

Questões de soberania fiscal: a residência das pessoas singulares como fator de conexão para efeitos de tributação

Issues of tax sovereignty: residence of natural persons as a connection factor for taxation purposes

PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (Portugal)

Sumário: 1. Introdução. 1.1. Questões de soberania fiscal. 1.2. O critério da residência. 2. Discussão e apresentação de resultados. 2.1. A determinação das competências tributárias entre os Estados. 2.2. A determinação da qualidade de residente relativamente às pessoas singulares. 2.2.1. Considerações gerais. 2.2.2. A qualidade de “não residente”. 2.2.3. O residente parcial. 2.2.4. O residente não habitual. 2.3. A possibilidade de ocorrência de um conflito positivo de residência. 3. Conclusões. 4. Referências bibliográficas

Resumo: O critério da residência determina que a tributação do rendimento será levada a cabo independentemente do local da fonte de tal rendimento. A condição de residente supõe a presença (real ou presumida) no território de um determinado Estado. O Estado da residência tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, independentemente do local de onde sejam originários. Todavia, quer o direito fiscal da União Europeia (através de diretivas), quer as Convenções de Dupla Tributação, remetem a definição de residente para os diferentes ordenamentos jurídicos, não existindo assim um conceito de residente autonomamente considerado.

Palavras-chave: Soberania fiscal; residência; pessoas singulares; direito fiscal da União Europeia; Convenções de Dupla Tributação.

Abstract: The residence criterion determines that income taxation will be carried out irrespective of the place of source of such income. The resident status assumes the presence (real or presumed) in a certain territory. The residence criterion brings a universal or unlimited taxation, since the State of residence has the right to tax the income obtained by its residents, irrespective of the place of origin. However, both the European Union tax law (through directives) and the Double Taxation Conventions refer to the domestic definition of resident of the different legal systems, so, there is no autonomous concept of resident.

Keywords: Tax sovereignty; residence; natural persons; tax law of the European Union; Double Taxation Conventions.

1. Introdução

1.1. Questões de soberania fiscal

¹ Doutora em Direito (PhD) pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Adjunta Convidada no Instituto Politécnico da Maia (IPMAIA); Membro da Comissão Científica do N2i (Núcleo de Investigação do IPMAIA). Assistente Convidada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto; Membro Efetivo do Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Politécnico do Porto (CEOS.PP).

As normas de Direito Fiscal provêm do exercício do poder de soberania do Estado, refletindo uma posição de supremacia do Estado relativamente aos particulares². Assim, e através da cobrança dos impostos, o Estado procura arrecadar receitas para fazer face às despesas públicas.

Todavia, a cobrança dos impostos não pode ser feita de uma forma arbitrária, pelo que é na Constituição da República Portuguesa (CRP), enquanto “lei fundamental”, que se encontram as bases constitucionais dos impostos e do sistema fiscal, fundadas na ideia de soberania fiscal, no princípio da legalidade fiscal e no princípio da capacidade contributiva, entre outros. A CRP apresenta também as finalidades do sistema fiscal e delimita os principais impostos que integram o sistema fiscal português.

Do Direito Fiscal fazem parte: (i) normas de soberania fiscal, que fixam os poderes do Estado relativamente aos impostos; (ii) normas de incidência, que definem, de forma geral e abstrata, a sujeição à tributação; (iii) normas de lançamento, que fixam os processos de determinação dos elementos da relação de imposto (*v.g.*, sujeitos, objeto, facto jurídico e garantia); (iii) normas de liquidação, que disciplinam a fixação do quantitativo da coleta; (iv) normas de cobrança, que respeitam à arrecadação dos impostos, correspondendo à fase pagamento por parte do sujeito passivo e demais obrigados fiscais; (v) normas de organização dos serviços, que disciplinam o funcionamento da AT; (vi) normas de fiscalização, que visam o cumprimento das obrigações fiscais (obrigação principal, ou central, de pagamento do imposto e obrigações acessórias, tais como obrigações declarativas periódicas e não periódicas, obrigações contabilísticas, obrigações de escrituração e outras); (viii) normas de sanção, que efetuam a previsão e a punição das condutas violadoras das normas jurídico-fiscais; e, finalmente, (ix) normas de procedimento e processo tributário, que dizem respeito aos procedimentos administrativos e processos judiciais tendentes a dirimir conflitos entre a administração fiscal e os contribuintes.

Mais concretamente, e quanto às normas de soberania fiscal, estas são as que delimitam e definem o poder de tributar por parte do Estado. A título de exemplo, são normas de soberania fiscal o art.º 103.º da CRP (sistema fiscal), o art.º 104.º da CRP (impostos), os art.ºs 105.º e 106.º da CRP (orçamento e elaboração do orçamento), bem como o art.º 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, respeitante à reserva relativa de competência legislativa, que atribui competência nestas matérias à Assembleia da República, permitindo que o Governo legisle também em matéria de impostos e sistema fiscal, mediante prévia autorização da Assembleia da República (cfr. n.º 2 do mesmo art.º 165.º da CRP, referente às Leis de autorização).

As normas de soberania fiscal constituem a base dos impostos e do respetivo sistema fiscal, materializando-se, assim, nos princípios fiscais fundamentais e em leis ordinárias, as quais, embora subordinadas às normas constitucionais, poderão definir determinados aspectos dos poderes tributários do Estado, disciplinando direta ou indiretamente a tributação, isto é, a existência, os mecanismos e a exigibilidade dos impostos.

Assim, podemos definir a soberania fiscal como o poder de estabelecer um sistema fiscal autónomo dos restantes sistemas fiscais, sendo o eventual concurso positivo de duas ou mais soberanias fiscais um fator potenciador de situações de dupla (ou múltipla) tributação.

A noção de soberania fiscal (ou de poder tributário) integra-se na soberania do Estado, a qual inclui a *“delimitação das esferas tributárias, frente a outras soberanias estaduais, e a definição de regimes legais”*³. Em relação à soberania fiscal colocam-se os mesmos problemas associados ao conceito de soberania

² Cfr. CAMPOS, D. L., e CAMPOS, M. H. N. L., *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 36; e CAMPOS, D. L., e CAMPOS, M. H. N. L., *Direito Tributário*, 2.ª Edição, Almedina, 2000.

³ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 68.

estadual, em geral, não se pretendendo relevar aqui esses problemas, mas sim apenas lembrar que se aplicam também no âmbito da soberania fiscal⁴.

Numa tentativa de definir o conceito de soberania fiscal, e seguindo a doutrina de MARTÍNEZ, S., podemos dizer que se trata do "*poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal*"⁵. Tal como a soberania estadual, esta soberania fiscal só pode ser detida pelos Estados, que exercem a soberania fiscal "(...) sempre que os preceitos constitucionais lhes atribuem o poder de criar impostos, sem dependência de autorizações concedidas por leis emanadas dos órgãos legislativos (...) "⁶. Assim, os Estados possuem um "*poder de auto-determinação legislativa em matéria tributária, dentro dos limites constitucionais, sem dependência da legislação ordinária (...)*"⁷. Verifica-se que a soberania fiscal não provém de manifestações de vontade do poder central, mas sim da própria lei constitucional, que apresenta limites formais e materiais à tributação.

As manifestações da soberania fiscal revelam-se ainda através da delimitação, a um nível internacional, da esfera fiscal de cada um dos Estados, sendo que quando um determinado Estado exerce os seus poderes em relação a determinados contribuintes, fá-lo em obediência aos "*comandos tributários legais*", na posição de "*sujeito tributário activo*"⁸, ou seja, munido de um poder tributário coercivo e autoritário sobre os cidadãos, a quem é exigido o pagamento dos impostos.

Sem prescindir, no âmbito da soberania fiscal, a doutrina distingue ainda o "*poder tributário originário*", que pertenceria ao Estado, do "*poder tributário derivado*", que caberia às "*entidades públicas menores às quais são reconhecidos créditos tributários*"⁹, soberania essa que não é delegada, uma vez que provém de um direito próprio dessas entidades públicas menores¹⁰, como é o caso das autarquias locais.

Existem, desde os sistemas medievais, diversas teorias sobre o surgimento da soberania fiscal, as quais passamos a abordar, ainda que de uma forma muito resumida.

Nos sistemas fiscais medievais, o imposto assumia uma natureza de direito real, já que o príncipe seria o proprietário de todo o solo, exigindo prestações periódicas a todos aqueles a quem cedia uma qualquer parte desse solo. Esta construção assegura-se como mais justificativa no âmbito dos impostos sobre o património, pois em relação aos demais impostos não teríamos aqui uma justificação que legitimasse o poder de tributar¹¹.

Por sua vez, a ideia da troca de utilidades (de "*do ut des*" – dou para que me dê – ou de "*do ut facias*" – dou para que me faças) surge como fundamento clássico para o poder de tributar (ou seja, para a soberania fiscal), na medida em que o imposto seria a contrapartida das utilidades prestadas ou a prestar¹². Neste

⁴ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 70.

⁵ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 70.

⁶ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 70.

⁷ Veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 71.

⁸ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 70.

⁹ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 70.

¹⁰ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 71.

¹¹ Neste mesmo sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 74 e 75.

¹² Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 75.

sentido, *"o imposto seria (...) a contrapartida dos serviços prestados pelo Estado para protecção das actividades que tornam possível a obtenção e o gozo dos rendimentos dos particulares"*¹³. A ideia da troca de utilidades não terá sido alheia ao pensamento do legislador português quando definiu o imposto como *"uma forma de tornar efectivo sobre as economias individuais o custo social da produção nacional"* (cfr. Relatório do Decreto-Lei n.º 26806, de 18 de julho de 1936). Sem prescindir, note-se que atualmente os sistemas fiscais não poderão basear-se nesta ideia de troca de utilidades, já que, por definição, o imposto é uma prestação unilateral, não existindo uma correspondência *"entre os sacrifícios tributários individuais e os benefícios obtidos do Estado por cada cidadão-contribuinte"*¹⁴. Ora, a unilateralidade do imposto implica que o respetivo pagamento não confira ao contribuinte qualquer direito, faltando uma relação entre os sacrifícios fiscais individuais e os benefícios obtidos do Estado por parte de cada contribuinte.

Mais tarde, no Século XIX, tentou justificar-se a soberania fiscal com base em razões ético-sociais, pelo que o fundamento do poder de tributar encontrar-se-ia na *"exigência social de assegurar a cobertura financeira das despesas do Estado"*, ou seja, *"na própria satisfação das necessidades públicas"*¹⁵. As teorias ético-sociais tentaram ainda determinar alguns critérios de repartição dos encargos, designadamente com base na *"capacidade contributiva"*, na *"igualdade de sacrifícios"* ou na *"utilidade marginal"*, entre outras¹⁶. Deste modo, o exercício do poder de tributar caberia às assembleias políticas representativas das comunidades que formalmente manifestam a vontade soberana do Estado em matéria fiscal. Os órgãos de soberania fiscal são representativos da comunidade política e oferecem garantias de justiça e de objetividade na definição do equilíbrio entre as necessidades públicas e os direitos patrimoniais dos particulares. Estas teorias tentaram fixar os critérios de repartição dos encargos mediante a capacidade contributiva, a igualdade de sacrifícios, a utilidade marginal ou a redistribuição de riqueza.

Todavia, existem tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades individuais, não podem, no todo ou em parte, ser financiadas por outra via senão pelos impostos. Assim ocorre na generalidade dos atuais Estados sociais, em que a realização de um determinado nível de direitos económicos, sociais e culturais tem como suporte financeiro exclusivo os impostos. Como exemplo, podemos referir, no caso português, a gratuitidade do ensino básico, dos serviços de saúde, da segurança social, dos serviços de justiça no respeitante aos que necessitam de apoio judiciário, etc. Assim, a ideia de equivalência entre o débito tributário individual e as vantagens concedidas pelo Estado ao respetivo contribuinte não faz sentido tendo em conta a diversidade de situações económicas e sociais dos contribuintes. Contudo, a ideia de equivalência de utilidades já poderá fazer sentido em relação à totalidade dos impostos e às vantagens globais para a comunidade, mas não poderá pretender-se que a soma das utilidades prestadas pelo Estado seja igual à soma dos impostos exigidos.

Questões de base à parte, importa afirmar que *"o Estado exerce os mais amplos poderes sobre os seus membros"*, podendo assim *"exigir-lhes o sacrifício dos seus bens (...)"*¹⁷. Neste sentido, a discussão sobre o fundamento do poder de tributar não se colocaria, uma vez que *"em face de um poder soberano não seria crucial suscitar problemas de fundamento, ou de legitimidade"*¹⁸. De acordo com

¹³ Veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 76.

¹⁴ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 77.

¹⁵ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 77.

¹⁶ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 77.

¹⁷ Neste sentido, cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 77 e 78.

¹⁸ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p.

este entendimento, a tributação teria como fundamento e legitimidade a ideia da "obediência do súbdito ao Estado em que se integra"¹⁹.

Quanto à tributação dos estrangeiros, esta teria como fundamento jurídico as "vantagens que recebem de um Estado com o qual se acham em certa relação, embora não sejam os seus membros"²⁰. Assim, "o imposto seria devido por todos quantos se achem na esfera de acção do Estado, nacionais ou estrangeiros"²¹. Todavia, "por vezes, da aplicação das receitas de impostos não resultam benefícios mas, pelo contrário, danos, para a comunidade; (...) algumas vezes (...) só determinados grupos sociais, ou até apenas determinadas pessoas, beneficiam as actividades do Estado, pelo que se torna impossível (...) estabelecer qualquer equivalência entre os benefícios auferidos pela comunidade e os impostos exigidos pelo Estado"²². Tal significa que o exercício do poder tributário em relação a cidadãos com uma ligação ao Estado que não seja, por exemplo, de "residência", mas apenas de "fonte" de obtenção dos rendimentos tem justificação pelo facto de o Estado da "fonte" lhes trazer benefícios que, contudo, podem não ser aplicáveis a todos os cidadãos. Daí resulta que não existe uma forma de estabelecer uma equivalência entre os benefícios concedidos aos cidadãos (que podem não ser aplicáveis a todos os membros da comunidade) e os impostos exigidos pelo Estado. A soberania do Estado encontra, contudo, algumas limitações. A primeira deriva dos fins do Estado, que "não pode criar impostos para satisfazer fins que não sejam os seus próprios, nem para fazer face a despesas que não se traduzam em vantagens para a respectiva comunidade"²³. A segunda limitação é de cariz constitucional e também de Direito Internacional, uma vez que no que concerne aos seus poderes tributários, os Estados estão limitados pela constituição e também pelos Tratados celebrados com outros Estados, que possuem também os seus poderes tributários, ou seja, a sua própria soberania fiscal. Os limites da soberania fiscal do Estado dependem dos seus fins, pelo que os poderes tributários são restringidos pela própria Constituição, sendo exercidos por um dado Estado, dentro das suas fronteiras territoriais, com algumas exceções. Destarte, o exercício de poderes tributários fora dos limites territoriais do Estado poderá basear-se em acordos internacionais que permitam a cobrança de impostos no estrangeiro, o que potenciará, muitas das vezes, conflitos de tributação.

Referindo-nos agora ao plano internacional, "(...) a soberania tribuária do Estado acha-se naturalmente limitada, pela coexistência de outras soberanias (...)"²⁴, já que, via de regra, o poder tributário apenas se verifica dentro das suas fronteiras territoriais (v.g., territorialidade do imposto)²⁵. Neste sentido, a soberania fiscal apenas excepcionalmente se estende para além do território ao qual

78.

¹⁹ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p.

78.

²⁰ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 78.

²¹ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 78.

²² Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 79.

²³ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 80.

²⁴ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 81.

²⁵ Cfr., SOUSA, D. P., *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 198 e ss, acerca da territorialidade das leis fiscais e dos elementos de conexão. Veja-se ainda PIRES, M. e PIRES, R. C., *Direito Fiscal, 5.ª edição – corrigida e aumentada*, Almedina, 2012, pp. 199 e ss, onde estes autores referem a territorialidade e os elementos de conexão que ditam a aplicação da lei fiscal no território espacial de um determinado Estado – pp. 200 e 201.

se reporta determinada ordem jurídica²⁶. Se assim não fosse, inexistiria uma eficácia dos normativos legais, por força de incapacidade coerciva, contrariando-se ainda as regras da ordem jurídica internacional²⁷.

Aqui se coloca o problema da territorialidade das normas fiscais ou da aplicação das leis fiscais no espaço (cfr. art.º 13.º, n.ºs 1 e 2 da LGT que versam, respetivamente, sobre a territorialidade objetiva²⁸ e a territorialidade subjetiva²⁹)³⁰, já que, em princípio, as normas fiscais só se aplicam no território de um determinado Estado, sendo a aplicação das normas fiscais resultante de factos ocorridos nesse mesmo território. Todavia, o legislador admite algumas exceções.

Ora, "(...) o Estado só pode tributar aqueles que, pela posição assumida, de algum modo se presumem interessados na prossecução dos fins do Estado e nos benefícios, particulares ou gerais, que o mesmo Estado oferece"³¹, o que significa que o poder tributário de um dado Estado terá de basear-se numa ligação efetiva, ou seja, num qualquer elemento de conexão do cidadão (ou do rendimento obtido pelo mesmo) ao Estado em causa. "Para que a tributação seja legítima, torna-se necessário que quem a suporta tenha estabelecido com a entidade impositora um vínculo político e económico que justifique o seu interesse em relação às actividades que essa mesma entidade desenvolve. O referido vínculo poderá ter origem na cidadania, no domicílio, na simples passagem pelo território, na constituição de direitos sobre bens situados no território do Estado (...)"³², no pressuposto de que quem suporta a tributação deverá beneficiar (ou pelo menos deverá presumir-se que beneficia) da atividade estadual³³.

Mas, quando uma dada situação jurídico-fiscal se encontra em conexão com mais do que uma ordem jurídica, gera-se um conflito positivo de tributação e dele pode resultar uma duplicação do imposto, podendo ainda gerar-se um conflito negativo de tributação quando nenhuma jurisdição se considera competente para tributar, dando lugar a uma situação de dupla não tributação, sendo nalguns casos provocada pelos próprios Estados que, com a finalidade de atraírem pessoas e/ou capitais para os seus territórios, procuram através das suas legislações fiscais atrair mais investimento estrangeiro.

Assim, nos últimos anos foram celebradas diversas convenções internacionais, visando diminuir os conflitos de tributação. Esses conflitos resultam da adoção, pelas várias ordens jurídicas, de critérios diferentes na definição dos pressupostos para a tributação.

²⁶ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal* (9.ª Edição - reimpressão), Almedina, Coimbra, 1997, p. 81.

²⁷ Neste sentido, MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal* (9.ª Edição - reimpressão), Almedina, Coimbra, 1997, p. 81.

²⁸ Que determina que há lugar à tributação de determinado rendimento, em virtude de o seu facto gerador ocorrer em território nacional. Em certa medida, corresponde ao critério da fonte.

²⁹ Que determina que há lugar à tributação de determinado rendimento, em virtude de o contribuinte correspondente possuir residência, sede ou direção efetiva em território nacional. Em certa medida, corresponde ao critério da residência. Veja-se, MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal* (9.ª Edição - reimpressão), Almedina, Coimbra, 1997, pp. 157 e ss.

³⁰ Sobre estas matérias, veja-se também SOUSA, D. P., *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 198 e ss, acerca da territorialidade e dos elementos de conexão, distinguindo-se na página 199 a territorialidade objetiva da territorialidade subjetiva. Veja-se ainda PIRES, M. e PIRES, R. C., *Direito Fiscal*, 5.ª edição – corrigida e aumentada, Almedina, 2012, pp. 199 e ss, onde estes autores referem a territorialidade e os elementos de conexão que ditam a aplicação da lei fiscal no território espacial de um determinado Estado – pp. 200 e 201.

³¹ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal* (9.ª Edição - reimpressão), Almedina, Coimbra, 1997, p. 81.

³² Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal* (9.ª Edição - reimpressão), Almedina, Coimbra, 1997, pp. 81 e 82.

³³ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal* (9.ª Edição - reimpressão), Almedina, Coimbra, 1997, p. 82.

Do exposto resulta que a soberania fiscal dos Estados exprime uma manifestação normativa do poder jurídico supremo do Estado em matéria de impostos. Um dos mais importantes vetores da soberania Estadual é a soberania fiscal, que designa o nível supremo do poder tributário, que cabe aos Estados, distinguindo-se de outros níveis, como sejam as estruturas descentralizadas dos Estados, tais como as autarquias locais. É no contexto e na base desta soberania fiscal que os Estados procuram afirmar a sua jurisdição fiscal sobre as pessoas e entidades.

Sendo a soberania um dos aspetos da soberania do Estado, o fundamento do poder de tributar é mais do que filosófico e político, baseando-se antes em princípios gerais do Direito aplicáveis em matéria fiscal³⁴.

Note-se ainda que existem algumas manifestações "*extraterritoriais*" da soberania fiscal, não só na extensão dos poderes tributários de um dado Estado, mas também na substituição de órgãos e agentes³⁵ (como, por exemplo, no caso da Organização das Nações Unidas ou no caso da OCDE).

1.2. O critério da residência

De acordo com o critério da residência, a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local da fonte de tal rendimento. A tributação reflete aqui uma ligação efetiva e estável com o território de um determinado Estado. Por isso, a maior parte das jurisdições escolhem este critério como o critério principal para justificar as suas pretensões de jurisdição fiscal.

A condição de residente supõe a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado e implica uma ligação económica e um certo grau de integração social (traduzido na participação na vida da comunidade, o que implica a utilização dos bens e serviços proporcionados pelo Estado em questão).

O critério da residência materializa-se numa tributação universal ou ilimitada, já que o Estado tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, quer no seu território, quer no estrangeiro, independentemente do local de onde é originário, tratando-se de uma autêntica tributação mundial dos residentes (*worldwide income taxation of residents*).

No entanto, não podemos esquecer as dificuldades que a aceitação deste critério acarreta, ao tributar a totalidade dos rendimentos, considerando por isso não só os obtidos num determinado território, mas também os obtidos noutros Estados.

Uma das principais dificuldades tem a ver com a possível ocorrência de uma situação de dupla tributação, em que o contribuinte pode ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar se for por intermédio de uma Convenção de Dupla Tributação (CDT), bilateral, ou de mecanismos internos (unilaterais) com vista a evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional.

No âmbito do direito fiscal da União Europeia, o conceito de residente visa determinar os sujeitos passivos que podem beneficiar da aplicação de uma determinada diretiva.

Por seu turno, no campo do direito fiscal internacional, o conceito de residente encontra-se retratado no art.º 4.º da convenção modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), que apenas se refere ao conceito de "residente de um Estado contratante" para efeitos de aplicação da convenção, remetendo, quanto à atribuição desta categoria, para as disposições de Direito interno dos Estados, mas apresenta – todavia – alguns "critérios de desempate" para o caso de uma mesma pessoa ser considerada residente em ambos os Estados contratantes, à luz das respetivas disposições legais de Direito interno.

³⁴ Neste sentido, veja-se MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 71.

³⁵ Cfr. MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.ª Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 82.

Saliente-se que, quer o direito fiscal da União Europeia (através de diretivas), quer as CDT, definem a condição de residente à luz dos Direitos internos, não existindo por isso um conceito independente de residente, autonomamente considerado em relação aos Direitos internos. O problema é que, não sendo uniformes os critérios utilizados para determinar a residência, é possível que um indivíduo ou uma sociedade sejam considerados residentes em mais do que um Estado.

2. Discussão e apresentação de resultados

2.1. A determinação das competências tributárias entre os Estados

A tributação com base no critério da residência é, via de regra, a base jurídica à tributação do rendimento e do capital a nível interno, bem como às convenções de dupla tributação (CDT). As próprias CDT assentam fundamentalmente numa distinção entre “o Estado da residência” e “o Estado da fonte”.

A justificação da pretensão de tributar com base no critério da residência prende-se, essencialmente, com o valor que esta apresenta para o indivíduo ou para a pessoa coletiva, pois a residência confere determinado estatuto de proteção e um ambiente de regulação que poderá trazer benefícios importantes em matéria de reputação do contribuinte, de salvaguarda dos direitos subjetivos do contribuinte e de pertença a um dado Estado, mesmo nos casos em que se desenvolvam atividades no estrangeiro.

A qualidade de contribuinte residente confere o dever de lealdade fiscal ao Estado da residência, uma vez que é desse Estado que o residente receberá a necessária proteção jurídica dos seus direitos e interesses³⁶. Assim, a justificação para a adoção deste princípio poderá passar pela teoria do benefício. Em muitos países, a tributação do rendimento com base no critério da residência decorre do imperativo constitucional de tributar todos os contribuintes de forma igual, independentemente da fonte onde é obtido o rendimento.

Ao nível das CDT, está prescrito o âmbito pessoal de aplicação (cfr. art.º 1.º da convenção modelo da OCDE), bem como o enquadramento do conceito de residência, as normas reguladoras do poder de tributar e de eliminação da dupla tributação.

Nas CDT, o conceito de “residência” não se encontra definido, sendo normalmente objeto de remissão para as legislações internas. O art.º 4.º da convenção modelo da OCDE remete para o direito interno dos Estados contratantes a determinação concreta da residência das pessoas singulares e coletivas. Esta remissão coloca algumas dúvidas e dificuldades em termos de aplicação prática. Na hipótese de se verificar um qualquer conflito de competências, algumas das convenções sobre dupla tributação permitem, como critério interpretativo, a possibilidade de recurso à convenção modelo da OCDE (mais especificamente o seu art.º 4.º, parágrafos 2 e 3).

É assim que, por exemplo, o princípio da *lex fori*, previsto no art.º 3.º, parágrafo 2 da convenção modelo da OCDE, estabelece que tudo aquilo que não estiver especificamente regulado no tratado deverá ser interpretado e aplicado de acordo com as legislações internas, a menos que não seja possível a sua aplicação a um caso concreto.

Todavia, o conceito fiscal de residência difere significativamente quando comparamos as legislações internas de cada um dos Estados-membros. Alguns países baseiam o conceito de residência no mesmo conceito que aquele que é definido ao nível do direito privado, embora com algumas correções (casos da

³⁶ Neste sentido, MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009. Para uma bibliografia mais recente, veja-se MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 13 e ss, onde se refere a residência e, seguidamente, a fonte.

Itália³⁷ e da França); outros países apresentam uma definição autónoma de residência (como é o caso da Alemanha e da Espanha); e outros ainda, como o Reino Unido, apresentam o conceito de forma mais complexa, estabelecendo diferentes graus na relação factual com o contribuinte³⁸.

No caso português, e na ausência de convenções celebradas entre Portugal e um outro Estado (a listagem de CDT celebradas por Portugal com outros Estados inclui a Alemanha, a África do Sul, a Argélia, a Áustria, a Bélgica, o Brasil, a Bulgária, Cabo Verde, o Canadá, o Chile, a China, a Coreia, Cuba, a Dinamarca, a Eslováquia, a Eslovénia, a Espanha, os Estados Unidos da América, a Estónia, a Finlândia, a França, a Geórgia – esta, com entrada em vigor em maio de 2016 –, a Grécia, Guiné-Bissau, a Holanda, a Hungria, a Índia, a Indonésia, a Irlanda, a Islândia, Israel, a Itália, a Letónia, a Lituânia, o Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, o México, Moçambique, a Noruega, o Paquistão, a Polónia, o Reino Unido, a República Checa, a Roménia, a Rússia, Singapura, a Suécia, a Suíça, a Tunísia, a Turquia, a Ucrânia, a Venezuela³⁹), bem como na ausência de uma situação jurídico-fiscal plurilocalizada, importará ter em atenção os critérios indicados no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), nos termos que analisaremos em seguida.

De facto, quer no domínio do CIRS, quer no domínio do CIRC, o conceito de residência desempenha uma função similar, servindo de elemento de conexão entre determinada situação fáctica e a legislação portuguesa. A classificação do sujeito passivo como contribuinte residente resulta da concretização da dimensão especial do facto tributário, permitindo assim que se estabeleça uma relação jurídico-fiscal.

Para existir, o facto tributário, além de depender da verificação de uma determinada situação de facto (dimensão material do facto tributário), bem como da ligação dessa situação a um determinado sujeito passivo (dimensão subjetiva), pressupõe ainda a concretização das dimensões temporal, quantitativa e espacial. Ou seja, para que a percepção de rendimentos por parte de um determinado sujeito

³⁷ Em Itália, não existe uma definição autónoma de residência para os contribuintes singulares. A legislação italiana aponta para a aplicação de três critérios baseados na legislação civil, embora com algumas correções. Assim, serão considerados como residentes para efeitos fiscais todos aqueles que, durante a maior parte do exercício económico, estejam incluídos nos registos sobre a população residente, ou possuam o seu domicílio ou residência em Itália, de acordo com o estipulado no Código Civil. O critério da residência apresenta apenas uma função declarativa, sendo que quando um dos critérios satisfaz a regra de duração de pelo menos 183 dias, o contribuinte será automaticamente considerado como residente. No caso italiano, a residência e o domicílio poderão assim diferir substancialmente, quando comparamos os efeitos fiscais e os efeitos civis. Assim, para a legislação civil italiana o conceito de domicílio requer um elemento objetivo (o interesse e os negócios do contribuinte concentrados em determinado local) e também um elemento subjetivo (a intenção). Já no que concerne aos efeitos fiscais, o elemento subjetivo (intenção) quase que se dilui no elemento objetivo, já que a tributação não depende da mera intenção do contribuinte. Contudo, a intenção do contribuinte assume uma pequena relevância, se pensarmos que a sua intenção de estabelecer num certo local o seu centro de interesses encontra como suporte factos que provam a efetividade do domicílio. Além disso, coloca-se também a questão de saber que repercussões fiscais apresentará uma situação na qual o contribuinte efetivamente resida num país diferente do seu/sua cônjuge e restante família. Para maiores desenvolvimentos, cfr. PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *EucoTax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

³⁸ Cfr. PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *EucoTax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

³⁹ No portal das finanças encontram-se disponíveis todas as CDT celebradas por Portugal – cfr.

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib, bem como as respetivas tabelas práticas, onde se destaca a tabela prática de 2016 (http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/FBFB6C72-B7AA-4A59-87CB-C815E82B3C57/0/Tabela_CDTs_2016.pdf).

dar origem ao nascimento de um facto tributário, é necessária a quantificação desse facto, que esse facto diga respeito a um período temporal concreto e que, além disso, que tenha alguma conexão legalmente estabelecida com o ordenamento jurídico-fiscal português. Só assim surge o facto tributário. Na fixação desta dimensão espacial, o conceito de residência assume a natureza de elemento de conexão, por excelência. Sem prescindir, existem ainda outros elementos de conexão que concretizam esta dimensão, como por exemplo o local de obtenção dos rendimentos, mas é de facto a residência que se traduz na ligação mais forte do elemento material que se encontra na base da ligação do facto tributário a determinado ordenamento jurídico. Por isso, o sujeito passivo que se considere como residente será tributado de acordo com uma base mundial, ou seja, por todos os rendimentos que auferir, independentemente do local onde são obtidos⁴⁰.

A fixação da residência para efeitos fiscais adquire acentuada importância, quer num contexto nacional, quer num contexto internacional, desde logo porque o âmbito pessoal das convenções é definido pela qualidade de residente em um ou ambos os Estados contratantes, sendo indiferente (regra geral) a nacionalidade ou a qualidade de contribuinte.

Também, para poder aplicar muitas das disposições das convenções reguladoras do poder de tributar, e das regras de eliminação em matéria ou atenuação da dupla tributação internacional, é necessário definir-se se se está ou não perante residentes num Estado contratante⁴¹.

2.2. A determinação da qualidade de residente relativamente às pessoas singulares

2.2.1. Considerações gerais

Numa conceção subjetivista, muito embora não se exija permanência no território de um dado Estado, a aquisição da qualidade de residente depende da presença física juntamente e a intenção de permanência (ou seja, de um *animus*). Este *animus* não releva de uma conceção objetivista, que apenas prevê um *corpus* (entendido como permanência física). A intenção de permanência depende de critérios e presunções ilidíveis e inilidíveis de aplicação cumulativa ou alternativa, permitindo-se assim atribuir a qualidade de residente em detrimento da qualidade de não residente (esta última qualidade é definida pela negativa).

No caso português, os contribuintes singulares com residência em Portugal são tributados pela totalidade dos seus rendimentos (cfr. art.º 15.º, n.º 1 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – CIRS) – tributação universal e ilimitada dos rendimentos auferidos por residentes –, encontrando-se os critérios de residência para efeitos fiscais elencados ao longo do art.º 16.º do CIRS.

Neste contexto, a determinação da condição de residente para efeitos de IRS assenta no regra geral segundo a qual os sujeitos passivos que permaneçam em território português mais do que 183 dias (seguidos ou interpolados) em qualquer período de 12 meses são aí considerados como residentes [cfr. art.º 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS]. Além desta regra geral, existem outras regras que importa aqui analisar.

Algumas das regras impedem o sujeito passivo de esquivar-se da aplicação da regra geral, como por exemplo o facto de a residência poder ser fixada com base na detenção de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a ocupar como residência habitual. Outras ainda, por intermédio de ficções ou presunções, pretendem fixar como residentes os contribuintes que apenas têm

⁴⁰ Neste sentido, cfr. RIBEIRO, J. S., “O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012 e, ainda, RIBEIRO, J. S., *A tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010, pp.96-114.

⁴¹ Neste sentido, PIREZ, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, p. 226.

probabilidade de o serem (ou só o são) porque se equiparou legalmente a situação em que se encontram à condição de residente, tal como veremos em seguida.

Assim, de acordo com as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, considera-se como fiscalmente residente em Portugal, desde logo quem haja permanecido em território nacional durante *"mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa"*; e quem, *"tendo permanecido por menos tempo", disponha em território nacional, "num qualquer dia do período referido, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual"*.

Daqui resulta que, em caso de permanência por menos de 183 dias (seguidos ou interpolados), podem ser considerados fiscalmente residentes todos aqueles em relação aos quais se supõe que tenham intenção de manter residência habitual no país, já que em 31 de dezembro dispõem de facto de habitação em Portugal. Para estes efeitos, considera-se como dia de presença em território português *"qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo"* (n.º 2 do art.º 16.º do CIRS).

No caso específico dos tripulantes de navios ou de aeronaves, consideram-se residentes os tripulantes que a 31 de dezembro do período fiscal em questão estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal [cfr. art.º 16.º, n.º 1, alínea c) do CIRS]. Também os funcionários do Estado português que trabalhem no estrangeiro continuam a ser considerados como residentes em Portugal [cfr. n.º 1, alínea d) da mesma disposição].

As situações aqui descritas mais não são do que ficções, uma vez que dizem respeito a realidades meramente legais, pretendendo evitar-se que os sujeitos passivos que se encontrem nessas situações deixem de pagar impostos, por não serem considerados como contribuintes fiscalmente residentes em Portugal.

Quanto à perda da qualidade de residente, o n.º 4 do art.º 16.º do CIRS prescreve que a perda desta qualidade ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos específicos previstos nos n.ºs 14 e 16. O regime de tributação aplicável em presença da perda da qualidade de residente em território português encontra-se previsto no art.º 10.º-A do CIRS. Todavia, a qualidade de residente pode ser eventualmente readquirida, nos termos do n.º 16 do art.º 16.º do CIRS.

Além disso, existe ainda uma ficção de residência (n.ºs 6 e 7 do art.º 16.º do CIRS), desta feita relativamente aos nacionais que mudaram a sua residência fiscal para um regime fiscal claramente mais favorável, ficção essa que se aplica no ano em que tais contribuintes efetuaram a mudança de residência e também nos quatro anos subsequentes.

2.2.2. A qualidade de "não residente"

Diferentemente da noção de residente, a noção de "não residente" apura-se pela negativa. Um contribuinte não residente é, atualmente, uma pessoa que:

- (i) permaneça em território nacional por um período inferior a 183 dias seguidos ou interpolados;
- (ii) não disponha, a 31 de dezembro do ano em causa, de uma habitação em Portugal que faça supor a sua intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- (iii) não obedeça a qualquer um dos outros requisitos específicos ou presunções previstos no art.º 16.º para ser considerado como contribuinte fiscalmente residente.

Além disso, atualmente a condição de residente ou de não residente já não depende da residência fiscal de qualquer um dos outros membros do agregado familiar, ou seja, já não se aplica a chamada "teoria do centro de interesses vitais".

Os contribuintes fiscalmente não residentes em território português, mas que obtenham rendimentos de fonte portuguesa, encontram-se obrigados à nomeação de um representante fiscal, o qual poderá ser uma pessoa singular ou coletiva,

desde que esse representante seja considerado como fiscalmente residente em Portugal.

2.2.3. O residente parcial

O sistema de residência parcial permite que um determinado contribuinte seja considerado fiscalmente residente em Portugal apenas durante uma parte do ano, desde que preencha os requisitos previstos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS.

Neste caso, o sujeito passivo passa a ser considerado residente em território português a partir do primeiro dia de permanência (que constitui qualquer dia de presença física que inclua dormida em Portugal – cfr. n.º 2 do art.º 16.º do CIRS, lido em conjugação com o n.º 3 da mesma disposição), salvo quando tenham sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1 do art.º 16.º do CIRS.

2.2.4. O residente não habitual

Quanto ao residente não habitual, estabelece o n.º 8 do art.º 16.º do CIRS que *“consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”*.

Nesta matéria, os n.ºs, 9, 10, 11 e 12 do mesmo art.º 16.º prescrevem que o sujeito passivo que seja considerado como residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

O direito a ser tributado como residente não habitual depende de o sujeito passivo ser considerado fiscalmente residente em território português, em qualquer momento desse ano; sendo que o sujeito passivo que não tenha gozado do direito em questão em um ou mais anos do período de 10 anos apontado, 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 em território português.

O regime referente ao estatuto do residente não habitual foi criado por intermédio do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, com a finalidade de atrair profissionais não residentes, mas qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou *know-how*, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

Para estes efeitos, as atividades consideradas de elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico, são as constantes da tabela prevista na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, tais como: arquitetos, engenheiros e técnicos similares; artistas plásticos, atores e músicos; auditores e consultores fiscais; médicos e dentistas; professores universitários; psicólogos; profissões liberais, técnicas e assimiladas; quadros superiores; investidores, administradores e gestores.

Além disso, para efeitos do código 8 da tabela referenciada (investidores, administradores, gestores e quadros superiores de empresas), considera-se que os investidores só podem usufruir do regime aplicável aos residentes não habituais se o respetivo rendimento for auferido como administrador ou gerente.

São qualificados como gestores os abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público (Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março) e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes. Os quadros superiores de empresas são as pessoas incumbidas da direção e com poderes de vinculação da pessoa coletiva. As qualidades de administradores/gerentes/gestores, bem como os respetivos poderes de representação terão de ser comprovados documentalmente, por intermédio de certidões permanentes do registo comercial, procurações, atas, etc.

Em termos práticos, pode solicitar a inscrição como residente habitual quem seja considerado residente em território português, ao abrigo de qualquer um dos critérios estabelecidos no n.º 1 do art.º 16.º do CIRS no ano relativamente ao qual pretende que tenha início a sua tributação como residente não habitual; e não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (n.º 8 do art.º 16.º do CIRS).

A concessão deste estatuto é solicitada em requerimento dirigido ao Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, apresentado em qualquer serviço de finanças, no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território (n.º 10 do art.º 16.º do CIRS).

Ao solicitar a inscrição como residente não habitual, o contribuinte deve apresentar uma declaração em como não se verificam os requisitos para ser considerado residente em território português nos cinco anos anteriores àquele em que pretenda que se inicie a sua tributação como residente não habitual (n.º 8 do art.º 16.º do CIRS), por não preencher qualquer das condições previstas no n.º 1 do art.º 16.º ou por força de aplicação de CDT.

Relativamente ao período de dez anos durante o qual o contribuinte pode ser considerado como residente não habitual (n.º 9 do art.º 16.º do CIRS), este período é improrrogável, sem prejuízo da regra que determina que este gozo pode ser retomado (n.º 12 do art.º 16.º do CIRS).

2.3. A possibilidade de ocorrência de um conflito positivo de residência

Pode suceder que uma determinada pessoa seja considerada residente de vários Estados, situação que caberá resolver através das normas estabelecidas nos tratados ou no âmbito dos acordos mútuos celebrados entre os Estados. Desta situação pode resultar um conflito positivo ou negativo de residência.

No caso de dupla ou múltipla residência, denominado por “conflito positivo de residência”, em que duas ou mais jurisdições se julgam competentes para tributar esse contribuinte com base no preenchimento dos pressupostos da qualidade de residente no seu território, esta questão deverá ser resolvida ao nível interno, europeu ou internacional.

Esta mesma situação de dupla residência pode resultar num conflito negativo de tributação, em que nenhum dos Estados se julga competente para tributar, podendo dar-se aqui o caso de dupla não tributação, o que potenciará situações de elisão fiscal. Caso existisse um conceito comunitário de residência e forte coordenação fiscal ou até mesmo uma harmonização fiscal entre os países, este problema seria ultrapassado.

Também as CDT podem contribuir para a eliminação do problema de base e resolver a questão prévia da dupla residência, devendo, por essa razão, as CDT elencar/prever critérios que determinam a prevalência de uma das residências para efeitos de tributação, os quais devem divergir, consoante se trate de pessoas singulares ou pessoas coletivas. Em regra, as CDT apontam para o facto de um determinado sujeito passivo (singular ou coletivo) apenas poder ser considerado como residente num único Estado, numa lógica de residência única.

Para as pessoas singulares consideradas como residentes em ambos os Estados contratantes (por recurso às legislações internas desses Estados), o art.º 4.º, n.º 2 da convenção modelo da OCDE prevê alguns “critérios de desempate”, considerando a competência de uma determinada residência em detrimento de outra.

A pessoa singular deverá ser considerada residente somente no Estado em que possua uma habitação permanente, no Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (o denominado critério do “centro de interesses vitais”), ou no Estado em que permanece habitualmente, ou ainda no Estado da sua “nacionalidade”.

Os aludidos critérios são de aplicação sucessiva, o que significa que só se passa para o critério seguinte, no caso de o critério anterior não possibilitar a resolução do conflito positivo de residência em causa. Na hipótese de nenhum dos aludidos critérios resolver o problema, caberá às autoridades competentes, de comum acordo, definir a residência relevante para efeitos fiscais.

Esta situação pode ser resolvida através das convenções de dupla tributação, que poderão prever soluções para a resolução deste tipo de conflitos, como resulta do art.º 4.º da convenção modelo da OCDE, quanto à atribuição da competência ao Estado da residência.

3. Conclusões

As normas de soberania fiscal são as que delimitam e definem o poder de tributar por parte do Estado. São normas de soberania fiscal o art.º 103.º da CRP (sistema fiscal), o art.º 104.º da CRP (impostos), os art.ºs 105.º e 106.º da CRP (orçamento e elaboração do orçamento), bem como o art.º 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, respeitante à reserva relativa de competência legislativa, que permite que o Governo legisle em matéria de impostos e sistema fiscal, mediante prévia autorização da Assembleia da República. Estas normas de soberania fiscal constituem a base dos impostos e do respetivo sistema fiscal, materializando-se, assim, nos princípios fiscais fundamentais e em leis ordinárias, as quais, embora subordinadas às normas constitucionais, poderão definir determinados aspetos dos poderes tributários do Estado, disciplinando direta ou indiretamente a tributação, isto é, a existência, os mecanismos e a exigibilidade dos impostos.

Ora, podemos definir a soberania fiscal como o poder de estabelecer um sistema fiscal autónomo dos restantes sistemas fiscais, sendo o eventual concurso positivo de duas ou mais soberanias fiscais um fator potenciador de situações de dupla (ou múltipla) tributação.

No que concerne ao critério da residência enquanto fator de conexão para efeitos de tributação, este determina que a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local da fonte de tal rendimento. A condição de residente supõe a presença (real ou presumida) no território de um determinado.

Os Estados, com vista à legitimação da tributação com base no critério da residência, costumam basear-se no facto de que os contribuintes deverão contribuir para a obtenção de receitas por parte do Estado no qual são considerados residentes, o que se verifica em virtude de uma conexão de natureza pessoal.

O critério da residência materializa-se numa tributação universal ou ilimitada, já que o Estado da residência tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, independentemente do local de onde sejam originários. Destarte, a tributação de acordo com o critério da residência é uma construção que permite tributar o rendimento dos contribuintes considerados residentes em determinada jurisdição, independentemente do local da sua obtenção.

Todavia, quer o direito fiscal da União Europeia (através de diretivas), quer as Convenções de Dupla Tributação, remetem a definição de residente para os diferentes ordenamentos jurídicos, não existindo assim um conceito de residente autonomamente considerado.

O problema é que, não sendo uniformes os critérios utilizados para determinar a residência, é possível que um contribuinte seja considerado residente em mais do que um Estado, o que se traduz num conflito positivo de residência.

Por sua vez, quanto aos contribuintes (fiscalmente) não residentes, mas que obtenham rendimentos em território português, a respetiva tributação dá-se com base no critério da fonte, que determina uma tributação limitada, estabelecendo-se aqui uma conexão de natureza real.

4. Referências bibliográficas

CAMPOS, D. L., e CAMPOS, M. H. N. L., *Direito Tributário*, 2.^a Edição, Almedina, 2000.

CAMPOS, D. L., e CAMPOS, M. H. N. L., *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 1997.

MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 2012.

MACHADO, J. E. M. e COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009.

MARTÍNEZ, S., *Direito Fiscal (9.^a Edição - reimpressão)*, Almedina, Coimbra, 1997.

PIRES, M., *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984.

PIRES, M. e PIRES, R. C., *Direito Fiscal, 5.^a edição – corrigida e aumentada*, Almedina, 2012.

PISTONE, P., "The impact of community law on tax treaties: issues and solutions", *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002.

RIBEIRO, J. S., "O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno", *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

RIBEIRO, J. S., *A tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010.

SOUSA, D. P., *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013.
E, ainda:

Listagem das CDT celebradas por Portugal e respetivas tabelas práticas

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib

(http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/FBFB6C72-B7AA-4A59-87CB-C815E82B3C57/0/Tabela_CDTs_2016.pdf).