

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 746/2024-T
Tema: IRS – Residência Fiscal

SUMÁRIO:

- I. A residência fiscal configura-se como um conceito basilar em termos de determinação da sujeição pessoal ao IRS.**
- II. Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no artigo 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS, não se confundem.**
- III. Nos termos e para os efeitos do disposto no Código do IRS, a prova de residência fiscal noutro Estado pode ser feita por intermédio da apresentação de meios complementares de prova que demonstrem essa situação, não cabendo ao certificado de residência fiscal exigido pela Autoridade Tributária esse exclusivo.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar este Tribunal Arbitral, no processo identificado em epígrafe, acorda no seguinte:

I – Relatório

A..., NIF..., E B..., NIF..., doravante designados como Requerentes, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei

n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciação e declaração de ilegalidade, e consequente anulação, da decisão de indeferimento expreso da Reclamação Graciosa apresentada contra a liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023..., referente ao exercício de 2022, com um valor total a pagar de € 16.286,95, acrescido de juros de mora, no montante total de €16.419,91, cujas anulações igualmente se pretende.

Fundamentam, os Requerentes, o pedido nos seguintes termos:

Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS acima referida, tendo efectuado o pagamento integral da mesma, acrescido do valor dos juros.

Em 28 de Agosto de 2023, os Requerentes apresentaram atempadamente uma reclamação graciosa contra tal acto de liquidação, com o objectivo de obter a declaração da sua ilegalidade e anulação, e o reembolso do imposto pago.

Por ofício de 8 de março de 2024, notificado a 11 de março de 2024, os Requerentes foram notificados da decisão de indeferimento expreso da reclamação graciosa apresentada.

Por discordar de tal decisão, vieram os Requerentes efectuar o pedido de constituição de tribunal arbitral.

Os Requerentes são e sempre foram residentes fiscais no Reino Unido.

Em 21 de junho de 2018 adquiriram um imóvel em Portugal, para habitação secundária. Sem conhecimento das implicações fiscais, solicitaram à Autoridade Tributária o registo no cadastro da morada desse imóvel em Portugal.

Adicionalmente, foram informados, erroneamente, que por terem adquirido um imóvel em Portugal teriam de entregar cá uma declaração de rendimentos, ainda que não fossem tributados. Com base nesse aconselhamento, em 3 de junho de 2023, apresentaram os Requerentes uma declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2022. Nessa declaração foram declarados

2.

apenas rendimentos obtidos e tributados no Reino Unido. No caso, pensões obtidas pelos Requerentes no Reino Unido e aí tributadas.

Quando receberam a liquidação de IRS sub judice, com imposto a pagar, contactaram imediatamente a Autoridade Tributária com o objectivo de alterar a sua morada fiscal, com efeitos retroactivos, onde juntaram passaportes, certificados de residência e pagamento dos impostos no Reino Unido para os anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023. Este pedido foi, no entanto, indeferido pela AT.

Reforçam os Requerentes que nunca alteraram a sua residência fiscal para Portugal, nunca tendo preenchido os requisitos para tal.

Os Requerentes têm a sua habitação própria e permanente no Reino Unido, em 3 , Reino Unido, país onde mantêm mais estreitamente as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais), onde pagaram o correspondente ao IMI britânico (Council Tax bill), de IMT onde vivem a maior parte do ano, onde efetuaram pagamentos e transações bancárias durante todo o ano de 2022 no Reino Unido, numa base quase diária, onde dispõem de dois veículos automóveis, onde obtiveram os rendimentos de pensões e pagaram imposto

O imóvel que adquiriram em Portugal destina-se a férias e a detenção de um imóvel não pode, por si só, significar a residência fiscal em Portugal dos seus detentores.

Continuam os Requerentes dizendo que as suas relações com o Reino Unido são, sem dúvida, mais intensas do que as que existem em Portugal. Dispõem de um imóvel registado como sua residência permanente e habitual no seu país de origem, a sua única fonte de rendimentos são pensões provenientes do Reino Unido, referentes ao seu emprego anterior, e as suas contas bancárias são no Reino Unido, onde se verificam os pagamentos realizados no país.

Por seu lado, a Requerida expõe o seguinte. Os ora Requerentes submeteram a declaração Modelo 3 de IRS - Ano 2022, composta pela folha de rosto, Anexo H e 2 Anexos J (ID: ...-2022-... -...), que originou a emissão da liquidação de IRS n.º 2023..., que apurou imposto a pagar no valor de € 16.286,95.

Posteriormente, em 2023.08.28, foi apresentada via Internet pela 1.º Requerente reclamação graciosa, na qual solicitou a anulação da liquidação de IRS de 2022, alegando que foi não residente e dessa forma não deveria ter sido tributada enquanto residente. Tal reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 08.03.2024 da Chefe Divisão da Direção de Finanças de Faro, não tendo sido aceite a sua pretensão quanto à residência fiscal.

Não concordando com a decisão, os ora Requerentes apresentaram o presente pedido de constituição do tribunal arbitral, sendo o objecto do pedido a alegação feita pelos Requerentes de que não eram residentes fiscais em Portugal desde de 2019, pelo que em 2022 devem ser considerados como não residentes e, consequentemente, anular-se o acto impugnado.

Todavia, continua a Requerida dizendo que, a pretensão dos Requerentes não deverá ser acolhida. Ao contrário do elencado na petição da presente impugnação, os ora Requerentes não procederam à entrega de declaração de IRS declarando-se como não residentes. Aliás, conforme decorre da liquidação contestada, os ora Requerentes declararam-se voluntariamente como residentes fiscais em Portugal e declararam a universalidade dos rendimentos auferidos no ano 2022.

Também, e não menos pertinente, será de mencionar que os ora Requerentes apresentaram pedidos de alteração de morada retroativa, tendo sido indeferidos. O indeferimento desses pedidos de alteração de morada retroativa fundamentou-se no facto dos ora Requerentes se considerarem, em 2022, como residentes fiscais, existirem comprovativos de despesas gerais familiares para os anos de 2019 a 2022 e em 09.02.2022 terem adquirido uma viatura.

Deste modo, entendeu a Requerida que ficou materialmente comprovado que residiram e permaneceram no nosso país. Ao que acresce que, da análise aos documentos enviados na

reclamação graciosa como comprovativos da sua residência fiscal no Reino Unido, e ao contrário do alegado pelos Requerentes, os documentos apresentados segundo as autoridades fiscais do Reino Unido, não configuram um certificado de residência fiscal nos termos da CDT celebrada entre Portugal e aquele país, sendo que os mesmos apenas comprovam a residência para efeitos de tributação naquele país. Quer isto dizer que, o documento emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido (“letter of confirmation”) ainda que não se trate em termos formais de um certificado de residência fiscal nos termos da CDT citada, comprova que o sujeito passivo foi considerado residente para efeitos de tributação no Reino Unido.

.....

Assim, caso se entenda que ao abrigo das normas internas os ora Requerentes podem ser considerados residentes, entende a Requerida que temos que recorrer à norma de conflito disposta no n.º 2 do artigo 4º da CDT, e aferir qual o país de que se devem considerar residentes.

E, no presente caso, apenas e só se considera os ora Requerentes como residentes em Portugal, não só pela morada constante do registo de contribuintes, mas acima de tudo pela declaração de IRS voluntariamente por si submetida onde se declararam como residentes fiscais no nosso país.

Ao mesmo tempo, não existem quaisquer documentos que suscitem que os ora Requerentes foram residentes fiscais no Reino Unido nos termos da CDT em causa. Aliás, a documentação apresentada, como já anteriormente referido, vem reforçar que os ora Requerentes se consideram residentes fiscais em Portugal, de acordo com a posição da Requerida.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 21 de agosto de 2024.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe, então, apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- a) Os Requerentes receberam a liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023..., referente ao exercício de 2022, com um valor a pagar de € 16.286,95, acrescido de juros de mora, no montante total de €16.419,91.
- b) Os Requerentes procederam ao pagamento integral do montante liquidado.

- c) Em 28 de agosto de 2023, os Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa contra tal acto de liquidação, a qual foi indeferida por ofício de 8 de março de 2024, notificado a 11 de março de 2024.
-
- d) Em 21 de junho de 2018 adquiriram um imóvel em Portugal.
- e) Os Requerentes solicitaram à Autoridade Tributária o registo no cadastro da morada desse imóvel em Portugal.
- f) A 3 de junho de 2023, apresentaram os Requerentes uma declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2022. Nessa declaração foram declarados apenas rendimentos obtidos e tributados no Reino Unido. No caso, pensões obtidas pelos Requerentes no Reino Unido e aí tributadas.
- g) Após terem recebido a liquidação de IRS sub judice, com imposto a pagar, contactaram a Autoridade Tributária com o objectivo de alterar a sua morada fiscal, com efeitos retroactivos, onde juntaram passaportes, certificados de residência e pagamento dos impostos no Reino Unido para os anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023. Este pedido foi, no entanto, indeferido pela AT.
-
- h) Os Requerentes apresentaram à AT, e juntam aos autos, duas “Letter of Confirmation” emitidas pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido as quais referem:
- The letter of confirmation states that to the best of our knowledge and belief you are a resident of the UK for tax purposes. You can use this to meet requirements or support claims under the domestic law of the foreign state or EU law. However, this cannot be used to claim relief under a Double Taxation Agreement. You need a certificate of residence to do this.
- i) As cartas referem que os Requerentes são considerados residentes no Reino Unido de 8 de Maio de 2019 a 21 de Junho de 2023.
- I confirm that to the best of HM Revenue and Customs' knowledge and belief, that [B...]
[] from 8 May 2019 to 21 June 2023 was a resident of the UK
for tax purposes
- j) Os Requerentes detêm um imóvel em Portugal e um imóvel no Reino Unido.
- k) Os Requerentes detêm duas viaturas no Reino Unido e uma viatura em Portugal.
- l) Os Requerentes juntaram ao processo extractos de cartões bancários (documento nº 16) e nomeadamente o primeiro extracto, referente ao ano de 2022, em que se verifica que existem de facto gastos ocorridos em Portugal (Portimão) nos meses de Setembro e

Dezembro, mas nos restantes meses do ano, os gastos são efectuados em Inglaterra, com uma frequência quase diária.

Não há factos não provados que se considerem relevantes, no caso concreto, para a decisão da causa.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Matéria de direito

Então vejamos.

Os Requerentes alegam que, embora no cadastro da Autoridade Tributária constassem como residentes fiscais em Portugal, tal registo foi apenas efectuado para que tivessem um domicílio em Portugal. E que tal registo tem força meramente declarativa, não constitutiva, pelo que sempre prevalecerá a qualificação do estatuto de residência dos Requerentes de acordo com o disposto no artigo 16.º do Código do IRS, dado que não são nem podem os Requerentes ser considerados como residentes fiscais em Portugal já que aqui não permaneceram mais de 183 dias e a habitação que aqui possuíam, à data, era destinada a férias.

Assim, não se conformam os Requerentes com o indeferimento da reclamação graciosa apresentada, com fundamento no facto de, alegadamente, os Requerentes não terem logrado juntar documentação que atestasse a sua residência no Reino Unido em 2022, nomeadamente, um certificado de residência nos termos da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido, porquanto, vieram anexar, ao exercerem o seu direito de participação no projecto de indeferimento da reclamação graciosa, cartas de confirmação de residência no Reino Unido.

Com o presente processo cabe aferir se os Requerentes deverão ou não ser considerados residentes em Portugal, no ano de 2022, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 15º, nºs 1 e 2, e 16º, n.ºs 1, alíneas a) e b), 2 e 3, do Código do IRS (na redação em vigor à data dos factos). Ora, para tal, caberá igualmente decidir se a documentação junta é suficiente para efeitos de prova da sua não residência fiscal em Portugal.

Nos termos do disposto no artigo 16º do Código do IRS, em vigor à data dos factos, e no que ao caso possa interessar:

“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) (...);

O artigo 13º, nº 1 do Código do IRS estabelece que *“ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”* prevendo, por sua vez, o artigo 15º que *“sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”* (nº 1) e que *“tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”* (nº 2).

Como refere Paula Rosado Pereira, *“temos, portanto, no IRS, uma distinção essencial entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes. A residência é, a par da fonte do rendimento, um dos elementos de conexão que definem os termos da aplicação da lei fiscal no espaço, quando nos encontramos perante situações com um elemento internacional relevante. Reportando-nos ao (...) artigo 13.º, n.º 1 do CIRS, a tributação em Portugal dos rendimentos obtidos por pessoas singulares que residam em território português reflete o*

elemento de conexão “residência”, ao passo que a tributação dos não residentes quanto aos rendimentos considerados como obtidos em território português concretiza a aplicação do elemento de conexão “fonte”. (...) A definição de residência em território português é dada pelo artigo 16.º do CIRS, (...)

Como afirma Pedro Roma, “(...) tendo em conta estas três normas [artigo 16.º, n.ºs 1, alínea a), 2 e 3, do Código do IRS], julgamos que se poderá formular este critério de residência fiscal [a permanência por mais de 183 dias num período de 12 meses] do seguinte modo: (i) um sujeito passivo é considerado residente fiscal se, em qualquer período de 12 meses, permanecer mais de 183 dias (que incluam dormida) em Portugal e (ii) será considerado residente fiscal em Portugal desde o primeiro dia de permanência daquele período de 183 dias. (...) (...), a mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal [critério previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS], pois é necessária a existência de “condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”. Em primeiro lugar, deverá tratar-se de uma residência habitual, o que significa que não basta a existência de um imóvel em Portugal que é ocupado ocasionalmente (e.g. em período de férias ou fins-de-semana) para que o mesmo qualifique para este efeito. Por outro lado, veio a nova redação desta norma esclarecer que temos que estar perante uma intenção “atual”, o que significa que o imóvel em questão até pode ter sido adquirido para que no futuro venha a ser utilizado como residência habitual do sujeito passivo – contudo, se no momento em questão o mesmo não estiver a ser ocupado com esse propósito, não poderá ser considerado uma residência habitual para este efeito. Por último, no que respeita às “condições que [fazem] supor” a intenção de manter e ocupar uma habitação, como residência habitual, verificamos que o legislador decidiu não concretizar que condições são essas, deixando-as ao critério do intérprete. (...) Uma vez que a ocupação da habitação como residência habitual não é objeto de prova direta, a mesma resulta das condições objetivas e subjetivas que a façam supor. (...) Não obstante, (...), uma análise casuística impor-se-á sempre. (...)

Por último, (...) os critérios de residência fiscal previstos nas alíneas a) e b) do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS são alternativos, (...)” Destarte, temos, pois, que o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS se cinge à presença física (corpus), em Portugal, considerando residentes, de forma automática, os indivíduos que permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num período de 12 meses, no território nacional. Por seu turno, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, exigindo uma ligação física menos qualificada, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva com o território; esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (animus), que deve ser analisado de uma perspetiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados”.

Ora, na análise da situação sub judice, é também relevante clarificar o tema do domicílio fiscal em Portugal versus a residência fiscal.

Estabelece o artigo 19º da LGT:

1. O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, para as pessoas singulares, o local da residência habitual [cf. n.º 1, alínea a)];
2. É obrigatória a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária (cf. n.º 3);
3. É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária (cf. n.º 4);
4. Sempre que seja alterado o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar tal alteração à administração tributária (cf. n.º 5).

Neste âmbito, como salienta Rui Duarte Morais, “*são diferentes as noções de residência e domicílio fiscal, ainda que relativamente aos residentes o local do domicílio fiscal coincida com o da sua residência habitual (art. 19.º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária). Enquanto o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projecta-se em*

consequências processuais. A questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efectivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração). A nosso ver, o domicílio fiscal não constitui, no plano internacional, qualquer presunção de residência” (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, tem ido a jurisprudência dos tribunais superiores. O Acórdão do TCAS proferido no âmbito do processo n.º 2369/09.7BELRS, refere que “(...) *os conceitos de domicílio fiscal (...) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos. (...) O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art. 43.º do CPPT, quer no então art. 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação. (...)*”.

Ainda o Acórdão do TCAS proferido no processo n.º 803/05.0BESNT: “*saber se alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência. (...) O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais*”.

Do ponto de vista internacional, e de acordo com o disposto no artigo 1º (*Pessoas Visadas*) da Convenção para Evitar a Dupla Tributação assinada entre Portugal e o Reino Unido, a “(...) *Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes*”, sendo que nos termos do seu artigo 4º (*Residência*), no que ao caso interessa, “(...) *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, (...) ou a qualquer outro critério de natureza similar (...)*” (nº1).

Já de acordo com o nº 2 daquele artigo 4º, “*quando, por virtude do disposto no parágrafo 1), uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:*

- a) Será considerada residente apenas 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 apenas 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 habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;*
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;*
- d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo”.*

Nestes termos, e sendo certo que o direito internacional se sobrepõe ao direito interno (artigos 8º da CRP e 1º, nº 1 da LGT), o conceito de residência que estabelece o artigo 16º nº 2 do Código do IRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4º da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

Voltando ao caso sub judice. O que está, pois, em causa é a possibilidade da Requerida tributar, em Portugal, pelos rendimentos obtidos no Reino Unido, dois cidadãos de nacionalidade Inglesa os quais, por sua vez, entendem dever ser considerados não residentes em território nacional.

Como acima referido, os Requerentes alegam que nunca pretenderam declarar que tinham residência fiscal em Portugal e que, assim que se aperceberam do lapso (e das suas consequências), o pretenderam corrigir com efeitos retroactivos.

A Requerida, no entanto, e com base na situação cadastral à data, veio liquidar oficiosamente IRS, assumindo que os Requerentes eram residentes em Portugal em 2022, a que acresce terem submetido a declaração de IRS relativa a esse ano, na qualidade de residentes em território português.

Contudo, como resulta da factualidade provada, os Requerentes apresentaram enquanto prova da sua residência fiscal em Inglaterra, entre outros:

- Declarações fiscais de rendimentos apresentadas no Reino Unido e respeitantes aos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023;
- “Letters of Confirmation” emitidas pelas autoridades fiscais do Reino Unido, no qual certificam que os Requerentes foram residentes no país no período em análise: *“the letter of confirmation states that to the best of our knowledge and belief you are a resident of the UK for tax purposes. You can use this to meet requirements or support claims under the domestic law of the foreign state or EU law. However, this cannot be used to claim relief under a Double Taxation Agreement. You need a certificate of residence to do this. (...)”*;
- Extratos bancários também para o período em análise.

Neste âmbito, refira-se que cabe aos Requerentes, ao abrigo das regras do ónus da prova previstas no artigo 74º, da LGT, fazer prova do pretendido, ou seja, de que eram em 2022 residentes para efeitos fiscais no Reino Unido e não em Portugal.

Sublinha-se que a prova da residência fiscal pode ser efectuada através de vários meios, e não apenas através de um Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido para efeitos de aplicação da CDT celebrada entre os dois países. Não há nenhum normativo que limite os meios de prova a que o sujeito passivo pode recorrer para comprovar a sua residência fiscal.

Ora, da documentação apresentada pelos Requerentes com a petição inicial resulta que os Requerentes pagaram imposto naquele país, tendo obtido para ambos uma “letter of confirmation” da autoridade tributária do Reino Unido, segundo a qual foram os Requerentes

considerados residentes fiscais nesse ano no país. Esta conclusão é, aliás, também expressamente retirada pela Requerida, que questiona o facto de não se tratarem de certificados de residência fiscal no formato adequado para a aplicação de um CDT, mas não questiona a residência fiscal dos Requerentes, per si. Aliás, confirma-o.

Não se vislumbra, obviamente, que num certificado de residência fiscal noutra formato viesse a autoridade tributária do Reino Unido dizer algo diferente. Ou seja, os Requerentes são considerados residentes para efeitos fiscais no Reino Unido.

No que concerne ao enquadramento do artigo 16º do Código do IRS, ou seja, aos critérios nacionais aplicáveis para os Requerentes qualificarem como residentes fiscais em Portugal, são os seguintes:

*“(...) 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; (...)”.*

No caso sub judice, os Requerentes declararam-se eles próprios residentes em Portugal na declaração de IRS relativa ao ano de 2022. Pelo que se encontravam registados para efeitos fiscais na qualidade de residente em Portugal, sendo esse o entendimento da Requerida. Têm ainda a propriedade de uma casa em Portugal, de um veículo, e algumas despesas gerais associadas.

Não obstante, da prova apresentada, nomeadamente do extracto bancário referente a cartão de crédito da Requerente A..., ressalta que, durante o ano de 2022, apenas em Setembro e Dezembro existem movimentos bancários em Portugal (Portimão). Nos restantes meses do ano, e com uma periodicidade quase diária, os movimentos ocorrem no Reino Unido e são visivelmente operações triviais do dia-a-dia. Deste documento de prova pode concluir-se que os Requerentes não terão passado, efectivamente, mais do que 183 dias em Portugal, uma das condições para aplicação do referido artigo 16º.

No que à outra condição se refere “(...) *disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual (...)*, o mesmo documento nº 16 anexo à petição inicial, parece confirmar a posição dos Requerentes de que a casa que adquiriram em Portugal era, pelo menos em 2022, uma casa de férias.

Mas, ainda que assim não se entenda, vejamos.

Conforme referido, ambas as autoridades fiscais, do Reino Unido e de Portugal, são do entendimento de que os Requerentes têm residência fiscal no seu respectivo país. Assim sendo, entende-se que estaríamos perante uma situação de dupla residência fiscal, que deverá ser então enquadrada ao nível da Convenção para Eliminação da Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

A dupla tributação é o conceito através do qual, no Direito Tributário, se designam os casos de concurso de normas. Este concurso caracteriza-se pela verificação de que o mesmo facto se integra na previsão de duas normas diferentes.

Há um concurso de normas de Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na incidência de duas normas distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto. No caso concreto, trata-se das normas de enquadramento da residência fiscal em dois países distintos.

Por forma a eliminar a dupla tributação internacional, e obviar às consequências negativas que a mesma representa para o desenvolvimento da atividade económica internacional, foram colocados à disposição dos Estados, dois tipos de instrumentos, a saber: a) as medidas unilaterais – disposições internas dos Estados (v.g. artigo 81.º do Código do IRS) – e; b) as medidas bilaterais – tratados ou convenções de dupla tributação internacional.

A superioridade hierárquica dos tratados encontra-se proclamada quer no disposto nos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena, bem como no n.º 2 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, do que se conclui que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei e, em caso de conflito, que o tratado se sobrepõe à lei interna.

De acordo com o referido CDT, no seu artigo 4º nº 2:

— Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do seguinte modo:

- a) Será considerada como residente apenas no 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 apenas do Estado em que permanece habitualmente;
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;
- d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

Senão vejamos. De acordo com “Klaus Vogel on double taxation conventions - fifth edition”, o artigo 4º destina-se a definir o significado de residente de um Estado contratante e a resolver os casos de dupla residência. Ou seja, os casos em que ambos os Estados reclamam a residência do sujeito passivo, tornando necessário aferir a que conceito de residência se deve dar primazia.

No parágrafo segundo do mesmo artigo 4º, trata-se precisamente desse tema: quando um indivíduo é considerado residente nos dois Estados, qual dos Estados deve ter primazia. Ora, este é o caso em apreço. Ambos os Estados, Reino Unido e Portugal, tratam os Requerentes como seus residentes e, dessa forma, tributando-os como tal.

Nesse caso, estabelece o acima referido artigo 4º, que deve dar-se primazia ao Estado em que o indivíduo detiver a propriedade ou a posse de uma habitação permanente, isto por oposição a ficar num sítio que é evidentemente de utilização apenas para uma curta estadia.

De acordo com os comentários de Klaus Vogel, tanto se considera como habitação permanente uma casa que seja da propriedade do indivíduo, como aquela que seja arrendada. O relevante é que esteja à disposição do indivíduo em contínuo e não apenas para as suas estadias. Tem de existir a possibilidade de lá ficar a qualquer momento.

No caso em concreto, os Requerentes têm a propriedade de uma casa no Reino Unido e de uma casa em Portugal. Ambas as habitações parecem ter, em suma, o carácter de permanência que o artigo 4º refere.

Ora, continua o mesmo artigo 4º, estabelecendo que se o indivíduo tem uma habitação permanente nos dois estados, a preferência é dada ao Estado onde tem o seu centro vital de interesses. Ou seja, é dada preferência ao Estado onde estão as suas relações pessoais e económicas mais próximas, o seu centro vital de interesses.

Klaus Vogel nos comentários acima citados refere ainda, com relevância para o caso sub judice, que se um indivíduo tem uma habitação num dos Estados e estabelece uma segunda habitação num outro Estado, mantendo a primeira habitação, o facto de ele reter a primeira habitação no ambiente onde sempre viveu, onde trabalhou, onde tem a sua família e as suas posses, pode, juntamente com outros elementos, demonstrar que ele mantém o seu centro vital de interesses no primeiro Estado.

Ou seja, o facto dos Requerentes terem estabelecido uma segunda habitação em Portugal não é indicativo, por si só, que tenha mudado para cá o seu centro vital de interesses, de acordo com o estabelecido no referido artigo 4º.

Têm de ser considerados para efeitos de identificação do centro vital de interesses, a família, as relações sociais, culturais, a ocupação, as actividades políticas, o local de onde o indivíduo administra o seu património, etc. No geral, conforme referido nos comentários à convenção modelo, há que aferir com que Estado são mais próximas as relações pessoais e económicas do indivíduo.

Ora, reportando-nos ao ano a que respeita o caso sub judice (2022), e com base na prova apresentada pelas Partes referente a esse ano, e acima estabelecida, não existe, nesse ano, uma conexão comprovada com Portugal da qual se possa concluir que, nesse ano, é em Portugal que os Requerentes têm o seu centro vital de interesses.

Á contrário, as relações pessoais e económicas dos Requerentes com o Reino Unido são comparativamente (e naturalmente) mais relevantes no ano em apreço. Toda a sua vida pessoal e económica tem origem no Reino Unido conforme resulta da prova efectuada e tida acima como provada. Isto não significa que em anos subsequentes o seu centro vital de interesses não passe a ser Portugal, mas em 2022, e com base na prova efectuada, não se pode retirar essa conclusão.

Os Requerentes mantêm a propriedade de uma habitação no Reino, país onde viveram e trabalharam, e do qual recebem a sua única fonte de rendimento (pensões). Sobre esses rendimentos incide tributação no Reino Unido, país que os considera, no ano em questão, como residentes para efeitos fiscais. No âmbito da prova junta ao processo, ainda os extractos bancários, que vêm comprovar uma vida diária passada no Reino Unido no ano de 2022, com excepção de dois períodos de tempo, em Setembro e em Dezembro, em que se evidenciam movimentos bancários em Portugal.

Assim, de acordo com o CDT, fica demonstrado que os Requerentes mantêm em 2022 no Reino Unido o seu centro vital de interesses.

Pelo que, entende este Tribunal que, no ano de 2022, devem os Requerentes ser considerados como residentes para efeitos fiscais no Reino Unido, e não em Portugal.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que, de acordo com o artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o tiver sido.

No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto e decidido, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

III - Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral no montante de € 16.419,91, com a consequente anulação da liquidação de IRS correspondente;
- b) Condenar a Administração Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 16.419,91, que não foi contestado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 suportados pela Requerida.

Notifique-se.

Porto, 18 de fevereiro de 2025

O Árbitro

Maria Antónia Torres