

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 639/2017-T**

**Tema: IRS - Residentes não habituais - CEDT Portugal-Espanha.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. A..., contribuinte n.º..., com residência fiscal na ..., casa..., ..., ..., ...-... Sintra, (“1.º Requerente”) e B... (“2.ª Requerente”), contribuinte n.º ..., com residência fiscal em ..., n.º ... – ..., ..., ... - ... Lisboa (doravante conjuntamente designados “Requerentes”), vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 140.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”), e 3.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral.

2. O pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), referentes ao ano de 2016, n.º 2017 ... e n.º 2017 ..., ambas de 29 de julho de 2017, respetivamente nos montantes de €26.736,62 e de €124.984,50.

2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida”).

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 06-12-2017.

4. Dado que os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, foi o signatário designado como árbitro, pelo

Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

5. Em 26-01-2018 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 15-02-2018.

7. Por despacho de 23-03-2018, este Tribunal, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade e da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), e considerando que não foram suscitadas exceções, decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, determinando que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas.

8. Somente os Requerentes apresentaram alegações.

9. Os Requerentes fundamentam o pedido de pronúncia arbitral alegando, em síntese, o seguinte:

- a. Os Requerentes residem desde 1 de janeiro de 2015 em Portugal, enquadrados fiscalmente no regime dos residentes não habituais, e obtiveram, em 2016, rendimentos decorrentes da liquidação e partilha do património da sociedade de Direito Espanhol C..., S.L.;
- b. A diferença entre o valor atribuído pela partilha do património da C..., S.L. (€ 108.550,34) e o valor de aquisição das respetivas participações sociais (€ 1.503,00) correspondeu a um ganho para cada um dos Requerentes de € 107.047,34;
- c. O valor decorrente da partilha do património da C..., S.L., foi reportado por cada um dos Requerentes às Autoridades Fiscais Espanholas e tributado em Espanha, em sede do “Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, e, bem assim, à Administração Tributária, através do Anexo J das suas Declarações de Rendimentos “Modelo 3” do IRS relativas ao ano de 2016;

- d. As liquidações de IRS n.ºs 2017 ... e 2017 ... refletem a tributação dos rendimentos obtidos com a liquidação e partilha da C..., S.L., não obstante os Requerentes terem optado no Anexo L das suas Declarações de Rendimentos “Modelo 3” do IRS relativas ao ano de 2016 pelo método de isenção com vista à eliminação da dupla tributação internacional desses rendimentos;
- e. Estão preenchidos os pressupostos de aplicação da isenção de IRS prevista no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do CIRS, uma vez que os rendimentos obtidos pelos Requerentes com a liquidação e partilha da C..., S.L. foram tributados em Espanha, ao abrigo do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, da CEDT Portugal/Espanha e dos números 2, alínea a) e 3, do respetivo Protocolo;
- f. As liquidações de IRS n.ºs 2017 ... e 2017 ... são ilegais e anuláveis *ex vi* artigo 163.º do CPA, por violação do artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do CIRS, na medida em que traduzem a tributação em Portugal dos valores atribuídos aos Requerentes como resultado da liquidação e partilha do património da C..., S.L.;
- g. Os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços da Administração Tributária, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 3, do CPPT.

10. A Requerida apresentou defesa por impugnação, sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com os argumentos que de seguida se sintetizam:

- a. Para efeitos de aplicação da isenção prevista no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS aos rendimentos da categoria G obtidos no estrangeiro por residentes não habituais, há necessidade de previamente se proceder ao enquadramento das alienações declaradas nos anexos J, face ao artigo 13.º das Convenções com os países onde foram realizadas as alienações declaradas nos quadros 9.2A dos anexos J (Espanha e Luxemburgo) para evitar a dupla tributação internacional;
- b. Da análise ao referido no artigo 13.º das Convenções em análise, verifica-se que em certas situações o Estado da residência tem o direito de tributação

- exclusiva dos rendimentos (n.º 6 do artigo 13.º do ADT com Espanha e o n.º 4 do artigo 13.º do ADT com Espanha e o Luxemburgo);
- c. Nos termos do artigo 81.º do CIRS, apenas é conferida a isenção dos rendimentos a residentes não habituais nos casos em que o direito de tributar é cumulativo de ambos os Estados e verificando-se ainda o cumprimento de determinados requisitos previstos nas referidas Convenções;
- d. Não havendo evidências, no caso vertente, de que o direito de tributar é cumulativo de ambos os Estados, foi aplicada a regra da tributação exclusiva pelo Estado de residência, prevista respetivamente, nos n.ºs 6 e 4 do artigo 13.º das Convenções com Espanha e Luxemburgo;
- e. Quanto ao método de eliminação assinalado no anexo L (isenção), determina o n.º 5 do artigo 81.º do CIRS que aos rendimentos das categorias E, F e G é aplicado o método de isenção (se for essa a opção formulada), desde que os rendimentos possam ser tributados no outro estado contratante (Estado da fonte), em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação.

## **II – SANEADOR**

11. Não foram invocadas exceções.
12. O Requerimento Arbitral foi apresentado em coligação de autores, ao abrigo do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT.
13. Entende este tribunal que se encontram verificados, no presente processo, os requisitos para a admissão da coligação de autores, atendendo a que a situação de ambos os Requerentes perante a tributação do valor recebido por cada um em resultado da liquidação da C..., S.L. é manifestamente idêntica – quer qualitativamente, quer mesmo quantitativamente –, motivo pelo qual a procedência do pedido de anulação parcial de uma e outra liquidações impugnadas depende da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

14. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

15. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

### **III. MÉRITO**

#### **III. 1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **§1. Factos provados**

16. O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- a) Os Requerentes foram residentes fiscais em Espanha até 2014;
- b) Os Requerentes residem em Portugal desde 1 de janeiro de 2015, estando enquadrados fiscalmente no regime dos residentes não habituais;
- c) As liquidações em causa refletem a tributação pela AT de mais-valias de fonte estrangeira;
- d) A sociedade de direito espanhol C..., S.L. foi adquirida pelos Requerentes a 25 de março de 2009 (à data sob a designação D..., S.L.), tendo cada um adquirido 50% do respetivo capital social por € 1.503,00;
- e) Por escrituras públicas de 25 de junho de 2015 e 22 de dezembro de 2015, os Requerentes liquidaram a C..., S.L. e partilharam o património da sociedade na proporção das respetivas participações sociais, o que se traduziu na atribuição de um valor de € 108.550,34 a cada um dos Requerentes, o qual viria a ser recebido já no decurso de 2016;
- f) A diferença entre o valor atribuído a cada um dos Requerentes pela partilha do património da C..., S.L. (€ 108.550,34) e o valor de aquisição de cada uma das respetivas participações sociais (€ 1.503,00) traduziu-se num ganho para cada Requerente no valor de € 107.047,34, sendo desde logo este o valor reportado por cada um dos Requerentes às Autoridades Fiscais espanholas para efeito do

- “Impuesto sobre la Renta de no Residentes” (imposto espanhol sobre o rendimento de não residentes);
- g) Em 20 de janeiro de 2016 os Requerentes apresentaram individualmente as referidas declarações “Modelo 210” perante as Autoridades Fiscais espanholas, declarando a mais-valia apurada – sobre a qual foi apurado e devidamente pago imposto em Espanha no valor de € 20.338,99 por cada Requerente;
  - h) Em 18 de outubro de 2016 os Requerentes divorciaram-se por mútuo consentimento, sendo que haviam casado, no regime de comunhão de adquiridos, em 18 de junho de 1988;
  - i) Em 31 de maio de 2017 o 1.º Requerente entregou a sua Declaração de Rendimentos “Modelo 3” relativa ao IRS do ano de 2016, na qual declarou a mais-valia acima referida, obtida em Espanha;
  - j) Na mesma data, a 2.ª Requerente entregou a sua Declaração de Rendimentos “Modelo 3” relativa ao IRS do ano de 2016, na qual declarou a mais-valia acima referida, obtida em Espanha;
  - k) Nos *Anexos J* de cada uma das Declarações de Rendimentos apresentadas foi expressamente indicado, quer o valor de imposto estrangeiro suportado por cada Requerente mercê do valor atribuído pela partilha da C..., S.L., quer o facto de ter sido Espanha o Estado da fonte desse rendimento;
  - l) Nos *Anexos L* de cada uma das Declarações de Rendimentos apresentadas foi exercida a opção pelo método de isenção quanto aos rendimentos obtidos no estrangeiro, enquanto método destinado a eliminar a dupla tributação internacional;
  - m) Em 7 de agosto de 2017 a 2.ª Requerente foi notificada da liquidação de IRS n.º 2017 ..., de 29 de julho de 2017, no montante de € 26.736,62, tendo pago a mesma no dia 4 de setembro de 2017;
  - n) Em 10 de agosto de 2017, o 1.º Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2017 ..., de 29 de julho de 2017, no montante de € 124.984,50, tendo pago a mesma no dia 1 de setembro de 2017;

- o) Apesar da opção exercida por ambos os Requerentes relativamente ao método de isenção para eliminar a dupla tributação, a Administração Tributária procedeu à tributação das mais-valias declaradas relativas ao resultado da partilha de liquidação da C..., S.L., incluindo o respetivo imposto nas notas de liquidação de IRS objeto dos presentes autos;
- p) Em concreto, essa tributação operada pela Administração Tributária redundou num valor de IRS liquidado de € 29.973,26 por cada Requerente, resultante da aplicação da taxa de 28% ao valor de € 107.047,34.

## **§2. Factos não provados**

17. Com relevo para a decisão, não existem factos essenciais não provados.

## **§3. Motivação quanto à matéria de facto**

18. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes em sede de facto e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes.

## **III.2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **§1. Questão decidenda**

19. Da factualidade exposta *supra* resulta que a questão decidenda nos presentes autos consiste em aferir da legalidade das liquidações de IRS n.ºs 2017 ... e 2017 ..., ambas de 29 de Julho de 2017, na parte em que as mesmas traduzem a tributação do valor recebido pelos Requerentes em resultado da liquidação da sociedade espanhola C..., S.L., designadamente à luz do regime de isenção dos rendimentos de fonte estrangeira aplicável aos residentes não habituais.

### **§2. Apreciação da questão**

20. Os ganhos obtidos pelos Requerentes em consequência da liquidação e partilha do património da C..., S.L. são, no ordenamento jurídico português, qualificados como mais-valias e tributáveis em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) de acordo com as regras aplicáveis à *Categoria G*, à taxa de 28%, conforme resulta das normas contidas nos artigos 10.º, n.º 1, alínea b), subalínea 3), e 72.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS (CIRS).

21. De acordo com o disposto no artigo 81.º, n.º 5, do CIRS, «[a]os residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos [...] das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes: a) possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; [...]».

22. De acordo com a Requerida, para efeitos de aplicação da isenção prevista no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS há que proceder, previamente, ao enquadramento das alienações declaradas nos Anexos J, com base nos artigos 13.º das Convenções para evitar a dupla tributação internacional (CEDT) celebradas entre Portugal e Espanha e entre Portugal e o Luxemburgo.

23. Não se identifica, porém, a existência de qualquer conexão entre os rendimentos obtidos pelos Requerentes com a liquidação e partilha da C..., S.L., e o Luxemburgo, pelo que, desde já, se afasta a aplicabilidade, no caso *sub judice*, da CEDT celebrada entre Portugal e o Luxemburgo.

24. Para efeito de aplicação do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS ao caso concreto, releva, isso sim, a CEDT celebrada entre Portugal e Espanha.

25. Entende a Requerida que é aplicável, no caso vertente, o artigo 13.º da referida CEDT, que, sob a epígrafe “Mais-valias”, prevê o seguinte:

*«1 – Os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários, conforme são definidos no artigo 6º e situados no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.»*



2 – Os ganhos provenientes da alienação de acções ou de outras participações no capital de uma sociedade, cujo ativo seja constituído, direta ou indirectamente, principalmente por bens imobiliários situados num Estado contratante, podem ser tributados no Estado contratante em que estiverem situados os bens imobiliários,

3 – Com ressalva do disposto no nº 2, os ganhos provenientes da alienação de acções ou de outras participações resultantes de uma participação substancial numa sociedade residente de um Estado contratante, podem ser tributados nesse Estado. Considera-se que existe uma participação substancial quando o alienante, só ou em conjunto com pessoas associadas, tenha detido, direta ou indirectamente, em qualquer momento durante o período de 12 meses que precede a alienação, pelo menos 25% dessa sociedade.

4 – Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante, ou de bens mobiliários afectos a uma instalação fixa de que um residente de um Estado disponha no outro Estado contratante para o exercício de uma profissão independente, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável, isolado ou com o conjunto da empresa ou dessa instalação fixa, podem ser tributados nesse outro Estados.

5 – Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, dos barcos utilizados na navegação interior ou de bens mobiliários afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos, só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

6 – Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos números anteriores deste artigo, só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente.»

26. Conclui a Requerida que «não havendo evidências de que o direito de tributar é cumulativo de ambos os Estados, foi aplicada a regra da tributação exclusiva pelo Estado

*de residência, prevista respectivamente, nos n.ºs 6 e 4 do artigo 13.º das Convenções com Espanha e Luxemburgo».*

27. Sucede que, como assinalam, com razão, os Requerentes, a alínea *a*), do n.º 2, do Protocolo da CEDT celebrada entre Portugal e Espanha (o qual faz parte integrante desta Convenção), prevê que «[r]elativamente ao artigo 10.º, n.º 3 [da referida CEDT], considera-se que o termo “dividendos” inclui os lucros derivados da liquidação de uma sociedade».

28. Deste modo, para efeitos de aplicação da CEDT celebrada entre Portugal e Espanha, os rendimentos obtidos pelos Requerentes com a liquidação e partilha da C..., S.L., são qualificados como dividendos, sendo aplicável o regime jurídico do artigo 10.º, e não o do artigo 13.º, da referida CEDT.

29. Sendo qualificados como dividendos, os rendimentos em causa podiam ser tributados em Espanha, como efetivamente foram, nos termos do artigo 10.º, n.os 1 e 2, da CEDT Portugal-Espanha e do número 3 do respetivo Protocolo.

30. E uma vez que os rendimentos obtidos pelos Requerentes com a liquidação e partilha da C..., S.L., foram tributados em Espanha nos termos do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, da CEDT Portugal-Espanha e dos números 2, alínea *a*), e 3 do Protocolo à referida CEDT, estão preenchidos, no caso *sub judice*, os pressupostos de aplicação da isenção de IRS prevista no artigo 81.º, n.º 5, alínea *a*), do CIRS.

31. Tudo ponderado, os rendimentos obtidos pelos Requerentes com a liquidação e partilha da C..., S.L., no valor de € 107.047,34, não poderiam ter deixado de beneficiar da isenção de IRS prevista no artigo 81.º, n.º 5, alínea *a*), do CIRS.

32. Nestes termos, conclui-se pela ilegalidade e anulabilidade parcial das liquidações de IRS n.ºs 2017 ... e 2017 ..., *ex vi* artigo 163.º do CPA, porquanto tais atos traduzem a tributação dos ganhos dos Requerentes com a liquidação e partilha da C..., S.L., ascendendo tal imposto ao total de € 59.946,52 – correspondendo € 29.973,26 a cada um dos Requerentes.

### **§3. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

33. Pedem ainda os Requerentes que este tribunal determine o reembolso dos montantes indevidamente suportados, e condene a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

34. De acordo com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT, «[a] *decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários [...] [r]estabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*».

35. Esta norma do RJAT é coerente com a previsão contida no artigo 100.º da Lei Geral Tributária, cujo texto é o seguinte:

*«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.»*

36. Quanto à possibilidade de o tribunal arbitral reconhecer o direito a juros indemnizatórios, prevê o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*».

37. E, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, «*[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*».

38. Face à total procedência do pedido de pronúncia arbitral, reconhece-se a cada um dos Requerentes o direito de ser reembolsado do montante de € 29.973,26, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal reembolso é

essencial para o restabelecimento da situação que existiria se os atos tributários objeto da presente decisão arbitral não tivessem sido praticados.

39. Este tribunal reconhece, igualmente, que a ilegalidade das liquidações em causa nos presentes autos resultou de erro imputável aos Serviços da Administração Tributária, traduzido na errada interpretação e aplicação da lei, pelo que cada um dos Requerentes tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante a reembolsar.

40. Os juros indemnizatórios serão pagos desde as datas em que cada um dos Requerentes efetuou o pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

#### **IV – DECISÃO**

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- i) Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade e de anulação parcial das liquidações de IRS n.ºs 2017 ... e 2017 ..., ambas de 29 de julho de 2017, na medida em que as mesmas traduzem a tributação em Portugal dos valores atribuídos aos Requerentes como resultado da partilha de liquidação da C..., S.L.;
- ii) Julgar procedente o pedido de reembolso a cada um dos Requerentes do montante de € 29.973,26, e condenar a Requerida a pagar a cada um dos Requerentes aquela quantia acrescida de juros indemnizatórios, sobre ela calculados, à taxa legal, desde a data do pagamento efetuado por cada um dos Requerentes até à emissão das respetivas notas de crédito.

#### **V- VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **59.946,52**.

## VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 15/05/2018

O Árbitro

(Paulo Nogueira da Costa)