

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.16º - Residência
- Assunto: Suspensão do regime dos Residentes Não Habituais - cumulatividade com o regime dos ex-residentes (Programa Regressar)
- Processo: 23982, com despacho de 2023-12-13, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa no sentido de saber se, tendo-lhe sido atribuído o estatuto de residente não habitual (RNH) para o período de 2011 a 2020, mas que só beneficiou até 2016 porquanto se tornou não residente em Portugal, se com o seu regresso a Portugal em outubro de 2022 pode: (i) vir a beneficiar novamente do regime especial para os residentes não habituais tendo em consideração que cumpre novamente os critérios definidos no número 8 do artigo 16.º do Código do IRS, com início ao ano de 2022; ou em alternativa; (ii) pode beneficiar do regime fiscal aplicável a ex-residentes, constante do artigo 12.º-A do Código do IRS, uma vez que cumpre todos os critérios definidos nesse artigo.

O requerente esclarece que:

- Solicitou a sua inscrição como Residente Não Habitual em 2011, beneficiando deste regime até 2016, data a partir da qual se tornou não residente fiscal em Portugal;
- Aquando do seu regresso a Portugal, em outubro de 2022, procedeu, à atualização do seu estatuto fiscal para residente;
- Qualificando como residente fiscal em Portugal em 2022 e não tendo aqui sido considerado como tal em nenhum dos 5 anos anteriores (2017, 2018, 2019, 2020 e 2021), entende que cumpre os requisitos, previstos no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, para se qualificar como residente não habitual, por um novo período de 10 anos, a iniciar-se em 2022.
- Salaria que, aquando da criação do regime dos Residentes Não Habituais em Portugal, estatua o n.º 2 do art.º 23º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, o seguinte:
"2 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal, pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI."

Neste sentido, entende que, verificando-se a circunstância de o sujeito passivo voltar a cumprir os requisitos de acesso ao regime, i.e., qualificar-se como não residente fiscal em Portugal durante os cinco anos anteriores ao pedido de inscrição como Residente Não Habitual, existirá a possibilidade de usufruir novamente do regime.

Por outro lado e tendo em conta que o Requerente se tornou residente fiscal em Portugal, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) em 2022 e que (i) não foi aqui considerado como tal em nenhum dos 3 anos anteriores (2019, 2020 e 2021); (ii) foi considerado residente fiscal em território português antes de 31 de dezembro de 2018 e que, por último; (iii) tem a sua situação fiscal regularizada. Cumpre também os critérios previstos no n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS para usufruir do regime fiscal aplicável a ex-residentes.

INFORMAÇÃO:

1. Analisado o requerido, verifica que o mesmo comporta duas questões distintas. A saber:

Questão 1:

- Qual a possibilidade de poder vir a beneficiar novamente do regime especial para os residentes não habituais, tendo em consideração que cumpre novamente os critérios definidos no número 8 do artigo 16.º do Código do IRS, com início ao ano de 2022.

Questão 2:

- Qual a possibilidade de beneficiar do regime fiscal aplicável a ex-residentes, constante do artigo 12.º-A do Código do IRS, uma vez que cumpre todos os critérios definidos nesse artigo.

2. Assim, e no que respeita à questão 1, verifica-se que foi atribuído ao requerente o estatuto de residente não habitual, para o período de 2011 a 2020. Esse regime foi suspenso em 2016, em resultado da alteração da residência fiscal para o estrangeiro, que ocorreu nesse ano.

Em outubro de 2022, o requerente voltou a ser residente fiscal em Portugal.

3. A redação inicial do n.º 7 do artigo 16.º do CIRS (mantida com a mesma redação até à alteração produzida pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio), estabelecia o direito à tributação nos termos daquele regime pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI.

4. Com a redação dada pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, o legislador eliminou a menção à renovação do regime, dispondo agora que "o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português".

5. Ou seja, o sujeito passivo adquire o direito de usufruir do regime pelo período de 10 anos consecutivos, podendo suspendê-lo caso assim o entenda. Sendo que, essa suspensão não determina o seu término, uma vez que pode retomar o gozo do direito em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

6. Com efeito, atendendo às normas aplicáveis ao regime dos residentes não habituais, só se pode concluir que o legislador considerou que não há lugar à renovação do regime fiscal dos residentes não habituais, e a eventual aquisição de novo direito não pode ocorrer no período imediatamente subsequente ao período em que lhe foi concedido o direito ao gozo do regime, 10 anos consecutivos, ainda que se verifique a sua suspensão na sequência de uma opção que lhe é imputável.

7. Assim, para que possam ter acesso à aquisição de novo direito ao estatuto de residente não habitual, devem os sujeitos passivos reunir os pressupostos a que alude o n.º 8 do artigo 16.º do CIRS (cinco anos de residência no estrangeiro e voltar a tornar-se residente em território português), após cinco anos de residência no estrangeiro contados a partir do término do período em que já foi concedido. Ou seja, o pressuposto relativo à não residência em território português em qualquer dos cinco anos anteriores relativamente ao qual o sujeito passivo se torna fiscalmente residente neste território, exige como condição "sine qua non" que o sujeito passivo não detenha nesse período qualquer estatuto/fiscal de exceção.

8. Com efeito, o legislador tutelou o direito aos benefícios fiscais temporários a usufruir

no período de 10 anos consecutivos e afastou a expectativa do direito a manterem esse benefício por mais 10 anos sem que estejam reunidas as condições exigidas na lei, da qual não faz parte a usufruição de direito anterior.

9. Ora, na situação em apreciação, pretende-se a inscrição nos dois anos subsequentes ao término do regime, pelo que face ao que precede, consideramos que essa situação não tem enquadramento legal, ou seja, para que haja renovação após o período previsto dos dez anos, será necessário um período de cinco anos de ausência de residência fiscal em Portugal após essa data, no caso após 2020, último ano em que possuía o estatuto de residente não habitual.

10. No que concerne à questão 2, importa analisar o regime fiscal dos ex-residentes.

11. O artigo 12.º-A ao Código do IRS, sob a epígrafe "Regime fiscal aplicável a ex-residentes", exclui de tributação 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do mesmo Código, em 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023, observem um conjunto de requisitos previstos naquele artigo.

12. Para que um sujeito passivo possa beneficiar do regime fiscal aplicável a ex-residentes em 2022, não pode ter sido considerado residente em território português em qualquer dos três anos anteriores ao ano em que readquire a residência (no caso 2019, 2020 e 2021) e tenha sido aqui residente antes de 31 de dezembro de 2018, tornando-se residente fiscal em Portugal no ano de 2022.

13. É também necessário que tenha a sua situação tributária regularizada e ainda que não tenha solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

14. Ora, relativamente a esta última condição (não tenha solicitado a sua inscrição como residente não habitual), verifica-se que o requerente possuiu o estatuto de residente não habitual, para o período de 2011 a 2020.

15. Resultando assim que não se verifica o direito ao regime fiscal aplicável a ex-residentes visto que o legislador entendeu que, uma das condições fundamentais de acesso a este regime, era não ter sido solicitada a inscrição como residente não habitual, (não tendo sido estabelecida qualquer baliza temporal) e estabelecendo desde logo uma não cumulatividade explícita entre os dois regimes, sendo que o exercício do direito a um regime, impossibilita o direito de acesso ao outro regime.