

COIMBRA
BUSINESS
SCHOOL

 **iscac** 
Politécnico de Coimbra

**COIMBRA
BUSINESS
SCHOOL**
 **iscac** 
Politécnico de Coimbra

Carolina Jorge Ferreira

**O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Não Residentes em Portugal e Espanha: Análise Comparativa**

Coimbra, Julho de 2025



Carolina Jorge Ferreira

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares Não Residentes em Portugal e Espanha: Análise Comparativa

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação da Professora Cidália Maria Da Mota Lopes e coorientação do Professor Sérgio Nuno Da Silva Ravara Almeida Cruz.

Coimbra, Julho de 2025

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

PENSAMENTO

“Nem tudo que conta pode ser contado, e nem tudo que pode ser contado conta — o tempo de cada coisa é parte do que a torna valiosa.”

Albert Einstein

AGRADECIMENTOS

Ao concluir esta etapa tão significativa da minha formação académica, não poderia deixar de expressar a minha profunda gratidão a todos aqueles que tornaram possível a realização deste trabalho.

À minha mãe, o meu mais sincero agradecimento por todo o apoio incondicional, incentivo constante e compreensão demonstrados ao longo desta jornada. A sua presença e encorajamento foram fundamentais nos momentos mais desafiantes, tendo sido o meu pilar e fonte de inspiração para persistir e alcançar os meus objetivos.

À minha orientadora, Professora Doutora Cidália Lopes, expresso a minha enorme gratidão pela orientação exemplar, disponibilidade permanente e rigor científico com que acompanhou este trabalho. Os seus valiosos ensinamentos, sugestões pertinentes e críticas construtivas foram essenciais para o desenvolvimento e aperfeiçoamento desta dissertação, contribuindo decisivamente para a minha formação académica e científica.

Ao meu coorientador, Professor Doutor Sérgio Ravara, agradeço profundamente o apoio constante, as reflexões enriquecedoras e o conhecimento partilhado. A sua experiência e perspicácia foram determinantes para enriquecer este trabalho, permitindo-me explorar novos caminhos e aprofundar a análise das questões abordadas.

Este trabalho representa não apenas o resultado do meu esforço individual, mas também o reflexo do contributo inestimável de todos aqueles que, direta ou indiretamente, me acompanharam neste percurso.

A todos, o meu mais profundo agradecimento.

RESUMO

Esta dissertação compara os regimes fiscais para pessoas singulares não residentes em Portugal e Espanha. O estudo examina as principais alterações de 2024-2025, nomeadamente a substituição do Regime dos Residentes Não Habituais pelo novo Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI) em Portugal.

O IFICI português aplica uma taxa de 20% durante 10 anos, mas apenas para profissionais de investigação científica e inovação. O regime espanhol para trabalhadores deslocados mantém uma taxa de 24% por 6 anos, com critérios mais flexíveis.

Portugal integra a tributação no IRS, enquanto Espanha criou um imposto separado. As taxas variam: Portugal aplica 23-28% conforme o rendimento, Espanha diferencia entre 19% (UE) e 24% (outros países).

A análise revela que o regime português é mais competitivo para profissionais qualificados, mas com acesso limitado. O regime espanhol oferece maior flexibilidade e benefícios familiares. Ambos os países ajustaram os regimes para cumprir as regras europeias sobre dupla tributação.

Palavras-chave: Tributação internacional; Não residentes; Portugal; Espanha; IFICI; Competitividade fiscal.

ABSTRACT

This dissertation compares tax regimes for non-resident individuals in Portugal and Spain. The study examines the main changes of 2024-2025, notably the replacement of the Non-Habitual Residents regime with the new Tax Incentive for Scientific Research and Innovation (IFICI) in Portugal.

Portuguese IFICI applies a 20% rate for 10 years, but only for scientific research and innovation professionals. The Spanish regime for displaced workers maintains a 24% rate for 6 years, with more flexible criteria.

Portugal integrates taxation into Personal Income Tax, while Spain created a separate tax. Rates vary: Portugal applies 23-28% according to income type, Spain differentiates between 19% (EU) and 24% (other countries).

The analysis reveals that the Portuguese regime is more competitive for qualified professionals, but with limited access. The Spanish regime offers greater flexibility and family benefits. Both countries adjusted their regimes to comply with European rules on double taxation.

Keywords: International taxation; Non-residents; Portugal; Spain; IFICI; Tax competitiveness.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	10
1 O Regime Fiscal de Tributação para os Não Residentes em Portugal.....	12
1.1. Enquadramento Fiscal das Pessoas Singulares: Residentes vs Não Residentes	12
1.2. Princípios Fundamentais do Direito Fiscal Internacional: Fundamentos Teóricos da Tributação de Não Residentes.....	12
1.2.1. Princípio da Residência	13
1.2.1.1. Residência Civil.....	13
1.2.1.2. Residência Fiscal	15
1.2.1.3. Residência Fiscal Parcial	17
1.2.2. Princípio da Fonte	18
1.2.3. Eliminação da Dupla Tributação no Estado da Residência	18
1.2.3.1. Método do Crédito de Imposto	20
1.2.3.2. Método da Isenção	21
1.3. Categorias de Rendimentos Tributáveis para Não Residentes em Portugal...	21
1.3.1. Rendimentos de Trabalho	22
1.3.2. Rendimentos Empresariais e Profissionais	22
1.3.3. Rendimentos de Capital	23
1.3.4. Rendimentos Prediais	24
1.3.5. Mais-Valias	24
1.3.6. Pensões e Outros Rendimentos.....	26
2 Regimes Especiais de Tributação dos Não Residentes.....	26
2.1. Programa Regressar	26

2.2.	O Regime de Residente Não Habitual (RNH)	31
2.2.1.	Tributação dos Rendimentos de Fonte Portuguesa	33
2.2.2.	Tributação dos Rendimentos de Fonte Estrangeira	33
2.3.	O Regime do Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI). 35	
3	Regime Fiscal de Tributação para os Não Residentes em Espanha	39
3.1.	Enquadramento Fiscal das Pessoas Singulares: IRPF vs. IRNR	39
3.2.	Categorias de Rendimentos Tributáveis para Não Residentes em Espanha ...	42
3.2.1.	Rendimentos de Trabalho	42
3.2.2.	Rendimentos de Capital	44
3.2.3.	Mais-Valias	44
3.2.4.	Outros Rendimentos	45
3.3.	Regime Especial de Tributação dos Não Residentes: Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a território español.....	46
4	Estudo Comparativo e Análise Crítica.....	49
4.1.	Avaliação dos Regimes Gerais em Portugal e Espanha	49
4.2.	Avaliação dos Regimes Especiais em Portugal e Espanha.....	51
4.3.	Análise Crítica dos Regimes Fiscais e Impacto na Atração de Investimento. 55	
	CONCLUSÕES	57
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60
	ANEXOS	Erro! Marcador não definido.

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

ADT - Acordos de Dupla Tributação

AEAT - Agencia Estatal de Administración Tributaria

AICEP - Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

BOE - Boletín Oficial del Estado

CAE - Classificação das Atividades Económicas

CDT - Convenções para Evitar a Dupla Tributação

CES - Conselho Económico e Social

CIDEEFF - Centro de Investigação de Direito Económico, Financeiro e Fiscal

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRS - Common Reporting Standard

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

EEE - Espaço Económico Europeu

EVA - Elevado Valor Acrescentado

FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act

FCT - Fundação para a Ciência e Tecnologia

IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação

IAS - Indexante dos Apoios Sociais

IDE - Investimento Direto Estrangeiro

IDEFF - Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal

IEFP - Instituto do Emprego e Formação Profissional

IFICI - Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação

IRNR - Impuesto sobre la Renta de no Residentes

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LGT - Lei Geral Tributária

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

LIRNR - Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

LIS - Ley del Impuesto sobre Sociedades

NIF - Número de Identificação Fiscal

OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

RNH - Regime de Residentes Não Habituais

TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE - União Europeia

INTRODUÇÃO

A crescente mobilidade internacional de pessoas e capitais tem colocado novos desafios aos sistemas fiscais nacionais, particularmente na tributação de pessoas singulares não residentes. No contexto da União Europeia, a livre circulação de pessoas intensificou estes fluxos, exigindo dos Estados-Membros a adaptação dos seus ordenamentos jurídico-fiscais.

Portugal e Espanha apresentam sistemas de tributação de não residentes que, embora partilhem o princípio da territorialidade, revelam diferenças estruturais significativas. Portugal integra esta tributação no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), enquanto Espanha criou um imposto autónomo - o *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (IRNR).

O presente estudo justifica-se pela necessidade de compreender as opções de política fiscal adotadas por ambos os países na tributação de não residentes, avaliando a sua eficácia na atração de investimento. A relevância desta investigação é acrescida pelas recentes alterações legislativas: Portugal extinguiu o Regime dos Residentes Não Habituais, substituindo-o pelo Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI), e Espanha reformulou o regime para *trabajadores desplazados* através da Lei 28/2022.

Esta dissertação tem como objetivo analisar comparativamente os regimes fiscais aplicáveis a pessoas singulares não residentes em Portugal e Espanha. Especificamente, pretende-se: caracterizar os princípios da tributação de não residentes em ambos os ordenamentos; comparar as estruturas normativas, taxas e categorias de rendimentos tributáveis e avaliar os regimes especiais de atração de profissionais qualificados.

A metodologia adotada é jurídico-dogmática, complementada por direito comparado. O estudo baseia-se na análise da legislação fiscal de ambos os países, jurisprudência relevante, documentação oficial das administrações tributárias e doutrina especializada, privilegiando fontes atualizadas para 2025.

O trabalho estrutura-se em quatro capítulos. O primeiro analisa o regime português, examinando os princípios fundamentais do direito fiscal internacional aplicáveis aos não residentes. De seguida, são analisadas as categorias de rendimentos tributáveis

estabelecidas no artigo 18.º do Código do IRS, e os regimes especiais vigentes. O terceiro capítulo estuda o sistema espanhol, focando na estrutura do IRNR regulado pelo Real Decreto Legislativo 5/2004 e no regime especial previsto no artigo 93.º da Lei 35/2006 do IRPF. E por fim, é apresentada uma análise comparativa, identificando semelhanças e diferenças estruturais dos regimes.

1 O Regime Fiscal de Tributação para os Não Residentes em Portugal

1.1. Enquadramento Fiscal das Pessoas Singulares: Residentes vs Não Residentes

No contexto atual de crescente mobilidade internacional, a residência fiscal tornou-se o principal critério de conexão utilizado pelos Estados para definir a sujeição de uma pessoa singular ao seu poder tributário. Esta realidade tem implicações diretas na forma como os rendimentos são enquadrados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), obrigando os ordenamentos jurídicos a adaptar-se aos desafios colocados por percursos de vida cada vez mais transnacionais.

Em Portugal, até 2014, o regime vigente não permitia distinguir entre períodos de residência e de não residência no mesmo ano fiscal, o que podia conduzir a situações de dupla tributação ou de iniquidade tributária.

A necessidade de compatibilizar a tributação com a realidade da mobilidade levou à aprovação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que introduziu profundas alterações na estrutura do IRS. Entre as principais mudanças destaca-se precisamente a reformulação do conceito de residência fiscal, permitindo agora uma análise mais precisa e ajustada ao período de permanência em território nacional.

Com esta alteração legislativa, tornou-se essencial distinguir, de forma clara, os sujeitos passivos residentes dos não residentes, dado que essa distinção determina não apenas o âmbito da tributação, mas também a natureza dos rendimentos sujeitos a imposto. Esta distinção é, por isso, o ponto de partida necessário para a análise do regime aplicável aos não residentes, que se desenvolverá ao longo do presente estudo.

1.2. Princípios Fundamentais do Direito Fiscal Internacional: Fundamentos Teóricos da Tributação de Não Residentes

A tributação internacional de pessoas singulares assenta em princípios fundamentais, nomeadamente os critérios de residência e de fonte, que determinam a competência tributária dos Estados e delimitam o âmbito de aplicação das normas fiscais

nacionais. Como defendem Casalta Nabais (2019) e Ana Paula Dourado (2022), estes princípios constituem a base estruturante do direito fiscal internacional moderno, sendo estes critérios utilizados para avaliar a legitimidade de cada um dos estados para tributar os diferentes rendimentos, bem como a repartição entre os mesmo, estando consagrados tanto nas legislações internas dos Estados como nas convenções bilaterais e multilaterais para evitar a dupla tributação.

Esta questão pode ainda ser analisada à luz dos princípios da universalidade e da limitação territorial, uma vez que, nos casos em que não exista convenção o estado utiliza esses princípios, por um lado para atrair os rendimentos gerados pelos residentes desse estado fora do território, por outro para assegurar a tributação dos não residentes pelos rendimentos nele obtidos.

1.2.1. Princípio da Residência

O princípio da residência constitui um dos pilares fundamentais do direito fiscal internacional, estabelecendo que os Estados exercem competência tributária sobre os seus residentes relativamente à totalidade dos rendimentos por estes auferidos, independentemente da origem geográfica dos mesmos. Este princípio assenta na premissa de que os residentes beneficiam de forma permanente e abrangente dos serviços públicos e da proteção do Estado, devendo por isso contribuir para o financiamento das despesas públicas com base na sua capacidade contributiva global.

1.2.1.1. Residência Civil

A determinação da qualidade de residente ou não residente de um contribuinte num determinado território exige a distinção prévia entre dois conceitos fundamentais: residência civil e residência fiscal. Dado que o conceito de residência fiscal deriva, em regra, do conceito de residência civil ou domicílio voluntário geral, importa iniciar a análise por este último.

O conceito de residência civil encontra-se consagrado no artigo 82.º do Código Civil, que estabelece que

“1 - A pessoa tem domicílio no lugar da sua residência habitual; se residir alternadamente, em diversos lugares, tem-se por domiciliada em qualquer deles.

2 - Na falta de residência habitual, considera-se domiciliada no lugar da sua residência ocasional ou, esta não puder ser determinada, no lugar onde se encontrar”.

A residência civil corresponde, assim, ao local onde uma pessoa estabelece o centro das suas relações pessoais e sociais, constituindo o ponto de referência para onde retorna após períodos de ausência, independentemente da sua duração. O ordenamento jurídico admite a possibilidade de uma pessoa ter múltiplos domicílios, nomeadamente quando mantém mais do que uma residência habitual. Como esclarecem António Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto (2005): “uma pessoa pode ter dois ou mais domicílios, se tem duas ou mais residências habituais: um técnico tem uma habitação numa cidade e outra habitação noutra localidade, passando alternadamente uma semana, ou alguns dias, em cada uma delas, com habitualidade; ao invés, quem costuma passar algumas semanas por ano numa casa arrendada ou de sua pertença, apesar de ali permanecer temporariamente, não passa a ter aí um segundo domicílio.”

A constituição e extinção do domicílio resultam de um ato voluntário, consubstanciado no facto de determinada pessoa residir habitualmente num certo local. Trata-se de um mero ato jurídico que produz os respetivos efeitos por força da lei, ainda que o sujeito não tenha consciência dos mesmos ou pretenda obstá-los.

Aplicando exclusivamente este conceito, a qualificação como residente ou não residente não apresentaria particular complexidade: considerar-se-iam residentes em território nacional as pessoas que nele habitualmente residem e, não residentes aquelas que vivem habitualmente fora do país. Todavia, esta aplicação direta não se verifica na prática. Como sublinha Cardoso (2019), o critério de residência habitual civil é inúmeras vezes afastado por razões de ordem funcional, como sucede para efeitos de IRS. Na verdade, no âmbito das relações tributárias, a residência habitual voluntária acaba por perder muita da sua relevância em favor do conceito de residência habitual disposto pelo CIRS, tratando-se esta de uma verdadeira residência/domicílio tributário.

1.2.1.2. Residência Fiscal

As noções de domicílio fiscal e residência fiscal, apesar da proximidade terminológica, não são idênticas, impondo-se a necessária diferenciação entre ambas. Ainda que na prática quotidiana possam aparecer como equivalentes, no âmbito técnico-jurídico apresentam distinções significativas. Esta diferenciação justifica que a existência de um domicílio fiscal em território português não faça presumir a residência fiscal do contribuinte nesse local, nem impeça a demonstração, para fins tributários, de que a residência fiscal se situa noutro Estado.

Estabelece o artigo 19.º, n.º 1, alínea a) da LGT que, na ausência de norma em sentido diverso, o domicílio fiscal das pessoas singulares corresponde ao local da sua residência habitual. Constata-se, desta forma, que inicialmente o domicílio fiscal se identifica com a noção de residência civil ou domicílio voluntário geral, tal como definido no artigo 82.º do Código Civil.

Diversamente, a residência fiscal constitui o fator que define se um indivíduo ficará submetido ao poder tributário de determinado Estado, operando como nexo de ligação entre uma determinada situação de facto e o ordenamento jurídico português. Por outras palavras, é a residência fiscal de um contribuinte que possibilita a um Estado exercer o seu poder tributário através de determinadas normas. Esta noção assume particular importância na definição da competência tributária e do alcance da obrigação fiscal das pessoas, singulares e coletivas, residentes e não residentes, enquanto sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

Nas palavras de Magno (2019), a residência é o elemento de conexão subjetivo com o território português, é o conceito elegido pelo legislador fiscal interno para determinar a competência tributária de Portugal e o âmbito da sujeição pessoal de singulares em sede de IRS, o qual é de base mundial para os residentes e de base real, ou seja, apenas pelos rendimentos considerados obtidos em Portugal, para os não residentes.

O conceito de residência fiscal assenta em múltiplos critérios: alguns de natureza objetiva, como a duração da permanência em território português, outros baseados em presunções, nomeadamente a presunção relativa à habitação mantida para residência

habitual, o trabalho prestado em embarcações ou aeronaves ligadas ao território português, ou o desempenho de funções públicas ao serviço do Estado Português.

O CIRS, especificamente no seu artigo 16.º, apresenta a definição de residência fiscal e estabelece os critérios que determinam quem deve ser qualificado como residente:

“1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.”

O critério da permanência ou temporal, regulado no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, assenta na presença do sujeito passivo em território nacional durante determinado período temporal. Este critério opera a atribuição da qualidade de residente e permite ao Estado português exercer competência para tributar. Porém, verifica-se uma dificuldade que não pode deixar de ser assinalada, que é a da demonstração da permanência de determinado sujeito passivo num dado país. Atendendo a que, nomeadamente na União Europeia, o sujeito passivo vive num espaço caracterizado pela livre circulação de pessoas e bens, e que por tal motivo não existem fronteiras, não são exigidos passaportes, não havendo um efetivo controlo da movimentação dos cidadãos, resulta daqui uma dificuldade em demonstrar o tempo de permanência de um sujeito passivo.

O critério da habitação, estabelecido no artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do CIRS, determina que, tendo o contribuinte permanecido por período inferior a 183 dias, é considerado residente se dispuser em território português, num qualquer período de 12

meses com início ou fim no ano em causa, de habitação em condições que façam supor a intenção presente de a manter e ocupar como residência habitual. Este critério encontra-se consagrado numa presunção baseada na convicção de que a permanência mencionada no critério temporal se manterá. Acontece que esta alínea se fundamenta em presunções e convicções, que podem ser afastadas. Um sujeito passivo pode dispor de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual em mais do que um país, o que pode conduzir a situações de dupla tributação jurídica.

1.2.1.3. Residência Fiscal Parcial

A residência fiscal parcial, prevista no artigo 16.º, n.º 1, alíneas a) ou b) e n.º 4 do CIRS, surgiu da necessidade de adaptar a legislação fiscal portuguesa à crescente globalização, que se traduziu numa maior movimentação de pessoas, bens, serviços e capitais, conjuntamente com a crise económica, que fez com que muitas pessoas deixassem o país em busca de trabalho e melhores condições financeiras, conduzindo ao aparecimento de uma nova realidade: determinado contribuinte poderia residir no mesmo ano em mais do que um país.

A legislação em vigor até 31 de dezembro de 2014 era especialmente favorável à existência de conflitos positivos de residência entre Portugal e outro território para onde o sujeito passivo se deslocava ou de onde o sujeito passivo provinha. Por tal facto, tornou-se necessário efetuar uma reforma do CIRS que ocorreu em 2015, e que culminou, entre outras alterações, com a introdução do conceito da residência fiscal parcial na legislação portuguesa, através do qual o contribuinte pode ser considerado residente fiscal apenas durante uma parte do ano.

A introdução deste conceito teve também como objetivo o combate à dupla tributação e à dupla não tributação, uma vez que a residência fiscal é o principal elemento de conexão utilizado pelos Estados para tributar os rendimentos dos sujeitos singulares. Porém, as diferentes configurações deste elemento nos vários países poderão conduzir aos fenómenos da dupla tributação ou da dupla não tributação, com efeitos negativos para a mobilidade internacional e para a base tributária dos Estados, respetivamente, para além da desigualdade gerada entre os sujeitos.

1.2.2. Princípio da Fonte

O princípio da fonte constitui um dos alicerces do direito fiscal internacional, ao estabelecer que a competência tributária pertence ao Estado onde o rendimento tem a sua origem. Este critério visa assegurar que os rendimentos são tributados no território que mais diretamente contribuiu para a sua formação, independentemente da residência ou nacionalidade do sujeito passivo (Dourado, 2023).

A legislação fiscal portuguesa consagra expressamente este princípio: o artigo 13.º da Lei Geral Tributária determina que, salvo convenção internacional ou norma especial, os factos tributários são regulados pelas normas do território onde ocorrem; já o artigo 15.º, n.º 2 do Código do IRS estabelece que os não residentes apenas são tributados pelos rendimentos obtidos em território português. Este regime reflete uma opção por uma tributação territorial limitada, característica dos sistemas aplicáveis a não residentes (Catarino & Pereira, 2023).

Importa distinguir entre a fonte de rendimento e a fonte de pagamento. A primeira refere-se ao local onde o rendimento é criado, por exemplo, o território onde é exercida uma atividade profissional ou explorado um imóvel. A segunda refere-se ao local onde o rendimento é pago ou disponibilizado. Catarino e Pereira (2023) sublinham que “a fonte do rendimento deve ser compreendida como o local onde ocorre a atividade geradora do rendimento, e não meramente o local do seu pagamento”.

Em suma, o princípio da fonte reflete uma lógica de justiça fiscal territorial e assume especial relevância na delimitação da competência tributária sobre os rendimentos de não residentes, sendo central na articulação entre os diferentes sistemas fiscais no plano internacional.

1.2.3. Eliminação da Dupla Tributação no Estado da Residência

O princípio da eliminação da dupla tributação no Estado da residência estabelece que cabe ao Estado de residência eliminar a dupla tributação internacional através de

mecanismos unilaterais ou convencionais, permitindo que os seus residentes deduzam ou fiquem isentos do imposto pago no estrangeiro sobre rendimentos aí obtidos.

Nas situações em que o Estado português (Estado da residência) aplique o elemento de conexão subjetiva e pretenda tributar a globalidade dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, incluindo os obtidos noutra território, e o Estado onde foram obtidos esses rendimentos (Estado da fonte) pretenda igualmente tributar os mesmos rendimentos, exigindo o pagamento do mesmo imposto ou de imposto equiparável, ao mesmo sujeito passivo, relativamente ao mesmo facto gerador e ao mesmo período de tributação, verificar-se-á uma dupla tributação internacional.

Segundo Xavier (2007), a dupla tributação é um conceito com que no Direito Tributário se designam os casos de concurso de normas. Como se sabe, há concurso de normas quando o mesmo facto se integra na previsão de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.

A dupla tributação jurídica internacional pode ser definida como a incidência de impostos idênticos ou equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente ao mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos equivalentes. Esta diferencia-se da dupla tributação económica, dado que nesta última, embora se mantenham os restantes três pressupostos: incidência de impostos idênticos ou equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente ao mesmo facto gerador e a períodos equivalentes, não se verifica identidade do sujeito.

Com vista a eliminar a dupla tributação internacional e evitar as consequências negativas que a mesma representa para o desenvolvimento da atividade económica internacional, foram disponibilizados aos Estados dois tipos de instrumentos: as medidas unilaterais - disposições internas dos Estados; e as medidas bilaterais - tratados ou convenções de dupla tributação internacional.

Paula Rosado Pereira (2022), identifica que os Estados utilizam dois métodos fundamentais para eliminar a dupla tributação, seja através das CDTs ou a nível interno.

Como refere a autora, estes métodos constituem instrumentos essenciais para assegurar a neutralidade fiscal nas relações económicas internacionais.

1.2.3.1. Método do Crédito de Imposto

O método do crédito de imposto, também denominado método da imputação, caracteriza-se pelos rendimentos de fonte estrangeira serem acrescidos ao rendimento tributável global do sujeito passivo residente, sendo posteriormente deduzido o imposto pago no Estado da origem ou fonte dos rendimentos, total ou parcialmente, à coleta que vier a ser apurada (artigo 23.º-B do Modelo de Convenção da OCDE). Como explica Sérgio Vasques (2018), o imposto é calculado com base no montante global dos rendimentos do contribuinte, deduzindo em seguida do imposto o valor pago no outro Estado.

Este método subdivide-se em duas modalidades:

- Imputação integral - O Estado de residência concede uma dedução correspondente ao imposto efetivamente pago no estrangeiro;
- Imputação normal - A dedução é limitada à proporção do imposto calculado no Estado de residência respeitante aos rendimentos obtidos no outro Estado.

Em Portugal, o método utilizado permite a dedução do menor dos valores descritos, conforme estabelecido no artigo 81.º do CIRS. Este artigo estabelece que os titulares de rendimentos obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, que corresponde à menor das seguintes importâncias: o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro ou a fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

1.2.3.2. Método da Isenção

O método da isenção caracteriza-se pela exclusão da tributação, no Estado de residência, dos rendimentos de fonte estrangeira ou do património aí localizado. Segundo o artigo 23.º-A do Modelo de Convenção da OCDE, este método admite duas modalidades de aplicação:

- Isenção integral - Não é considerado o rendimento de fonte estrangeira para efeitos de tributação, não sendo portanto tributado pelo Estado de residência;
- Isenção com progressividade - Embora o rendimento esteja isento e não seja tributado no Estado de residência, é por este considerado para ser adicionado ao rendimento obtido neste Estado, determinando-se assim a taxa a aplicar apenas ao rendimento obtido no Estado de residência.

O artigo 81.º, n.º 9 do CIRS estabelece que os rendimentos obtidos no estrangeiro relativamente aos quais, por força de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, seja aplicado o método da isenção com progressividade, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos.

1.3. Categorias de Rendimentos Tributáveis para Não Residentes em Portugal

Como sublinha Ana Paula Dourado (2022), “a residência é o elemento de conexão subjetivo com o território Português, é o conceito elegido pelo legislador fiscal interno para determinar a competência tributária de Portugal e o âmbito da sujeição pessoal de singulares em sede de IRS.”

O regime aplicável aos não residentes encontra-se estruturado no princípio da territorialidade, conforme estabelece o artigo 15.º, n.º 2 do CIRS, segundo o qual o IRS incide apenas sobre os rendimentos obtidos em território português.

A delimitação dos rendimentos considerados de fonte portuguesa assume, assim, relevância determinante para a correta aplicação do regime tributário dos não residentes. O artigo 18.º do CIRS estabelece as situações que configuram rendimentos obtidos em

território português, constituindo esta disposição o núcleo central do sistema de tributação dos não residentes.

1.3.1. Rendimentos de Trabalho

Os rendimentos do trabalho dependente constituem tradicionalmente a categoria mais significativa para os trabalhadores não residentes que prestam atividade em Portugal. O artigo 18.º, alínea a) do CIRS considera obtidos em território português os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades exercidas em Portugal, bem como aqueles devidos por entidades que tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional.

O regime de tributação destes rendimentos caracteriza-se pela aplicação de uma taxa liberatória de 25% através de retenção na fonte, nos termos do n.º 4 do artigo 71.º do CIRS. Como precisa a Ordem dos Contabilistas Certificados, “estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes”. Esta retenção tem carácter definitivo, dispensando os contribuintes da apresentação de declaração de IRS relativamente a estes rendimentos.

O Orçamento do Estado para 2025 introduziu uma alteração relevante, reduzindo “de 25% para 23%, a taxa de retenção na fonte de IRS aplicável aos rendimentos decorrentes das atividades profissionais previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS”. Esta medida visa aumentar a competitividade fiscal de Portugal na atração de profissionais qualificados não residentes.

1.3.2. Rendimentos Empresariais e Profissionais

Os rendimentos empresariais e profissionais de fonte portuguesa encontram-se regulados em diferentes alíneas do artigo 18.º do CIRS, refletindo a diversidade de situações abrangidas. A alínea e) abrange os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável situado em Portugal, enquanto a alínea

f) se refere aos rendimentos de atividades profissionais e outras prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território português.

Conforme estabelece o artigo 72.º, n.º 6, alínea a) do CIRS, os rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado são tributados à taxa de 25%. Para os restantes rendimentos desta categoria não imputáveis a estabelecimento estável, aplica-se a taxa autónoma de 28%, nos termos do n.º 1, alínea b) do mesmo artigo.

Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, bem como os derivados de assistência técnica, são igualmente considerados de fonte portuguesa quando devidos por entidades com ligação ao território nacional, conforme dispõe a alínea d) do artigo 18.º do CIRS.

1.3.3. Rendimentos de Capital

Os rendimentos de capitais de fonte portuguesa abrangem uma multiplicidade de situações previstas na alínea g) do artigo 18.º do CIRS, que se refere aos “rendimentos de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento”.

Segundo o regime geral do artigo 71.º do CIRS, estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%. Para não residentes, o n.º 4 do artigo 71.º do CIRS estabelece taxas específicas: estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os rendimentos do trabalho dependente, todos os rendimentos empresariais e profissionais, os rendimentos de capitais referidos nas alíneas m) e n) do n.º 2 do artigo 5.º, as pensões e os incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º, todos obtidos em território português por não residentes.

Sérgio Vasques (2018) refere que o sistema de retenção na fonte para não residentes constitui um mecanismo essencial de arrecadação fiscal, evitando situações de evasão e garantindo a efetividade da tributação dos rendimentos obtidos em território nacional.

Esta diferenciação de taxas visa assegurar uma tributação adequada na fonte, respeitando os princípios da neutralidade fiscal.

1.3.4. Rendimentos Prediais

Os rendimentos prediais seguem o critério territorial mais direto, sendo considerados de fonte portuguesa todos os rendimentos respeitantes a imóveis situados em território nacional. O artigo 18.º, alínea h) do CIRS abrange tanto os rendimentos correntes (como rendas) como as mais-valias resultantes da transmissão desses imóveis.

Conforme o artigo 72.º do CIRS, os rendimentos prediais estão sujeitos a diferentes taxas consoante a sua natureza: 25% para rendimentos prediais decorrentes de arrendamento habitacional (n.º 2) e 28% para rendimentos prediais com fim não habitacional, incluindo arrendamento comercial ou rural (n.º 1, alínea e) – “rendimentos prediais não previstos no número seguinte”).

Sérgio Vasques (2018) refere que o critério territorial aplicável aos rendimentos prediais constitui uma das manifestações mais claras do princípio da soberania fiscal territorial, garantindo que os rendimentos gerados por bens situados em território nacional sejam adequadamente tributados pelo Estado português. Esta tributação autónoma dos rendimentos prediais para não residentes visa assegurar uma arrecadação efetiva do imposto na fonte, evitando situações de evasão fiscal.

1.3.5. Mais-Valias

A tributação das mais-valias imobiliárias para não residentes em Portugal sofreu uma transformação estrutural significativa em consequência da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de março de 2021 (Processo C-388/19, caso "MK"), que considerou discriminatório o regime anterior. Até 2022, aplicava-se uma taxa autónoma de 28% sobre a totalidade da mais-valia apurada, conforme estabelecia o artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, enquanto os residentes beneficiavam da tributação sobre apenas 50% da mais-valia através do regime de englobamento previsto no artigo 43.º do

CIRS. Esta diferenciação foi considerada pelo TJUE como uma violação dos princípios da liberdade de circulação de capitais e da não discriminação, obrigando o legislador português a proceder à harmonização do regime.

A Lei do Orçamento do Estado para 2023 introduziu as alterações necessárias ao artigo 72.º do CIRS, estabelecendo que, desde 1 de janeiro de 2023, os não residentes passaram a ser tributados apenas sobre 50% do valor da mais-valia apurada, em igualdade de condições com os residentes. Este montante é obrigatoriamente englobado e sujeito às taxas progressivas de IRS estabelecidas nos artigos 68.º e 68.º-A do CIRS, que em 2025 variam entre 12,5% e 48%.

O novo regime exige que os contribuintes não residentes declarem a totalidade dos seus rendimentos mundiais para efeitos de determinação da taxa aplicável, conforme estabelece o artigo 22.º do CIRS, embora apenas os rendimentos de fonte portuguesa sejam efetivamente tributados em Portugal.

No que respeita às mais-valias mobiliárias, o regime aplicável a sujeitos passivos não residentes encontra-se consagrado no artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), nomeadamente no n.º 1, alínea a), que determina a tributação dos ganhos resultantes da alienação onerosa de partes sociais, valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros, desde que estes estejam situados em território português, nos termos do artigo 18.º do mesmo código.

Contudo, o artigo 27.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabelece um regime de isenção para os sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, desde que estejam reunidas determinadas condições. Nos termos do n.º 1 do referido artigo, estão isentas de IRS as mais-valias resultantes da alienação de valores mobiliários, incluindo ações, quotas ou obrigações, auferidas por não residentes que não disponham de estabelecimento estável em território português, salvo quando os valores mobiliários estejam relacionados com entidades predominantemente imobiliárias, isto é, cujo ativo seja composto em mais de 50% por bens imóveis situados em Portugal.

Caso estas condições não se verifiquem, as mais-valias obtidas por sujeitos passivos não residentes são tributadas à taxa autónoma de 28%, nos termos do artigo 72.º, n.º 1,

alínea b), do CIRS. Esta taxa é idêntica à aplicada aos residentes que não optem pelo englobamento, assegurando alguma simetria no tratamento fiscal.

1.3.6. Pensões e Outros Rendimentos

Consideram-se rendimentos de fonte portuguesa as pensões devidas por entidades com ligação ao território nacional, conforme estabelece a alínea l) do artigo 18.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). Esta disposição legal determina que se consideram obtidos em território português “as pensões devidas por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento”.

O legislador consagra outras categorias específicas de rendimentos de fonte portuguesa, nomeadamente os rendimentos de atos isolados praticados em território nacional (alínea m) do artigo 18.º) e os rendimentos derivados do exercício de atividades de profissionais de espetáculos ou desportistas em território português (alínea o) do mesmo artigo).

No que concerne aos sujeitos passivos não residentes, o regime fiscal aplicável às pensões obedece ao disposto no artigo 71.º, n.º 4, alínea c) do CIRS. Com efeito, as pensões obtidas em território português por não residentes estão sujeitas a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 25%.

2 Regimes Especiais de Tributação dos Não Residentes

2.1. Programa Regressar

O Programa Regressar constitui um regime fiscal temporário estabelecido com o objetivo de incentivar o retorno de mão-de-obra qualificada que se ausentou do território nacional, constituindo simultaneamente um mecanismo de combate ao défice demográfico que Portugal enfrenta. Esta iniciativa procura criar estímulos e facilitar o regresso de emigrantes e respetivos familiares, proporcionando-lhes melhores condições para aproveitar as oportunidades existentes no país. O programa foi introduzido pela Lei

do Orçamento de Estado para 2019 (Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), tendo sido concretizado, em termos fiscais, através do artigo 12.º-A ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). Inicialmente previsto para vigorar até 2020, o programa tem sido sucessivamente prorrogado, tendo a sua vigência sido alargada até 2026 através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 148/2023, de 17 de novembro.

Os apoios financeiros são concedidos pelo Instituto do Emprego e Formação Profissional, I.P. (IEFP, I.P.) aos emigrantes ou familiares destes que iniciem atividade laboral em Portugal continental, mediante celebração de contrato de trabalho por conta de outrem, contratos de bolsa ou criação de empresas ou do próprio emprego. Neste último caso, o destinatário deve criar, pelo menos, o respetivo posto de trabalho a tempo completo, podendo ainda usufruir de apoios complementares para participação das despesas inerentes ao seu regresso e do respetivo agregado familiar. Quando os custos inerentes ao regresso do trabalhador e do seu agregado familiar sejam suportados pela entidade empregadora, esta poderá ser reembolsada pelo IEFP, I.P.

Os destinatários destes apoios devem reunir, cumulativamente, as seguintes condições:

- Iniciar atividade laboral em Portugal continental entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2026;
- Ser emigrantes que tenham saído de Portugal há pelo menos três anos em relação à data de início da atividade laboral objeto da candidatura;
- Ter a respetiva situação contributiva e tributária regularizada; não se encontrar em situação de incumprimento relativamente a apoios financeiros concedidos pelo IEFP, I.P.;
- Ter residido em país estrangeiro durante, pelo menos, 12 meses, com carácter permanente.

São igualmente destinatários da medida os familiares dos emigrantes, nomeadamente cônjuge ou equiparado, parente ou afim até ao 2.º grau da linha reta e até ao 3.º grau da linha colateral, que tenham residido em país estrangeiro por período não

inferior a 12 meses, ou sempre que o local de trabalho contratualmente definido ou a atividade profissional desenvolvida por conta própria se situe em território do interior.

Considerando que o valor do Indexante dos Apoios Sociais (IAS) aumentou cerca de 2,60% para 2025, fixado em 522,50 euros, os apoios financeiros são concedidos nos seguintes termos:

- Sete vezes o valor do IAS (3 657,50 euros) no caso de contratos de trabalho por tempo indeterminado, bolsas iguais ou superiores a dois anos ou criação de empresas ou do próprio emprego;
- Cinco vezes o valor do IAS (2 612,50 euros) no caso de contratos de trabalho com duração igual ou superior a 12 meses e contratos de bolsa entre 12 e 23 meses;
- Redução proporcional do apoio no caso de contratos de trabalho a tempo parcial, com base num período normal de trabalho de 40 horas semanais.

Podem existir majorações ao apoio, nomeadamente de 20% por cada elemento do agregado familiar do destinatário que fixe residência em Portugal, até um limite de três vezes o valor do IAS (1 567,50 euros) e de 25% sempre que o local de trabalho se situe em território do interior. Podem ainda ser atribuídos apoios complementares, designadamente comparticipação dos custos da viagem para Portugal do destinatário e restantes elementos do agregado familiar, comparticipação dos custos de transporte de bens para Portugal, comparticipação do reconhecimento das qualificações académicas ou profissionais.

Para efeitos de concessão de apoio, são elegíveis as seguintes modalidades de contrato de trabalho:

- contrato de trabalho por tempo indeterminado;
- contrato de trabalho a termo resolutivo certo com duração inicial igual ou superior a 12 meses;
- contrato de trabalho a termo resolutivo incerto com duração previsível igual ou superior a 12 meses.

Estes contratos têm de reunir cumulativamente os seguintes requisitos:

- ter início entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2026;
- garantir a retribuição mínima mensal garantida e as restantes condições laborais exigíveis por lei ou, quando aplicável, em instrumento de regulamentação coletiva de trabalho;
- ser celebrados a tempo completo ou parcial.

Relativamente à criação de empresas ou do próprio emprego em Portugal continental, com início entre 1 de janeiro de 2019 e a data de fim de vigência do Programa Regressar (2026), são elegíveis as atividades que se enquadrem numa das seguintes formas:

- Desenvolvimento de atividade como trabalhador independente, com rendimentos comerciais ou profissionais;
- Constituição de entidades privadas com fins lucrativos, independentemente da respetiva forma jurídica;
- Constituição de cooperativas; aquisição e cessão de estabelecimento, ou a aquisição de capital social de empresa preexistente, que decorra de aumento do capital social.

São igualmente elegíveis os contratos bolsa, com duração igual ou superior a 12 meses, celebrados ao abrigo da Lei n.º 40/2004, de 18 de agosto.

O programa contempla, além da componente de apoio financeiro, a implementação de instrumentos destinados a facilitar o reconhecimento e equivalência de qualificações académicas e profissionais dos emigrantes e respetivos familiares, através de parcerias com as entidades competentes, visando a celeridade e eficácia dos processos de concessão de equivalências. O programa integra ainda um serviço de intermediação laboral destinado aos portugueses residentes no estrangeiro com intenção de regressar, facultando-lhes o registo para acesso às ofertas de emprego divulgadas pelo IEFPP, bem como a possibilidade de candidatura direta e receção de propostas de oportunidades profissionais complementares.

Relativamente à componente fiscal, foi introduzido um regime mais favorável a quem regressa que permite excluir de tributação, pelo período de cinco anos, 50% dos

rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos, até ao montante de 250 000 euros anuais, correspondente ao limite superior do primeiro escalão previsto no n.º 1 do artigo 68.º-A do CIRS. São beneficiários deste regime os sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS em 2024, 2025 ou 2026, não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, tenham sido residentes em território português em qualquer período anterior e tenham a sua situação tributária regularizada. A imposição do limite máximo anual de 250.000 euros para isenção de tributação tornou este incentivo menos atrativo para determinados contribuintes, nomeadamente jogadores de futebol, que eram anteriormente um dos principais beneficiários.

Ao contrário do estatuto do Residente Não Habitual, este regime não diferencia profissões, aplicando-se a toda e qualquer atividade desenvolvida por conta de outrem ou por conta própria. Importa salientar que não podem beneficiar deste regime os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como Residente Não Habitual. Esta exclusão de tributação aplica-se aos rendimentos auferidos no primeiro ano em que o sujeito passivo reúna os requisitos previstos e nos quatro anos seguintes, cessando a sua vigência no final desse período.

Relativamente às retenções na fonte do IRS, em observância do n.º 2 do artigo 280.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, aplicam-se os seguintes procedimentos diferenciados. Para os rendimentos do trabalho dependente, o artigo 99.º do CIRS determina que os beneficiários comuniquem à entidade empregadora a sua qualidade de ex-residentes abrangidos pelo artigo 12.º-A do CIRS, através de declaração específica que permita a aplicação da retenção sobre apenas 50% do rendimento, até ao limite anual de 250 000 euros. No caso dos rendimentos empresariais e profissionais, a invocação do benefício efetua-se mediante inclusão da menção “retenção sobre 50%, nos termos do artigo 12.º-A do CIRS” no recibo de quitação, aplicando-se as taxas do artigo 101.º do CIRS. Sempre que os pressupostos não se encontrem devidamente registados na Autoridade Tributária e Aduaneira, compete ao contribuinte beneficiário demonstrar o preenchimento dos requisitos legais.

2.2. O Regime de Residente Não Habitual (RNH)

O regime fiscal dos Residentes Não Habituais foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento. Este decreto-lei introduziu alterações nos artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), criando benefícios fiscais destinados a atrair profissionais qualificados e pensionistas para Portugal. O regime foi posteriormente regulamentado pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, que definiu a tabela de atividades de Elevado Valor Acrescentado (EVA).

O regime dos Residentes Não Habituais foi formalmente revogado através da alínea b) do artigo 317.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2024), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2024. Contudo, reconhecendo a necessidade de salvaguardar situações em curso, o legislador estabeleceu no artigo 236.º da mesma lei uma disposição transitória que permite a aplicação continuada do regime RNH, nos termos anteriormente em vigor, até ao final do décimo ano consecutivo a partir do ano da inscrição do sujeito passivo. Esta disposição transitória abrange três situações específicas:

- Sujeitos passivos já inscritos como RNH a 1 de janeiro de 2024 que ainda não tenham esgotado o período de 10 anos;
- Sujeitos passivos que à data de 31 de dezembro de 2023 reunissem as condições para qualificação como residentes para efeitos fiscais em território português e tenham apresentado o pedido de inscrição até 31 de março de 2024;
- Sujeitos passivos que se tornem residentes fiscais até 31 de dezembro de 2024 e apresentem o pedido de inscrição até 31 de março de 2025.

Para a terceira categoria de beneficiários do regime transitório, a legislação exige a posse de pelo menos um dos seguintes elementos comprovativos de intenção de fixação de residência:

- Promessa ou contrato de trabalho celebrado até 31 de dezembro de 2023 para exercício de funções em território nacional;

- Contrato de arrendamento ou outro que conceda uso ou posse de imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;
- Contrato de reserva ou promessa de aquisição de direito real sobre imóvel português celebrado até 10 de outubro de 2023;
- Matrícula ou inscrição de dependentes em estabelecimento de ensino domiciliado em Portugal completada até 10 de outubro de 2023;
- Visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023;
- Procedimento de concessão de visto ou autorização de residência iniciado até 31 de dezembro de 2023.

Em substituição do regime RNH, foi criado o Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI), previsto no artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, introduzido pela mesma Lei n.º 82/2023 e em vigor desde 1 de janeiro de 2024. Este novo regime foi regulamentado pela Portaria n.º 352/2024, de 23 de dezembro, sendo direcionado exclusivamente para profissionais altamente qualificados em atividades específicas de investigação científica e inovação tecnológica, apresentando critérios de elegibilidade significativamente mais restritivos que o regime RNH.

Durante o período em que esteve plenamente em vigor, o Estatuto de Residente Não Habitual configurava-se como um regime especial de tributação que estabelecia um tratamento fiscal privilegiado por um período de dez anos consecutivos. A elegibilidade para este regime estava condicionada ao cumprimento cumulativo de três requisitos fundamentais:

- Aquisição da residência fiscal em território português nos termos do artigo 16.º do CIRS,
- Não tributação em sede de IRS como residente em Portugal nos cinco anos antecedentes,
- Formalização da inscrição como residente não habitual até 31 de março do ano seguinte ao da obtenção da residência fiscal.

O regime dirigia-se primordialmente a profissionais que exercessem atividades consideradas de elevado valor acrescentado, conforme definidas na legislação complementar, e a pensionistas, abrangendo igualmente titulares de rendimentos passivos de fonte estrangeira que cumprissem os requisitos de elegibilidade estabelecidos.

2.2.1. Tributação dos Rendimentos de Fonte Portuguesa

No que respeita à tributação dos rendimentos de fonte portuguesa, os rendimentos de trabalho dependente da categoria A e os rendimentos profissionais e empresariais da categoria B, quando provenientes de atividades consideradas de elevado valor acrescentado, eram tributados à taxa especial de 20%, conforme disposto no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, caso o residente não habitual não exercesse a opção pelo englobamento prevista no n.º 13 do artigo 73.º e nos n.ºs 3 e 5 do artigo 22.º do CIRS. A taxa de retenção na fonte aplicável a estes rendimentos era igualmente de 20%, nos termos do n.º 8 do artigo 99.º e da alínea d) do n.º 1 do artigo 101.º do CIRS. Caso o residente não habitual optasse pelo englobamento, teria de englobar a totalidade dos rendimentos dessa mesma categoria, aplicando-se as taxas progressivas constantes do artigo 68.º do CIRS.

Relativamente aos rendimentos das categorias A e B que não fossem provenientes de atividades consideradas de elevado valor acrescentado, bem como aos rendimentos das restantes categorias E, F, G e H, auferidos em Portugal por residentes não habituais, os mesmos eram englobados e tributados segundo as regras gerais do CIRS aplicáveis aos residentes comuns. Esta distinção evidenciava a natureza seletiva do regime, que concentrava os benefícios fiscais especificamente nos rendimentos provenientes de atividades consideradas estratégicas para a economia nacional.

2.2.2. Tributação dos Rendimentos de Fonte Estrangeira

Quanto à tributação dos rendimentos de fonte estrangeira, o regime dos residentes não habituais adotava o método da isenção para eliminar a dupla tributação internacional, em detrimento do método do crédito de imposto aplicável aos residentes comuns,

conforme disposto no artigo 81.º do CIRS. Para os rendimentos de trabalho dependente da categoria A obtidos no estrangeiro, aplicava-se o método da isenção desde que se verificassem duas condições alternativas:

- Sejam tributados noutra Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;
- Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não existisse convenção para eliminar a dupla tributação, desde que pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS não fossem considerados obtidos em território português, conforme estabelecido no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS.

Relativamente aos rendimentos das categorias B provenientes de atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado previstos na Portaria n.º 12/2010, alterada pela Portaria n.º 230/2019, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, bem como aos rendimentos das categorias E (rendimentos de capitais), F (rendimentos prediais) e G (incrementos patrimoniais) obtidos no estrangeiro, aplicava-se igualmente o método da isenção, desde que se verificasse uma de duas condições:

- Esses rendimentos pudessem ser tributados no Estado onde foram obtidos, no âmbito de convenção para eliminar a dupla tributação com Portugal;
- Possam ser tributados no outro país, nos casos em que não existisse convenção, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, desde que esse país não fosse considerado paraíso fiscal e desde que os rendimentos não fossem considerados obtidos em território português, nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

Caso estas condições não se verificassem, os rendimentos da categoria B de atividades de elevado valor acrescentado obtidos no estrangeiro eram tributados em Portugal à taxa especial de 20%, enquanto os rendimentos das categorias E, F e G eram tributados segundo as regras gerais aplicáveis aos residentes.

A tributação das pensões da categoria H obtidas no estrangeiro assumiu particular relevância, tendo sofrido alterações substanciais. Até à Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o n.º 6 do artigo 81.º do CIRS estabelecia o método da isenção para estes rendimentos, desde que tributados no Estado contratante conforme convenção de dupla tributação ou não considerados obtidos em território português segundo os critérios do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS. Este regime gerava frequentemente dupla não tributação das pensões pelos residentes não habituais, uma vez que a maioria das convenções celebradas por Portugal atribuía ao Estado de residência o poder de tributar as pensões.

Com a alteração legislativa operada pela Lei n.º 2/2020, foi revogado o n.º 6 do artigo 81.º do CIRS e introduzida nova redação ao n.º 12 do artigo 72.º do CIRS, estabelecendo que os residentes não habituais passaram a ser tributados à taxa de 10% relativamente aos rendimentos líquidos de pensões, incluindo os da categoria H e os previstos na alínea d) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, quando, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não fossem considerados obtidos em território português, na parte em que os mesmos, quando tivessem origem em contribuições, não tivessem gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS.

A extinção do regime dos residentes não habituais e a sua substituição pelo Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação representa uma transformação estrutural na política fiscal portuguesa, sendo que a implementação do regime transitório revela a preocupação do legislador em assegurar segurança jurídica e proteger situações jurídicas consolidadas.

2.3. O Regime do Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI)

Com a extinção do regime dos Residentes Não Habituais (RNH), foi estabelecido um novo programa de incentivo fiscal denominado Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI), que se destina a indivíduos singulares que adquiram residência fiscal em território nacional e que não tenham mantido essa condição em qualquer dos cinco exercícios fiscais precedentes, desde que desenvolvam as atividades

previstas no número 1 do artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Este regime abrange tanto cidadãos portugueses emigrados como estrangeiros.

Conforme estabelecido no número 1 do artigo 58.º-A do EBF, os beneficiários devem exercer e obter rendimentos provenientes de atividades de ensino superior e investigação científica, incluindo funções de investigação em entidades, estruturas e redes especializadas na produção, difusão e transmissão de conhecimento, integradas no sistema nacional de ciência e tecnologia, assim como posições laborais e funções em órgãos sociais de entidades reconhecidas como centros de tecnologia e inovação, conforme definido no Decreto-Lei n.º 126-B/2021, de 31 de dezembro. Estão igualmente abrangidas as funções qualificadas e participação em órgãos sociais no contexto dos benefícios contratuais para o investimento, bem como atividades profissionais altamente qualificadas, especificadas por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e economia.

O novo regime IFICI representa uma evolução do sistema de incentivos fiscais português, com um foco mais restrito e direcionado para atividades de elevado valor acrescentado científico e tecnológico. Estas atividades podem ser desenvolvidas em empresas com aplicações relevantes, no exercício de início de atividade ou nos cinco exercícios precedentes, que beneficiem ou tenham beneficiado do regime fiscal de apoio ao investimento, segundo o capítulo III do Código Fiscal do Investimento, ou em empresas industriais e de serviços, cuja atividade principal corresponda a código CAE definido em portaria dos membros do Governo competentes e que exportem no mínimo 50% do seu volume de negócios, no exercício de início de atividade ou em qualquer dos dois exercícios anteriores.

O regime abrange ainda outras funções qualificadas e participação em órgãos sociais, em entidades que exerçam atividades económicas reconhecidas pela AICEP, EPE, ou pelo IAPMEI, IP, como relevantes para a economia nacional, nomeadamente de atração de investimento produtivo e de redução das assimetrias regionais.

São também elegíveis as atividades de investigação e desenvolvimento de pessoal cujos custos sejam elegíveis para o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial, conforme a alínea b) do número 1 do artigo 37.º do Código

Fiscal do Investimento, assim como funções laborais e participação em órgãos sociais em entidades certificadas como start-ups, segundo a Lei n.º 21/2023, de 25 de maio. Por fim, o regime contempla atividades laborais ou outras funções desenvolvidas por residentes fiscais nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, nos termos definidos por decreto legislativo regional.

Uma vez concedido este estatuto, o contribuinte obtém o direito à tributação à taxa especial de 20% sobre os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos no âmbito das atividades mencionadas anteriormente, durante um período de 10 anos consecutivos a partir do ano da sua inscrição como residente, preservando-se a possibilidade de opção pelo englobamento, de acordo com o número 2 do artigo 58.º-A do EBF.

O direito à aplicação desta taxa especial, durante cada ano do período de vigência do benefício, encontra-se subordinado à manutenção da residência fiscal em território português e à continuidade da obtenção de rendimentos provenientes das atividades especificamente previstas. A continuidade dos rendimentos considera-se assegurada quando o exercício de nova atividade elegível se inicie no prazo máximo de seis meses após a cessação da atividade anteriormente desenvolvida.

O sujeito passivo que não tenha usufruído do direito à tributação especial em um ou mais anos do período de concessão pode retomar esse benefício em qualquer dos anos remanescentes, desde que volte a ser considerado residente fiscal em território português e obtenha rendimentos enquadrados numa das atividades referidas. Segundo o número 12 do artigo 58.º-A do EBF, os sujeitos passivos só podem beneficiar deste regime uma única vez. O número 10 do mesmo artigo, estabelece que são excluídos aqueles que beneficiem ou tenham beneficiado do estatuto de Residente Não Habitual e aqueles que tenham optado pela tributação nos termos do artigo 12.º-A do CIRS (regime fiscal dos ex-residentes).

A inscrição dos beneficiários é realizada junto de diferentes entidades, conforme as atividades desenvolvidas, segundo o n.º 6 do artigo 58.º-A do EBF:

- Fundação para a Ciência e Tecnologia, I.P. (FCT), para as atividades de docência no ensino superior e investigação científica;

- Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (AICEP), E.P.E., para as atividades relacionadas com benefícios contratuais ao investimento;
- Autoridade Tributária e Aduaneira, para as profissões altamente qualificadas;
- IAPMEI ou AICEP, para atividades económicas relevantes para a economia nacional;
- Agência Nacional de Inovação, S.A., Start-up Portugal e Regiões Autónomas, para as atividades de investigação e desenvolvimento, start-ups e atividades nas regiões autónomas, respetivamente.

O n.º 7 do artigo 58.º-A do EBF estabelece uma salvaguarda para o contribuinte, segundo a qual, nos casos em que a inscrição seja efetuada fora do prazo definido na portaria regulamentadora, a tributação especial produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja realizada e vigora pelo período legal remanescente.

Esta disposição representa uma novidade significativa comparativamente ao regime anterior do RNH, onde a Autoridade Tributária frequentemente indeferia pedidos tardios, obrigando os contribuintes a recorrer aos tribunais.

O novo incentivo IFICI é substancialmente mais restritivo que o anterior RNH, uma vez que elimina a tributação especial para pensionistas, que passam a ser tributados pelas taxas gerais, e limita as profissões elegíveis para o estatuto. O RNH tinha um âmbito de aplicação significativamente mais abrangente.

Com o Orçamento do Estado de 2024, foi alterado o artigo 81.º do CIRS relativo à eliminação da dupla tributação jurídica internacional, sendo introduzida uma nova redação nos números 4 e 5. Esta redação estabelece que aos rendimentos obtidos no estrangeiro das categorias A, B, E, F e G seja aplicado o método da isenção, sendo obrigatoriamente englobados para determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos, independentemente de serem efetivamente tributados no outro Estado. Os rendimentos provenientes de entidades não residentes sem estabelecimento estável em território nacional, com sede em países de tributação privilegiada, ficam sujeitos à taxa de 35%, nos termos das alíneas b) e c) do n.º 17 do artigo 71.º e do n.º 18 do artigo 72.º do CIRS. Mantém-se inalterada a taxa de retenção de 20%, estabelecida no artigo 58.º-A

do EBF, sobre os rendimentos da categoria A e B, agora enquadrados no regime IFICI, que sucede ao estatuto dos Residentes Não Habituais.

O estatuto dos Residentes Não Habituais e o novo regime do Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI) são incompatíveis com o Programa Regressar no que concerne aos benefícios fiscais em sede de IRS. Assim, os emigrantes que pretendam regressar a Portugal devem optar exclusivamente pelos benefícios fiscais de um dos regimes mencionados. Não obstante, podem acumular os restantes apoios do Programa Regressar, designadamente a comparticipação dos custos de viagem para Portugal do beneficiário e respetivo agregado familiar, a comparticipação dos custos de transporte de bens, a comparticipação do reconhecimento de qualificações académicas ou profissionais, entre outros, com a fruição do estatuto RNH ou do regime IFICI.

3 Regime Fiscal de Tributação para os Não Residentes em Espanha

3.1. Enquadramento Fiscal das Pessoas Singulares: IRPF vs. IRNR

De acordo com o artigo 8.º da *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (LIRPF), são considerados sujeitos passivos deste imposto os indivíduos que tenham a sua residência habitual em território espanhol, bem como aqueles que, embora residam no estrangeiro, se enquadrem em alguma das situações especiais previstas no artigo 10.º da mesma lei. Estas situações serão desenvolvidas mais adiante no presente trabalho.

Importa destacar que, para efeitos de aplicação da LIRPF, não serão considerados contribuintes os cidadãos estrangeiros cuja residência habitual em Espanha decorra exclusivamente de qualquer das circunstâncias previstas no artigo 10.º da LIRPF, desde que estas não impliquem uma verdadeira ligação pessoal ou económica ao território espanhol.

Nos termos do artigo 2.º da LIRPF, os sujeitos passivos são tributados com base na totalidade dos seus rendimentos, independentemente do local onde estes tenham sido obtidos e da residência do pagador. Assim, o imposto sobre o rendimento das pessoas

físicas incide sobre o rendimento mundial do contribuinte, reforçando o princípio da tributação pelo critério da residência.

O artigo 6.º da LIRPF estabelece as categorias de rendimento sujeitas a tributação: rendimentos do trabalho, rendimentos de capital (mobiliário e imobiliário), rendimentos de atividades económicas, ganhos e perdas patrimoniais, e, ainda, imputações de renda previstas legalmente.

Por outro lado, a tributação dos não residentes é regulada pela *Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (LIRNR). Segundo o seu artigo 5.º, são sujeitos passivos deste imposto as pessoas singulares ou coletivas que não tenham residência em território espanhol, mas que aí obtenham rendimentos, salvo se forem considerados residentes em virtude de qualquer das situações previstas no artigo 10.º da LIRPF. Ficam igualmente excluídas do regime de não residentes as entidades em regime de imputação de rendimentos, nos termos do artigo 38.º da LIRNR.

A verificação da residência em Espanha, para efeitos fiscais, é feita de acordo com os critérios estabelecidos no artigo 9.º da LIRPF para pessoas singulares e, no caso das pessoas coletivas, com base no disposto no artigo 8.º, n.º 1 da *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (LIS).

De acordo com o artigo 12.º da LIRNR, os sujeitos passivos não residentes são tributados apenas pelos rendimentos que obtenham em território espanhol, independentemente de serem recebidos em dinheiro ou em espécie.

O artigo 13.º da LIRNR, na sua redação atualizada em 2025, enumera taxativamente os rendimentos que se consideram obtidos em território espanhol para efeitos de tributação de não residentes. Estes incluem, entre outros: rendimentos provenientes de bens imóveis situados em Espanha; rendimentos de atividades económicas realizadas no país; rendimentos do trabalho exercido em território espanhol; dividendos, juros e royalties pagos por entidades ou estabelecimentos permanentes situados em Espanha; e ganhos patrimoniais provenientes da alienação de bens localizados em Espanha.

A principal distinção entre os regimes de tributação aplicáveis aos residentes (IRPF) e aos não residentes (IRNR) assenta no elemento determinante da sujeição fiscal: os residentes são tributados pela totalidade dos seus rendimentos, independentemente da

origem, enquanto os não residentes apenas o são pelos rendimentos obtidos em território espanhol. Esta distinção implica, para efeitos de aplicação do IRPF, a necessidade de comprovar a residência habitual em Espanha.

Para determinar se um indivíduo tem residência habitual em território espanhol, o artigo 9.º da LIRPF estabelece vários critérios objetivos:

- Critério de permanência (art. 9.º, n.º 1, alínea a)), considera-se residente quem permaneça em Espanha por mais de 183 dias durante o ano civil. Para efeitos deste cômputo, devem ser tidas em conta as ausências esporádicas, exceto quando o sujeito comprove a sua residência fiscal noutro país mediante certificação emitida pelas autoridades fiscais competentes. Também se excluem as ausências justificadas por obrigações de natureza cultural ou humanitária, desde que prestadas gratuitamente no âmbito de acordos com as autoridades públicas espanholas.
- Critério do centro de interesses económicos (art. 9.º, n.º 1, alínea b)), presume-se residência em Espanha se o indivíduo tiver no país o núcleo principal ou a base das suas atividades ou interesses económicos, tais como o local de exercício da atividade profissional, os rendimentos relevantes ou a gestão do seu património.
- Critério familiar (presunção subsidiária), nos casos em que o cônjuge não separado legalmente e os filhos menores dependentes residam habitualmente em Espanha, presume-se que o sujeito também tem residência habitual no país. Esta presunção pode ser afastada mediante prova de residência noutro Estado.

A aplicação destes critérios visa garantir que todos os indivíduos com vínculos económicos ou pessoais relevantes ao território espanhol sejam abrangidos pela jurisdição fiscal do Estado, independentemente de formalmente manterem domicílio noutro país.

Importa ainda referir que a condição de residente fiscal em Espanha não se determina exclusivamente pela situação a 31 de dezembro, mas sim pelo conjunto das circunstâncias verificadas ao longo do ano fiscal.

Caso o contribuinte não preencha nenhum dos critérios anteriormente referidos, será considerado não residente, nos termos do artigo 5.º da LIRNR, ficando, portanto,

sujeito à tributação exclusiva em sede de IRNR, relativamente aos rendimentos obtidos em território espanhol.

A separação entre os regimes de tributação de residentes e não residentes visa dar resposta à crescente internacionalização das relações económicas e à necessidade de assegurar a coerência com as normas da União Europeia, promovendo uma tributação eficaz, mas proporcional, dos sujeitos com ligações parciais à economia espanhola.

3.2. Categorias de Rendimentos Tributáveis para Não Residentes em Espanha

O *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (IRNR), regulado pelo *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo*, estabelece a tributação dos rendimentos obtidos em território espanhol por sujeitos passivos não residentes. De acordo com a legislação espanhola, considera-se não residente qualquer pessoa singular que não resida mais de 183 dias por ano em Espanha, ou que não possua no país o núcleo principal dos seus interesses económicos, nos termos do artigo 9.º da *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (Ley IRPF).

A tributação dos não residentes em Espanha incide exclusivamente sobre os rendimentos obtidos em território espanhol, conforme o disposto no artigo 13.º do *Real Decreto Legislativo 5/2004*. Estes rendimentos são sujeitos a tributação autónoma, com taxas fixas, consoante a categoria do rendimento (trabalho dependente, rendimentos de capitais, rendimentos imobiliários, entre outros), sem aplicação da progressividade fiscal prevista para residentes.

3.2.1. Rendimentos de Trabalho

Consideram-se rendimentos de trabalho tanto os ordenados pagos por entidades residentes em Espanha como as remunerações por serviços prestados no território espanhol, mesmo quando não reside fiscalmente em Espanha. Esta disposição aplica-se, designadamente, a trabalhadores independentes ou freelancers, desde que a atividade seja

exercida em território espanhol, conforme estipulado no artigo 24.º do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

As taxas de tributação estabelecidas no artigo 25.º do *Real Decreto Legislativo 5/2004* determinam que os rendimentos de trabalho de não residentes são tributados à taxa geral de 24%, aplicada sobre o valor bruto auferido, sem deduzir quaisquer encargos ou despesas. Contudo, os contribuintes residentes noutra Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu beneficiam de uma taxa reduzida de 19%, igualmente prevista no referido artigo.

Relativamente aos residentes da UE/EEE, existe ainda a possibilidade de dedução de certas despesas relacionadas com a atividade, conforme previsto no artigo 24.º, n.º 6 do *Real Decreto Legislativo 5/2004*, desde que o contribuinte comprove que estão diretamente relacionadas com os rendimentos obtidos em Espanha e sejam devidamente justificadas.

O regime fiscal estabelece a obrigatoriedade de retenção na fonte sobre estes rendimentos, incumbindo à entidade devedora dos rendimentos o seu cumprimento, nos termos do artigo 30.º do *Real Decreto Legislativo 5/2004*, com o conseqüente pagamento direto à *Agencia Tributaria*.

Os trabalhadores estrangeiros contratados temporariamente em Espanha estão sujeitos a um regime fiscal específico. Em particular, quando pessoas singulares não residentes em território espanhol auferem rendimentos do trabalho ao abrigo de contratos de duração determinada, destinados ao exercício de atividades de carácter sazonal, são-lhes aplicáveis normas tributárias especiais, previstas na legislação fiscal espanhola. Nos termos do artigo 25.º do *Real Decreto Legislativo 5/2004*, estes rendimentos são tributados a uma taxa reduzida de 2%.

Adicionalmente, na alínea c) do mesmo artigo 25.º contempla outras taxas especiais, nomeadamente para os rendimentos do trabalho de não residentes que prestem serviços em missões diplomáticas e representações consulares de Espanha no estrangeiro, sendo estes tributados à taxa de 8%, quando não se apliquem normas específicas derivadas de tratados internacionais.

3.2.2. Rendimentos de Capital

Os rendimentos de capital sujeitos ao IRNR são aqueles decorrentes da titularidade de bens móveis e imóveis em Espanha, nomeadamente juros, dividendos, rendas e royalties. Estes rendimentos provêm de investimentos realizados em território espanhol, designadamente depósitos bancários, ações, participações em sociedades ou bens imóveis.

Os rendimentos de capital mobiliário (dividendos, juros de depósitos, mais-valias decorrentes da transmissão de elementos do património) são tributados à taxa de 19% para contribuintes residentes noutros Estados-membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, e à taxa geral de 24% para os restantes não residentes, nos termos do estabelecido no artigo 25.º do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

Os rendimentos de bens imóveis também se consideram rendimentos de capital e estão sujeitos a tributação quando o imóvel se situe em Espanha. Estes rendimentos incluem, por exemplo, as rendas obtidas por não residentes de imóveis situados em território espanhol. A tributação dos rendimentos de imóveis em Espanha admite certas deduções para contribuintes residentes na União Europeia, nomeadamente as relacionadas com despesas diretamente vinculadas aos rendimentos obtidos em Espanha, nos termos do artigo 24.º, n.º 6 do *Real Decreto Legislativo 5/2004*. Para os restantes não residentes, a base imponible é constituída pelo valor bruto dos rendimentos, sendo a tributação final efetuada mediante aplicação das taxas mencionadas.

3.2.3. Mais-Valias

As mais-valias resultantes da alienação de bens ou direitos situados em Espanha estão sujeitas à tributação no IRNR à taxa de 19%, aplicável tanto às mais-valias derivadas da transmissão de bens imóveis como à venda de ações e participações sociais, conforme estabelecido no artigo 25.º, n.º 1, alínea f) do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

A matéria coletável das mais-valias determina-se aplicando a cada alteração patrimonial as normas previstas na Lei 35/2006 do IRPF, calculando-se a diferença entre o valor de transmissão e o valor de aquisição do bem, nos termos do artigo 24.º, n.º 4 do

Real Decreto Legislativo 5/2004. Para bens imóveis, o adquirente deve proceder à retenção de 3% sobre a contraprestação acordada, a título de pagamento por conta do imposto correspondente aos transmitentes, conforme previsto no artigo 25.º, n.º 2 do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

Para contribuintes residentes em Estados-membros da União Europeia, existe a possibilidade de exclusão de tributação das mais-valias obtidas na transmissão da habitação própria e habitual em Espanha, desde que o montante total obtido seja reinvestido na aquisição de nova habitação própria e habitual, nos termos da Disposição Adicional Sétima do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

O regime aplica-se igualmente às mais-valias derivadas de direitos ou participações em entidades cujo ativo seja constituído principalmente por bens imóveis situados em território espanhol, sendo consideradas rendas obtidas em Espanha nos termos do artigo 13.º, n.º1, alínea i) do *Real Decreto Legislativo 5/2004*, garantindo-se assim a tributação efetiva dos ganhos de capital obtidos por não residentes em território espanhol.

3.2.4. Outros Rendimentos

O IRNR abrange igualmente uma categoria residual de rendimentos obtidos por não residentes em território espanhol, englobando diversas tipologias que não se enquadram nas categorias anteriormente analisadas, nos termos do artigo 24.º, n.º 1 do *Real Decreto Legislativo 5/2004*. Esta categoria inclui prémios, royalties e rendimentos de arrendamento de bens móveis e imóveis quando não classificados como rendimentos de capital, conforme estabelecido no artigo 13.º, n.º 1, alínea h) do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

Os royalties, definidos como rendimentos resultantes da exploração de propriedade intelectual ou industrial — designadamente patentes, marcas comerciais ou direitos de autor — estão sujeitos à tributação pelos tipos gerais do IRNR: 24% para contribuintes não residentes na União Europeia, Islândia ou Noruega, e 19% para residentes nestes territórios, nos termos do artigo 25.º, n.º 1 do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

De forma similar, os prémios obtidos através de sorteios, concursos ou competições são tributados conforme os tipos gerais: 24% para contribuintes de países terceiros e 19% para residentes da União Europeia, Islândia e Noruega, sobre o valor total auferido, não beneficiando de qualquer dedução ou abatimento específico.

Os rendimentos de arrendamento de bens móveis e imóveis, quando não qualificados como rendimentos de capital, seguem igualmente os tipos gerais de tributação estabelecidos no artigo 25.º, n.º 1 do *Real Decreto Legislativo 5/2004*.

Importa salientar que a aplicação deste regime pode ser modulada pela existência de convenções internacionais para evitar a dupla tributação celebradas entre Espanha e o país de residência do contribuinte, conforme previsto no artigo 13.º, n.º 4 do *Real Decreto Legislativo 5/2004*, as quais podem estabelecer taxas de tributação mais favoráveis ou critérios específicos de tributação, prevalecendo sobre o regime geral interno quando mais benéficas para o contribuinte, em conformidade com o princípio da aplicação da norma mais favorável consagrado no direito tributário internacional.

3.3. Regime Especial de Tributação dos Não Residentes: Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

O ordenamento jurídico-fiscal espanhol prevê um regime especial de tributação destinado a trabalhadores estrangeiros que se desloquem para Espanha, oficialmente designado por “*Régimen fiscal aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*”, conforme previsto no artigo 93.º da *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*. Esta disposição legal foi publicada no *Boletín Oficial del Estado* a 29 de novembro de 2006, sendo regulamentada pelos artigos 113.º a 120.º do *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo*, que aprova o Regulamento do IRPF. As alterações mais recentes a este regime foram introduzidas pela *Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes*, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2023, nos termos da Agência Tributária Espanhola (*Agencia Tributaria*).

As alterações mais recentes a este regime foram introduzidas pela Lei 28/2022, de 21 de dezembro, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2023, conforme previsto na sua disposição final terceira e nos desenvolvimentos regulamentares posteriores, designadamente o *Real Decreto 1008/2023*, de 5 de dezembro e a *Orden HFP/1338/2023*, de 13 de dezembro, que atualizaram os procedimentos formais aplicáveis.

Nos termos do artigo 93.º da Lei 35/2006, os indivíduos que se tornem residentes fiscais em Espanha em resultado de uma atividade laboral exercida nesse território podem optar por serem tributados de acordo com o regime aplicável aos não residentes, mantendo simultaneamente o estatuto de contribuintes para efeitos de IRPF durante o ano em que se verifica a mudança de residência e nos cinco anos seguintes. Esta opção está condicionada ao cumprimento de requisitos objetivos, nomeadamente o facto de o contribuinte não ter sido residente fiscal em Espanha nos cinco períodos impositivos anteriores ao ano de mudança, nos termos estabelecidos pelo legislador espanhol.

Com a entrada em vigor da Lei 28/2022, o regime especial foi alargado e reformulado, reduzindo-se de dez para cinco anos o período prévio de não residência exigido e ampliando o leque de beneficiários potenciais. Para além dos trabalhadores por conta de outrem, passaram a poder beneficiar deste regime os administradores de sociedades (desde que não estejam vinculados nos termos previstos no artigo 18.º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*), profissionais altamente qualificados que desenvolvam atividades nos domínios da investigação, desenvolvimento e inovação, bem como empreendedores, investidores e trabalhadores em regime de teletrabalho internacional.

O regime pode ainda ser estendido aos membros do agregado familiar do contribuinte principal, designadamente o cônjuge ou pessoa com relação análoga de afetividade, e os filhos com idade inferior a 25 anos (ou qualquer idade, se portadores de deficiência), desde que a deslocação para Espanha ocorra conjuntamente ou num momento posterior, mas dentro do primeiro período fiscal de aplicação do regime ao titular principal. Esta extensão familiar está sujeita à condição de que a soma das bases liquidáveis dos familiares não ultrapasse a base liquidável do contribuinte principal, conforme disposto no artigo 93.º e regulamentado pela Agência Tributária Espanhola.

A aplicação do regime confere ao sujeito passivo a possibilidade de tributar unicamente os rendimentos obtidos em território espanhol, aplicando-se as normas do *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (IRNR). A tributação incide a uma taxa fixa de 24 % para os rendimentos de trabalho até ao limite de 600 000 euros anuais, sendo aplicada a taxa de 47 % à quantia que exceda esse montante. Este sistema de tributação fixa, sem progressividade, traduz-se numa vantagem fiscal comparativa face ao regime geral aplicável aos residentes fiscais ordinários, cuja tributação se faz por escalões progressivos.

A adesão ao regime está sujeita à apresentação de uma comunicação formal, através do modelo 149, no prazo máximo de seis meses a contar da data de início da atividade profissional ou do registo na Segurança Social espanhola. A não apresentação tempestiva desta comunicação implica a preclusão da possibilidade de beneficiar do regime. A declaração anual de rendimentos é efetuada mediante o modelo 151, nos termos definidos pela Agência Tributária Espanhola, em conformidade com as instruções aprovadas pelas ordens ministeriais em vigor.

O regime especial é aplicável por um período máximo de seis anos consecutivos, incluindo o ano da mudança de residência e os cinco anos seguintes, e cessa automaticamente quando deixem de se verificar os pressupostos legais de aplicação ou por opção expressa do contribuinte. A partir desse momento, o sujeito passivo passa a estar enquadrado no regime geral aplicável aos residentes fiscais em Espanha.

A comparação com regimes fiscais similares em outros Estados-Membros da União Europeia permite concluir que o regime espanhol se distingue por uma maior amplitude no tipo de beneficiários e pela possibilidade de inclusão de membros do agregado familiar, bem como pela simplificação de requisitos de elegibilidade desde 2023. Tais características visam reforçar a atratividade fiscal do território espanhol para trabalhadores qualificados, investidores e profissionais altamente especializados oriundos do estrangeiro.

A aplicação prática do regime exige o cumprimento rigoroso das obrigações formais e declarativas previstas na legislação fiscal espanhola. Além da apresentação atempada dos modelos oficiais, os contribuintes devem manter, durante todo o período

de aplicação, documentação justificativa do preenchimento dos requisitos legais, estando sujeitos a eventual controlo tributário por parte da Agência Tributária.

4 Estudo Comparativo e Análise Crítica

4.1. Avaliação dos Regimes Gerais em Portugal e Espanha

A análise comparativa dos regimes fiscais aplicáveis às pessoas singulares não residentes em Portugal e Espanha revela diferenças estruturais significativas que refletem opções distintas de política fiscal. Ambos os sistemas partilham o princípio da territorialidade na tributação de não residentes, mas divergem na sua aplicação concreta.

Em Portugal, conforme estabelece o artigo 15.º do Código do IRS, a tributação dos não residentes realiza-se através do mesmo imposto aplicável aos residentes, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), com adaptações específicas para os rendimentos obtidos em território português. Em contrapartida, Espanha criou um imposto autónomo, o *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (IRNR), regulado pelo *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo*, completamente separado do regime aplicável aos residentes fiscais (IRPF).

Esta diferença estrutural tem implicações significativas na flexibilidade e adaptabilidade dos respetivos regimes. O modelo espanhol facilita a introdução de modificações específicas para não residentes, sem necessidade de alterações ao regime geral do imposto. Contudo, também pode conduzir a uma menor coerência sistemática e criar dificuldades acrescidas para contribuintes que alterem o seu estatuto de residência.

Em regra geral, os países adotam taxas fixas para não residentes, afastando-se da progressividade aplicável aos residentes. Segundo o artigo 71.º, n.º 4 do Código do IRS, Portugal aplica uma taxa liberatória de 25% para rendimentos de trabalho dependente e independente, bem como pensões. Em Espanha, o regime estabelece uma taxa geral de 24%, reduzida para 19% para residentes da União Europeia e países do Espaço Económico Europeu com acordos de troca de informação fiscal eficaz.

Tipo de Rendimento	Portugal	Espanha
Rendimentos do trabalho dependente, independente e pensões	25%	19% (para residentes UE/EEE) 24% (outros)
Rendimentos de capitais (juros, dividendos)	28%	19%
Rendimentos prediais	28%	19% (para residentes UE/EEE) 24% (outros)
Mais-valias imobiliárias	50% do valor englobado	19%
Mais-valias mobiliárias	28%	19% (para residentes UE/EEE) 24% (outros)
Royalties	25%	19% (para residentes UE/EEE) 24% (outros)

Tabela 1: Comparação das Taxas de Tributação para Não Residentes

Fonte: Elaboração própria com base na legislação fiscal de Portugal (CIRS) e Espanha (IRNR) vigente em 2025

Portugal introduziu uma alteração significativa no regime das mais-valias em 2023. Anteriormente, aplicava-se uma taxa autónoma de 28% sobre a totalidade das mais-valias dos não residentes. A partir de 2023, aplica-se as taxas progressivas gerais, alinhando o tratamento com o dos residentes, sendo apenas considerada 50% da mais-valia. Esta alteração visou corrigir a discriminação face aos residentes, que já beneficiavam da tributação de apenas 50% das mais-valias, conforme jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais portugueses.

A análise dos dados de 2025 revela três padrões distintos que merecem reflexão. Primeiro, observa-se uma uniformidade significativa no regime espanhol, onde a maioria

dos tipos de rendimentos de não residentes da UE são tributados à mesma taxa de 19%, refletindo uma opção pela simplicidade administrativa.

Em contraste, Portugal adota uma abordagem diferenciada, aplicando 25% aos rendimentos do trabalho e pensões, mas elevando para 28% os rendimentos de capitais. Esta diferenciação visa distinguir entre rendimentos do trabalho e do capital, aplicando uma tributação mais elevada aos segundos.

A disparidade mais significativa reside na tributação dos rendimentos de capitais, onde a diferença de 9 pontos percentuais (19% em Espanha vs. 28% em Portugal) representa uma vantagem comparativa significativa para investidores estrangeiros na jurisdição espanhola.

Do ponto de vista da competitividade fiscal internacional, os dados revelam uma estratégia mais agressiva de Espanha na atração de capital estrangeiro, particularmente através das taxas uniformes e competitivas para residentes europeus. Portugal, por sua vez, procura um equilíbrio entre receita fiscal e diferenciação por tipo de rendimento.

4.2. Avaliação dos Regimes Especiais em Portugal e Espanha

Em 2025, Portugal e Espanha mantêm regimes especiais de tributação destinados a trabalhadores qualificados, designadamente o Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI), em Portugal, e o *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*, vulgarmente conhecido como Lei Beckham, em Espanha. Ambos os regimes visam reforçar a captação de talento internacional, distinguindo-se, contudo, na sua estrutura, duração, critérios de acesso e vantagens concedidas.

	IFICI – Portugal	Lei Beckham – Espanha
Duração do Regime	10 anos	6 anos (ano de entrada + 5 anos)
Período de Não Residência	5 anos sem residência fiscal em Portugal	5 anos sem residência fiscal em Espanha
Qualificações Profissionais	Investigação científica, docência no ensino superior, profissões qualificadas em sectores estratégicos, startups	Profissionais qualificados, executivos, gestores, empresários (excluindo desportistas profissionais)
Convenções para Evitar Dupla Tributação	Aplicáveis conforme acordos bilaterais de Portugal	Aplicáveis conforme acordos bilaterais de Espanha (mais de 100 países)
Rendimentos Abrangidos pelo Regime	Rendimentos do trabalho dependente e empresariais/profissionais de atividades elegíveis; isenção de rendimentos estrangeiros (exceto pensões)	Rendimentos obtidos em Espanha; isenção total de rendimentos estrangeiros
Requerimento do Regime	Inscrição até 15 de Janeiro do ano seguinte junto da AT ou entidades competentes (AICEP, IAPMEI, Startup Portugal)	Modelo 149 na Agência Tributária nos 6 meses seguintes ao início da atividade em Espanha
Taxas	20% taxa fixa sobre rendimentos elegíveis	24% até 600 000€ 47% acima de 600 000€
Condições de Acesso Adicionais	Não ter beneficiado do RNH ou Programa Regressar; exercer atividades previstas na legislação; validação por entidades competentes	Contrato de trabalho com empresa espanhola ou administrador sem participação superior a 25%; extensão a cônjuge e filhos menores de 25 anos

Tabela 2: Comparação dos Regimes Especiais vigentes em Portugal e em Espanha.

Fonte: Elaboração própria com base na legislação fiscal de Portugal (CIRS) e Espanha (IRNR) vigente em 2025

O regime IFICI oferece uma duração de 10 anos, conferindo maior estabilidade fiscal e previsibilidade no planeamento financeiro a longo prazo. Esta extensão temporal representa uma vantagem de 67% face ao regime espanhol, que se limita a 6 anos. Para

profissionais envolvidos em projetos de investigação e desenvolvimento, que frequentemente requerem horizontes temporais alargados, a duração portuguesa constitui uma vantagem competitiva determinante. O regime espanhol, com os seus 6 anos, adota uma filosofia de captação intensiva mas de prazo médio, que pode ser adequada para profissionais em mobilidade temporária ou projetos específicos, mas revela-se limitativo para quem procura estabelecimento permanente e continuidade de benefícios fiscais.

No que concerne aos critérios de elegibilidade profissional, o IFICI adota uma abordagem de especialização sectorial, direcionando-se especificamente para atividades de investigação científica, docência no ensino superior e profissões qualificadas em sectores estratégicos da economia portuguesa. Esta especialização reflete uma estratégia de desenvolvimento da economia do conhecimento e requer validação por entidades competentes como a AICEP, IAPMEI ou Startup Portugal. O regime espanhol implementa critérios mais abrangentes, incluindo profissionais qualificados, executivos, gestores e empresários, com a exclusão específica de desportistas profissionais. Esta flexibilidade permite maior diversidade na captação de talento, não se restringindo a sectores específicos, embora possa resultar numa menor especialização estratégica.

A principal vantagem competitiva do IFICI reside na sua taxa fixa de 20%, significativamente inferior aos 24% aplicados em Espanha para rendimentos até 600.000€. Para rendimentos superiores a 600.000€, a vantagem portuguesa torna-se ainda mais evidente, dado que Espanha aplica uma taxa agravada de 47%. O regime espanhol oferece a particularidade de extensão automática dos benefícios ao agregado familiar, incluindo cônjuge e filhos menores de 25 anos, aspeto não previsto expressamente no IFICI português. Esta característica pode constituir um fator decisivo para profissionais com responsabilidades familiares.

Relativamente ao tratamento dos rendimentos estrangeiros, ambos os regimes adotam o princípio da territorialidade, embora com nuances distintas. O IFICI estabelece isenção completa dos rendimentos estrangeiros, excluindo expressamente pensões e rendimentos de jurisdições de tributação privilegiada. O regime espanhol adota o princípio da territorialidade absoluta, isentando completamente os rendimentos obtidos fora de Espanha.

Do ponto de vista procedimental, o processo de candidatura português envolve múltiplas entidades competentes, dependendo da natureza da atividade exercida, o que pode aumentar a complexidade administrativa mas garante maior rigor na validação das qualificações. O prazo de candidatura estende-se até 15 de Janeiro do ano seguinte à obtenção da residência fiscal. O regime espanhol concentra o procedimento na Agência Tributária através do modelo 149, oferecendo maior simplicidade administrativa, mas com um prazo mais restritivo de apenas 6 meses após o início da atividade em território espanhol.

Importa salientar que o regime espanhol sofreu alterações significativas em 2023, com a redução do período de não residência exigido de 10 para 5 anos, alinhando-se com os critérios portugueses. Esta modificação aumenta a acessibilidade do regime espanhol, tornando-o mais competitivo na captação de profissionais que tenham tido contactos mais recentes com o território espanhol. Adicionalmente, ambos os países beneficiam de extensas redes de convenções para evitar a dupla tributação, sendo que Espanha assinou acordos com mais de 100 países. Portugal mantém igualmente uma rede significativa de tratados fiscais. A aplicação destas convenções pode resultar em condições mais favoráveis que as previstas na legislação interna, constituindo um fator adicional na otimização fiscal.

A análise comparativa evidencia que o IFICI português apresenta vantagens competitivas superiores para a maioria dos perfis profissionais qualificados. A combinação de taxa mais baixa (20% vs 24%), duração alargada (10 vs 6 anos) e foco estratégico em sectores de alto valor acrescentado posiciona Portugal de forma mais atrativa na captação de talento internacional especializado. O regime espanhol mantém relevância para profissionais que valorizam a simplicidade administrativa, a flexibilidade sectorial e, particularmente, a extensão automática de benefícios ao agregado familiar. Contudo, as limitações temporais e a estrutura fiscal menos competitiva constituem desvantagens estruturais significativas. Para investigadores, docentes universitários e profissionais de tecnologia e inovação, o IFICI oferece claramente condições superiores. Para executivos com agregados familiares complexos e rendimentos muito elevados, a escolha pode depender da valorização relativa entre vantagens fiscais diretas e benefícios familiares. Esta análise confirma que Portugal, através do IFICI, adota uma estratégia

mais competitiva e sustentável na captação de talento qualificado internacional, alinhando incentivos fiscais generosos com objetivos estratégicos de desenvolvimento da economia digital e baseada no conhecimento.

4.3. Análise Crítica dos Regimes Fiscais e Impacto na Atração de Investimento

A transformação dos regimes fiscais para não residentes em Portugal e Espanha durante 2025 reflete estratégias distintas na competição por talento internacional. Portugal operou uma mudança radical ao substituir o Regime dos Residentes Não Habituais pelo Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação, regulamentado pela Portaria n.º 352/2024, de 23 de dezembro, passando de um modelo abrangente para um regime altamente seletivo focado em atividades científicas e tecnológicas, conforme estabelecido no artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Do ponto de vista fiscal, o IFICI oferece condições mais competitivas que o regime espanhol: taxa de 20% durante 10 anos versus 24% durante 6 anos em Espanha. Esta vantagem de 4 pontos percentuais e maior duração posiciona Portugal como destino mais atrativo para investigadores e profissionais de inovação. Contudo, a especialização extrema do IFICI limita drasticamente o universo de beneficiários comparativamente ao anterior RNH, que abrangia profissões muito mais diversificadas. A exigência de validação por múltiplas entidades - FCT, AICEP, IAPMEI, Startup Portugal - cria complexidade administrativa que contrasta negativamente com a simplicidade espanhola, centrada na Agência Tributária através do modelo 149.

O modelo espanhol, reformulado pela Lei 28/2022 que alterou o artigo 93.º da Lei 35/2006 do IRPF, demonstra maior flexibilidade ao incluir teletrabalhadores, empreendedores e profissionais de diversos setores. A extensão automática dos benefícios ao agregado familiar constitui vantagem significativa face ao regime português, compensando parcialmente a desvantagem fiscal. Para profissionais com família, este aspeto pode ser decisivo na escolha do destino.

A coexistência em Portugal de múltiplos regimes - IFICI, Programa Regressar do artigo 12.º-A do Código do IRS, disposições transitórias do RNH - gera confusão que

pode prejudicar a atração de investimento. A exclusão mútua entre regimes, prevista no artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, impede otimização mas também penaliza quem não identifica atempadamente a melhor opção.

O impacto na atração de investimento varia conforme o perfil profissional. Para investigadores e profissionais de tecnologia, o IFICI oferece condições superiores, posicionando Portugal como destino preferencial. Para executivos e gestores de outros setores, o regime espanhol mantém atratividade pela flexibilidade setorial e benefícios familiares. Esta segmentação sugere estratégias complementares na captação de diferentes tipos de talento.

A conformidade com o direito europeu constitui pressão crescente. O Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de março de 2021 (Processo C-388/19) evidenciou a vigilância sobre práticas discriminatórias, levando Portugal a alterar o artigo 72.º do Código do IRS para harmonizar o tratamento de mais-valias entre residentes e não residentes.

Em conclusão, ambos os regimes têm vantagens e desvantagens claras. Portugal oferece melhores condições fiscais (20% vs 24%) mas limita muito quem pode aceder ao regime, sendo ideal apenas para investigadores e profissionais de tecnologia. Espanha tem taxas menos competitivas mas aceita mais tipos de profissionais e inclui benefícios para a família. O sucesso futuro destes regimes dependerá de como se adaptam às regras europeias, à pressão política interna e às mudanças na economia, sendo necessário revê-los regularmente para manter a sua atratividade.

CONCLUSÕES

A presente investigação procedeu a uma análise comparativa dos regimes fiscais aplicáveis a pessoas singulares não residentes em Portugal e Espanha, revelando diferenças estruturais significativas que refletem opções distintas de política fiscal e evidenciando a complexidade inerente à tributação internacional no contexto europeu contemporâneo.

A principal conclusão desta análise prende-se com a diferença estrutural fundamental entre os dois sistemas estudados. Portugal integra a tributação de não residentes no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, através de um regime adaptado que mantém a coerência sistemática com a tributação dos residentes, conforme estabelecido no artigo 15.º do Código do IRS. Em contrapartida, Espanha optou por criar um imposto autónomo, o *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, regulado pelo *Real Decreto Legislativo 5/2004*, completamente separado do regime aplicável aos residentes fiscais. Esta divergência estrutural tem implicações práticas significativas, conferindo ao sistema espanhol maior flexibilidade na adaptação de normas específicas para não residentes, mas podendo gerar discontinuidades no tratamento fiscal de contribuintes que alterem o seu estatuto de residência ao longo do tempo.

No que concerne às taxas aplicáveis, a investigação identificou diferenças que influenciam decisivamente a competitividade relativa de cada país na atração de investimento estrangeiro e profissionais qualificados. Portugal aplica uma taxa liberatória de 25% para rendimentos de trabalho dependente e pensões, elevando para 28% os rendimentos de capitais, conforme disposto no artigo 71.º do Código do IRS. Espanha adota uma abordagem mais uniformizada, aplicando 19% para residentes da União Europeia e do Espaço Económico Europeu e 24% para não residentes de países terceiros. Esta diferenciação confere vantagem competitiva significativa a Espanha, particularmente na atração de rendimentos de capitais, onde a diferença de 9 pontos percentuais entre as taxas portuguesas e espanholas representa um fator relevante nas decisões de localização fiscal.

A análise dos regimes especiais revela estratégias divergentes na atração de profissionais qualificados e investimento estrangeiro. O Incentivo Fiscal à Investigação

Científica e Inovação, regulamentado pela Portaria n.º 352/2024, de 23 de dezembro, que substituiu o Regime dos Residentes Não Habituais em 2024 e se encontra previsto no artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, adota uma abordagem substancialmente mais seletiva que o seu predecessor. Este regime oferece uma taxa de 20% durante 10 anos consecutivos, constituindo uma vantagem competitiva face ao regime espanhol para trabalhadores deslocados, reformulado pela Lei 28/2022, de 21 de dezembro, que aplica 24% durante 6 anos para rendimentos até 600.000 euros, conforme estabelecido no artigo 93.º da Lei 35/2006 do IRPF.

A convenção bilateral Portugal-Espanha para evitar a dupla tributação, baseada no Modelo da OCDE, desempenha um papel fundamental na eliminação de situações de dupla tributação e na delimitação das competências fiscais entre ambos os países. A análise da sua aplicação prática demonstra eficácia na resolução de conflitos de tributação, particularmente relevante dado o intenso intercâmbio económico e pessoal entre os dois países.

A investigação identifica várias tendências que condicionarão a evolução futura destes regimes tributários. A crescente transparência fiscal internacional, impulsionada pelo *Common Reporting Standard* da OCDE e pelas sucessivas Diretivas de Cooperação Administrativa da União Europeia, limita significativamente as possibilidades de planeamento fiscal agressivo e exige maior rigor na conceção e justificação dos regimes preferenciais.

A presente investigação apresenta algumas limitações que devem ser consideradas na interpretação dos resultados. O carácter recente do Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação, em vigor apenas desde janeiro de 2024, limita a disponibilidade de dados empíricos sobre a sua aplicação prática e resultados económicos. A análise baseou-se predominantemente em fontes normativas e documentação oficial, não incluindo dados quantitativos extensos sobre o impacto económico específico dos regimes estudados devido às limitações de acesso a informação estatística detalhada das administrações fiscais. A natureza dinâmica do direito fiscal internacional e as frequentes alterações legislativas podem tornar algumas conclusões menos duradouras, exigindo atualização periódica das análises efetuadas.

A tributação de pessoas singulares não residentes constitui um instrumento estratégico de política fiscal cuja eficácia depende da capacidade de equilibrar competitividade internacional com sustentabilidade orçamental e conformidade com o direito da União Europeia. A experiência portuguesa e espanhola demonstra que é possível conciliar estes objetivos através de regimes adequadamente calibrados e monitorizados, embora seja necessária adaptação contínua às circunstâncias económicas e jurídicas em evolução. A análise comparativa efetuada confirma que o direito fiscal internacional permanece em constante evolução, exigindo dos decisores políticos uma perspetiva comparada que permita identificar as melhores práticas e antecipar as tendências futuras da tributação internacional num contexto de crescente integração europeia e transparência fiscal global.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LEGISLAÇÃO

Portugal

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, na redação atual;

Lei n.º 75-B/2024, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2025);

Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro - Reforma do IRS que introduziu a residência parcial (artigo 16.º, n.º 4 e 5);

Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (Orçamento do Estado para 2024). Diário da República, I Série, n.º 252/2023;

Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro;

Lei n.º 12/2022, de 27 de junho [Orçamento do Estado para 2022]. Diário da República, I Série, n.º 123;

Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro (Código Fiscal do Investimento);

Decreto-Lei n.º 126-B/2021, de 31 de dezembro. Estabelece o regime jurídico dos centros de tecnologia e inovação;

Decreto-Lei n.º 92/2019, de 8 de julho. Regulamenta o Programa Regressar;

Estatuto dos Benefícios Fiscais. Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, na redação atual;

Portaria n.º 352/2024, de 23 de dezembro. Regulamenta o regime de incentivo fiscal à investigação científica e inovação;

Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro (tabela inicial de atividades EVA);

Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho (nova tabela de atividades EVA);

Portaria n.º 214/2019, de 5 de julho, alterada pela Portaria n.º 114/2023, de 2 de maio;

Portaria n.º 6-B/2025/1, de 6 de janeiro [Atualização do IAS];

Resolução do Conselho de Ministros n.º 60/2019, de 28 de março. Aprova o Programa Regressar;

Espanha

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (texto consolidado);

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF;

Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes;

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF;

Real Decreto 687/2005, de 10 de junho;

Real Decreto 1008/2023, de 5 de dezembro - regulamentação do regime;

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junho - exclusão dos desportistas profissionais;

Orden HAC/657/2025, de 21 de junio, modelos de declaração IRNR;

Orden HFP/1338/2023, de 13 de dezembro - modelos 149 e 151;

DOCTRINA

Obras Principais

DOURADO, Ana Paula - Direito Fiscal. 7.^a ed. (Reimpressão 2024). Coimbra: Almedina, 2022;

DOURADO, Ana Paula - Governação Fiscal Global. 2.^a ed. (reimpressão). Coimbra: Almedina, 2023;

NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal. 11.^a ed. Coimbra: Almedina, 2019;

XAVIER, Alberto - Direito Tributário Internacional. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2007;

VASQUES, Sérgio - Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2018;

PEREIRA, Paula Rosado - Manual de IRS. Bertrand;

PEREIRA, Paula Rosado - Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional. Coimbra: Almedina;

CATARINO, J. R.; PEREIRA, P. R. - Fiscalidade Internacional - Questões Atuais (Ed. Universitária). Coimbra: Almedina, 2023;

MERINO JARA, Isaac; LUCAS DURÁN, Manuel - Derecho Financiero y Tributario: Parte General. 13^a edição. Madrid: Editorial Tecnos, 2024;

Estudos Especializados

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo - "La Residencia Fiscal Y El Derecho Comunitario". Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 146(1), 2013, pp. 153-177;

GARCÍA NOVOA, César - "La tributación en el contexto de la pandemia del Covid-19". Madrid: Thomson Reuters, 2020;

Dissertações e Teses

BARBOSA, Alexandra Ferreira Lima - "O Regime de Tributação das Pessoas Singulares Residentes Não Habituais em Portugal - Estudo Comparativo entre Portugal e Espanha". Dissertação de Mestrado. Universidade de Aveiro, 2022;

RAMOS, Beatriz Correia - "A Tributação dos Residentes Não Habituais em sede de IRS". Dissertação de Mestrado. Universidade de Coimbra, 2021;

RAMOS, Maria Inês Fernandes - "Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido". Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, 2017;

FONTES TÉCNICAS E OFICIAIS**Portugal**

Autoridade Tributária e Aduaneira - Portal das Finanças. Disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt>;

Portal das Finanças - "Artigo 71.º Taxas liberatórias". Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/irs71.aspx;

Portal Gov.pt - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) em Portugal. Disponível em: <https://www2.gov.pt/cidadaos-europeus-viajar-viver-e-fazer-negocios-em-portugal/trabalho-e-reforma-em-portugal/imposto-sobre-o-rendimento-das-pessoas-singulares-irs-em-portugal>;

Programa Regressar - "Medida de Apoio Fiscal". Portal oficial. Disponível em: <https://www.programaregressar.gov.pt/pt/medida-de-apoio-fiscal/>;

IEFP - Instituto do Emprego e Formação Profissional - "Apoio ao regresso de emigrantes". Disponível em: <https://www.iefp.pt/apoio-ao-regresso-de-emigrantes>;

AICEP Portugal Global - IFICI. Disponível em: <https://www.portugalglobal.pt/internacionalizacao/incentivos/ifici/>;

Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT) - IFICI. Disponível em: <https://www.fct.pt/inscricao-e-comunicacao-de-alteracoes-no-regime-do-incentivo-fiscal-a-investigacao-cientifica-e-inovacao-ifici/>;

Espanha

Agencia Tributaria Española - Manual de Tributación de No Residentes (maio 2025). Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes.html>;

Agencia Tributaria - "Tax rates for income tax for non-residents". Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/no-residentes/irnr-sin-establecimiento-permanente/tipos-gravamen-irnr-sin-establecimiento-permanente.html;

Agencia Tributaria - "IRNR sin establecimiento permanente". Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/irnr-sin-establecimiento-permanente.html>;

União Europeia

EUR-Lex - Portal oficial da legislação da União Europeia. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/>;

Your Europe - "Dupla Tributação UE". Disponível em: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_pt.htm;

CONSULTORAS E GABINETES ESPECIALIZADOS

Portugal

PwC Portugal - Guia Fiscal 2025 - IRS. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/guia-fiscal/2025/irs.html>;

Deloitte Portugal - "Tax News Flash IFICI" (2025). Disponível em: <https://www.deloitte.com/pt/pt/services/tax/blogs/tnf-01-2025.html>;

Servulo & Associados - "Regulamentação do novo incentivo fiscal à investigação científica e inovação (IFICI)". Disponível em: <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Regulamentacao-do-novo-incentivo-fiscal-investigacao-cientifica-e-inovacao-IFICI/9115/>;

RFF Lawyers - "A época declarativa em 2025 do IRS 2024". Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-epoca-declarativa-em-2025-do-irs-2024/5190/>;

RFF Lawyers - "Dupla tributação internacional Portugal - Update 2024". Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/dupla-tributacao-internacional-portugal-update-2024/5054/>;

CMS Law - "Isenção de retenção na fonte do pagamento de juros e royalties". Disponível em: <https://cms.law/pt/prt/publication/isencao-de-retencao-na-fonte-do-pagamento-de-juros-e-royalties>;

Crowe Portugal - "Orçamento do Estado para 2025". Disponível em: <https://www.crowe.com/pt/insights/orcamento-de-estado-para-2025>;

LVP Advogados - "Programa Regressar: Um benefício fiscal para os emigrantes portugueses" (12 nov. 2024). Disponível em: <https://www.lvpadvogados.com/programa-regressar-um-beneficio-fiscal-para-os-emigrantes-portugueses>;

Espanha

Miñana Beltrán Tax & Legal - "Lei Beckham". Disponível em: <https://minyanabeltran.com/pt-pt/a-lei-beckham-em-espanha/>;

Lawants - "Beckham Law Guide 2025". Disponível em: <https://www.lawants.com/en/beckham-law/>;

ETL Global - "IRNR" (outubro 2024). Disponível em: <https://etl.es/glosario/que-es-el-irnr/>;

ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS E ENTIDADES PROFISSIONAIS

Ordem dos Contabilistas Certificados - "IRS - residente não habitual". Disponível em: <https://www.occ.pt/en/node/965095>;

Ordem dos Contabilistas Certificados - "Dupla Tributação". Disponível em: <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/irc-dupla-tributacao-economica-dupla-tributacao-internacional>;

Ordem dos Contabilistas Certificados - Guia Prático RNH. Disponível em: https://www.occ.pt/sites/default/files/public/2024-02/Guia_Pratico_RNhabitualA.pdf;

JURISPRUDÊNCIA

Portugal

Tribunal Central Administrativo - Acórdão sobre mais-valias de não residentes. Disponível; em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/8016ef622c9856d68025893b004fd42d?OpenDocument>;

Espanha

Tribunal Económico-Administrativo Central - Resolução 00/04760/2019/00/00, de 26 de janeiro de 2021. AEAT.;

Dirección General de Tributos - Consulta vinculante V2547-24 (2024). Iberley.;

ESTUDOS E ANÁLISES GOVERNAMENTAIS

LOPES, Adriana; COSTA, Paulo - "Programa Regressar: uma análise ex-post". GPEARI - Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais, Ministério das Finanças, Artigo 01/2024, janeiro 2024.;

ORGANISMOS INTERNACIONAIS

OCDE - "Model Tax Convention on Income and on Capital". 10ª edição, 2017.
Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html;