

Estatuto do Residente Não Habitual

Incentivo fiscal à investigação
científica e inovação
(Regime sucedâneo do ERNH)

Regime fiscal
dos ex-residentes
(Programa Regressar)



SOU
INTERATIVO



Clique
e aceda

Índice interativo

CAPÍTULO I. Estatuto do Residente Não Habitual

- ▶ Legislação Relevante 3
- ▶ O que é o Estatuto de Residente Não Habitual (ERNH)? 4
- ▶ Existiram alterações relevantes no Estatuto de Residente Não Habitual com a Lei do Orçamento do Estado para 2024? 5
- ▶ O que acontece aos contribuintes que já estão inscritos ou que o pretendiam aplicar? 5
- ▶ Como se processa a inscrição no âmbito da disposição transitória? 6

CAPÍTULO II. Incentivo fiscal à investigação científica e inovação (Regime sucedâneo do ERNH)

- ▶ Legislação Relevante 8
- ▶ A quem se destina? 9
- ▶ Quais atividades relevantes para poder ser abrangido por este regime? 9
- ▶ Qual o benefício em sede de IRS? 11
- ▶ Como se processa a inscrição no regime? 11
- ▶ Qual o prazo de inscrição? 12
- ▶ Quem não pode beneficiar deste regime? 12
- ▶ Quais os rendimentos excluídos deste regime? 13
- ▶ Posso beneficiar deste regime mais do que uma vez? 13

CAPÍTULO III. Quadro comparativo

CAPÍTULO IV. Regime fiscal dos ex-residentes (Programa Regressar)

- ▶ Legislação Relevante 18
- ▶ Quais as alterações introduzidas pela LOE 2024? 19
- ▶ Quais as condições de acesso? 20
- ▶ Preciso de realizar inscrição para ter acesso a este regime? 20
- ▶ Emigrei e não alterei a minha residência fiscal. O que posso fazer? 20

CAPÍTULO V. Questões práticas

- ▶ 1. O RNH é um residente ou um não residente? 22
- ▶ 2. Qual a data de inscrição relevante como RNH como condição para beneficiar do regime fiscal? 23
- ▶ 3. Como se efetiva a manutenção do regime de RNH nas condições vigentes até 2023 para quem solicitar a inscrição até 31/03/2024 e disposição transitória OE 2024 para o ano de 2024? 23
- ▶ 4. Como ocorre a suspensão do estatuto de residente não habitual durante 10 anos quando se verifica alteração de residente para não residente e regresso a Portugal? 24
- ▶ 5. Como é feita a tributação dos cônjuges/unidos de facto com estatutos fiscais (residente/não residente) distintos? 25
- ▶ 6. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria A 26
- ▶ 7. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria H 30
- ▶ 8. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria B 33
- ▶ 9. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria E 38
- ▶ 10. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria F 41
- ▶ 11. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria G – mais-valias mobiliárias 42
- ▶ 12. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria G – mais-valias imobiliárias 45

CAPÍTULO I.
**Estatuto
do Residente
Não Habitual**



Legislação Relevante

O regime fiscal do Residente Não Habitual (RNH) foi lançado em 2009 pelo Código Fiscal do Investimento (Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro), e veio alterar os artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS, cujo regime foi complementado pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, que aprovou uma nova tabela de atividades de Elevado Valor Acrescentado (EVA) para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º ambos do Código do IRS.

Assume também relevância a Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, da DGCI, a Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto, da AT e a Circular n.º 4/2019, de 8 de outubro, da DSIRS.

O que é o Estatuto de Residente Não Habitual (ERNH)?

O Estatuto de Residente Não Habitual (ERNH) é um regime especial que estabelece um regime fiscal mais favorável, no sentido de operar uma redução do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS), durante 10 anos, a novos residentes estrangeiros (de qualquer nacionalidade) e a cidadãos portugueses que tenham estado emigrados mais de 5 anos.

Para poder beneficiar deste regime, o residente não habitual tem de exercer uma atividade profissional considerada de "elevado valor acrescentado" ou ser pensionista. O objetivo desta medida é atrair profissionais qualificados em atividades de elevada importância e beneficiários de reformas obtidas no estrangeiro.

Podem ainda beneficiar deste regime os beneficiários de certos rendimentos passivos (capitais, prediais, mais-valias) de fonte estrangeira.





Existiram alterações relevantes no Estatuto de Residente Não Habitual com a Lei do Orçamento do Estado para 2024?

Sim. O regime fiscal dos residentes não habituais foi revogado, tendo sido substituído pelo denominado Incentivo fiscal à investigação científica e inovação que passa a estar previsto no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no recentemente adicionado artigo 58.º-A.

O que acontece aos contribuintes que já estão inscritos ou que o pretendiam aplicar?

Existe uma disposição transitória na Lei do Orçamento do Estado para 2024, que salvaguarda estas situações, apesar de o Estatuto do Residente Não Habitual ter sido revogado.

Prevê o número 3 do artigo 236.º do referido diploma que continua a ser aplicável o regime fiscal dos residentes não habituais:

- a) Aos sujeitos passivos que, à data da entrada em vigor da presente lei, já se encontrem inscritos como residentes não habituais no registo de contribuintes da AT, enquanto não estiver esgotado o período a que se referem os n.ºs 9 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS (10 anos);
- b) Aos sujeitos passivos que a 31 de dezembro de 2023 reunissem as condições para inscrição como residentes não habituais,
- c) Aos sujeitos passivos que se tornem residentes para efeitos fiscais até 31 de dezembro de 2024 e que declarem, para efeitos da sua inscrição como residente não habitual, dispor de um dos seguintes elementos:
 - i) Promessa ou contrato de trabalho, promessa ou acordo de destacamento celebrado até 31 de dezembro de 2023, cujo exercício das funções deva ocorrer em território nacional;
 - ii) Contrato de arrendamento ou outro contrato que conceda o uso ou a posse de imóvel em





território português celebrado até 10 de outubro de 2023;

iii) Contrato de reserva ou contrato-promessa de aquisição de direito real sobre imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;

iv) Matrícula ou inscrição para os dependentes, em estabelecimento de ensino domiciliado em território português, completada até 10 de outubro de 2023;

v) Visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023;

vi) Procedimento, iniciado até 31 de dezembro de 2023, de concessão de visto de residência ou de autorização de residência, junto das entidades competentes, de acordo com a legislação em vigor aplicável em matéria de imigração, designadamente através do pedido de agendamento ou efetivo agendamento para submissão do pedido de concessão do visto de residência ou autorização de residência ou, ainda, através da submissão do pedido para a concessão do visto de residência ou autorização de residência;

d) Seja membro do agregado familiar dos sujeitos passivos referidos nas alíneas anteriores.

Foram, assim, salvaguardadas as expectativas dos sujeitos passivos que já se encontravam no regime de residentes não habituais, bem como os que estavam em fase de mudança.

Como se processa a inscrição no âmbito da disposição transitória?

No que se refere aos sujeitos passivos em condições de aplicar as alíneas c) e d) anteriormente referidas, o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças.

E pode fazê-lo até 31/03/2024, para os que se tornaram residentes em 2023, e até 31/03/2025, para os que se tornaram residentes em 2024.

Clique
e aceda



Índice



No entanto, esta inscrição apenas deve ser feita posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português, nos termos do previsto n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela LOE 2024, por referência ao ano em que se tornou residente nesse território (ou seja, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território).

Portanto, primeiro deve proceder à mudança de residência e, só depois, fazer a inscrição como residente não habitual.

Nos casos em que a inscrição seja efetuada fora deste prazo, a tributação produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo prazo remanescente até ao termo do prazo de 10 anos.

Nota Final: Admite-se que algumas das situações previstas na disposição transitória do artigo 236.º da Lei do Orçamento de Estado suscitem dúvidas que, certamente, conduzirão à emissão de documentação relevante nesta matéria por parte da Autoridade Tributária, pelo que aguardaremos pela mesma.



CAPÍTULO II.

**Incentivo fiscal
à investigação
científica e inovação
(Regime sucedâneo do ERNH)**



Legislação Relevante

Apesar da revogação do regime fiscal dos residentes não habituais, criou-se um regime, com muito menor abrangência e que iremos denominar como sucedâneo do Estatuto dos Residentes Não Habituais.

Este regime está previsto no recentemente aditado artigo 58.º-A ao Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Com relevância também, nesta matéria, temos o artigo 81.º do Código do IRS relativamente à eliminação da dupla tributação jurídica internacional.

A quem se destina?

A pessoas singulares que se tornem residentes em território português e que não tenham sido aqui residentes em qualquer dos cinco anos anteriores.

Quais atividades relevantes para poder ser abrangido por este regime?

As pessoas singulares terão de auferir rendimentos derivados das seguintes atividades (artigo 58.º-A, número 1 do EBF):

- a) Docência no ensino superior e investigação científica, incluindo emprego científico em entidades, estruturas e redes dedicadas à produção, difusão e transmissão de conhecimento, integradas no sistema nacional de ciência e tecnologia, bem como postos de trabalho e membros de órgãos sociais em entidades reconhecidas como centros de tecnologia e inovação, no âmbito do Decreto -Lei n.º 126 -B/2021, de 31 de dezembro;
- b) Postos de trabalho qualificados e membros de órgãos sociais no âmbito dos benefícios contratuais ao investimento produtivo, nos termos do capítulo II do Código Fiscal do Investimento;





c) Profissões altamente qualificadas, definidas em portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, desenvolvidas em:

i) Empresas com aplicações relevantes, no exercício do início de funções ou nos cinco exercícios anteriores, que beneficiem ou tenham beneficiado do regime fiscal de apoio ao investimento, nos termos do capítulo III do Código Fiscal do Investimento; ou,

ii) Empresas industriais e de serviços, cuja atividade principal corresponda a código CAE definido em portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia e que exportem pelo menos 50 % do seu volume de negócios, no exercício do início de funções ou em qualquer dos dois exercícios anteriores;

d) Outros postos de trabalho qualificados e membros de órgãos sociais, em entidades que exerçam atividades económicas reconhecidas pela AICEP, EPE, ou pelo IAPMEI, IP, como relevantes para a economia nacional, designadamente de atração de investimento produtivo e de redução das assimetrias regionais;

e) Investigação e desenvolvimento de pessoal cujos custos sejam elegíveis para efeitos do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do Código Fiscal do Investimento;

f) Postos de trabalho e membros de órgãos sociais em entidades certificadas como startups, nos termos da Lei n.º 21/2023, de 25 de maio; ou

g) Postos de trabalho ou outras atividades desenvolvidas por residentes fiscais nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, nos termos a definir por decreto legislativo regional.





Qual o benefício em sede de IRS?

O benefício em sede de IRS consiste numa tributação à taxa especial de 20% sobre os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos no âmbito das atividades referidas, durante um prazo de 10 anos consecutivos a partir do ano da sua inscrição como residente em território português, sem prejuízo da opção pelo englobamento.

O direito a ser tributado nos termos deste regime, em cada ano do período de concessão, depende de o sujeito passivo ser considerado fiscalmente residente em território português, em qualquer momento desse ano e de continuar a auferir, em cada ano, rendimentos enquadrados no exercício de uma das atividades relevantes.

Considera-se que o sujeito passivo continua a auferir rendimentos enquadrados numa das atividades relevantes, sempre que o início do exercício da nova atividade ocorra no prazo máximo de seis meses após o término da atividade anteriormente exercida.

O sujeito passivo que não tenha gozado do direito a ser tributado no âmbito deste regime, em um ou mais anos do período de concessão, pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente para efeitos fiscais em território português e volte a auferir rendimentos enquadrados no exercício de uma das atividades relevantes.

Como se processa a inscrição no regime?

A Inscrição dos beneficiários é realizada junto das seguintes entidades, consoante as atividades relevantes desenvolvidas (artigo 58.º-A/1):

- ▶ Fundação para a Ciência e Tecnologia, I. P. (FCT), quanto às atividades relevantes constantes da alínea a) do n.º 1 do artigo 58.º-A do EBF;
- ▶ Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (AICEP), E. P. E., quanto às ativi-

Clique
e aceda

Índice



des relevantes constantes da alínea b);

- ▶ Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), quanto às atividades relevantes constantes da alínea c);
- ▶ Agência para a Competitividade e Inovação, I.P. (IAPMEI), ou Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (AICEP), quanto às atividades relevantes constantes da alínea d)
- ▶ Agência Nacional de Inovação, S.A. da Startup Portugal e das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, respetivamente, quanto às atividades relevantes constantes das alíneas e), f) e g).

Qual o prazo de inscrição?

Os procedimentos e prazos de inscrição dos beneficiários junto das entidades competentes, bem como a comunicação dos respetivos dados por aquelas, à AT, será regulada por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da economia e da ciência e do ensino superior.

Ainda não tendo sido aprovada teremos de aguardar pela parte procedimental.

No entanto, o n.º 7 do artigo 58.º-A do EBF contém uma previsão de salvaguarda para situações de inscrição realizada fora do prazo que venha a ser definido na referida portaria, caso em que a tributação nos termos do novo regime produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada e vigora pelo remanescente período legal previsto.

Quem não pode beneficiar deste regime?

Não podem beneficiar deste novo regime, os sujeitos passivos que:

- a) Beneficiem ou tenham beneficiado do estatuto de residente não habitual;





b) Tenham optado pela tributação nos termos do artigo 12.º-A do Código do IRS (regime fiscal dos ex-residentes);

Quais os rendimentos excluídos deste regime?

Os rendimentos relativos a postos de trabalho abrangidos pela alínea c) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, isto é, não podem beneficiar deste regime os rendimentos dos sujeitos passivos cujos custos salariais sejam elegíveis como aplicações relevantes para efeitos do RFAI (estes custos passaram a ser elegíveis para efeitos do RFAI quando digam respeito a de postos de trabalho de pessoal com habilitações literárias do nível 7 ou do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações).

Posso beneficiar deste regime mais do que uma vez?

Não. O regime só pode ser utilizado uma única vez pelo mesmo sujeito passivo.

ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL

A redação do artigo 81.º do Código do IRS, relativamente à eliminação da dupla tributação jurídica internacional, também sofreu alterações introduzidas pela LOE 2024, a qual procedeu à revogação dos n.º 4, 5, 7 e 8, tendo sido introduzida uma nova redação aos n.º 4 e 5.

De acordo com a nova redação, estabelece-se que aos rendimentos obtidos no estrangeiro das categorias A, B, E, F e G seja aplicado o método da isenção, sendo obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, independentemente de serem ou não efetivamente tributados no outro Estado.

Caso esses rendimentos sejam pagos ou colocados à disposição por entidades não residentes sem esta-





belecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, esses rendimentos serão tributados nos termos das alíneas b) e c) do n.º 17 do artigo 71.º (taxa liberatória de 35%) e do n.º 18 do artigo 72.º do Código do IRS (taxa autónoma de 35%).

Mantém-se a taxa de retenção de 20% aplicada aos rendimentos de trabalho dependente e da categoria B de IRS, agora enquadrados no novo regime Incentivo fiscal à investigação científica e inovação previsto no artigo 58.º-A do EBF, que substitui o regime dos residentes não habituais.



CAPÍTULO III.

Quadro Comparativo

**Estatuto do Residente Não Habitual
com
Incentivo fiscal à investigação
científica e inovação**



	Regime do Residente Não Habitual	Regime Incentivo fiscal à investigação científica e inovação (artigo 58.º-A EBF)
Atividades elegíveis Categorias A e B	Elevado Valor Acrescentado (Portaria 12/2010, alterada pela Portaria n.º 230/2019)	<ul style="list-style-type: none"> • Docência no ensino superior e investigação científica • Postos de trabalho qualificados nos termos do Código Fiscal do Investimento • Profissões altamente qualificadas • Postos de trabalho em atividades económicas reconhecidas como relevantes para a economia nacional • Pessoal elegível para I&D no âmbito do SIFIDE • Postos de trabalho em startups • Postos de trabalho ou outras atividades desenvolvidas por residentes fiscais nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, nos termos a definir por decreto legislativo regional
Âmbito territorial	Todo o território nacional, sem especificidades regionais	As regiões autónomas podem definir os postos de trabalho ou atividades a que se aplica o regime da sua circunscrição
Tributação categoria A	<ul style="list-style-type: none"> • 20% se decorrente de atividades EVA (fonte estrangeira ou nacional) • Método da isenção se fonte estrangeira e efetivamente tributados no estrangeiro 	<ul style="list-style-type: none"> • 20% se decorrente de atividades elegíveis de fonte nacional • Método da isenção se rendimento de fonte estrangeira

Clique e aceda



Índice



	Regime do Residente Não Habitual	Regime Incentivo fiscal à investigação científica e inovação (artigo 58.º-A EBF)
Tributação categoria B	<ul style="list-style-type: none"> • 20% se decorrente de atividades EVA (fonte estrangeira ou nacional) • Método da isenção se rendimentos imputados por atividade através de estabelecimento estável no estrangeiro 	<ul style="list-style-type: none"> • 20% se decorrente de atividades elegíveis de fonte nacional • Método da isenção se rendimento de fonte estrangeira
Rendimentos das categorias E, F e G (incluindo mais-valias mobiliárias)	Método da isenção se fonte estrangeira e tributáveis no estrangeiro	Método da isenção se rendimento de fonte estrangeira
Rendimentos de pensões	Taxa de 10% (isenção para inscritos até 2020)	Tributação às taxas gerais (rendimentos não contemplados)
Rendimentos de fonte estrangeira pagos por entidades domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável	<ul style="list-style-type: none"> • Inaplicabilidade do método da isenção em relação a rendimentos das categorias B, E, F e G • Tributação à taxa de 35% de rendimentos de capitais e mais-valias 	<ul style="list-style-type: none"> • Não se aplica método da isenção em relação aos rendimentos de quaisquer categorias • Tributação à taxa de 35% de todos os rendimentos aos quais não se aplique o método da isenção

Clique e aceda



Índice

CAPÍTULO IV.

Regime fiscal dos ex-residentes (Programa Regressar)





Legislação Relevante

O regime fiscal dos Ex-Residentes está previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS, sendo relevantes os artigos 16.º e 68.º-A do mesmo diploma. E ainda o Ofício-circulado n.º 20206, de 28/2/2019, Ofício-Circulado n.º 20210, de 15/4/2019, e Ofício-Circulado n.º 20243, de 30/6/2022, todos do Gabinete da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais.

Quais as alterações introduzidas pela LOE 2024?

O artigo 230.º da LOE 2024 procedeu também a alterações ao n.º 1 do artigo 12.º-A do Código do IRS, relativamente ao regime fiscal dos Ex-Residentes, nos termos seguintes:

- Ocorre uma prorrogação do regime até 31/12/2026;
- Foi introduzida uma limitação na exclusão de tributação de 50% pelo período de cinco anos (anteriormente esta limitação temporal não constava do artigo, mas já existia este entendimento vertido no ponto 3 do Ofício-circulado n.º 20206/2019, de 28/2);
- Alargou-se o período de 3 para 5 anos anteriores em que os sujeitos passivos não podiam ter sido considerados residentes em território português para poderem aceder à exclusão de tributação dos rendimentos de trabalho dependente e da categoria B;
- Bem como a possibilidade de adesão para sujeitos passivos que se tornem residentes em território português até 2026 (anteriormente até 2023);

Introduziu-se, ainda, uma limitação na exclusão de tributação até €250.000 (duzentos e cinquenta mil Euros) (montante do limite superior do primeiro escalão previsto no n.º 1 do artigo 68.º-A do CIRS). Anteriormente não existia esta limitação ao valor dos rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos. Esse limite aplica-se apenas aos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes no ano de 2024 ou posterior.

Clique
e aceda



Índice



Quais as condições de acesso?

1. Tornar-se residente fiscal em Portugal nos termos do artigo 16.º do Código do IRS até 31/12/2026;
2. Não ser considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores a esse;
3. Ter sido residente em território português antes do período de cinco anos mencionado anteriormente;
4. Ter a situação tributária regularizada;
5. Não ter solicitado a inscrição ao abrigo do Estatuto de Residente Não Habitual.

Preciso de realizar inscrição para ter acesso a este regime?

Não. O benefício é automático, não carecendo de reconhecimento prévio.

A partir do momento em que se considerem residentes e se verifiquem as demais circunstâncias legais, os sujeitos passivos devem mencionar nos Anexos A, B ou C da modelo 3 de IRS (consoante o rendimento a declarar e regime de tributação) que pretendem beneficiar deste regime no momento da entrega da declaração.

Encontrará mais esclarecimentos nas instruções de preenchimento do referido modelo 3.

Emigrei e não alterei a minha residência fiscal. O que posso fazer?

Se não alterou a sua morada fiscal quando emigrou, pretendendo beneficiar deste regime, o primeiro passo será, impreterivelmente, a apresentação de um pedido de alteração de residência fiscal, com efeitos retroativos.





Existem duas minutas disponíveis no Portal das finanças:

- a) Quando o sujeito passivo não tem cartão de cidadão (https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/Modelos_pedidos_alteracao_morada_retroatividade/Documents/ModeloA_semCC.pdf);
- b) Quando o sujeito passivo tem cartão de cidadão (https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/Modelos_pedidos_alteracao_morada_retroatividade/Documents/ModeloB_comCC.pdf).

A este requerimento deverá ser junta documentação relevante que permita comprovar os factos alegados, como sejam:

- Certificado de residência fiscal no País onde está emigrado, emitido pela autoridade fiscal respectiva, do qual conste expressamente o ano ou anos em que passou a considerar-se residente nesse País; ou
- Um documento que ateste a residência nesse País, e do qual conste expressamente o ano ou anos em que passou a considerar-se residente nesse País, emitido por qualquer entidade oficial do Estado, ou por autoridade diplomática ou consular portuguesa, nesse País.

Os documentos devem ser originais ou cópias autenticadas pelo posto diplomático da área de residência no referido País.



CAPÍTULO V.

Questões Práticas





1. O RNH é um residente ou um não residente?

O RNH é um residente.

2. Qual a data de inscrição relevante como RNH como condição para beneficiar do regime fiscal?

A AT entende que o pedido de inscrição, como RNH, deverá ser efetuado impreterivelmente até 31/03, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente no território português, independentemente de ter apresentado qualquer pedido de alteração de morada com efeitos retroativos.

O CAAD já reconheceu em vários processos que o pedido de inscrição tem efeitos meramente declarativos, pelo que o que releva é a situação de facto em 31/12 do ano em que se torne residente no território português. (Ex.: Proc. 777/2020, 188/2020, 815/2021)

Contudo, alerta-se que o direito apenas pode ser efetivado por impugnação do ato de liquidação do IRS do ano em que foi negada a inscrição como RNH.

3. Como se efetiva a manutenção do regime de RNH nas condições vigentes até 2023 para quem solicitar a inscrição até 31/03/2024 e disposição transitória OE 2024 para o ano de 2024?

Existe a manutenção do regime por 10 anos (até 2032) nos moldes vigentes até 2023 (taxa de 20% para atividades EVA, método da isenção e tributação das pensões a 10%).





4. Como ocorre a suspensão do estatuto de residente não habitual durante 10 anos quando se verifica alteração de residente para não residente e regresso a Portugal?

É entendimento da Autoridade Tributária que independentemente do número de anos em que o sujeito passivo foi residente no estrangeiro e suspendeu a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais, pode requerer a sua retoma desde que o faça no decurso do período em que o mesmo foi concedido e conta-se o período remanescente a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

(Processo: 3297/2017, com despacho concordante da Subdiretora Geral do IR, de 31-10-2017).

Veja-se, ainda, a seguinte FAQ que consta do Portal das Finanças:

13-4394 Estou a usufruir do estatuto RNH, o qual ainda não completou o período de 10 anos que me foi concedido e pretendo regressar ao estrangeiro. Devo efetuar algum procedimento?

Sim. Se pretende alterar a residência, designadamente de residente para não residente, deve proceder à alteração de morada, no prazo de 60 dias, dando cumprimento ao nº 5 do art.º 19º da Lei Geral Tributária. Com a efetivação da alteração para não residente, o estatuto RNH, passa automaticamente para o estado de suspenso, mantendo-se neste estado até ao fim dos 10 anos do período concedido.

Caso volte a tornar-se residente em Portugal, dentro do período dos 10 anos em que vigora o estatuto RNH anteriormente atribuído, deve novamente alterar a morada fiscal para residente, sendo automaticamente reativado o estatuto RNH, o qual se manterá ativo enquanto se mantiver residente e até completar o período de 10 anos inicialmente concedido.

Exemplo: A foi inscrito como RNH, de 2014 a 2023. Em 2018, passou a residir no estrangeiro e ficou com o estatuto suspenso. Em 2021, tornou-se novamente residente fiscal, pelo que poderá ainda beneficiar ainda de 2021 a 2023 do referido regime.





5. Como é feita a tributação dos cônjuges/unidos de facto com estatutos fiscais (residente/não residente) distintos?

É frequente existirem questões relativamente ao facto do RNH, sendo residente, nem sempre ser acompanhado na sua residência pelo cônjuge/unido de facto, que se pode reunir com ele em momento distinto. Daqui resulta que os períodos de residência, não residência parcial podem não ser coincidentes entre ambos, num determinado ano. Por exemplo, um pode ser residente, com o estatuto de RNH, e o cônjuge pode ser não residente.

Os sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens e os unidos de facto só podem optar pela tributação conjunta (Campo 01 do Quadro 5A) se os períodos de residência/não residência parcial forem coincidentes entre ambos."

Assim, tendo estatutos fiscais (residente/não residente) distintos, os cônjuges não têm necessariamente de optar pela tributação como "separados de facto", podendo submeter a declaração Modelo 3 como "casados – tributação separada".

Contudo, se os períodos de residência/não residência parcial forem coincidentes entre ambos, os sujeitos passivos terão estatutos fiscais distintos, sendo irrelevante o estado civil que indicam.





6. Aspetos específicos da tributação dos rendimentos da categoria A

6.1. Quadro resumo das regras de tributação em função da fonte do rendimento e da atividade exercida

Fonte rendimento	Tributação	Anexo Modelo 3
Portugal – atividades EVA	Taxa autónoma 20% (pode optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS)	Anexo A e anexo L se optar pela taxa autónoma (se optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS não apresenta o anexo L)
Portugal – atividades não EVA	Taxas gerais de IRS	Anexo A
Fora de Portugal – atividades EVA – não tributados no estrangeiro	Taxa autónoma 20% (pode optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS)	Anexo J e anexo L se optar pela taxa autónoma (se optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS não apresenta o anexo L)
Fora de Portugal – atividades não EVA – não tributados no estrangeiro	Taxas gerais de IRS	Anexo J
Fora de Portugal – atividades EVA ou não EVA – tributados no estrangeiro	Método da isenção (o método da isenção é sempre optativo)	Anexo J e anexo L (o anexo L só é preenchido se optar pelo método da isenção)

6.2. Em relação a rendimentos da categoria A de atividades EVA quando é que pode ser vantajosa a opção pelo englobamento, ao invés da tributação à taxa autónoma de 20%?

Há que ter em consideração que a taxa autónoma não permite considerar quaisquer deduções à coleta e, por ser uma taxa autónoma, não é aplicado o quociente conjugal.

Clique e aceda



Índice



Estas considerações devem ainda ser equacionadas em função do valor do rendimento bruto, já que há escalões de rendimento coletável cujas taxas são inferiores à taxa autónoma de 20%.

Assim, a opção pela taxa autónoma nem sempre é mais favorável que a das taxas gerais.

A opção pode ser feita em cada ano.

6.3. Em relação a rendimentos da categoria A quando é que se pode aplicar o método da isenção?

Em primeiro lugar, apenas se pode aplicar o método da isenção a rendimentos de fonte estrangeira, sejam ou não decorrentes de atividades EVA.

O método da isenção apenas se aplica se tais rendimentos foram efetivamente, e não apenas potencialmente, tributados no estrangeiro.

Ou seja, apenas se aplica o método da isenção quando o rendimento da categoria A de fonte estrangeira tenha sido, de facto, sujeito a uma qualquer tributação de imposto sobre o rendimento no estrangeiro, mas há ainda que ter em conta o seguinte:

- Se o rendimento tiver sido obtido num Estado com o qual Portugal celebrou convenção para eliminar a dupla tributação, o rendimento do trabalho dependente de fonte estrangeira tem de ter sido tributado no outro Estado contratante em conformidade com a convenção. Ou seja, a tributação efetiva no estrangeiro tem de decorrer da competência atribuída pela convenção ao Estado da fonte, não podendo a tributação efetiva efetuada no estrangeiro ser efetuada sem que a convenção atribua competência tributária ao Estado da fonte.

Exemplo: se um Estado com o qual Portugal celebrou convenção para eliminar a dupla tributação tributada indevidamente rendimento do trabalho dependente, sem que a convenção lhe atribua competência tributária, essa tributação sofrida no Estado da fonte não foi efetuada em conformidade com a convenção e o rendimento não pode beneficiar do método da isenção em Portugal.





- Se o rendimento não tiver sido obtido num Estado com o qual Portugal celebrou convenção para eliminar a dupla tributação, apenas pode ser aplicado o método da isenção se o rendimento não se considerar obtido em território português.

Como os rendimentos do trabalho dependente de fonte estrangeira só se consideram obtidos em Portugal se forem decorrentes de atividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, tal significa que o método da isenção apenas se pode aplicar a rendimentos do trabalho dependente exercidos fora de Portugal ou devidos por entidades não residentes.

6.4. O método da isenção assegura que nenhum IRS é pago em Portugal pelo RNH?

Não necessariamente, já que os rendimentos que beneficiam do método da isenção nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 81.º do Código do IRS são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos (com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.ºs 2 a 5 e no n.º 10 do artigo 72.º). Isto significa que se o sujeito passivo apenas auferir rendimentos que beneficiam do método da isenção, não há qualquer imposto devido pelo RNH, mas se obtiver outros rendimentos que não beneficiam do método da isenção, os rendimentos isentos são tidos em conta para o cálculo da taxa de IRS (nos termos do artigo 68.º) a aplicar aos restantes rendimentos.

6.5. O RNH que auferir rendimentos da categoria A, independentemente da fonte do rendimento e da atividade ser ou não EVA, tem direito à dedução específica de 4.104 € prevista no artigo 25.º do Código do IRS?

Sim, esta dedução é também aplicável nestes casos.

6.6. Os rendimentos de fonte estrangeira decorrentes de teletrabalho dependente beneficiam do método da isenção?

No teletrabalho, o que está em causa é determinar onde se consideram obtidos, já que o trabalho não tem de ser exercido, fisicamente, num determinado lugar.





À luz das formulações atuais, quer do Código do IRS, quer das disposições do artigo 15.º da maioria das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, pelo facto de as normas não estarem adaptadas à realidade do teletrabalho, é de admitir que a interpretação mais plausível seja a de que se considere que o exercício do trabalho ocorra no Estado onde o trabalhador reside. No entanto, esta interpretação não é consensual nem existem soluções de coordenação internacional que a consagrem.

Assim, não é evidente se rendimentos de fonte estrangeira decorrentes de teletrabalho dependente e que até tenham sido tributados no estrangeiro, possam beneficiar do método da isenção, pelo facto de não ser seguro afirmar que o Estado da fonte tem competência tributária relativamente a esses rendimentos ou que os mesmos não sejam de considerar obtidos em território português.

6.7. Havendo opção pelo englobamento dos rendimentos e não pelo método da isenção, o método do crédito de imposto permite recuperar a totalidade do imposto pago no estrangeiro?

Havendo lugar a englobamento dos rendimentos, o imposto suportado no estrangeiro será deduzido à coleta do IRS, mas apenas na parte correspondente à 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 neste Código.

O que significa que o imposto suportado no estrangeiro será calculado em função da coleta de IRS a que corresponder o rendimento líquido obtido no estrangeiro, i.e., é feito um cálculo do rendimento líquido correspondente aos rendimentos de fonte estrangeira e calculada a coleta a eles correspondente. É a essa coleta dos rendimentos de fonte estrangeira que é abatido o imposto retido no estrangeiro. Se o imposto pago no estrangeiro for inferior ao imposto incidente sobre o rendimento líquido de fonte estrangeira tributável em Portugal, todo o imposto estrangeiro será deduzido, mas havendo rendimentos de outras naturezas e fontes, tal não é assegurado.

Isto significa que nem sempre o método do crédito de imposto permite deduzir a totalidade do imposto pago no estrangeiro. O sujeito passivo deve verificar se no estrangeiro a legislação desse Estado lhe permite pedir o reembolso da parte não dedutível em Portugal.





Por outro lado, importa ainda ter em consideração que se for aplicável o método do crédito de imposto no Estado da fonte, não há direito a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional. É o caso, por exemplo, dos rendimentos de pensões provenientes do Luxemburgo, que beneficiam de "crédit d'impôt pour pensionnés bonifié" (CIP) (veja-se informação vinculativa sob processo 5315/2019, Despacho de 05/06/2019, do Diretor de Serviços de Relações Internacionais).

7. Aspetos específicos da tributação dos rendimentos da categoria H

7.1. Quadro resumo das regras de tributação em função da fonte do rendimento

Fonte rendimento	Tributação	Anexo Modelo 3
Portugal	Taxas gerais de IRS	Anexo H
Fora de Portugal e inscrição como RNH até 31/03/2021	<ul style="list-style-type: none"> • Método da isenção para pensões pagas por entidades não residentes ou tributadas no Estado da fonte ou • taxa de 10% ou • tributação às taxas gerais de IRS 	<ul style="list-style-type: none"> • Anexo J e anexo L • Anexo J e anexo L • Anexo J
Fora de Portugal e inscrição como RNH após 31/03/2021	<ul style="list-style-type: none"> • taxa de 10% ou • tributação às taxas gerais de IRS 	<ul style="list-style-type: none"> • Anexo J e anexo L • Anexo J

Clique
e aceda



Índice



7.2. Em relação a pensões de fonte estrangeira obtidas por RNH, são sempre tributadas em Portugal?

A opção de tributação em Portugal das pensões de fonte estrangeira, sejam ou não obtidas por RNH, depende, em primeiro lugar, das regras de competência tributária atribuídas pelas convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal.

Assim, sendo aplicável convenção para evitar a dupla tributação, haverá primeiro que confirmar se Portugal tem competência tributária em relação a essas pensões. Se Portugal, enquanto Estado de residência, não tiver competência tributária, não se coloca a questão da tributação nem da escolha do método aplicável para eliminar a dupla tributação. É o caso, por exemplo, das pensões públicas, em que, em regra, a competência tributária é atribuída ao Estado da fonte; nesses casos, não havendo competência tributária de Portugal, a pensão de fonte estrangeira não deve ser declarada nem tributada em Portugal.

7.3. Às pensões de fonte estrangeira continua a aplicar-se o método da isenção?

Conforme questão anterior, a eliminação da dupla tributação nas pensões de fonte estrangeira apenas se aplica a pensões em relação às quais Portugal possa exercer a sua competência tributária.

De acordo com as disposições transitórias da Lei n.º 2/2020, sim, se forem obtidas por sujeitos passivos inscritos como RNH até 31 de março de 2021 (ou seja, sujeitos passivos que se tornaram residentes em 2020 ou em anos anteriores).

Os sujeitos passivos que se tornaram residentes até 2020 podem optar, em relação a rendimentos de pensões, pelo método da isenção, pela tributação à taxa de 10% ou de acordo com as taxas gerais de IRS do artigo 68.º do Código do IRS.

A aplicação do método de isenção depende da verificação de qualquer uma das seguintes condições:

- i) sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e esse Estado; ou





ii) pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

Assim, como as pensões devidas por entidade que não tem em Portugal residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento não se consideram obtidas em território português, o método da isenção aplica-se a pensões de fonte estrangeira.

Para os sujeitos passivos inscritos após 31 de março de 2021, ou seja, que se tornaram residentes a partir de 2021, não se aplica o método da isenção, podendo ser tributados à taxa de 10% ou de acordo com as taxas gerais de IRS do artigo 68.º do Código do IRS.

7.4. Resgate de produtos de poupança e de contribuições feitas para regimes de segurança social estrangeiros

Uma das questões mais frequentes relativamente à tributação de rendimentos de fonte estrangeira obtidos por RNH tem a ver com produtos de financiamento da reforma, quer sob a forma de produtos de poupança quer de contribuições feitas para regimes de segurança social estrangeiros.

Estando em causa o resgate ou reembolso ou qualquer outra forma de recebimento destes produtos ou contribuições, a sua tributação depende da qualificação do rendimento.

Ora, a qualificação do rendimento (categoria E, H ou mesmo G) tem de ser feita pelo Estado da fonte e não por Portugal.

Para o efeito, tem de se obter informação sobre o que o pagador não residente reportou à autoridade fiscal estrangeira, em termos de qualificação do rendimento. Ou seja, tem de obter informação sobre a qualificação no direito estrangeiro.

Na troca internacional de informações, a autoridade fiscal estrangeira comunicará a Portugal o valor e qualificação do rendimento, informação esta que Portugal, em regra, só receberá após o decurso do prazo normal de entrega da declaração Modelo 3 de IRS. Importa, por isso, assegurar a obtenção da correta qualificação do rendimento, a qual não é feita à luz das regras do Código do IRS.

Clique
e aceda



Índice



8. Aspectos específicos da tributação dos rendimentos da categoria B

8.1. Quadro resumo das regras de tributação em função da fonte do rendimento

Fonte rendimento	Tributação	Anexo Modelo 3
Portugal – atividades EVA	Taxa autónoma 20% (pode optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS)	Anexo B/C e anexo L se optar pela taxa autónoma (se optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS não apresenta o anexo L)
Portugal – atividades não EVA	Taxas gerais de IRS	Anexo B/C
Fora de Portugal – atividades EVA – não tributáveis no estrangeiro	Taxa autónoma 20% (pode optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS)	Anexo J e anexo L se optar pela taxa autónoma (se optar pela tributação de acordo com as taxas gerais de IRS não apresenta o anexo L)
Fora de Portugal – atividades EVA – tributáveis no estrangeiro	Método da isenção (o método da isenção é sempre optativo)	Anexo J e anexo L (o anexo L só é preenchido se optar pelo método da isenção)
Fora de Portugal – atividades não EVA – não tributáveis no estrangeiro	Taxas gerais de IRS	Anexo J

8.2. Em que circunstância pode ser aplicador o método da isenção relativamente a rendimentos da categoria B?

Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das seguintes condições:

Clique e aceda



Índice



a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

Assim, o método da isenção, apenas se aplica se os rendimentos puderem ser tributados no outro Estado contratante, quando seja aplicável convenção, ou, quando não seja aplicável convenção, se esses rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português.

Ora, em regra, para que os rendimentos da categoria B possam ser tributados no outro Estado contratante ou não sejam de considerar obtidos em território português, é necessário que exista um elemento de conexão com o território estrangeiro. Esse elemento de conexão, nos rendimentos da categoria B, em regra, apenas existe se o trabalhador independente dispuser, nesse território estrangeiro, de uma instalação fixa ou estabelecimento estável.

Nos casos em que não seja aplicável convenção, os rendimentos de atividades empresariais e profissionais não se consideraram obtidos em território português se não forem imputáveis a estabelecimento estável nele situado.

Pelo que o método da isenção apenas se aplica se o sujeito passivo dispuser, fora do território português, de uma instalação fixa ou estabelecimento estável, o que, em regra, implica a existência de uma instalação física com um grau de permanência mais ou menos estável, aqui se incluindo, por exemplo, escritórios, consultórios, gabinetes, oficinas e instalações similares.





Assim, só quando o trabalhador independente exercer a sua atividade de fonte estrangeira através dessas instalações é que o rendimento pode ser tributado no estrangeiro e, nesse caso, a esses rendimentos aplica-se o método da isenção. Nos demais casos, em que o trabalhador independente exercer a sua atividade de fonte estrangeira a partir de Portugal ou no estrangeiro, mas não através de instalação fixa, não se pode aplicar o método da isenção.

Alguns exemplos, meramente ilustrativos, relativos a sujeitos passivos residentes com o estatuto de RNH:

- Um consultor informático trabalha remotamente para clientes estrangeiros a partir de Portugal: não obtém rendimentos de fonte estrangeira através de instalação fixa, ainda que tenha de se deslocar ao estrangeiro para reuniões com os seus clientes. Não pode beneficiar do método da isenção.
- Um Disc Jockey realiza atuações musicais em vários países estrangeiros, participando em eventos com duração de poucos dias, deslocando todo o material e equipa, não dispondo em cada local de atuação de instalação de apoio: não obtém rendimentos de fonte estrangeira através de instalação fixa, ainda que realize toda a sua atividade fora de Portugal. Não pode beneficiar do método da isenção.
- Um arquiteto dispõe de um estúdio de arquitetura em Milão, onde tem trabalhadores ao seu serviço e se reúne com clientes e fornecedores: ode beneficiar do método da isenção, já que tais rendimentos podem ser tributados em Itália.
- Um cirurgião plástico desloca-se ocasionalmente a Angola, onde não dispõe de um consultório para a realização das consultas, utilizando um gabinete cedido numa clínica apenas para o período das visitas. Não obtém rendimentos de fonte estrangeira através de instalação fixa, ainda que tenha de se deslocar ao estrangeiro para as consultas ocasionais. Não pode beneficiar do método da isenção.





8.3. O RNH que obtenha rendimentos da categoria B pode optar pela tributação de acordo com os mesmos regimes aplicáveis aos residentes em esse estatuto, ou seja, regime simplificado e contabilidade organizada?

Sim, nos mesmos termos aplicáveis aos demais residentes, sem qualquer especificidade.

Tal significa que a determinação do rendimento tributável pode ser feita de acordo com as regras conhecidas do regime simplificado (com preenchimento do anexo B e L) ou da contabilidade organizada (com preenchimento do anexo C e L).

Se os rendimentos forem de fonte estrangeira, tem também de preencher o anexo J.

Algumas notas importantes a ter em conta:

i) No regime simplificado

Afetação de despesas à atividade

Independentemente de ser aplicado o regime de RNH, o sujeito passivo pode vir a ter um acréscimo ao rendimento da categoria B pelo facto de não ter feito a afetação de despesas à atividade ou ter ultrapassado os limites do ° 13 do artigo 31.º do CIRS.

O n.º 13 do artigo 31.º do CIRS determina que a dedução ao rendimento que decorre da aplicação dos coeficientes do regime simplificado está parcialmente condicionada à verificação de despesas e encargos efetivamente suportados, acrescendo ao rendimento tributável a diferença positiva entre:

- (1) 15% dos rendimentos brutos das prestações de serviços e
- (2) o somatório das seguintes importâncias:
 - a) Montante de dedução específica previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 25.º ou, quando supe-





rior, os montantes comprovadamente suportados com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social:

- b) Despesas com pessoal e encargos a título de remunerações, ordenados ou salários, comunicados pelo sujeito passivo à AT;
- c) Rendas de imóveis afetas à atividade empresarial ou profissional que constem de faturas e outros documentos, comunicados à AT;
- d) 1,5 % do valor patrimonial tributário dos imóveis afetos à atividade empresarial ou profissional;
- e) Outras despesas com a aquisição de bens e prestações de serviços relacionadas com a atividade, que constem de faturas comunicadas à AT, ou emitidas no Portal das Finanças;
- f) Importações ou aquisições intracomunitárias de bens e serviços relacionados com a atividade.

ii) Na contabilidade organizada

É frequente haver erros no preenchimento do anexo C ou J e na sua ligação com o anexo L.

- Para rendimentos de atividades EVA de fonte portuguesa, preenche-se no quadro 4-C do anexo L o lucro ou o prejuízo fiscal, que deve coincidir com o declarado no anexo C.
- Para rendimentos de atividades EVA de fonte estrangeira, preenche-se no quadro 5-C do anexo L, na coluna "Rendimento", o lucro ou o prejuízo fiscal, que deve coincidir com o declarado no anexo C. Na coluna "Rendimento" não se indica a faturação. Este é um erro frequente que leva a que na nota de liquidação seja tributado o valor da faturação e não o resultado da atividade. A denominação da coluna como "rendimento", tanto no anexo L como no J, deve ser entendida como lucro ou o prejuízo fiscal, que é o resultado tributável na contabilidade organizada.





9. Aspetos específicos da tributação dos rendimentos da categoria E

9.1. Quadro resumo das regras de tributação em função da fonte do rendimento

Fonte rendimento	Tributação	Anexo Modelo 3
Portugal	De acordo com as regras gerais da categoria E	Anexo E
Fora de Portugal – tributáveis no estrangeiro	Método da isenção (o método da isenção é sempre optativo)	Anexo J e L (o anexo L só é preenchido se optar pelo método da isenção)
Fora de Portugal – não tributáveis no estrangeiro	De acordo com as regras gerais da categoria E	Anexo J

No caso dos rendimentos de capitais, o método da isenção apenas se aplica se os rendimentos puderem ser tributados no outro Estado contratante, quando seja aplicável convenção, ou, quando não seja aplicável convenção, se esses rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português e possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Em regra, as convenções para evitar a dupla tributação atribuem competência tributária ao Estado da fonte relativamente a rendimentos de capitais, pelo que, em princípio, em relação a rendimentos de capitais de fonte estrangeira, aplica-se o método da isenção.

Quando não seja aplicável convenção, apenas se aplica o método da isenção se os rendimentos não se considerarem obtidos em território português, o que, em regra, sucede quando tais rendimentos não são devidos por entidades que tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento em território português e possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Clique
e aceda



Índice



Exemplo: um RNH auferir rendimentos de juros de um depósito a prazo num banco residente na Suécia. Como não é aplicável convenção para evitar a dupla tributação, apenas se aplica o método da isenção se os juros se considerarem obtidos fora de Portugal (o que é o caso, por serem pagos por banco residente na Suécia) e se puderem ser tributados na Suécia (o que se verifica, à luz das regras da convenção Modelo da OCDE relativas a rendimentos de juros).

9.2. Nos produtos financeiros e/ou de poupança, como se apura o rendimento de capitais?

Em relação ao método da isenção, assume particular relevância a situação do resgate de produtos financeiros e de poupança, já referida a propósito dos rendimentos de pensões. Com efeito, a qualificação dos produtos financeiros de fonte estrangeira é particularmente relevante para efeitos da aplicação do método da isenção.

Por outro lado, não existindo divergência quanto à qualificação, é frequente haver litígios judiciais quanto à quantificação.

Embora não haja aqui nenhuma especificidade face às regras gerais, tem sido frequente a liquidação indevida de IRS sobre o capital e rendimento e não apenas sobre o rendimento gerado pelo produto financeiro.

As decisões judiciais têm concluído que o mero resgate/levantamento do capital investido na contratação de um produto de capitalização (por exemplo, seguros), em regra, não constitui um rendimento sujeito a tributação. Apenas releva fiscalmente, incluindo para efeitos da eventual aplicação do método da isenção, o ganho de capital resultante de um valor positivo de rendimento de capital efetivamente recebido. Se do resgate do produto financeiro resultar uma perda de capital, esse valor não pode ser tributado como rendimento de capitais.





9.3. No caso de rendimentos de capitais de fonte estrangeira pagos por intermediários, onde se deve considerar localizada a fonte dos rendimentos para efeitos de eventual aplicação do método da isenção?

Esta é uma das questões de mais complexa resposta, não havendo uniformidade de entendimento e que pode ser objeto de litígios judiciais. Com efeito, é muito frequente que o agente pagador não se localize no mesmo país das entidades nas quais tiveram origem os rendimentos. É o caso, por exemplo, de dividendos de ações cotadas e juros de obrigações, pagos por intermediários.

O que importa saber é se a fonte dos rendimentos deverá ser aferida em função da localização das sociedades que efetuaram o pagamento dos dividendos ou dos outros rendimentos de capitais ou, pelo contrário, o elemento de conexão para efeitos de tributação é o da fonte de pagamento, que é onde se encontra estabelecido o intermediário financeiro.

Não existindo uma resposta inequívoca a este respeito, o sujeito passivo deve ter em conta que a aplicação do método da isenção pode ser questionada.

9.4. Aos rendimentos imputados por uma sociedade estrangeira sob a forma de “partnership” LLC é aplicável o método da isenção?

A resposta a esta questão não é inequívoca e carece de uma análise casuística.

De todo o modo, recomenda-se a consulta à informação vinculativa Processo 2360/2016, com despacho concordante da Diretora Geral, de 20-12-2017, no que respeita a rendimentos de fonte americana, na qual se concluiu:

“(…) considera-se que os rendimentos produzidos por este tipo de sociedades (LLC) são abrangidos pela exclusão prevista no n.º 3 do Protocolo à CDT celebrada entre Portugal e os EUA, e, como tal, estes rendimentos não são tratados, para efeitos da atribuição da competência tributária, nos termos definidos para os “dividendos”, mas sim pelo disposto no artigo 24.º da CDT, o que pressupõe uma competência tributária partilhada, i.e. ambos os Estados podem tributar estes rendimentos. ”

Clique
e aceda



Índice



Em consequência, quando auferidos por RNH, pode ser-lhes aplicável o método da isenção, por constituírem rendimentos que podem ser tributados no Estado da fonte, em conformidade com a convenção aplicável ao caso concreto.

10. Aspetos específicos da tributação dos rendimentos da categoria F

10.1. Quadro resumo das regras de tributação em função da fonte do rendimento

Fonte rendimento	Tributação	Anexo Modelo 3
Portugal	De acordo com as regras gerais da categoria E	Anexo F
Fora de Portugal – tributáveis no estrangeiro	Método da isenção (o método da isenção é sempre optativo)	Anexo J e L (o anexo L só é preenchido se optar pelo método da isenção)
Fora de Portugal – não tributáveis no estrangeiro	De acordo com as regras gerais da categoria E	Anexo J

No caso dos rendimentos prediais, o método da isenção apenas se aplica se os rendimentos puderem ser tributados no outro Estado contratante, quando seja aplicável convenção, ou, quando não seja aplicável convenção, se esses rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português e possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Em regra, as convenções para evitar a dupla tributação atribuem competência tributária ao Estado da fonte relativamente a rendimentos prediais, pelo que, em princípio, em relação a rendimentos de capitais de fonte estrangeira, aplica-se o método da isenção.

Quando não seja aplicável convenção, apenas se aplica o método da isenção se os rendimentos não se considerarem obtidos em território português, o que sucede em relação a imóveis não situados em





território português, e tais rendimentos possam ser tributados no outro país, em conformidade com o modelo de convenção fiscal da OCDE.

Exemplo: um RNH auferir rendimentos de rendas de um imóvel situado na Finlândia. Como não é aplicável convenção para evitar a dupla tributação, apenas se aplica o método da isenção se os rendimentos prediais se considerarem obtidos fora de Portugal (o que é o caso, pelo facto de o imóvel estar situado fora de Portugal) e se puderem ser tributados na Finlândia (o que se verifica, à luz das regras da convenção Modelo da OCDE relativas a rendimentos prediais).

11. Aspetos específicos da tributação dos rendimentos da categoria G – mais-valias mobiliárias

11.1. Quadro resumo das regras de tributação em função da fonte do rendimento

Fonte rendimento	Tributação	Anexo Modelo 3
Portugal	De acordo com as regras gerais da categoria G	Anexo G
Fora de Portugal – tributáveis no estrangeiro	Método da isenção (o método da isenção é sempre optativo)	Anexo J e L (o anexo L só é preenchido se optar pelo método da isenção)
Fora de Portugal – não tributáveis no estrangeiro	De acordo com as regras gerais da categoria G	Anexo J

No caso dos rendimentos de mais-valias mobiliárias, o método da isenção apenas se aplica se os rendimentos puderem ser tributados no outro Estado contratante, quando seja aplicável convenção, ou, quando não seja aplicável convenção, se esses rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português e possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Clique e aceda



Índice



Em regra, as convenções para evitar a dupla tributação não atribuem competência tributária ao Estado da fonte relativamente a rendimentos de mais-valias mobiliárias, pelo que, em princípio, em relação a rendimentos de capitais de fonte estrangeira, não se aplica o método da isenção.

Contudo, nesta matéria, existem muitas exceções à regra geral, pelo que terá de se verificar a que Estado é atribuída competência tributária para verificar se os ganhos em causa podem ser tributados no Estado da fonte.

Para verificar a que Estado é atribuída competência tributária tem de se recorrer não só à convenção para evitar a dupla tributação, como também ao Instrumento Multilateral (quando aplicável).

Exemplo 1: um RNH vende ações de uma sociedade de direito francês que detém imóveis em França. Essas ações são detidas há mais de 1 ano e o ativo da sociedade francesa é composto, em mais de 50%, por imóveis. Obtém uma mais-valia.

O artigo 14.º n.º 1 da convenção para evitar a dupla tributação Portugal-França, tal como modificada pelo Instrumento Multilateral, tem a seguinte redação:

1 – Os ganhos provenientes da alienação de bens imobiliários, conforme são definidos no artigo 6.º, podem ser tributados no Estado Contratante em que tais bens estiverem situados.

As mais-valias realizadas no momento da alienação de partes sociais ou acções de sociedades, que confirmam aos seus possuidores o direito à propriedade ou ao usufruto de imóveis ou de fracções de imóveis, podem ser tributadas no Estado Contratante no território do qual estiverem situados esses imóveis, de acordo com a legislação interna desse Estado.

Para efeitos de uma Convenção fiscal abrangida, os ganhos que um residente de uma Jurisdição Contratante aufera da alienação de partes de capital ou direitos similares, tais como os direitos numa sociedade de pessoas ou numa estrutura fiduciária, podem ser tributados na outra Jurisdição Contratante quando, em qualquer momento durante os 365 dias anteriores à alienação, o valor dessas partes de capital ou direitos similares resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50%, de bens imobiliários





situados nessa outra Jurisdição Contratante. [A parte destacada resulta das modificações introduzidas pelo Instrumento Multilateral]

Verifica-se, assim, que França tem competência tributária em relação à mais-valia decorrente da venda das ações da sociedade de direito francês, pelo que o RNH pode aplicar o método da isenção em relação a este rendimento.

Exemplo 2: um RNH vende ações de uma sociedade de direito alemão que detém imóveis na Alemanha. Essas ações são detidas há mais de 1 ano e o ativo da sociedade alemã é composto, em mais de 50%, por imóveis. Obtém uma mais-valia.

Nos termos do artigo 13.º n.º 4 da convenção para evitar a dupla tributação Portugal-Alemanha, os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.ºs 1, 2 e 3 só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente.

Assim, a Alemanha não tem competência tributária em relação à mais-valia decorrente da venda das ações da sociedade de direito alemão, pelo que o RNH não pode aplicar o método da isenção em relação a este rendimento.

Vejamos agora a situação em que não seja aplicável convenção.

Nestes casos, apenas se aplica o método da isenção se os rendimentos não se considerarem obtidos em território português, o que, em regra, sucede quando tais rendimentos resultem da transmissão onerosa de partes de capital em sociedades que não detenham imóveis em Portugal; os rendimentos também têm de verificar a condição de poderem ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Exemplo 3: um RNH vende ações de uma sociedade de direito sueco que detém imóveis na Suécia. Essas ações são detidas há mais de 1 ano e o ativo da sociedade sueca é composto, em mais de 50%, por imóveis. Obtém uma mais-valia.





Não existe convenção para evitar a dupla tributação Portugal-Suécia; as mais-valias em causa não se consideram obtidas em território português e podem ser tributadas na Suécia, pelos critérios da convenção modelo da OCDE. Neste caso, o RNH pode aplicar o método da isenção em relação a este rendimento.

12. Aspetos específicos da tributação dos rendimentos da categoria G mais-valias imobiliárias

12.1. Quadro resumo das regras de tributação em função da fonte do rendimento

Fonte rendimento	Tributação	Anexo Modelo 3
Portugal	De acordo com as regras gerais da categoria G	Anexo G
Fora de Portugal – tributáveis no estrangeiro	Método da isenção (o método da isenção é sempre optativo)	Anexo J e L (o anexo L só é preenchido se optar pelo método da isenção)
Fora de Portugal – não tributáveis no estrangeiro	De acordo com as regras gerais da categoria G	Anexo J

No caso dos rendimentos de mais-valias imobiliárias, o método da isenção apenas se aplica se os rendimentos puderem ser tributados no outro Estado contratante, quando seja aplicável convenção, ou, quando não seja aplicável convenção, se esses rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português e possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Em regra, as convenções para evitar a dupla tributação (mesmo que modificadas pelo Instrumento Multilateral) atribuem competência tributária ao Estado da fonte relativamente a rendimentos de mais-valias mobiliárias, pelo que, em princípio, em relação a rendimentos de capitais de fonte estrangeira, aplica-se o método da isenção.





FICHA TÉCNICA

TÍTULO

GUIA PRÁTICO

Estatuto do Residente Não Habitual

Incentivo fiscal à investigação científica e inovação

Regime fiscal dos ex-residentes

PROPRIEDADE

Ordem dos Contabilistas Certificados

AUTORIA

Amândio Silva

Serviço de Contencioso Tributário da OCC

Cheila Peres; Filipa Rodrigues Pereira; e Rute Rodrigues Pinto

Departamento de Consultadoria Técnica

Anabela Santos

DESIGN e PAGINAÇÃO

Departamento de Comunicação, Imagem e Eventos da OCC

Duarte Camacho e João Martins

DATA DE PUBLICAÇÃO

Janeiro de 2024