (atualmente já vamos com 81): <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>>. Relembramos, contudo, que estamos perante um instrumento internacional que, naturalmente, permite reservas, contém opções, sendo evidente que nem todos os Estados que fazem parte da OCDE o assinarão; para além de que nem todas as ações deram origem a recomendações estritas. Sobre este instrumento, ALEXANDER BOSMAN, «General Aspects of the Multilateral Instrument», Intertax, Volume 45, Issue 10, Kluwer Law International, The Netherlands, 2017, pp. 642-659.

⁽³⁴⁾ Sobre os métodos de eliminação da dupla tributação, *vide*, entre outros, MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação...*, *op. cit.*, pp. 338-412; ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, pp. 741-759; RAMÓN FALCÓN Y TELLA e ELVIRA GUERRA PULIDO, *Derecho fiscal...*, *op. cit.*, pp. 90-112; MANUEL PIRES, *Direito Fiscal — Apontamentos*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2008, pp. 194-198; e CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2. Ed, Almedina, 2013, pp. 89, ss ; MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation...*, *op. cit.*, pp. 121-132.

⁽³⁵⁾ Na verdade, a última coisa com que alguém (salvo raras exceções) se preocupa quando tem que partir é com os impostos: quer com os que deixa de pagar, quer com os que vai pagar.

⁽³⁶⁾ Levantam-se muitas dúvidas no plano da personalização do imposto. No nosso entender deveria ter sido aditada uma norma com vista a uma clarificação do art. 78.º, relativamente às deduções à coleta. Ao não o ter sido, temos muitas dúvidas sobre se a AT tem legitimidade para conceder proporcionalmente ao período em causa as deduções aí consagradas, o mínimo de existência e, eventualmente, alguns benefícios fiscais. Cremos que quanto às deduções específicas não poderá fazê-lo, a não ser na medida em que se limitem em função do rendimento. Quanto às restantes, que são “anuais” e aproveitáveis por “residentes”, não distinguindo a lei entre parciais e anuais, parece, à luz dos princípios da hermenêutica jurídica, que a AT não poderá fazer a sua aplicação proporcional, sem ilegalidade. Mas também não parece justo o seu benefício por inteiro a quem é tributado como residente por 6 meses! Trata-se, certamente, de matéria a ser objeto de aperfeiçoamento legislativo futuro. Acresce, que hoje em dia, na verdade, o atual modelo de deduções à coleta em IRS parece estar ferido de morte, tendo perdido a lógica de personalização intrínseca pertencente à família dos impostos que representa, prosseguindo objetivos fiscais que não cabem na matriz da tributação do rendimento pessoal. Cf. MANUEL FAUSTINO, «O IRS perante uma encruzilhada: o actual modelo de deduções à coleta: uma visão crítica», *in* RFPDF, ano IX, n.º 2, verão, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 129-150.

que, por força de um facto superveniente e certamente inesperado, voltam a ter de ser requalificadas — afastando-se a figura da residência fiscal parcial — e a gerar, certamente, novos conflitos de dupla residência internacional, com uma provavelmente inevitável dupla tributação jurídica internacional — forma-se uma espécie de *circulus in demonstrando*. Por outro lado, temos que levar em linha de conta que estamos no âmbito de um imposto com taxas preferencialmente progressivas, pensadas para um rendimento coletável anual, portanto, coloca-se a questão de como aplicar num ano fracionado, em que alguém seria residente numa parte do ano e não residente na outra. Apesar da reforma, tudo continua a ser pensado numa ótica anual!

Pois bem, tendo presentes estas considerações, poder-se-á dizer que, no limite, se assiste a uma violação sistemática do que na doutrina e jurisprudência constitucional alemã se chama o imperativo da coerência, esta ideia que o professor BIRK identificou como a grande esperança da justiça tributária para o futuro⁽³⁷⁾.

Para além disso, e como já deixamos antever, não nos parece que esta seja, na sua essência, uma medida de desburocratização, nem uma medida redutora de conflitualidade como afirmam os prosélitos reformistas, quer no plano convencional, quer num plano estritamente interno, tendo apenas em vista a relação entre os sujeitos passivos e a Autoridade Tributária. Vejamos.

O indivíduo que queira deixar Portugal para se fixar noutra território continua a ter de partir sem poder deixar a sua situação fiscal regularizada: não pode apresentar, com autoliquidação, uma declaração de rendimentos relativamente ao período de “residente parcial”. Terá, portanto, de deixar em Portugal um representante, ou se não for obrigado, ele próprio não poderá deixar de, no ano seguinte, providenciar para cumprir as suas obrigações declarativas relativamente à situação fiscal do ano transato⁽³⁸⁾. O fator fiscal surge, assim, como um elemento obstaculizante da mobilidade internacional.

(37) Cf. DIETER BIRK, «Verfassungsfragen im Steuerrecht. Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BHF und des BVerfG», Deutsches Steuerrecht, 2009, p. 881, *apud*. VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «Igualdad, capacidad económica y coherencia en las limitaciones a la deducibilidad de los gastos de desplazamiento entre el domicilio y el centro de trabajo en el Derecho alemán», *in* Revista Española de Derecho Financiero, n.º 164, Outubro/Dezembro de 2014, pp. 127-174. Ver, também, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2014, pp. 301-304.

(38) Em matéria de obrigações declarativas, em virtude da criação do regime da residência parcial, sempre que, no mesmo ano, o sujeito passivo tenha, em Portugal, dois estatutos de residência, deve proceder à entrega de uma declaração de rendimentos relativa a cada um deles, sem prejuízo da possibilidade de dispensa, nos termos gerais (arts. 57.º, 58.º e 60.º do CIRS). A alteração do estatuto de residência deve ser comunicada no prazo de 60 dias (art.º 19.º, n.º 5 da LGT).

Por último, julgamos ainda que o princípio da tributação de base mundial tendo por referência a residência do titular dos rendimentos começa a estar em crise, também quanto às pessoas singulares⁽³⁹⁾. Estamos em tempos de reformas permanentes⁽⁴⁰⁾ e assiste-se hoje, com frequência, à expressão pessoal do sentimento de injustiça pelo facto de o Estado da residência, não sendo o Estado da fonte da obtenção dos rendimentos, pretender levar deste espessa fatia, sem dar contraprestações, em serviços públicos aceitáveis, satisfatórias. Num mundo globalizado e numa economia internacionalizada e à escala mundial, estas ideias propagam-se velozmente, estando também em causa os próprios alicerces do Estado Social.

4.3. Restrições normativamente impostas à “residência fiscal parcial”

Basta um exame perfunctório da normatividade em causa para imediatamente se detetar que o conceito de residência parcial é, pelo legislador, primeiro introduzido em todo o seu esplendor para, depois, lhe serem introduzidas severas restrições que o desfiguram na sua essência:

1.ª Situação — N.º 3 do art. 16.º

Residência parcial no ano N pelo exato número de dias (mais de 183) que o indivíduo permaneceu em território português. Mas, descontinuando a residência no ano N e retomando a permanência em Portu-

⁽³⁹⁾ Cf., CLAUDIO SACCHETTO, «The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation of global income in the country of residence», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2/2001, maio-agosto, pp. 58-78. KLAUS VOGEL, «Worldwide vs. source...», *op. cit.*, pp. 259-261. Recentemente, contribuindo, igualmente, para o debate, vd., SERGIO ANDRÉ ROCHA, «Old Bottles or New Bottles: Time to Break the Bottle! In Favor of Broader Source Country Taxing Rights», *in* Kluwer International Tax Blog, disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/06/20/old-bottles-new-bottles-time-break-bottle-favor-broader-source-country-taxing-rights/>> [21-03-2018].

⁽⁴⁰⁾ Cf., CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2014, pp. 445-446. Sobre o volume e a extensão das alterações fiscais em Portugal durante os últimos 26 anos (período 1989-2014), relativamente aos códigos fiscais IRS, IRC, IVA, RITI, Contribuição Autárquica (mais tarde substituída pelo IMI), IMT, Imposto de Selo e Estatuto dos Benefícios Fiscais, vd., JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e INÉS DUARTE, «A Instabilidade do sistema fiscal Português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014», *Julgar Online*, dezembro de 2015, disponível em: <<http://julgar.pt/a-instabilidade-do-sistema-fiscal-portugues-uma-retrospectiva-entre-1989-e-2014/>> [10-07-2018]. E a tendência não parece mudar neste domínio: forças disruptivas como a globalização, transparência e digitalização, naturalmente, reforçam a necessidade de transformação, implicando novos desafios na economia e na sociedade com o qual o legislador terá que lidar por via da intervenção legislativa.

gal no ano N+1 em abril até ao fim de outubro, este mesmo indivíduo é residente desde 1 de janeiro até 31 de outubro.

2.^a Situação — *N.º 14 do art. 16.º*

Manutenção da (ou eventual alargamento para) residência anual pelo simples facto de o indivíduo, que reunia todas as condições para ser qualificado como residente parcial, obter em território português rendimentos sujeitos a IRS (inaplicação discriminatória em função do Estado da nova residência — n.º 15).

3.^a Situação — *N.º 16 do art. 16.º*

Manutenção da (ou eventual alargamento para) residência anual pelo facto de o indivíduo que foi qualificado como residente parcial no ano anterior, no ano seguinte voltar a ser considerado residente em território português.

Trata-se da amputação do âmbito do conceito que se quis introduzir e manter quase intocável a regra clássica. Melhor, parece é que se está perante normas antiabuso⁽⁴¹⁾, sobretudo o n.º 16, uma vez que da sua aplicação vai decorrer uma requalificação de uma situação anterior já estabilizada, e por um facto totalmente imprevisto. Conviria, de resto, que a doutrina e a jurisprudência⁽⁴²⁾ fosse olhando para esta norma nesta perspetiva, tendo em vista evitar o automatismo da sua aplicação, pois como antes expressamos, tal automatismo será extremamente gravoso para o sujeito passivo. Teremos de fazer estas “restrições interpretativas”, sob pena de criarmos um “inferno residencial” quer para os contribuintes, quer para a própria administração⁽⁴³⁾. Mais, não se pode partir do princípio de que o contribuinte anda “a brincar às residências fiscais”; ele tem de poder pro-

(41) No mesmo sentido, MANUEL FAUSTINO, «Sobre a Reforma do IRS...», *op. cit.*, pp. 139-140 e RUI DUARTE MORAIS, «Reforma do IRS (2014): uma primeira...», *op. cit.*, pp. 19-20.

(42) Embora não estritamente relacionado com este número, já são conhecidas decisões, designadamente proferidas pelo CAAD, em que a figura da residência fiscal parcial, nomeadamente a alínea *a*) do art. 16.º, foi objeto de análise. Destacamos, infelizmente, pela negativa, na linha do reparo efetuado pelo Dr. Manuel Faustino, o Processo n.º 267/2015-T, em que o árbitro, ao arrepio do que é ensinado nos bancos das faculdades de direito do país, chega à conclusão que o sujeito passivo e o elemento de conexão subjetivo de que depende a sua qualificação como residente ou não residente não é, pasme-se o leitor, “um elemento essencial da relação jurídica de imposto”.

(43) A AT, sobre a residência fiscal parcial, até ao momento, emitiu um entendimento (que julgamos, com o devido respeito, de pouca utilidade prática), *vide* Ofício-Circulado n.º 20176 — 02/04, Reforma do IRS_2015 — Perguntas Frequentes (FAQ).

var que não visou obter qualquer benefício ou tratamento fiscal preferencial com a alteração da sua residência fiscal⁽⁴⁴⁾.

Não se procedendo a uma alteração propriamente dita do elemento de conexão, procurou-se, no essencial, alterar o seu conteúdo por forma a alargar a tributação a factos anteriormente não abrangidos pelo elemento. Fica, contudo, e desde já, a dúvida se será legítimo face ao Direito da União Europeia e ao Direito Internacional Público a adoção por parte dos Estados-membros de elementos de conexão cujo conteúdo opere uma ligação ténue entre um sujeito e uma ordem jurídica, e se a resposta para a prevenção de problemas nas finanças públicas dos Estados-Membros não poderá ser encontrada numa harmonização dos elementos de conexão tributária, do seu conteúdo e, principalmente, dos seus efeitos ao nível da extensão do âmbito de incidência espacial das leis tributárias.

5. Conclusões

Cumpre-nos, agora, em sede de sistematização final, alinhar os seguintes tópicos conclusivos:

- O conceito de residência enquanto trave-mestra do direito fiscal, nos planos interno e convencional, apresenta-se como o fator determinante para definir se e em que medida um determinado sujeito fica submetido à soberania tributária de um ou mais Estados;
- Das alterações efetuadas pela Lei n.º 82-E/2014 ao CIRS, destaca-se sobretudo a figura da “residência parcial”, sendo agora possível ser-se residente em parte do ano e não residente na parte restante do mesmo;
- A figura é primeiramente introduzida em todo o seu esplendor para depois lhe serem colocadas severas restrições mantendo-se, em boa verdade, quase intocável a regra clássica da residência anual;
- Tais normas que operam o alargamento para a residência anual visam a proteção de um sistema de residência prévia e anterior-

(44) Para uma análise da residência fiscal enquanto elemento de planeamento fiscal, vd., JUAN ZORNOZA, «Mudança de Residência como Forma de Planeamento Tributário», *Revista de Direito Tributário Atual*, n.º 30, Dialética, 2014, pp. 33-49. Cf., também, em geral, LUC DE BROE, *General Report on The tax treatment of transfer of residence by individuals*, Volume 87b), IFA, Cahiers, 2002, pp. 23-78.

mente fixado, devendo ser perspectivadas na sua veste de norma antiabuso, sob pena de um automatismo aplicativo extremamente gravoso para o sujeito passivo;

- Na sua globalidade, a figura da residência fiscal parcial, para além de complexa, levanta inúmeros problemas quer de ordem “externa” quer de ordem “interna”, surgindo dúvidas, nomeadamente, sobre a sua validade à luz da coerência do sistema fiscal português.
- Sendo que a necessidade de proceder a um alargamento da tributação no presente e/ou no futuro por parte dos Estados acaba por se refletir no aumento deste tipo de estruturas normativas que visam, subtilmente, a modelação dos elementos de conexão.