

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 156/2017-T**

**Tema: IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.**

## **Decisão Arbitral**

O Árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 15 de maio de 2017, acorda no seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A..., contribuinte n.º..., com residência na Rua ..., n.º..., ..., Aveiro, notificada da demonstração de liquidação de IRS com o n.º 2016..., requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”<sup>1</sup>).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, da demonstração de liquidação de IRS com o n.º 2016..., relativa ao exercício de 2012, melhor identificada na petição inicial apresentada pela Requerente, e que aqui se dá por articulada e reproduzida, para todos os efeitos legais.

De acordo com a petição inicial, foi a Requerente notificada da demonstração de liquidação de IRS acima referida, tendo como valor a pagar o montante de €19.877,16 (dezanove mil oitocentos e setenta e sete euros e dezasseis cêntimos), a liquidar até 26 de dezembro de 2016.

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

No âmbito do Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado, a Requerente liquidou o valor de €17.741,81 (dezassete mil setecentos e quarenta e um euros e oitenta e um cêntimo).

Não concordando com o enquadramento subjacente a tal liquidação de IRS, solicitou a Requerente a constituição deste Tribunal Arbitral, pedido que foi aceite.

1.3 A Requerente entende dever ser considerada residente fiscal em Espanha e não residente fiscal em Portugal no ano de 2012. Pelo que considera a Requerente que efectuou o pagamento do imposto que era devido, tendo pago em Portugal imposto apenas sobre o rendimento de fonte Portuguesa. Defende-se a Requerente apresentando um conjunto de provas e, inclusivamente, uma certificação de residência emitida pela Autoridade Tributária Espanhola que abrange o ano em questão.

1.4. O entendimento da Requerida é que a Requerente deve ser considerada residente para efeitos fiscais em Portugal, pelo que teria a obrigação de declarar cá todos os seus rendimentos ainda que obtidos fora de Portugal.

Entende a Requerida que a Requerente foi registada e considerada em Espanha como residente fiscal apenas pelos rendimentos obtidos nesse país, tendo-se registado ao abrigo do “Regime especial aplicável aos trabalhadores deslocados em território Espanhol.

Em Portugal tinha à data, e tem, registados em seu nome três prédios urbanos e tem, também em 2012, o pagamento de juros contraídos para aquisição de habitação própria e permanente.

Sustenta também a Requerida a sua posição nas alterações que foram sendo efectuadas pela Requerente à sua residência em Portugal.

Discorda a Requerente que o contrato de trabalho, o contrato de arrendamento, a autorização de utilização de veículo, multas ou a existência de uma conta bancária façam prova de residência fiscal nesse Estado.

Pela aplicação da Convenção para Eliminação da Dupla Tributação entre Portugal e Espanha, a Requerida conclui que a Requerente deve ser considerada residente fiscal em Portugal, defendendo por isso que o pedido sub judice deverá ser julgado improcedente.

1.5. Foi dispensada a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT.

## **2. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

## **3. MATÉRIA DE FACTO**

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

- 1) A Requerente passou, a partir de 1 de outubro de 2008, a exercer a sua actividade profissional em Espanha, trabalhando para a B..., S.A., como Directora de Comunicação;
- 2) Procedeu à sua inscrição como contribuinte fiscal em Espanha, tendo obtido um NIE (Número de Identificación de Extranjeros);
- 3) Passou a pagar imposto em Espanha (opção efectuada em 25 de fevereiro de 2009) ao abrigo do regime especial de tributação para residentes fiscais em Espanha que se enquadrem nos critérios do “regime especial dos trabalhadores deslocados em Espanha” (período de 2009 a 2014);
- 4) Celebrou em 29 de outubro de 2008 um contrato de arrendamento de um imóvel sito em Madrid, na Finca urbana sita em ..., ..., morada em que residiu até final de 2011;

- 5) Em 15 de Março de 2012 celebrou um novo contrato de arrendamento de um imóvel sito na ..., ..., ..., ... em Madrid onde permaneceu até 31 de julho de 2014;
- 6) Em 2012 tinha uma conta aberta no C...;
- 7) Aquando da sua ida para Espanha a Requerente não procedeu de imediato à comunicação, junto da AT, da sua não residência fiscal em Portugal;
- 8) Entretanto, as suas declarações de rendimentos - Modelo 3 de IRS foram entregues como residente, ainda que apenas declarando os rendimentos auferidos em Portugal;
- 9) Em 2014, quando se deu conta desse facto, alterou o seu estatuto para não-residente, tendo solicitado efeitos retroactivos a 1 de janeiro de 2010;
- 10) Apresentou então declarações Modelo 3 de substituição, agora como não residente para efeitos fiscais em Portugal;
- 11) Obteve certificados de residência fiscal em Espanha de 2010 a 2013;
- 12) Em 14 de Outubro de 2015 a Requerente solicitou à Autoridade Tributária Portuguesa a sua inscrição como residente não habitual em Portugal, tendo este pedido sido deferido, para o período de 2015 a 2024;

Factos não provados:

Não se constatarem factos essenciais, com relevo para a apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

**Fundamentação da Matéria de Facto**

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova apresentada pela Requerente e pela Requerida.

**4. DO DIREITO**

Fixada a matéria de facto, importa conhecer a matéria de direito suscitada pelas partes.

Conforme *supra* identificado, a questão decidenda prende-se com saber se à luz da legislação ao tempo em vigor e aos factos provados, a Requerente deverá ou não ser considerada residente em Portugal, e conseqüentemente, pela legalidade ou não da liquidação de IRS aqui em análise.

Face à factualidade acima descrita, cabe agora fazer o seu enquadramento na legislação ao tempo aplicável.

De acordo com o artigo 19º da LGT, que prescreve sobre o conceito de domicílio fiscal:

“1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é salvo disposição em contrário:

- a) para as pessoas singulares, o local da residência habitual;
- b) para as pessoas colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal. “

E ainda o mesmo artigo:

“4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária. ...”

Por sua vez, o artigo 15º do CIRS estabelece a tributação pelo rendimento numa base mundial para os considerados residentes fiscais em Portugal: “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”

E considera o artigo 16º do CIRS que:

“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;
- b) tendo permanecido por menos tempo, 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;
- c) em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 - A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º.

4 - Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo, segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto...

6 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.”

Importa ainda recordar o artigo 4º da Convenção para Eliminação da Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha:

“1 – Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado contraente» 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 direção ou 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.

2 – Quando, por virtude do disposto no nº1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contraentes, a situação será resolvida como segue:

a) será considerada residente do Estado Contratante 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 Contratante 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 de ambos os Estados resolverão o caso de comum acordo”.

Ora vejamos. Ficou claro dos factos apresentados que a Requerente em 2012 exerceu a sua atividade profissional em Espanha, onde foi tributada pelos rendimentos aí obtidos através de um regime especial aplicável a residentes em Espanha que aí estejam numa situação de destacamento profissional e preenchidos que sejam determinados requisitos. Relativamente ao ano de 2012, período de tributação em causa nos presentes autos, a

Requerente apresentou a respetiva declaração de rendimentos (IRS) também em Portugal, dado que tinha rendimentos prediais cá obtidos e unicamente quanto a esses rendimentos. Contudo, a declaração inicial foi apresentada na qualidade de residente, tendo sido apresentada posteriormente uma declaração de substituição como não residente em território português apenas em 2014 quando a Requerente comunicou à ATA a sua deslocalização para Espanha em 2008.

Em conclusão, a Requerente declarou-se residente em Espanha e não residente em Portugal no ano de 2012. E é este enquadramento em Portugal como não residente que a Requerida contesta.

Porém, em 14 de Outubro de 2015, a Requerente solicitou à Requerida a sua inscrição como residente não habitual em território português, o que veio a ser aceite pela AT pelo período entre 2015 e 2024. Ora, de acordo com o estipulado no n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, anteriormente transcrito (atual n.º 8 do artigo 16.º do CIRS), para que possa ser considerado residente não habitual impõe-se que o sujeito passivo requerente não tenha sido considerado residente em território português em qualquer um dos cinco anos anteriores.

Ora, assim sendo, a Requerida considerou, no caso concreto, e com base nas informações de que dispunha, a Requerente como não tendo residido em Portugal de 2010 a 2014 (incluindo, portanto, o ano de 2012).

Ora, a ser assim, a Requerente apenas pode ser tributada relativamente ao ano de 2012 pelos rendimentos obtidos em território português, conforme a declaração entregue pela própria Requerente, não existindo, por isso, suporte legal para a demonstração de liquidação de IRS aqui posta em crise, já que foi a própria Requerida a confirmar o estatuto de não residente no ano em apreço. Não é equacionável que, face aos mesmos factos, a Requerida considere a Requerente como não residente em Portugal no ano de 2012 e venha posteriormente questionar esse enquadramento.

Face a esta conclusão, entende o tribunal desnecessário confrontar os factos com quaisquer outros normativos legais aplicáveis, nomeadamente a Convenção para Eliminação da Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha.

No que concerne ao pagamento de juros indemnizatórios, considerando que se concluiu pela ilegalidade da liquidação sub judice, é evidente o erro imputável aos serviços do qual



resultou pagamento indevido de prestação tributária. Assim, e de acordo com o estipulado no artigo 100º da LGT, a Requerida fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, nomeadamente ao pagamento de juros indemnizatórios.

## 5. DECISÃO

Face ao exposto, só se pode concluir que a Requerente foi considerada não residente fiscal em Portugal no ano em análise, pelo que decide este tribunal arbitral **julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2012, melhor acima identificado.**

Assim, ordena-se o reembolso das importâncias indevidamente pagas, pela Requerente, a título de IRS, no montante de €17.741,81 (dezassete mil setecentos e quarenta e um euros e oitenta e um cêntimo), acrescidas dos respectivos juros indemnizatórios, previstos no artigo 43º da LGT e no artigo 61º do CPPT.

\*\*

Fixa-se o valor do processo em €17.741,81 (dezassete mil setecentos e quarenta e um euros e oitenta e um cêntimo) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em €1.224 (mil duzentos e vinte e quatro euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a serem pagos pela Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de janeiro de 2018

O Árbitro

(Maria Antónia Torres)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

\* \*