

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 66/2012-T**

**Tema: IRS – Determinação da residência fiscal**

## **ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

**(DL n.º 10/2001, de 20/01)**

**Processo n.º 66/2012-T**

### **DECISÃO ARBITRAL**

#### **1. RELATÓRIO**

1.1 Em 10.04.2012, ..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ... (aqui doravante designado como “Requerente”), requereu a constituição e decisão arbitral, nos termos do artigo 10.º n.º 1 a) do DL n.º 10/2011, de 20/1.

1.2 Esse pedido foi apresentado na sequência do indeferimento de recurso hierárquico.

1.3 O pedido teve por objecto a anulação do indeferimento do recurso hierárquico e a declaração de ilegalidade das retenções na fonte de IRS relativas ao ano de 2009, com o

consequente pedido de restituição do excesso de IRS indevidamente retido na fonte, que o Requerente quantificou em Euro 5.692,52, ao qual acresceriam juros indemnizatórios.

1.4 É aqui “Requerida” a actualmente designada “Autoridade Tributária e Aduaneira”.

1.5 Foi designado árbitro pelo CAAD, nos termos do nº 1 do artigo 6º do DL nº 10/2011, de 20/1.

1.6 Em 21.06.2012, teve lugar, na sede do CAAD, a reunião de constituição do tribunal arbitral, nos termos do nº 8 do artigo 11º do DL nº 10/2011, de 20/1.

1.7 A Requerida apresentou Resposta em 06.07.2012, cujo teor, por brevidade de exposição, se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

1.8 A Requerida juntou o processo administrativo que está subjacente aos actos tributários em questão.

1.9 Em 09.10.2012, teve lugar, na sede do CAAD, a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 18º do DL nº 10/2011, de 20/1.

1.10 Foi então designada a presente data para a prolação da decisão arbitral.

1.11 Está em causa determinar se o Requerente, no ano de 2009, era “não residente” em Portugal, para efeitos fiscais - caso em que a taxa de retenção na fonte de IRS seria de apenas 20%, e não, como efectivamente sucedeu, de aproximadamente 28,2%.

1.12 Segundo o Requerente, o mesmo, no ano de 2009, deve ser considerado não residente fiscal em Portugal, dado que, naquele ano, não permaneceu nem trabalhou em Portugal por mais de 183 dias, nem aí possuía, à data de 31.12.2009, de “*habitação que fizesse supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual*” – não reunindo, portanto, as condições legais prescritas no artigo 16º do CIRS para ser considerado residente fiscal em Portugal, naquele ano.

1.13 Ainda segundo o Requerente, o “cadastro fiscal” do contribuinte, junto da AT Portuguesa, não releva para aferir se o mesmo tem efectivamente a qualidade de “não residente” em Portugal.

1.14 Afirma ainda o Requerente que não comunicou imediatamente às autoridades fiscais Portuguesas a alteração do seu estatuto fiscal, em Portugal, para “não residente”, em virtude da dificuldade e conseqüente impossibilidade de encontrar quem aceitasse ser seu representante fiscal em Portugal.

1.15 Alega ainda o Requerente que, da não apresentação, junto do Banco ..., de qualquer formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças, certificado pelas

autoridades tributárias do Luxemburgo (e comprovativo da sua residência fiscal no Luxemburgo), não pode resultar a sua qualidade de residente fiscal em Portugal.

1.16 Afirma ainda que a apresentação desse formulário, no caso, não seria possível, para além de inexistir qualquer formulário para apresentar à entidade patronal para que esta aplique a taxa de retenção na fonte prevista para os sujeitos passivos não residentes em Portugal – só existiam os formulários Mod. 24-RFI e 21-RFI, que apenas permitiam, respectivamente, o reembolso do imposto retido em Portugal, ou a dispensa da retenção na fonte.

1.17 Afirma ainda o Requerente que lhe são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da LGT, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa, atenta a ilegalidade de que padece essa decisão de indeferimento.

1.18 Daí que, segundo o Requerente, as ditas retenções na fonte de IRS deveriam ter sido feitas à referida taxa liberatória de apenas 20%, por força do disposto no artigo 71º nº 3 e) do CIRS, pelo que haveria lugar à devolução do excesso de IRS indevidamente retido, que o Requerente, como se disse, quantificou em Euro 5.692,52, ao qual acresceriam juros indemnizatórios.

1.19 Por sua vez, segundo a Requerida, o Requerente não logrou comprovar o seu estatuto de residente fiscal no Luxemburgo, tendo a Requerida, apesar disso, ficado impedida de o tributar como sujeito passivo com residência fiscal em Portugal, por ainda não ter sido esclarecida a “*situação tributária global do seu agregado familiar*” – mais concretamente, o

Requerente “*nunca prestou qualquer esclarecimento sobre os rendimentos por si auferidos, bem como pelos restantes membros do agregado familiar, em território português e no estrangeiro*”, em violação do seu dever de colaboração com a AT.

1.20 Referindo ainda a Requerida, a título subsidiário, que, caso “*resulte comprovado nos autos que o Requerente é residente fiscal em Portugal e no Luxemburgo, o que resultaria num duplo estatuto de direito fiscal a ser resolvido pela convenção celebrada entre Portugal e Luxemburgo para evitar a dupla Tributação internacional (ADT), publicada no DR – 1ª série – A – de 30/06/2000*”, essa condição de residente fiscal em Portugal e no Luxemburgo deve ser dirimida segundo os critérios estabelecidos, por ordem de prioridade, no nº 2 do artigo 4º daquele ADT.

1.21 Alegou ainda a Requerida que o Requerente não só não almejou provar que, em 2009, esteve em território Português menos de 183 dias (cfr. alínea a) do nº 1 do artigo 16º do CIRS), como tudo indica que o Requerente, a 31.12.2009, dispunha em Portugal de habitação em condições que faziam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual (cfr. alínea b) do nº 1 do artigo 16º do CIRS).

1.22 Alegou também a Requerida que o não o cumprimento, pelo Requerente, da obrigação de comunicação da alteração de domicílio, preconizada no artigo 19º da LGT, apesar de não ter constituído argumento único para o indeferimento da pretensão do Requerente, “*reforça o ónus que sobre ele impende quanto à prova dos factos que invoca*”.

1.23 Disse ainda a Requerida que não foi a não apresentação dos modelos 21-RFI ou 24-RFI que constituiu a razão que levou ao indeferimento da pretensão do Requerente.

1.24 Alegou finalmente a Requerida que o pedido de juros indemnizatórios padece de erro de interpretação e aplicação da lei – o alegado pagamento de imposto em excesso, através da sua retenção na fonte, não se deveu a qualquer erro imputável aos Serviços, “*mas antes ao facto de o Requerente não ter actualizado a sua informação relevante para efeitos fiscais junto da entidade pagadora, ao abrigo do art. 18º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22/01.*”.

1.25 Sendo que, segundo a Requerida, a ser dado provimento à pretensão do Requerente, “*o direito a juros indemnizatórios terá de ser apreciado à luz da alínea c) do nº 3 do art. 43º da LGT*”, ou seja, por atraso imputável à AT (na restituição de imposto), superior a um ano, a contar da data do pedido de restituição – o que não seria o caso, já que o Requerente não teria provado o direito à restituição de imposto que peticiona, de modo que o atraso nessa restituição apenas a ele seria imputável.

## **2. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral é competente (artigo 2º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1).

O processo não contém nulidades ou incidentes processuais.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do CPPT, “ex vi” do artigo 29º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1).

### **3. FACTOS PROVADOS**

Com relevância para a decisão de mérito, foi provada a seguinte factualidade:

3.1 O Requerente residiu no Luxemburgo entre 01.09.1994 e 30.09.2009 (cfr. certificado junto como doc. 2 ao requerimento inicial).

3.2 As autoridades fiscais Luxemburguesas, em 24.04.2012, emitiram certificado de residência fiscal do Requerente, no Luxemburgo, relativamente ao período compreendido entre 01.01.2009 e 30.09.2009, enquanto “beneficiário efectivo”, nos termos do disposto no artigo 3º da Directiva nº 2003/48/CE, de 3/6, do Conselho (cfr. certificado de residência fiscal junto aos autos em 09.10.2012).

3.3 O Requerente, em 30.09.2009, declarou, perante as competentes autoridades do Grão-Ducado do Luxemburgo, Comuna de ..., que, a partir de 30.09.2009, a sua residência deixaria de ser em ..., Rue ..., ..., Luxemburgo, para passar a ser na Rua do ..., nº ..., moradia ..., condomínio ..., ..., Portugal (cfr. doc. 14 junto ao requerimento inicial).

3.4 Com referência ao ano de 2009, o Banco ..., Pessoa Coletiva nacional nº ..., pagou ao Requerente rendimentos do trabalho dependente (categoria A do IRS) no valor total bruto de Euro 69.421,01 (cfr. doc. 3 junto ao requerimento inicial).

3.5 Sobre esse valor total bruto de Euro 69.421,01, o Banco ... fez retenções na fonte de IRS no valor total de Euro 19.577,00, correspondente a uma taxa de retenção na fonte média de aproximadamente 28,2% (cfr. doc. 3 junto ao requerimento inicial).

3.6 O Requerente, em 27.09.2010, apresentou a declaração de rendimentos modelo 3 relativa aos rendimentos do seu agregado familiar respeitantes a 2009, acompanhada do respectivo anexo A, onde fez constar o sobredito valor de Euro 69.421,01 a título de rendimentos, e o igualmente referido valor de Euro 19.577,00, a título de retenções na fonte de IRS (cfr. cópia da declaração de rendimentos junta aos autos em 10.10.2012).

3.7 O agregado familiar do Requerente, em 31.12.2009, era composto por ele, pela mulher, ..., contribuinte nº ..., e por dois dependentes, ..., com o contribuinte ..., e ..., contribuinte nº ... (cfr. cópia da declaração de rendimentos junta aos autos em 10.10.2012 e prints informáticos constantes do doc. 1 junto pela Requerida).

3.8 Na declaração de rendimentos acima referida em 3.6, o Requerente mencionou ainda ser “não residente”, tendo aí indicado como representante fiscal o contribuinte nº ... (cfr. cópia da declaração de rendimentos junta aos autos em 10.10.2012).

3.9 Em 26.10.2010, a então designada Direcção Geral dos Impostos emitiu a demonstração de liquidação de IRS nº ..., relativa ao rendimento do agregado familiar do Requerente respeitante ao ano de 2009, da qual não resultou qualquer imposto a pagar ou a receber (cfr. doc. 5 junto ao requerimento inicial).

3.10 O Requerente não comunicou à AT Portuguesa a sua alteração de domicílio de Portugal para o Luxemburgo (confissão do Requerente, no artigo 36º do requerimento inicial);

3.11 O Requerente não apresentou qualquer formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças, modelo 21-RFI ou modelo 24-RFI, certificado pelas autoridades tributárias do Luxemburgo, comprovativo da sua residência fiscal no Luxemburgo (confissão do Requerente, no artigo 52º do requerimento inicial).

3.12 No cadastro informático da AT consta que a fracção autónoma ..., inscrita na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo nº ..., tem como titular inscrito o Requerente, em virtude de escritura pública celebrada em 31.08.2009 (cfr. prints informáticos constantes do doc. 1 junto pela Requerida).

3.13 O Requerente e mulher fizeram constar, no Anexo H da declaração de rendimentos modelo 3 entregue com respeito a 2010, benefícios fiscais referentes à fracção autónoma referida no ponto anterior, que foi mencionada naquela declaração como destinada a habitação permanente de ambos (cfr. cópia dessa declaração de rendimentos, integrada no doc. 1 junto pela Requerida).

3.14 Em 10.11.2010, o Requerente e mulher apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação referida no ponto 3.9, arguindo que o valor total das retenções na fonte, de IRS, em 2009, ascendeu a Euro 19.577,00, e não a apenas Euro 13.884,21, valor mencionado na liquidação (cfr. doc. 6 junto ao requerimento inicial, cujo teor, por brevidade de exposição, se dá aqui por integralmente reproduzido).

3.15 Esse processo de reclamação graciosa tramitou no Serviço de Finanças de ... sob o nº ... (cfr. Processo Administrativo, I Parte).

3.16 Por ofício datado de 30.11.2010, foi o Requerente notificado do projecto de indeferimento da dita reclamação graciosa, porquanto “*Os contribuintes não residentes e com rendimentos da categoria A, ficam sujeitos a retenção na fonte à taxa prevista na alínea a) do nº 4 do artigo 71º do CIRS*” (cfr. doc. 7 junto ao requerimento inicial, cujo teor, por brevidade, se dá aqui por integralmente reproduzido).

3.17 Por despacho de 23.12.2010, do Chefe do Serviço de Finanças de ..., notificado em 30.12.2010, foi a reclamação graciosa definitivamente indeferida, porquanto “*Os recibos de rendimentos do contribuinte apresentados não esclarecem sobre a validade das retenções na fonte*” (cfr. doc. 8 junto ao requerimento inicial, cujo teor, por brevidade, se dá aqui por integralmente reproduzido).

3.18 Em 26.01.2011, o Requerente interpôs recurso hierárquico do indeferimento expresso da reclamação graciosa, no qual, para além de pedir a revogação da decisão de

indeferimento da reclamação, pediu “*a restituição do montante de imposto indevidamente retido e entregue nos cofres do Estado, acrescido de juros indemnizatórios*” (cfr. doc. 9 junto ao requerimento inicial, cujo teor, por brevidade, se dá aqui por integralmente reproduzido).

3.19 Esse recurso hierárquico tramitou sob o processo nº .../2011 (cfr. Processo Administrativo, II Parte).

3.20 Por ofício datado de 08.11.2011, foi o Requerente notificado do projecto de indeferimento do dito recurso hierárquico, do qual se destaca o seguinte: “*a. Por força do disposto no art. 74º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. b De acordo com o art. 19º da LGT, o domicílio fiscal das pessoas singulares é, salvo disposição em contrário, o local da residência habitual, pelo que é obrigatória não só a comunicação do domicílio à administração fiscal mas também todas as alterações de domicílio. Por conseguinte, é expressamente determinado que é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicado à administração tributária. c. A aplicação das taxas de retenção na fonte de IRS previstas para os casos de rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes no estrangeiro apenas é possível nos casos em que os beneficiários façam prova do preenchimento dos requisitos legalmente previstos para o efeito, apresentando à entidade obrigada a proceder à retenção do imposto na fonte o formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças, certificado pelas autoridades competentes do Estado da residência dos mencionados beneficiários. (...)* verificamos que o contribuinte *a. Nunca comunicou à Administração Fiscal portuguesa qualquer alteração do seu domicílio fiscal para o estrangeiro; b. Não demonstra*

*nem a sua ausência do território nacional durante mais de 183 dias nem a sua residência fiscal no Luxemburgo durante o ano em causa; c. Não demonstra ter apresentado à sua entidade empregadora o formulário, certificado pelas autoridades fiscais luxemburguesas, comprovativo da sua residência fiscal no Luxemburgo (o que impediu a entidade portuguesa de aplicar aos vencimentos pagos a taxa prevista para os rendimentos do trabalho dependente pagos a sujeitos passivos não residentes em Portugal)”. (cfr. doc. 10 junto ao requerimento inicial).*

3.21 O Requerente exerceu o seu direito de audição prévia sobre este projecto de indeferimento, por meio de requerimento apresentado em 21.11.2011 (cfr. doc. 11 junto ao requerimento inicial, cujo teor, por brevidade de exposição, se dá aqui por integralmente reproduzido; cfr. também o Processo Administrativo, III Parte).

3.22 Por despacho de 20.12.2011, do Director de Serviços de IRS, notificado em 13.01.2012, foi o recurso hierárquico definitivamente indeferido, com base no dito projecto de indeferimento do mesmo recurso hierárquico, mais afirmando que *“continua por demonstrar que, no ano em causa, o contribuinte fosse considerado, pelas autoridades fiscais luxemburguesas como residente fiscal naquele país”*, e acrescentando que o Requerente não fez *“prova da situação de dupla residência fiscal”*, pelo que não estariam reunidas as condições para a aplicação dos critérios de determinação da residência fiscal previstos no artigo 4º nº 2 da Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Luxemburgo (cfr. doc. 1 junto ao requerimento inicial, cujo teor, por brevidade, se dá aqui por integralmente reproduzido).

A factualidade provada teve por base os documentos juntos aos autos e acima discriminados, que não foram impugnados por qualquer das partes, bem como o conteúdo do processo administrativo igualmente anexo.

#### **4. DIREITO**

Embora o procedimento administrativo precedente tenha sido iniciado por reclamação graciosa apresentada contra a sobredita liquidação de IRS respeitante ao ano de 2009, dispõe o n.º 2 do artigo 140.º do CIRS que o titular dos rendimentos pode reclamar contra a retenção de importâncias total ou parcialmente indevidas. O prazo para o efeito é de 2 anos contados de 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que as retenções dizem respeito, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 149.º do CIRS e dos n.ºs 3 e 4 do artigo 132.º do CPPT. O Requerente deduziu a sua pretensão dentro daquele prazo.

De facto, atenta a causa de pedir e o pedido aqui concretamente configurados pelo Requerente, o que verdadeiramente está em questão, nos presentes autos, é a legalidade das retenções na fonte efectuadas pelo Banco ... nos pagamentos de rendimentos do trabalho dependente que ao longo do ano de 2009 fez ao Requerente – e não, propriamente, a legalidade da liquidação de IRS efectuadas com respeito ao ano de 2009.

Por outro lado, não só não qualquer evidência do Banco ... ter corrigido as retenções efectuadas, como da factualidade provada resulta que da liquidação relativa a 2009 não adveio qualquer imposto a receber. Deste modo, o Requete continua sem o sobredito diferencial de

retenções na fonte que, na sua óptica, foram indevidamente efectuadas, em excesso, atenta a sua alegada qualidade de “não residente” em Portugal no ano de 2009.

Assim delimitado o objecto de apreciação nos presentes autos, importa apreciar de imediato do fundo da questão:

Só os rendimentos do trabalho dependente obtidos em Portugal por não residentes poderiam e deveriam ser tributados, em 2009, à taxa liberatória de 20% pretendida pelo Requerente, mediante retenção na fonte de IRS a título definitivo (e não com a natureza de pagamento por conta), pela respectiva entidade pagadora, com a consequente dispensa da obrigação de entrega de declaração de rendimentos (cfr. artigos 71º nº 1 e nº 3 e), 58º a) e 101º nº 2 a) do CIRS, redacção aplicável a 2009).

Importa, por isso, aferir se o Requerente, em 2009, tinha a qualidade de “não residente” em Portugal.

Desde logo, e nos termos do nº 7 do artigo 13º do CIRS, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos de IRS relevante para efeitos de tributação em sede de IRS é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.

Por outro lado, apesar de estarem em causa retenções na fonte mensalmente efectuadas pelo Banco ..., ao longo do ano de 2009, o IRS é um imposto de base anual, conforme advém do disposto no artigo 1º do mesmo diploma legal.

Por sua vez, dispõe a alínea a) do nº 1 do artigo 16º do CIRS que se consideram residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, “hajam nele permanecido *mais de 183 dias, seguidos ou interpolados*”. Ora, da factualidade provada resulta que o Requerente, no ano de 2009, residiu no Luxemburgo entre 01.01.2009 e 30.09.2009, passando a residir em Portugal apenas a partir de 01.10.2009, de modo que tudo indica ter permanecido em território nacional por menos de 183 dias.

Contudo, do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 16º do CIRS resulta que são igualmente residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, tendo permanecido por menos de 183 dias no território português, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, “de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual”. Por sua vez, e nos termos do nº 2 do mesmo preceito, são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que nele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

Ora, a seguinte factualidade provada permite concluir que o Requerente, em 31.12.2009, dispunha, em território português, de “*habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual*”: (i) no ano de 2009, o Requerente residiu no Luxemburgo apenas até 30.09.2009; (ii) o Requerente declarou, perante as autoridades do Luxemburgo, que, a partir de 30.09.2009, a sua residência passar a ser na Rua do ..., nº ..., moradia ..., condomínio ..., ..., Portugal; (iii) no cadastro informático da AT consta que a

fracção autónoma ..., inscrita na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo nº ..., tem como titular inscrito o Requerente, em virtude de escritura pública celebrada em 31.08.2009; (iv) o Requerente e mulher fizeram constar, no Anexo H da declaração de rendimentos modelo 3 entregue com respeito a 2010, benefícios fiscais referentes à dita fracção autónoma, por virtude de ser por eles destinada a habitação própria permanente.

Assim, e à face da legislação nacional (cfr. alínea b) do nº 1 do artigo 16º do CIRS), o Requerente e o seu agregado familiar devem ser considerados residentes, para efeitos fiscais, em território Português, no ano de 2009.

Contudo, também se provou que as autoridades fiscais Luxemburguesas, em 24.04.2012, emitiram certificado de residência fiscal do Requerente, no Luxemburgo, relativamente ao período compreendido entre 01.01.2009 e 30.09.2009, se bem que esse certificado, aparentemente, haja sido emitido nos termos do artigo 3º da Directiva nº 2003/48/CE, de 3/6, do Conselho - ou seja, para efeitos da tributação intracomunitária dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

Não obstante, não sendo legalmente possível considerar que o Requerente teve residência fiscal no Luxemburgo durante uma parte do ano de 2009, e em Portugal noutra parte do mesmo ano, das legislações de ambos os países parece extrair-se que um e outro consideram que o Requerente, em 2009, teve residência fiscal no respectivo país.

Deste modo, e embora nos presentes autos não haja evidência de que os rendimentos em questão hajam sido objecto de dupla tributação internacional, em Portugal e no Luxemburgo,

para dirimir este estatuto de aparente “dupla residência fiscal”, em Portugal e no Luxemburgo, importa atender no conteúdo da Convenção para Evitar as Duplas Tributações e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, celebrada em Bruxelas, em 25 de Maio de 1999, entre a República Portuguesa e o Grão-Ducado do Luxemburgo, ratificada por Decreto do Presidente da República n.º 29/2000 de 30 de Junho, e publicada no DR, 1ª série – A, de 30/06/2000 (CDT, doravante).

Assim, e atento o disposto no artigo 4º n.º 1 e 2 da CDT: “1 - Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado. 2 - Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue: a) Será considerada residente do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais); b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado em que permaneça habitualmente; c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados, ou se não for

*nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.”*

Ora, no caso concreto, (i) atento o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, quanto a Portugal, e (ii) atento o conteúdo do referido certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais do Luxemburgo, quanto ao Luxemburgo, parece-nos que o Requerente, relativamente a 2009, por virtude da legislação dos respectivos países, pode ser sujeito a imposto em ambos os países, precisamente devido à circunstância de ter tido domicílio ou residência em ambos, naquele ano.

Daí que a questão deva ser resolvida segundo os critérios sucessivamente definidos, numa relação de prioridade, nas várias alíneas do n.º 2 do artigo 4.º da CDT. Ora, atentos estes critérios, pode-se concluir que o Requerente, quanto a 2009, deve ser considerado residente em Portugal, já que, tal como resulta da factualidade provada, acima especificada, tudo indica que, a partir daquele ano, inclusive, o Requerente passou a ter “*habitação permanente à sua disposição*” em território Português.

De facto, o artigo 4.º n.º 2 a), 1 parte, “*dá preferência ao Estado contratante onde o interessado dispõe de habitação permanente. Este critério será normalmente suficiente para resolver o conflito resultante do facto de uma pessoa que tem uma habitação permanente num Estado contratante ter permanecido apenas por um período de tempo determinado no outro Estado contratante. A alínea a) significa, pois, que na aplicação da Convenção (portanto, quando existe um conflito entre as legislações de ambos os Estados) se considera que a*

*residência da pessoa singular se situa onde ela possui ou dispõe de habitação, na condição de que esta seja permanente, isto é, que a pessoa em causa a tenha arranjado e reservado para seu uso com carácter de permanência, em oposição à estada num determinado local em condições tais que a referida estada se revele de duração limitada. No que se refere ao conceito de habitação, convém assinalar que pode ser tomado em consideração qualquer tipo de habitação (casa ou apartamento que constitua propriedade do interessado ou por ele alugado ...). É, no entanto, essencial a continuidade da habitação, o que significa que o interessado toma as medidas necessárias no sentido de ter a habitação à sua disposição em qualquer momento, de forma permanente e não ocasional” (cfr. Modelo de Convenção OCDE sobre o Rendimento e o Património, in Cadernos de CTF (172), Lisboa, 1995, págs. 64 e 65; sublinhado nosso).*

Ora, como se disse, da factualidade provada resulta que, a partir do ano de 2009, inclusive, o Requerente passou a residir na Rua do ..., nº ..., moradia ..., condomínio ..., freguesia de ..., concelho de ..., Portugal, a título “permanente”, como o próprio fez constar na declaração de rendimentos entregue com respeito ao ano seguinte – morada, aquela, que, tudo indica, ainda se manterá.

Desse modo, o Requerente deve ser considerado residente, para efeitos fiscais, em Portugal, no ano de 2009.

Seja como for, e atento o disposto na 2ª parte da alínea a) do nº 2 do artigo 4º da CDT, o enquadramento jurídico da questão só deveria passar para a aferição do Estado com o qual fossem mais estreitas as relações pessoais e económicas do Requerente (centro de interesses

vitais) se este tivesse uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados. Ora, da factualidade provada não resulta qualquer indício de que o Requerente, em 2009, tivesse habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados. Da factualidade provada resulta que o Requerente habitou no Luxemburgo durante a maior parte do ano de 2009. Contudo, resulta igualmente provado que essa habitação não assumiu então o carácter de “*permanência*” que a lei assinala. Outrossim, assumiu então um cariz transitório, até à mudança do Requerente para Portugal, a partir de 01.10.2010 – mudança, esta sim, com cariz ou intenção de “*permanência*”, como se conclui em face da factualidade provada.

Acresce que, nos termos do artigo 99º nº 2 b) do CIRS, os titulares dos rendimentos do trabalho dependente são obrigados a apresentar declaração à entidade devedora dos rendimentos contendo os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar, “*bem como qualquer outra informação fiscalmente relevante ocorrida posteriormente*”.

Da factualidade provada resulta que o Banco ..., entidade devedora dos rendimentos, efectuou as retenções na fonte sobre os rendimentos do trabalho dependente como se o Requerente fosse residente fiscal em Portugal – conforme declaração que emitiu nos termos do artigo 119º do CIRS.

Ou seja, dos autos não resulta qualquer sinal no sentido de que o Requerente haja previamente informado o Banco ... da sua qualidade de “*não residente*” em Portugal e que, consequentemente, o Banco ... tenha agido, nas taxas de retenção na fonte de IRS concretamente

aplicadas aos rendimentos pagos ao Requerente, em contravenção com informação por este prestada.

Mais ainda, provou-se que o Requerente não comunicou atempadamente à AT Portuguesa a sua alteração de domicílio. Ora, dispunha o artigo 19º da LGT, na sua redacção ao tempo, que: “1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual (...). 2 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária. 3 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária. (...)”.

Ora, ao não comunicar atempadamente, junto da AT Portuguesa, a alteração do se domicílio de Portugal para o Luxemburgo – o que terá sucedido em 1994 - significa que essa alteração é juridicamente ineficaz relativamente à AT, ou seja, essa alteração de domicílio é inoponível à AT, nas relações jurídico-tributárias com esta estabelecidas.

Afirma o Requerente que não comunicou imediatamente às autoridades fiscais Portuguesas a alteração do seu estatuto fiscal, em Portugal, para “não residente”, em virtude da impossibilidade de encontrar quem aceitasse ser seu representante fiscal em Portugal. Contudo, o que se extrai da factualidade provada é que o Requerente indicou representante fiscal, designadamente na declaração de rendimentos apresentada quanto a 2009.

Assim, somos forçados a concluir, perante a factualidade provada, que o Requerente, em 2009, deve ser considerado residente fiscal em Portugal.

Improcedem, por isso, os vícios imputados à decisão de indeferimento do recurso hierárquico e às retenções na fonte que foram efectuadas pelo Banco ..., de modo que o Requerente não tem direito à restituição de imposto que reclama, nem, por maioria de razão, a juros indemnizatórios.

## **5. DECISÃO**

5.1 Indefere-se o pedido de anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e o pedido de declaração de ilegalidade das aludidas retenções na fonte, de modo que o Requerente não tem direito à restituição de imposto que reclama, nem, por maioria de razão, a juros indemnizatórios.

5.2 Atento o valor económico do processo, Euro 5.692,52, fixo as custas no montante de Euro 612,00, a cargo do Requerente, nos termos dos artigos 12º nº 2 e 22º nº 4 do DL nº 10/2011, de 20/1, e do artigo 4º do RCPAT e da Tabela I a este anexa.

Registe e Notifique.

Lisboa, 5 de Novembro de 2012.

O Árbitro,

Lino França

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138º nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1 e) do DL nº 10/2011, de 20/1, com versos em branco e por mim revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.