

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 824/2025-T

Tema: IRS – Dupla Tributação Jurídica Internacional – Falta de meios probatórios.

SUMÁRIO:

I – Para que ocorra o fenómeno da dupla tributação jurídica internacional, é necessário que se cumpra a regra das quatro identidades (identidade do objeto; identidade do sujeito; identidade do período tributário; e identidade do imposto), bem como a conexão com um ou mais ordenamentos jurídicos distintos.

II – No caso vertente, os Requerentes não lograram provar que o imposto incidiu duplamente sobre a mesma realidade, ficando, desde logo, por cumprir a identidade do objeto, o que afasta, de imediato, o fenómeno da dupla tributação jurídica internacional.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernando Araújo, Bruno Ferraz Monteiro e Susana Mercês de Carvalho, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído a 24.11.2025, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, titular do número de identificação fiscal..., com domicílio profissional em ..., ..., ... Madrid, Espanha (“**o Requerente Substituído**”) e **B..., S.A.**, com o número único de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., com sede em ..., n.º..., ...-... Paços de Arcos (“**a Requerente Substituta**”), ambos podendo ser designados em conjunto por “**Requerentes**”, vieram, em 16.09.2025, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria

1.

Tributária (“RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), com vista à declaração de **(1)** ilegalidade e anulação dos atos tributários de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), realizados nos meses de 2021 a dezembro de 2022, no valor total de €193.846,00 (cento e noventa e três mil e oitocentos e quarenta e seis euros), bem como da decisão tácita de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que teve como objeto os ditos atos; e **(2)** à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. Os Requerentes juntaram 13 (treze) documentos.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 18.09.2025 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. Os Requerentes não exerceram o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 04.11.2025 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído a 24.11.2025.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 26.11.2025 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

8. No dia 13.01.2026, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual invocou as exceções de inimpugnabilidade dos atos de liquidação de retenção na fonte, de incompetência material do CAAD, de ilegitimidade e de falta de interesse em agir (estas duas últimas apenas quanto à Requerente Substituta), defendendo-se por impugnação e juntando aos autos o PA.

9. Por despacho datado de 14.01.2026, foram os Requerentes notificados para, querendo, se pronunciarem, no prazo de 10 (dez) dias, sobre a matéria de exceção contida na resposta da Requerida.

10. No dia 29.01.2026, os Requerentes apresentaram requerimento, no qual se pronunciaram quanto às exceções deduzidas pela Requerida, pugnando pela improcedência das mesmas.

11. Foi proferido, em 05.02.2026, o seguinte despacho:

“Dado que já foi exercido o contraditório quanto à matéria de exceção, que será apreciada a final, que as questões que subsistem são essencialmente de direito e que não foi apresentada prova testemunhal, dispensa-se a reunião do art. 18º do RJAT, podendo as partes apresentar alegações escritas, o Requerente no prazo de 10 dias contados da notificação do presente despacho, e a Requerida no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações do Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas.

Nos termos do art. 21.º, 1 do RJAT, a decisão final será proferida e comunicada até 24 de Maio de 2026.

O Requerente deve pagar o remanescente da taxa de arbitragem no prazo de 20 dias contados da notificação do presente despacho, dando cumprimento ao disposto no art. 4º, 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

As partes deverão enviar ao CAAD as suas peças processuais em formato editável (Word), com vista a facilitar e abreviar a elaboração da decisão final.

Notifique-se.”

12. Em 19.02.2026 e 03.03.2026, respetivamente, os Requerentes e a Requerida apresentaram as suas alegações escritas finais, tendo aqueles juntado o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

13. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de retenção na fonte de IRS aqui em crise, invocam os Requerentes, de entre o mais, o seguinte:

- a)** O Requerente Substituído foi duplamente tributado, nos anos em causa, em virtude de ter suportado imposto, através de retenção na fonte, quer em Portugal (a título definitivo), quer em Espanha, por referência aos mesmos rendimentos, relativos a trabalho dependente prestado em Espanha, em benefício e sob supervisão e direção da C... Espanha (“C...”).
- b)** Quando um sujeito passivo (o Requerente Substituído) que, apesar de não ser residente para efeitos fiscais em Portugal, auferir rendimentos pelo trabalho prestado em Espanha, mas que lhe são parcialmente pagos por uma entidade portuguesa B..., S.A. (“B...”), que, pelo facto de se qualificar como o empregador jurídico e de proceder a essa remuneração, tem obrigatoriamente, e nos termos do disposto nos artigos 71.º, n.º 4, e 98.º, ambos do Código do IRS, de reter imposto, em Portugal,
- c)** ao mesmo tempo que a entidade espanhola para a qual aquele sujeito passivo efetivamente presta o seu trabalho (a C...), e que suporta a totalidade dos custos com a sua remuneração e encargos associados, na qualidade de empregador económico, também procede à retenção na fonte do imposto devido em Espanha (para além do imposto pago em decorrência da declaração fiscal a apresentar em Espanha),

-
- d)** estamos indubitavelmente perante uma dupla tributação internacional.
- e)** Dupla tributação essa que resulta, por um lado, do facto de Espanha ter competência exclusiva para tributar tais rendimentos – na medida em que os mesmos não foram auferidos em Portugal, mas em Espanha, por um residente em Espanha, o que, pelo menos nos termos das regras de incidência e de territorialidade vertidas no artigo 15.º do Código do IRS, bem como, da norma plasmada no artigo 15.º da CDT Portugal-Espanha, afasta o direito de Portugal tributar tais rendimentos,
- f)** E, por outro lado, da inerente impossibilidade de aplicação e acionamento daquela CDT, como forma de mitigar a dupla tributação e da simultânea inexistência, no quadro normativo-fiscal português, de um mecanismo que possibilite, num caso como este, a eliminação da tributação em Portugal (porque realizada a título definitivo).
- g)** De facto, a questão da dupla tributação coloca-se porque, no caso vertente, é aB... quem efetua o pagamento da remuneração do Requerente Substituído, fazendo incidir sobre o mesmo imposto, à taxa prevista para os não-residentes (25%), sendo posteriormente totalmente ressarcida pela C..., da totalidade do montante que pagou e encargos associados, tudo se passando como se fosse esta última a única entidade responsável pelo pagamento do ordenado auferido pelo Requerente Substituído em Espanha.
- h)** Porque é isso que, na verdade, se passa. É a C... que suporta o custo com aquele vencimento e encargos associados, sujeitando o mesmo a tributação segundo as regras fiscais e as taxas aplicáveis em Espanha – no caso, o regime especial de tributação para expatriados, previsto no artigo 93.º da Lei do *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (o equivalente ao Código do IRS português).
- i)** Nenhum outro imposto deveria ter sido suportado, por referência a tais rendimentos.

- j) Contudo, uma vez que a B... é a entidade que processa parte da remuneração mensal do Requerente Substituído, não pode, sob pena de violação da obrigação legal que sobre si impende nos termos do Código do IRS, por via desse pagamento, deixar de reter imposto. Nomeadamente, porque não estão verificados os pressupostos que em teoria poderiam isentar a realização dessa retenção na fonte, tais como os que se encontram vertidos no artigo 101.º-C do Código do IRS.
- k) Em termos práticos, e conforme dispõe o artigo 18.º do Código do IRS, relativamente aos rendimentos do trabalho dependente, são considerados obtidos em território português:
- Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas (o que não se verifica no caso vertente), ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento (que os Requerentes entendem não dever ser de aplicar, como melhor exposto seguidamente);
 - As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento (regra claramente não aplicável à situação o Requerente Substituído);
 - Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direção efetiva nesse território (regra claramente não aplicável à situação o Requerente Substituído).

- l)** O cerne da questão resume-se à discussão se a B... deve ser (ou não) considerada a entidade devedora dos rendimentos do trabalho dependente pagos ao Requerente Substituído. Os Requerentes entendem que a resposta é não.
- m)** Embora a B... processe e pague parte da remuneração do Requerente Substituído, este trabalha exclusivamente em Espanha em benefício da C..., a qual efetivamente suporta todos os custos inerentes a tal remuneração, sendo de considerar como o empregador económico e, conseqüentemente, como a entidade devedora dos rendimentos do trabalho dependente auferidos pelo Requerente Substituído.
- n)** Aliás, a génese de considerar a localização da entidade devedora – e não apenas o local onde é prestado o trabalho, sendo este último que decorre do princípio consagrado pela OCDE nas CDT e adotado pela generalidade dos países – pretendeu evitar possíveis situações de não tributação no país onde era desenvolvido o trabalho, em particular, quando o custo desses rendimentos era suportado por uma entidade portuguesa.
- o)** Não é o que se verifica no caso em apreço pois, por um lado, os rendimentos são efetivamente tributados em Espanha (país onde é prestado o trabalho e onde o sujeito passivo é residente para efeitos fiscais), e, por outro lado, os custos com tais rendimentos (e respetivos encargos associados) são efetivamente suportados pelo empregador económico localizado em Espanha.
- p)** De facto:
- Estamos perante rendimentos obtidos por um não residente, por trabalho realizado em Espanha;

- A B... é o mero empregador jurídico do trabalhador, o qual se encontra temporariamente cedido a uma entidade congénere localizada em Espanha (a C...) e pertencente ao mesmo grupo económico;
 - A C... é o empregador económico, efetivamente suportando os custos e beneficiando do trabalho do Requerente Substituído; e
 - Não é possível acionar a aplicação da CDT celebrada entre Portugal e Espanha.
- q)** O Requerente Substituído pagou imposto em Portugal, que nunca devia ter pagado, tendo sido igualmente tributado, e bem, no país onde reside e trabalha, sob a direção e supervisão da entidade que suporta na totalidade o custo com a sua remuneração (empregador económico).
- r)** E se dúvidas existirem quanto a esta última circunstância, sempre se dirá que a tal não obsta o facto de a B... conservar alguns dos poderes tipificados no Código do Trabalho, nomeadamente, nos artigos 98.º, 127.º n.º 1 alínea b) do Código do Trabalho e no artigo 11.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, porque se trata do empregador jurídico do Requerente Substituído, com o qual o mesmo mantém um vínculo contratual, e da entidade que procede ao pagamento de parte da sua remuneração e, realiza os respetivos descontos para a Segurança Social e pode, se for o caso, extinguir esse vínculo, nos termos das normas legais.
- s)** Exemplificativamente, refira-se que a decisão de marcar férias está sempre sujeita à aprovação da própria C..., por se tratar do empregador que exerce o efetivo poder de direção e que tem de ser previamente consultado acerca da possibilidade de o trabalhador se ausentar num determinado período. Isto, aliás, resulta expresso do acordo de destacamento.
- t)** Não é o facto de a B... conservar os poderes que, nos termos legais, lhe cabem, que invalida que a C... assuma neste caso a qualidade de empregador, em termos

operacionais e económicos, na medida em que o Requerente Substituído exerce as suas funções sem qualquer intervenção da primeira, que não age, neste contexto, como entidade patronal.

- u)** De facto e utilizando por exemplo os conceitos plasmados na Convenção Modelo da OCDE, os quais não podem ser ignorados no âmbito da interpretação da lei fiscal e do contexto da tributação internacional, pode retirar-se dos respetivos Comentários a seguinte ilação: *“os serviços prestados por uma pessoa singular a uma empresa podem ser considerados serviços prestados ao abrigo de uma relação de emprego para efeitos de aplicação da legislação fiscal interna, apesar de esses serviços serem prestados no âmbito de um contrato formal de prestação de serviços entre, por um lado, a empresa que adquire os serviços e, por outro, a própria pessoa singular ou outra empresa com a qual a pessoa singular esteja formalmente vinculada ao abrigo de um contrato de trabalho ou com a qual tenha celebrado outro contrato formal de prestação de serviços”*.
- v)** Ou seja, é a própria Convenção que, nomeadamente, para o efeito do disposto no aludido artigo 15.º e caso o mesmo pudesse ser aplicável no caso vertente, prevê a hipótese de um sujeito passivo ser formalmente trabalhador de uma empresa sediada em Portugal e, em simultâneo, prestar trabalho no estrangeiro, durante um determinado lapso temporal. Situação que é qualificada como *“hired-out labour”*.
- w)** No caso vertente, é patente, nomeadamente, o seguinte:

 - Que a C... tem o poder de dar instruções sobre o modo como o trabalho do Requerente Substituído deve ser realizado;
 - Que a C... controla e tem a responsabilidade pelo local onde esse trabalho é realizado;

- A C... colocou à disposição do Requerente Substituído as ferramentas e os materiais necessários ao trabalho;
 - A C... tem poder de decisão sobre o horário de trabalho do Requerente Substituído.
- x)** Pelo que dúvidas não existem de que a C... assume a qualidade de empregador económico, por ser a entidade que suporta o custo com a remuneração do Requerente Substituído, sendo também certo que este último apenas obteve, nos anos em causa, rendimentos resultantes de trabalho dependente prestado em Espanha, pelo qual suportou imposto em Portugal e em Espanha.
- y)** Face a todo o exposto, podemos também concluir que:
- O Estado Português recebeu imposto que não era devido, pelo facto de incidir sobre rendimentos obtidos em Espanha por um não residente (e cuja única conexão com Portugal é o facto de terem sido pagos, num primeiro momento, por uma entidade portuguesa que assume a qualidade de mero empregador jurídico, mas que não deve ser considerada como entidade devedora);
 - Nessa medida, tal imposto deve ser devolvido ao Requerente Substituído, sob pena de manifesto enriquecimento ilegítimo (sem causa) por parte do Estado Português, uma vez que inexistente qualquer norma de incidência tributária que justifique essa tributação e a arrecadação desta receita;
 - As normas tributárias internas não preveem possibilidade de isenção de tributação, nestes casos, nem estabelecem qualquer mecanismo de eliminação da dupla tributação, sendo que estamos perante um não residente em Portugal que é tributado a taxas especiais e definitivas, segundo as regras aplicáveis aos não-residentes, nomeadamente, sem opção de englobamento;

- Caso o imposto suportado em Portugal não seja devolvido, verificar-se-á também a violação do princípio da justiça e da igualdade tributária, bem como, da capacidade contributiva.

- z)** Correndo o risco de sermos repetitivos, importa, no entanto, reforçar a ideia de que, no caso vertente e perante a factualidade acima explanada, não existe fundamento ou justificação legal para que o Requerente Substituído tenha sido tributado em Portugal, nem para que a B... tenha procedido à retenção e entrega ao Estado do imposto incidente sobre os rendimentos obtidos por um não-residente, residente em Espanha, e que foram suportados por uma entidade espanhola.

- aa)** O Tribunal de Justiça da UE, no acórdão de 10/04/2008¹ (processo C-309/06 — Marks & Spencer, considerou que *“só é possível demonstrar a existência e a medida do enriquecimento sem causa que o reembolso de um imposto, indevidamente cobrado à luz do direito comunitário, gera para um sujeito passivo após uma análise que tenha em conta todas as circunstâncias pertinentes”*, bem como, que tal princípio, para ser conforme com o direito comunitário, *“deve ser aplicado respeitando princípios como o princípio da igualdade de tratamento”*.

- bb)** O que nos leva também à violação dos aludidos princípios da justiça material, da igualdade tributária e da capacidade contributiva e que, estão os Requerentes em crer, não serão certamente ignorados pela AT no âmbito da apreciação do presente pedido.

- cc)** No que se refere ao primeiro dos mencionados princípios, é hoje um dado adquirido na Doutrina e na Jurisprudência que o princípio da justiça material assume um duplo sentido, já que, por um lado, aplica-se claramente no âmbito da

¹ Entendimento sufragado também pelo Supremo Tribunal Administrativo, de 10/10/2018, proferido no processo n.º 0380/08.0BEBJA.

“interpretação/aplicação das normas, como comando dirigido à Administração e aos Tribunais”,

dd) e, por outro, *“refere-se à generalidade, igualdade, legalidade e justiça material da decisão quanto aos casos concretos”,* de tal forma que *“uma norma em princípio justa, pode levar a injustiça material na sua aplicação a um caso ou grupo de casos”* (Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa *in* Lei Geral Tributária anotada e comentada, p. 53 e 54).

ee) E, aplicando este princípio no caso vertente, nenhuma situação seria mais injusta que a (eventual) não restituição do imposto indevidamente suportado pelo Requerente.

ff) O que também tem implicação direta na violação do princípio da capacidade contributiva, vertido nos artigos 104.º, n.º 2, da CRP ou 4.º, n.º 1, da LGT.

gg) No caso vertente, não pode afirmar-se que o Requerente Substituído apresente qualquer capacidade contributiva, pois este princípio postula que as pessoas singulares, à semelhança do que sucede com as pessoas coletivas, que são tributadas pelo seu lucro real, sejam tributadas de acordo com o seu esforço económico, fazendo incidir essa tributação sobre os rendimentos efetivamente auferidos.

hh) Rendimentos esses que, obviamente, terão de estar sujeitos a imposto em Portugal. O que, como se viu, não deve ser o caso.

ii) Com efeito, em sede de IRS, este princípio constitucional acaba por ser a concretização, ao nível infraconstitucional, do conceito do rendimento-acréscimo.

jj) Podemos concluir que tal princípio permite afirmar a igualdade material em sede tributária, constituindo o *“limite e fundamento da tributação, constituindo-se como seu pressuposto (ou substrato) e critério (ou parâmetro): na dimensão limitativa, por*

*aqui se postula a isenção fiscal do mínimo de subsistência e, ao mesmo passo, a proibição de máximo confiscatório; de outra parte, a constituição fiscal impõe ainda que o imposto seja construído, no patamar infra constitucional, em consideração de indicadores efetivos de aptidão para suportar a prestação tributária, que se arvoram assim como a fonte da incidência do imposto; finalmente e enquanto princípio de parametrização da incidência, por ele se impõe que a carga económica inerente ao imposto seja regulada de modo a acompanhar as variações de poder aquisitivo do sujeito passivo obrigado a imposto, garantindo uma situação de igualdade material entre sujeitos e entre categorias de rendimentos (v., sobre o assunto, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, 2004, pp. 148-153 e, de forma mais desenvolvida, CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Col. Teses, Almedina, 2004, pp. 435-524; também acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, 84/2003, 197/2016 e 275/2016)".*

- kk)** Regressando novamente ao caso *sub judice*, diremos que somente pode admitir-se a existência de uma efetiva “*carga económica inerente ao imposto*”, que acompanhe “*as variações de poder aquisitivo do sujeito passivo obrigado a imposto*” e que assegure “*uma situação de igualdade material entre sujeitos e entre categorias de rendimentos*”, nas situações em que exista capacidade económica, o que se materializa em capacidade de contribuir para a arrecadação de imposto relacionado com rendimentos suscetíveis de tributação em Portugal.
- ll)** O que não se verifica neste caso, razão pela qual a eventual não restituição do imposto retido pela B..., sobre as remunerações “pagas” ao Requerente Substituído, redundaria igualmente em desigualdade de tratamento, face por exemplo a sujeitos passivos não-residentes que, auferindo rendimentos obtidos e sujeitos a imposto em Portugal, estariam em condições de acionar a CDT para eliminação da dupla tributação no estado da fonte e no estado da residência.

mm) Nessas situações, ao contrário do que sucede na presente, estando verificados os demais pressupostos e sendo possível ao sujeito passivo não-residente acionar a CDT, não restariam dúvidas de que o mesmo apenas pagaria o imposto correspondente à sua capacidade contributiva, tal como estipulado nas regras definidas pelo estado da fonte e no estado da residência na respetiva CDT.

nn) Pelo que não podem deixar de ser anulados os atos tributários de retenção aqui em crise, com os fundamentos acima invocados.

14. Por sua vez, a AT contra-argumenta, em sede de resposta, com base nos seguintes fundamentos:

a) A documentação apresentada pelo Requerente A... cinge-se a (dois) documentos/certificados (para o ano de 2021 e 2022 respetivamente) emitidos pela autoridade tributária espanhola, nos quais atesta que o Requerente foi residente em Espanha nos seguintes termos: "EJERCICIO 2019. TRIBUTA POR EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 93 DEL IRPF". O que significa, que o ora Requerente era residente em Espanha e, nessa qualidade, foi tributado pelo Regime Especial do artigo 93.º da Lei do Imposto de Renda das pessoas Físicas (LIRPF) – (equivalente ao nosso Código do Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)).

b) Este regime especial pode ser aplicado a pessoas que adquiram a residência fiscal em Espanha em consequência da mudança para território espanhol, os quais podem optar pelo pagamento de imposto sobre rendimentos de não residentes (um regime especial mais favorável), durante o período de tributação em que ocorrer a mudança para território espanhol e nos cinco períodos de tributação seguintes, quando se verificarem, três condições cumulativas, a saber: (i) que não tenham sido residentes em Espanha durante os dez períodos fiscais anteriores ao período em que se transferiram para Espanha; (ii) que a transferência para Espanha tenha ocorrido em consequência de um contrato de trabalho, ou da aquisição da qualidade de administrador de entidade em cujo

- capital não participe; e (iii) que não obtenham rendimentos que seriam qualificados como obtidos através de um estabelecimento estável em território Espanhol.
- c) Daqui resultando, inelutavelmente, que os sujeitos passivos que optem pelo regime fiscal especial aplicado a não residentes (IRPF) serão tributados apenas pelos rendimentos que auferiram em território espanhol, estando fora do âmbito de tributação os rendimentos que obtenham fora deste território, pelo que, em virtude da opção do ora Requerente, de ser tributado nos anos de 2021 e 2022, pelo regime fiscal especial aplicável a não residentes, apenas pôde obter, da parte das autoridades fiscais oficiais espanholas, um certificado que credencia a residência fiscal, mas não um certificado de residência para efeitos da aplicação da CDT.
- d) Neste conspecto, chamamos à colação o disposto no artigo 101.º-C, n.º 7 do CIRS que preceitua que o pedido de reembolso tem de ser instruído por *documento emitido pelas autoridades do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.*
- e) O que permite facilmente concluir que o Requerente ao usufruir do regime do ante referido artigo 93.º do LIRPF não pode beneficiar dos métodos da eliminação da dupla tributação previstos, uma vez que não resulta provado que o mesmo facto tributário foi sujeito a imposto em dois Estados.
- f) Há ainda a sublinhar que, em harmonia com o sobredito regime especial espanhol, os rendimentos em Portugal foram sujeitos a tributação nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 71.º do CIRS, que estabelece que os rendimentos provenientes do exercício de atividade de trabalho dependente auferidos por um sujeito passivo considerado não residente em território nacional são sujeitos a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 25%.
- g) Ainda de dar nota que, certamente, o Requerente A... perante as autoridades fiscais espanholas, declarou que os seus rendimentos eram provenientes de uma entidade

sediada em Portugal, pois, caso contrário, não poderia usufruir deste regime especial de tributação.

- h)** Os Requerentes vêm alegar (Cfr. 60.º do ppa) que a B... SA. (empresa portuguesa) não é a efetiva devedora dos rendimentos, na medida em que os montantes pagos ao Requerente A..., no âmbito do contrato de trabalho/destacamento, teriam sido posteriormente compensados pela sociedade domiciliada em Espanha C... (empresa espanhola). Neste conspecto, partindo de tal pressuposto, e a confirmar-se, implicaria que o regime especial de tributação que usufruiu em Espanha teria sido erradamente aplicado e seria, pois, merecedor de correção.
- i)** Porém, cabe assinalar que tal matéria não teria cabimento na apreciação do pedido de reembolso apresentado pelo Requerente, que, diga-se, nem sequer chegou à fase de apreciação do mérito, porquanto o Requerente não apresentou o documento solicitado pela DSRI no seu ofício de 19-07-2024, e nessa decorrência, ficaram estes serviços impedidos de instruir e prosseguir com o procedimento do pedido de reembolso solicitado, isto claro, somente para o ano de 2021, pois que, sublinhe-se, para o ano de 2022, não apresentou o Requerente A... a Modelo 24-RFI a solicitar a eliminação da dupla tributação ao abrigo da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha, e o respetivo reembolso.
- j)** Ante tudo quanto se expôs impõe-se concluir que a certificação de residência para efeitos fiscais do Requerente emitida pelas autoridades fiscais espanholas é condição de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre Portugal e Espanha, e do regime do artigo 101.º-C do CIRS, pelo que, perante a inexistência desse documento, *maxime*, certificado de residência, está a Autoridade Tributária impedida, em respeito pelo princípio da legalidade que impõe a sua vinculação à lei e deve nortear a sua atuação, de deferir a pretensão do impetrante.
- k)** Em resumo, o presente processo jamais pode proceder porque pura e simplesmente o Requerente A... não cumpriu com os requisitos legais para beneficiar da aplicação da

Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e Espanha. Nem à data da apresentação dos pedidos de reembolso junto da DSRI (somente para o ano de 2021), visto que em face da informação prestada por aqueles serviços da necessidade de apresentação do certificado de residência fiscal, o Requerente A... não remeteu qualquer documento aos mesmos serviços. Nem com o presente ppa apresenta o legalmente exigido certificado de residência fiscal que faça menção ao ano a que respeitam os rendimentos e menção à Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha.

- l)** Não basta aos Requerentes alegarem os factos que sustentam a sua pretensão, pois que impende sobre si o ónus de provar os factos do direito constitutivo que invoca.
- m)** Com efeito, não cumprindo os requisitos previstos na lei (*máxime*, artigo 45.º da CDT entre Portugal e Espanha e artigo 101.º-C, n.º 7 do CIRS) para que lhe possa ser aplicada a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Espanha, e, nem apresentando, agora, na presente ação arbitral o documento necessário para a ela ter acesso, tem de se concluir que os Requerentes não fazem prova dos factos do direito a que se arrogam, pelo que falecem necessariamente os argumentos por si esgrimidos, estando em consequência o presente ppa condenado ao insucesso.
- n)** Perante tudo quanto se expendeu, cabe concluir que têm de decair na íntegra as alegações dos Requerentes sobre o instituto do enriquecimento sem causa e, bem assim, sobre a violação dos princípios da justiça, igualdade e capacidade contributiva.

II. SANEAMENTO

- 15.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
- 16.** As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual 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).

17. O processo não enferma de nulidades.

18. As exceções suscitadas pela Requerida serão apreciadas após determinada a matéria de facto.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

19. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A. O Requerente Substituído auferiu rendimentos da categoria A, enquanto trabalhador dependente da B... S.A. (“B...”).

B. Em 2020, o Requerente Substituído passou a desenvolver a sua atividade, em Espanha, ao abrigo de um acordo de destacamento celebrado entre a entidade portuguesa –B...– e a sua congénere espanhola, a C... (“C...”) (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).

C. Ao abrigo do aludido acordo de destacamento, as partes envolvidas – B..., C... e Requerente Substituído – convencionaram que este último passaria a prestar o seu trabalho para a C... (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).

D. Nos termos daquele acordo, ficou estipulado que o Requerente Substituído estaria sediado em permanência em Madrid, onde exerceria as funções de diretor da C..., reportando hierarquicamente à estrutura de Espanha (no caso, ao Sr.D...) (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).

E. A prestação do trabalho por parte do Requerente Substituído, nos termos acima aludidos, teve início em 01/01/2020, por um período inicial de 4 anos, os quais viriam a ser renovados em 29/11/2023, por um período adicional, até ao dia 31/12/2025, prolongamento esse que se encontra atualmente em vigor (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

F. O Requerente Substituído foi considerado residente em Espanha, para efeitos fiscais, no que respeita aos anos de 2021 e 2022, tendo sido tributado ao abrigo do regime especial do artigo 93.º, da Lei do Imposto da Renda das Pessoas Físicas (“LIRPF”) – o equivalente ao nosso Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”):

1183

31-01-2022

Agencia Tributaria
sede.agenciatributaria.gob.es

Doc. 4

Delegación Especial de MADRID

Administración de FERMIN CABALLERO

MADRID (MADRID)

Tel: [REDACTED]

Nº de Remesa: [REDACTED]

Nº Comunicación: [REDACTED]

A... [REDACTED]

MADRID
MADRID

RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

Nº REFERENCIA: 2022- [REDACTED]

Las autoridades fiscales de ESPAÑA certifican que, en cuanto les es posible conocer, [REDACTED] con NIF [REDACTED], es residente en ESPAÑA. A...

The tax Authorities of SPAIN certify that to the best of their knowledge, [REDACTED] with ID [REDACTED] is a resident of SPAIN.

RESIDENTE EN ESPAÑA PARA EL EJERCICIO FISCAL 2021. TRIBUTA POR EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ART. 93 IRPF EXCLUSIVAMENTE POR LAS RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA.

Agencia Tributaria
sede.agenciatributaria.gob.es

Delegación Especial de MADRID

Administración de FERMÍN CABALLERO

[REDACTED] (MADRID)

Nº de Remesa: C [REDACTED]

Nº Comunicación: [REDACTED]

A... [REDACTED]

MADRID
MADRID

RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

Nº REFERENCIA: 20 [REDACTED]

Las autoridades fiscales de ESPAÑA certifican que, en cuanto les es posible conocer, [REDACTED] con NIF [REDACTED], es residente en ESPAÑA. A...

The tax Authorities of SPAIN certify that to the best of their knowledge, [REDACTED] with ID [REDACTED] is a resident of SPAIN.

RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA DURANTE EL EJERCICIO 2022 POR EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ART. 93 LIRPF. TRIBUTA EXCLUSIVAMENTE POR LAS RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA.

(Cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA).

G. A remuneração de trabalho dependente do Requerente Substituído (fixa e variável), ao abrigo do acordo de destacamento referido *supra*, é paga mensalmente pela B... (incluindo nos ditos anos – 2021 e 2022 –), por se tratar da sua entidade patronal, a qual procede à retenção na fonte do respetivo imposto (IRS), à taxa de 25%, aplicável aos rendimentos obtidos por não-residentes, nos termos do disposto no artigo 71.º, n.º 4, alínea a), do CIRS:

RETENÇÃO NA FONTE REFERENTE AO ANO DE 2021			Doc. 7
IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE PAGADORA			
NOME: B... A.			
Nº IDENTIFICAÇÃO FISCAL: A.			
MORADA: N.º			
CÓDIGO POSTAL: Paço de Arcos			
IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DOS RENDIMENTOS			
AO CUIDADO DE:			
NOME: A...			
MORADA: LISBOA			
CÓDIGO POSTAL: LISBOA			
Nº IDENTIFICAÇÃO FISCAL:			
IMPORTÂNCIAS DEVIDAS E IMPOSTO RETIDO			
TIPO DE RENDIMENTO	IRS RETIDO	RENDIMENTO SUJEITOS A RETENÇÃO	
A - TRABALHO DEPENDENTE	90.816,00	363.267,89	
A03 - TRABALHO DEPENDENTE	4.636,00	18.544,00	
A04 - TRABALHO DEPENDENTE	4.636,00	18.544,00	
DEDUÇÕES			
CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS			28.359,76
Informações adicionais de valores auferidos:			
- como não residente (A - TRABALHO DEPENDENTE)	90.816,00	Imposto Ret.	Rendimentos
- como não residente (A03 - TRABALHO DEPENDENTE)	4.636,00		363.267,89
- como não residente (A04 - TRABALHO DEPENDENTE)	4.636,00		18.544,00
			18.544,00
DEDUÇÕES			
CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS			28.359,76
Informações adicionais de valores auferidos:			
- como não residente (A - TRABALHO DEPENDENTE)	90.816,00	Imposto Ret.	Rendimentos
- como não residente (A03 - TRABALHO DEPENDENTE)	4.636,00		363.267,89
- como não residente (A04 - TRABALHO DEPENDENTE)	4.636,00		18.544,00
			18.544,00
Contribuições obrigatórias:			Deduções
- como não residente			28.359,76
OUTROS RENDIMENTOS			

Os montantes nesta declaração estão expressos em Euros
Paço de Arcos, 14 de Março de 2022

RETENÇÃO NA FONTE REFERENTE AO ANO DE 2022

Doc. 8

IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE PAGADORA

NOME: B... , S.A.
 Nº IDENTIFICAÇÃO FISCAL: ...
 MORADA: ...
 CÓDIGO POSTAL: ... Paço de Arcos

IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DOS RENDIMENTOS

AO CUIDADO DE:
 NOME: A...
 MORADA: R. ...
 Nº IDENTIFICAÇÃO FISCAL: ...
 CÓDIGO POSTAL: ... LISBOA

IMPORTÂNCIAS DEVIDAS E IMPOSTO RETIDO

TIPO DE RENDIMENTO	IRS RETIDO	RENDIMENTO SUJEITOS A RETENÇÃO
A - TRABALHO DEPENDENTE	84.080,00	336.354,93
A03 - TRABALHO DEPENDENTE	4.839,00	19.359,00
A04 - TRABALHO DEPENDENTE	4.839,00	19.359,00

DEDUÇÕES

CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS	29.284,86
----------------------------	-----------

Informações adicionais de valores auferidos:	Imposto Ret.	Rendimentos
- como não residente (A - TRABALHO DEPENDENTE)	84.080,00	336.354,93
- como não residente (A03 - TRABALHO DEPENDENTE)	4.839,00	19.359,00
- como não residente (A04 - TRABALHO DEPENDENTE)	4.839,00	19.359,00

Contribuições obrigatórias:	Deduções
- como não residente	29.284,86

OUTROS RENDIMENTOS	
A65 - Rendim. ganhos derivados	12.892,40

Os montantes nesta declaração estão expressos em Euros
 Paço de Arcos, 06 de Março de 2023

(Cfr. Documentos n.ºs 5, 6, 7 e 8 juntos ao PPA)

H. Imposto esse que, depois de retido a título definitivo, sobre os rendimentos pagos ao Requerente Substituído, é entregue ao Estado, nos termos gerais fixados no artigo 98.º do Código do IRS (Cfr. Documentos n.ºs 9 e 10 juntos ao PPA).

I. O Requerente apresentou declarações de rendimento, em Espanha, referentes aos anos de 2021 e de 2022, onde declarou os rendimentos aí auferidos e a entidade pagadora dos mesmos:

INFORMACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN
MODELO 151

Registro

Presentación realizada el 02-06-2022 a las 20:08:02

Expediente/Referencia (nº registro asignado): 2021 []

Código Seguro de Verificación: []

Presentador

NIF Presentador: []

Apellidos y Nombre / Razón social: [] ABOGADOS SLP

En calidad de: Colaborador

Vía de entrada: **Presentación por Internet**

Número de justificante: []

NEGATIVA/SIN ACTIVIDAD/RESULTADO CERO



Agencia Tributaria
Teléfono: []
www.agt.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

Página 1

Modelo 151

Contribuyente Número justificante [] **Ejercicio** Ejercicio 2021

N.I.F. [] Apellidos [] Sexo: Hombre Mujer

Nombre [] Fecha de nacimiento ... 19/09/1961

A... [] Cambio de domicilio, Si ha cambiado de domicilio, consigne una 'X' ...

Domicilio habitual actual

(44) Tipo de Vía **AVDA** (45) Nombre de la Vía Pública **ARCES**

(46) Tipo de numeración **NUM** (47) Número de casa **7** (48) Calificador del número **Calificador** (49) Bloque [] (50) Portal [] (51) Escalera **E** (52) Planta **01** (53) Puerta **C**

(54) Datos complementarios del domicilio [] (55) Localidad / Población (en su distrito del municipio) []

(56) Código Postal [] (57) Nombre del Municipio **MADRID** (58) Provincia **MADRID** (59) Localidad / Población (en su distrito del municipio) []

(60) Teléfono, fijo [] (61) Teléfono, móvil [] (62) N.º de FAX []

Si el domicilio está situado en el extranjero:

(63) Domicilio [] (64) Datos complementarios [] (65) Población/Ciudad []

(66) email [] (67) Código Postal [] (68) País [] (69) Código País [] (70) Teléfono, fijo [] (71) Provincia/Región/Estado [] (72) Teléfono, móvil [] (73) N.º de FAX []

Datos adicionales de la vivienda en la que tiene su domicilio actual.

Titularidad 3 Porcentaje de participación, en caso de propiedad o usufructo Situación 1 Referencia catastral []

Representante

N.I.F. [] Apellidos o razón social o denominación [] Nombre []

Domicilio

(44) Tipo de Vía [] (45) Nombre de la Vía Pública []

(46) Tipo de numeración [] (47) Número de casa [] (48) Calificador del número [] (49) Bloque [] (50) Portal [] (51) Escalera [] (52) Planta [] (53) Puerta []

(54) Datos complementarios del domicilio [] (55) Localidad / Población (en su distrito del municipio) []

(56) Código Postal [] (57) Nombre del Municipio [] (58) Provincia [] (59) Localidad / Población (en su distrito del municipio) []

(60) Teléfono, fijo [] (61) Teléfono, móvil [] (62) N.º de FAX []

Comunidad o Ciudad Autónoma de residencia en el ejercicio

Clave de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que tuvo su residencia en el ejercicio indicado..... 12

Asignación tributaria a la Iglesia Católica

Si desea que se destine un porcentaje de la cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, marque con "X" esta casilla (10)

Asignación de cantidades a fines sociales

Si desea que se destine un porcentaje de la cuota íntegra a las actividades previstas en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio (BOE del 29), marque con "X" esta casilla (11)
Esta asignación es independiente y compatible con la asignación tributaria a la Iglesia Católica.

Declaración complementaria

Si esta declaración es complementaria de otra declaración anterior del mismo ejercicio indicado, indíquelo marcando con "X" esta casilla (12)

Si de la declaración complementaria resulta una cantidad a devolver inferior a la solicitada en la declaración anterior y ésta no hubiera sido todavía efectuada por la Agencia Tributaria, marque con "X" esta casilla (13)

Nº de justificante de la declaración anterior:

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

2

N.I.F.	Apellido	Nombre	Página 2
--------	----------	--------	-----------------

A. Rendimientos y rentas imputadas a integrar en la base liquidable general

Importante: Agrupe en un mismo apartado los rendimientos positivos en los que coincida la misma "clave de tipo de renta" y "naturaleza" y tratándose de rendimientos de trabajo, además, que procedan del mismo pagador.

Los rendimientos positivos y rentas imputadas derivadas de bienes inmuebles deberán declararse de forma separada por cada bien inmueble con la misma "clave tipo de renta" y misma "naturaleza".

Tipo de renta 1 1		Naturaleza 2 D	
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6	515.597,30
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	123.743,32
Ingresos a cuenta repercutidos 5			
Pagador (rendimientos de trabajo):			
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social	Nombre
	J	E... S.A.	
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:			
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8			
Impuesto satisfecho en el extranjero 9			
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:			
Propiedad (%) 10	Usufructo (%) 11	Origen 12	Situación 13
			Referencia catastral 14

Tipo de renta 1 1		Naturaleza 2 E	
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3	40.926,30	Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6	40.926,30
Ingresos a cuenta..... 4	9.822,34	Retención o ingreso a cuenta 7	9.822,34
Ingresos a cuenta repercutidos 5	9.822,34		
Pagador (rendimientos de trabajo):			
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social	Nombre
	J	E... S.A.	
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:			
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8			
Impuesto satisfecho en el extranjero 9			
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:			
Propiedad (%) 10	Usufructo (%) 11	Origen 12	Situación 13
			Referencia catastral 14

Tipo de renta 1		Naturaleza 2	
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos 5			
Pagador (rendimientos de trabajo):			
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social	Nombre
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:			
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8			
Impuesto satisfecho en el extranjero 9			
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:			
Propiedad (%) 10	Usufructo (%) 11	Origen 12	Situación 13
			Referencia catastral 14

Tipo de renta 1		Naturaleza 2	
-----------------------	--	--------------------	--

Retribuciones en especie:				Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	6	
Valoración.....	3			Retención o ingreso a cuenta	7	
Ingresos a cuenta.....	4					
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5					
Pagador (rendimientos de trabajo):						
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social		Nombre		
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:						
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero.....	8					
Impuesto satisfecho en el extranjero	9					
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:						
Propiedad (%)	Usufructo (%)	Origen	Situación	Referencia catastral		
10	11	12	13	14		

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I.F.	Apellidos	Nombre	A...	Página 3		
Tipo de renta	1	Naturaleza	2			
Retribuciones en especie:				Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	6	
Valoración.....	3			Retención o ingreso a cuenta	7	
Ingresos a cuenta.....	4					
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5					
Pagador (rendimientos de trabajo):						
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social		Nombre		
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:						
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero.....	8					
Impuesto satisfecho en el extranjero	9					
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:						
Propiedad (%)	Usufructo (%)	Origen	Situación	Referencia catastral		
10	11	12	13	14		

Tipo de renta	1	Naturaleza	2			
Retribuciones en especie:				Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	6	
Valoración.....	3			Retención o ingreso a cuenta	7	
Ingresos a cuenta.....	4					
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5					
Pagador (rendimientos de trabajo):						
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social		Nombre		
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:						
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero.....	8					
Impuesto satisfecho en el extranjero	9					
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:						
Propiedad (%)	Usufructo (%)	Origen	Situación	Referencia catastral		
10	11	12	13	14		

Tipo de renta	1	Naturaleza	2			
Retribuciones en especie:				Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	6	
Valoración.....	3			Retención o ingreso a cuenta	7	
Ingresos a cuenta.....	4					
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5					
Pagador (rendimientos de trabajo):						
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social		Nombre		
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:						
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero.....	8					
Impuesto satisfecho en el extranjero	9					
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:						
Propiedad (%)	Usufructo (%)	Origen	Situación	Referencia catastral		
10	11	12	13	14		

Tipo de renta	1	Naturaleza	2			
Retribuciones en especie:				Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	6	
Valoración.....	3			Retención o ingreso a cuenta	7	
Ingresos a cuenta.....	4					
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5					
Pagador (rendimientos de trabajo):						
N.I.F.	F/J	Apellidos o razón social		Nombre		
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:						
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero.....	8					
Impuesto satisfecho en el extranjero	9					
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:						
Propiedad (%)	Usufructo (%)	Origen	Situación	Referencia catastral		
10	11	12	13	14		

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **A₁** resulta insuficiente agrupe el RESTO de rendimientos o rentas imputadas de bienes inmuebles en este apartado.

Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada.....	6	
Retención o ingreso a cuenta	7	
A₁ Total rendimientos íntegros/Rentas inmobiliarias imputadas	15	556.523,60
A₁ Total retenciones o ingresos a cuenta	16	133.565,66

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

A₂ Rendimientos a integrar en la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR)

Importante: Agrupe en un mismo apartado los rendimientos positivos en los que coincida la misma "clave de tipo de renta" y "naturaleza".

Tipo de renta 1	Naturaleza 2		
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Tipo de renta 1	Naturaleza 2		
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Tipo de renta 1	Naturaleza 2		
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Tipo de renta 1	Naturaleza 2		
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Tipo de renta 1	Naturaleza 2		
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Tipo de renta 1	Naturaleza 2		
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Tipo de renta 1	Naturaleza 2		
Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Retribuciones en especie:			
Valoración..... 3		Rendimiento íntegro 6	
Ingresos a cuenta..... 4		Retención o ingreso a cuenta 7	
Ingresos a cuenta repercutidos . 5			

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe A₂ resulta insuficiente agrupe el RESTO de rendimientos positivos en este apartado.

Rendimientos íntegro 6	
Retención o ingreso a cuenta 7	

A₂ Total rendimientos íntegros..... 8	
A₂ Total retenciones o ingresos a cuenta..... 9	

Publicación de este documento por el Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) en https://sede.agenciatributaria.gob.es

B Rendimientos de actividades económicas con deducción de gastos (artículo 24.2 TRLIRNR)

Importante: A efectos de determinar el rendimiento neto, agrupe en un mismo apartado los RENDIMIENTOS POSITIVOS (ingresos íntegros superiores a los gastos deducibles). Los rendimientos negativos se declararán separadamente.

Tipo de renta 1			
Ingresos íntegros 2		Rendimiento neto 5	
Gastos de personal 3		Retención o ingreso a cuenta 6	
Gastos de aprovisionamiento de materiales y de suministros..... 4			

Importante: En el caso de RENDIMIENTOS NEGATIVOS sobre los que se haya practicado retención o ingreso a cuenta, deberán declararse separadamente en este apartado.

Rendimiento neto 7	
Retención o ingreso a cuenta 6	

B. Total rendimientos netos..... 8	
B. Total retenciones o ingresos a cuenta..... 9	

C Ganancias sometidas a retención o ingreso a cuenta derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en Sociedades y Fondos de inversión

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por las ganancias procedentes de cada una de las instituciones de inversión colectiva de que se trate.

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
	Retención o ingreso a cuenta 3

N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión:

Tipo de renta 1 Ganancia patrimonial 2
Retención o ingreso a cuenta 3

N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión:

Tipo de renta 1 Ganancia patrimonial 2
Retención o ingreso a cuenta 3

N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión:

Tipo de renta 1 Ganancia patrimonial 2
Retención o ingreso a cuenta 3

N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión:

Tipo de renta 1 Ganancia patrimonial 2
Retención o ingreso a cuenta 3

N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión:

Tipo de renta 1 Ganancia patrimonial 2
Retención o ingreso a cuenta 3

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **C** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial 2
Retención o ingreso a cuenta 3

C. Total ganancias patrimoniales 4
C. Total retenciones o ingresos a cuenta 5

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agencia tributaria.gob.es>

N.I.F. Apellido Nombre A... **Página 6**

D Ganancias derivadas de transmisiones de bienes inmuebles

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por cada inmueble transmitido.

Tipo de renta 1 Número de justificante del modelo 211

	Adquisición	Mejora o 2ª adquisición
Valor de transmisión	2 <input type="text"/>	6 <input type="text"/>
Valor de adquisición	3 <input type="text"/>	7 <input type="text"/>
Diferencia	4 <input type="text"/>	8 <input type="text"/>
Ganancia (o pérdida)	5 <input type="text"/>	9 <input type="text"/>

Ganancia patrimonial total obtenida .. 10
Retención o ingreso a cuenta 11

Fecha de adquisición Fecha de mejora o 2ª adquisición Fecha de transmisión Cuota participación (%):

Adquirente
N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

Descripción del inmueble

(44) Tipo de Via (45) Nombre de la Via
(46) Tipo de numeración (47) Número de casa (48) Calificador del número (49) Bloque (50) Portal (51) Escalera (52) Planta (53) Puerta
(54) Datos complementarios del domicilio (55) Localidad / Población (si es distinta del municipio)
(56) Código Postal (57) Nombre del Municipio
(58) Provincia (73) Referencia catastral

Doc. público Doc. privado Notario o fedatario N° de protocolo

Tipo de renta 1 Número de justificante del modelo 211

	Adquisición	Mejora o 2ª adquisición
Valor de transmisión	2 <input type="text"/>	6 <input type="text"/>
Valor de adquisición	3 <input type="text"/>	7 <input type="text"/>
Diferencia	4 <input type="text"/>	8 <input type="text"/>
Ganancia (o pérdida)	5 <input type="text"/>	9 <input type="text"/>

Ganancia patrimonial total obtenida .. 10
Retención o ingreso a cuenta 11

Fecha de adquisición Fecha de mejora o 2ª adquisición Fecha de transmisión Cuota participación (%):

Adquirente
N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

Descripción del inmueble

(44) Tipo de Via (45) Nombre de la Via
(46) Tipo de numeración (47) Número de casa (48) Calificador del número (49) Bloque (50) Portal (51) Escalera (52) Planta (53) Puerta
(54) Datos complementarios del domicilio (55) Localidad / Población (si es distinta del municipio)
(56) Código Postal (57) Nombre del Municipio
(58) Provincia (73) Referencia catastral

Doc. público Doc. privado Notario o fedatario N° de protocolo

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **D** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial obtenida.....	10
Retención o ingreso a cuenta	11

D. Total ganancias patrimoniales	12
D. Total retenciones o ingresos a cuenta	13

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación GH..... en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I.F.:	Ape#idos:	Nombre:	A...	Página 7
---------	-----------	---------	------	-----------------

E₁ Ganancias que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales a integrar en la base liquidable general

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por cada ganancia obtenida.

Descripción de la ganancia patrimonial					
Tipo de renta	1	Naturaleza	2	Ganancia patrimonial	3
				Retención o ingreso a cuenta	4

Descripción de la ganancia patrimonial					
Tipo de renta	1	Naturaleza	2	Ganancia patrimonial	3
				Retención o ingreso a cuenta	4

Descripción de la ganancia patrimonial					
Tipo de renta	1	Naturaleza	2	Ganancia patrimonial	3
				Retención o ingreso a cuenta	4

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe E₁ resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial	3
Retención o ingreso a cuenta	4

E₁ Total ganancias patrimoniales	5
E₁ Total retenciones o ingresos a cuenta	6

E₂ Resto de Ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales a integrar en la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR)

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por cada ganancia obtenida.

Descripción del elemento patrimonial				
Tipo de renta	1	Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión.....	2
		Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición	3
			Diferencia	4

Ganancia patrimonial	5
----------------------------	---

Descripción del elemento patrimonial				
Tipo de renta	1	Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión.....	2
		Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición	3
			Diferencia	4
			Ganancia patrimonial	5

Descripción del elemento patrimonial				
Tipo de renta	1	Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión.....	2
		Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición	3
			Diferencia	4
			Ganancia patrimonial	5

Descripción del elemento patrimonial				
Tipo de renta	1	Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión.....	2
		Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición	3
			Diferencia	4
			Ganancia patrimonial	5

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación..... en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I.F.:	Ape#idos:	Nombre:	A...	Página 8
---------	-----------	---------	------	-----------------

Descripción del elemento patrimonial				
Tipo de renta	1	Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión.....	2
		Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición	3
			Diferencia	4
			Ganancia patrimonial	5

Descripción del elemento patrimonial				
Tipo de renta	1	Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión.....	2
		Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición	3
			Diferencia	4
			Ganancia patrimonial	5

Descripción del elemento patrimonial				
Tipo de renta	1	Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión.....	2
		Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición	3
			Diferencia	4
			Ganancia patrimonial	5

Descripción del elemento patrimonial	
Tipo de renta 1	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3
	Diferencia 4
	Ganancia patrimonial 5

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **E₂** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial.....	5
E₂ Total ganancias patrimoniales.....	6

F Base liquidable

Base liquidable general (A₁ 15 + B 8 + E₁ 15).....	17	556.523,60
Base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR) (A₂ 8 + C 4 + D 12 + E₂ 6).....	18	

G Cálculo del impuesto y resultado de la declaración

Cuota correspondiente a la base liquidable general.....	19	133.565,66		
Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR).....	20			
Cuota íntegra total (19 + 20).....	21	133.565,66	Parte estatal	Parte autonómica
Deducción por donativos.....	24		22	23
Deducción por doble imposición internacional por razón de los rendimientos de trabajo obtenidos y gravados en el extranjero.....	27		25	26
Cuota líquida total (21 - 24 - 27).....	30	133.565,66	28	29
Retención e ingresos a cuenta.....	33	133.565,66	31	32
Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes pagadas respecto de las rentas incluidas en la declaración.....	34		Epígrafe A,	Epígrafe A,
Resultados a ingresar de las anteriores declaraciones o liquidaciones administrativas (*).....	41		35	36
Devoluciones acordadas por la Administración (*).....	42		Epígrafe B,	Epígrafe C,
Resultado de la declaración (30 - 33 - 34 - 41 + 42).....	43		37	38
			Epígrafe D,	Epígrafes E, y E,
			39	40

(*) Exclusivamente en caso de declaración complementaria correspondiente al ejercicio indicado.

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>



Agencia Tributaria
Teléfono:
www.aget

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español
DOCUMENTO DE INGRESO O DEVOLUCIÓN

Modelo 151

Contribuyente	Ejercicio
N.I.F. <input type="text"/>	Ejercicio 2021
Nombre <input type="text"/>	Periodo 0 A
A... <input type="text"/>	

Número justificante

Resultado de la declaración
Resultado de la declaración..... 43 0,00

Ingreso
Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad positiva, consigne en la casilla I el importe a ingresar. Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público. Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de autoliquidaciones.
Importe: <input type="text"/>
Forma de pago: <input type="checkbox"/>
Cuenta bancaria abierta en España:
<input type="text"/> Número de cuenta (IBAN) <input type="text"/>

Devolución

Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda:

Renuncia a la devolución a favor del Tesoro Público 1 Solicita la devolución por transferencia 2 Importe: **D**

Cuenta bancaria abierta en España o en el extranjero (U.E./SEPA):

Número de cuenta (BAN) SWIFT-BIC

Sin ingreso ni devolución

Si la autoliquidación resulta con CUOTA CERO, marque con una X este recuadro.

CUOTA CERO

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

10



INFORMACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Modelo 151

Registro

Presentación realizada el: 29-05-2023 a las 14:01:24

Expediente/Referencia (nº registro asignado): 2022

Código Seguro de Verificación:

Número de justificante:

Vía de entrada: Presentación por Internet

Presentador

NIF Presentador:

Apellidos y Nombre / Razón social: ABOGADOS SLP

En calidad de: Colaborador

NEGATIVA/SIN ACTIVIDAD/RESULTADO CERO



Agencia Tributaria
Teléfono:
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Página 1

Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

**Modelo
151**

Número justificante:

Contribuyente		Ejercicio	
N.I.F.	Apellidos	Ejercicio	2022
Nombre		Sexo: Hombre <input checked="" type="checkbox"/> (01) Mujer <input type="checkbox"/> (02)	
A...		Fecha de nacimiento ...	03 19/09/1961
Cambio de domicilio, Si ha cambiado de domicilio, consigne una "X" ...			04 <input type="checkbox"/>

Domicilio habitual actual

44 Tipo de Vía AVDA	45 Nombre de la Vía Pública ARCÉS		
46 Tipo de numeración NUM	47 Número de casa 7	48 Calificador del número	49 Bloque
54 Datos complementarios del domicilio		50 Portal	51 Escalera E
56 Código Postal	57 Nombre del Municipio MADRID	52 Planta 01	53 Puerta C
58 Provincia MADRID	59 Telef. fijo	55 Localidad / Población (si es distinta del municipio)	
60 Telef. móvil		61 N.º de FAX	

Si el domicilio está situado en el extranjero:

62 Domicilio	64 Población/Ciudad	
63 Datos complementarios del domicilio	66 Código Postal (ZF)	67 Provincia/Región/Estado
65 e-mail	69 Código País	70 Telef. fijo
68 País	71 Telef. móvil	72 N.º de FAX

Datos adicionales de la vivienda en la que tiene su domicilio actual.

Titularidad	Porcentaje de participación, en caso de propiedad o usufructo	Situación	Referencia catastral
05 3	06	07 1	08

Representante

N.I.F. Apellidos o razón social o denominación Nombre

Domicilio

44 Tipo de Vía	45 Nombre de la Vía Pública		
46 Tipo de numeración	47 Número de casa	48 Calificador del número	49 Bloque
54 Datos complementarios del domicilio		50 Portal	51 Escalera
56 Código Postal	57 Nombre del Municipio	52 Planta	53 Puerta
58 Provincia	59 Telef. fijo	55 Localidad / Población (si es distinta del municipio)	
60 Telef. móvil		61 N.º de FAX	

Comunidad o Ciudad Autónoma de residencia en el ejercicio

Clave de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que tuvo su residencia en el ejercicio indicado,..... 09 12

Asignación tributaria a la Iglesia Católica

Si desea que se destine un porcentaje de la cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, marque con "X" esta casilla 10

Asignación de cantidades a fines sociales

Si desea que se destine un porcentaje de la cuota íntegra a las actividades previstas en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio (BOE del 29), marque con "X" esta casilla 11
Esta asignación es independiente y compatible con la asignación tributaria a la Iglesia Católica.

Declaración complementaria

Si esta declaración es complementaria de otra declaración anterior del mismo ejercicio indicado, indíquelo marcando con "X" esta casilla 12

Si de la declaración complementaria resulta una cantidad a devolver inferior a la solicitada en la declaración anterior y ésta no hubiera sido todavía efectuada por la Agencia Tributaria, marque con "X" esta casilla 13

Nº de justificante de la declaración anterior:

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

2

N.I.F.	<input type="text"/>	Apellidos	<input type="text"/>	Nombre	A...	<input type="text"/>	Página 2
--------	----------------------	-----------	----------------------	--------	------	----------------------	-----------------

A. Rendimientos y rentas imputadas a integrar en la base liquidable general

Importante: Agrupe en un mismo apartado los rendimientos positivos en los que coincida la misma 'clave de tipo de renta' y 'naturaleza' y tratándose de rendimientos de trabajo, además, que procedan del mismo pagador.

Los rendimientos positivos y rentas imputadas derivadas de bienes inmuebles deberán declararse de forma separada por cada bien inmueble con la misma 'clave tipo de renta' y misma 'naturaleza'.

Tipo de renta	<input type="text" value="1"/>	<input type="text" value="1"/>	Naturaleza	<input type="text" value="2"/>	<input type="text" value="D"/>
Retribuciones en especie:					
Valoración	<input type="text" value="3"/>	<input type="text"/>	Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="478.596,84"/>
Ingresos a cuenta	<input type="text" value="4"/>	<input type="text"/>	Retención o ingreso a cuenta	<input type="text" value="7"/>	<input type="text" value="114.863,24"/>
Ingresos a cuenta repercutidos	<input type="text" value="5"/>	<input type="text"/>			
Pagador (rendimientos de trabajo):					
N.I.F.	<input type="text"/>	F/J	Apellidos o razón social	Nombre	
	<input type="text"/>	<input type="text" value="J"/>	E... S.A.	<input type="text"/>	
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:					
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero	<input type="text" value="8"/>	<input type="text"/>			
Impuesto satisfecho en el extranjero	<input type="text" value="9"/>	<input type="text"/>			
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:					
Propiedad (%)	<input type="text" value="10"/>	Usufructo (%)	<input type="text" value="11"/>	Origen	<input type="text" value="12"/>
			Situación	<input type="text" value="13"/>	Referencia catastral
			<input type="text" value="14"/>		

Tipo de renta	<input type="text" value="1"/>	<input type="text" value="1"/>	Naturaleza	<input type="text" value="2"/>	<input type="text" value="E"/>
Retribuciones en especie:					
Valoración	<input type="text" value="3"/>	<input type="text" value="42.631,53"/>	Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="42.631,53"/>
Ingresos a cuenta	<input type="text" value="4"/>	<input type="text" value="10.231,57"/>	Retención o ingreso a cuenta	<input type="text" value="7"/>	<input type="text" value="10.231,57"/>
Ingresos a cuenta repercutidos	<input type="text" value="5"/>	<input type="text" value="10.231,57"/>			

31.

Pagador (rendimientos de trabajo):
 N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:
 Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8
 Impuesto satisfecho en el extranjero 9

Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:
 Propiedad (%) 10 Usufructo (%) 11 Origen 12 Situación 13 Referencia catastral 14

Tipo de renta 1 Naturaleza 2

Retribuciones en especie:
 Valoración 3 Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6
 Ingresos a cuenta 4 Retención o ingreso a cuenta 7
 Ingresos a cuenta repercutidos 5

Pagador (rendimientos de trabajo):
 N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:
 Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8
 Impuesto satisfecho en el extranjero 9

Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:
 Propiedad (%) 10 Usufructo (%) 11 Origen 12 Situación 13 Referencia catastral 14

Tipo de renta 1 Naturaleza 2

Retribuciones en especie:
 Valoración 3 Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6
 Ingresos a cuenta 4 Retención o ingreso a cuenta 7
 Ingresos a cuenta repercutidos 5

Pagador (rendimientos de trabajo):
 N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:
 Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8
 Impuesto satisfecho en el extranjero 9

Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:
 Propiedad (%) 10 Usufructo (%) 11 Origen 12 Situación 13 Referencia catastral 14

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I.F. Apellidos Nombre A... **Página 3**

Tipo de renta 1 Naturaleza 2

Retribuciones en especie:
 Valoración 3 Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6
 Ingresos a cuenta 4 Retención o ingreso a cuenta 7
 Ingresos a cuenta repercutidos 5

Pagador (rendimientos de trabajo):
 N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

<p>Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:</p> <p>Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8 <input type="text"/></p> <p>Impuesto satisfecho en el extranjero 9 <input type="text"/></p>				
<p>Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:</p> <p>Propiedad (%) Usufructo (%) Origen Situación Referencia catastral</p> <p>10 <input type="text"/> 11 <input type="text"/> 12 <input type="text"/> 13 <input type="text"/> 14 <input type="text"/></p>				
<p>Tipo de renta 1 <input type="text"/> Naturaleza 2 <input type="text"/></p> <p>Retribuciones en especie:</p> <p>Valoración 3 <input type="text"/> Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6 <input type="text"/></p> <p>Ingresos a cuenta 4 <input type="text"/> Retención o ingreso a cuenta 7 <input type="text"/></p> <p>Ingresos a cuenta repercutidos 5 <input type="text"/></p> <p>Pagador (rendimientos de trabajo):</p> <p>N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre</p> <p><input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/></p>				
<p>Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:</p> <p>Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8 <input type="text"/></p> <p>Impuesto satisfecho en el extranjero 9 <input type="text"/></p>				
<p>Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:</p> <p>Propiedad (%) Usufructo (%) Origen Situación Referencia catastral</p> <p>10 <input type="text"/> 11 <input type="text"/> 12 <input type="text"/> 13 <input type="text"/> 14 <input type="text"/></p>				
<p>Tipo de renta 1 <input type="text"/> Naturaleza 2 <input type="text"/></p> <p>Retribuciones en especie:</p> <p>Valoración 3 <input type="text"/> Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6 <input type="text"/></p> <p>Ingresos a cuenta 4 <input type="text"/> Retención o ingreso a cuenta 7 <input type="text"/></p> <p>Ingresos a cuenta repercutidos 5 <input type="text"/></p> <p>Pagador (rendimientos de trabajo):</p> <p>N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre</p> <p><input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/></p>				
<p>Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:</p> <p>Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8 <input type="text"/></p> <p>Impuesto satisfecho en el extranjero 9 <input type="text"/></p>				
<p>Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:</p> <p>Propiedad (%) Usufructo (%) Origen Situación Referencia catastral</p> <p>10 <input type="text"/> 11 <input type="text"/> 12 <input type="text"/> 13 <input type="text"/> 14 <input type="text"/></p>				
<p>Tipo de renta 1 <input type="text"/> Naturaleza 2 <input type="text"/></p> <p>Retribuciones en especie:</p> <p>Valoración 3 <input type="text"/> Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada 6 <input type="text"/></p> <p>Ingresos a cuenta 4 <input type="text"/> Retención o ingreso a cuenta 7 <input type="text"/></p> <p>Ingresos a cuenta repercutidos 5 <input type="text"/></p> <p>Pagador (rendimientos de trabajo):</p> <p>N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre</p> <p><input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/></p>				
<p>Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:</p> <p>Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero 8 <input type="text"/></p> <p>Impuesto satisfecho en el extranjero 9 <input type="text"/></p>				
<p>Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:</p> <p>Propiedad (%) Usufructo (%) Origen Situación Referencia catastral</p> <p>10 <input type="text"/> 11 <input type="text"/> 12 <input type="text"/> 13 <input type="text"/> 14 <input type="text"/></p>				

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **A₁** resulta insuficiente agrupe el RESTO de rendimientos o rentas imputadas de bienes inmuebles en este apartado.

Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada	6	
Retención o ingreso a cuenta	7	
A₁ Total rendimientos íntegros/Rentas inmobiliarias imputadas	15	521.228,37
A₁ Total retenciones o ingresos a cuenta	16	125.094,81

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación [] en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I.F. []	Apellidos []	Nombre A... []	Página 4
------------	---------------	-----------------	-----------------

A₂ Rendimientos a integrar en la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR)

Importante: Agrupe en un mismo apartado los rendimientos positivos en los que coincida la misma "clave de tipo de renta" y "naturaleza".

Tipo de renta	1 []	Naturaleza	2 []
Retribuciones en especie:			
Valoración	3 []	Rendimiento íntegro	6 []
Ingresos a cuenta	4 []	Retención o ingreso a cuenta	7 []
Ingresos a cuenta repercutidos .	5 []		

Tipo de renta	1 []	Naturaleza	2 []
Retribuciones en especie:			
Valoración	3 []	Rendimiento íntegro	6 []
Ingresos a cuenta	4 []	Retención o ingreso a cuenta	7 []
Ingresos a cuenta repercutidos .	5 []		

Tipo de renta	1 []	Naturaleza	2 []
Retribuciones en especie:			
Valoración	3 []	Rendimiento íntegro	6 []
Ingresos a cuenta	4 []	Retención o ingreso a cuenta	7 []
Ingresos a cuenta repercutidos .	5 []		

Tipo de renta	1 []	Naturaleza	2 []
Retribuciones en especie:			
Valoración	3 []	Rendimiento íntegro	6 []
Ingresos a cuenta	4 []	Retención o ingreso a cuenta	7 []
Ingresos a cuenta repercutidos .	5 []		

Tipo de renta	1 []	Naturaleza	2 []
Retribuciones en especie:			
Valoración	3 []	Rendimiento íntegro	6 []
Ingresos a cuenta	4 []	Retención o ingreso a cuenta	7 []
Ingresos a cuenta repercutidos .	5 []		

Tipo de renta	1 []	Naturaleza	2 []
Retribuciones en especie:			
Valoración	3 []	Rendimiento íntegro	6 []
Ingresos a cuenta	4 []	Retención o ingreso a cuenta	7 []
Ingresos a cuenta repercutidos .	5 []		

Tipo de renta	1	Naturaleza	2
Retribuciones en especie:			
Valoración.....	3	Rendimiento íntegro	6
Ingresos a cuenta.....	4	Retención o ingreso a cuenta	7
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5		

Tipo de renta	1	Naturaleza	2
Retribuciones en especie:			
Valoración.....	3	Rendimiento íntegro	6
Ingresos a cuenta.....	4	Retención o ingreso a cuenta	7
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5		

Tipo de renta	1	Naturaleza	2
Retribuciones en especie:			
Valoración.....	3	Rendimiento íntegro	6
Ingresos a cuenta.....	4	Retención o ingreso a cuenta	7
Ingresos a cuenta repercutidos ..	5		

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **A₂** resulta insuficiente agrupe el RESTO de rendimientos positivos en este apartado.

Rendimientos íntegro.....	6
Retención o ingreso a cuenta	7

A₂ Total rendimientos íntegros.....	8
A₂ Total retenciones o ingresos a cuenta	9

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

NI <input type="text"/>	Apellidos <input type="text"/>	Nombre <input type="text"/>	Página 5
-------------------------	--------------------------------	-----------------------------	-----------------

B Rendimientos de actividades económicas con deducción de gastos (artículo 24.2 TRLIRNR)

Importante: A efectos de determinar el rendimiento neto, agrupe en un mismo apartado los RENDIMIENTOS POSITIVOS (ingresos íntegros superiores a los gastos deducibles). Los rendimientos negativos se declararán separadamente.

Tipo de renta	1		
Ingresos íntegros	2	Rendimiento neto	5
Gastos de personal	3	Retención o ingreso a cuenta	6
Gastos de aprovisionamiento de materiales y de suministros.....	4		

Importante: En el caso de RENDIMIENTOS NEGATIVOS sobre los que se haya practicado retención o ingreso a cuenta, deberán declararse separadamente en este apartado.

Rendimiento neto	7
Retención o ingreso a cuenta	6

B. Total rendimientos netos.....	8
B. Total retenciones o ingresos a cuenta	9

C Ganancias sometidas a retención o ingreso a cuenta derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en Sociedades y Fondos de inversión

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por las ganancias procedentes de cada una de las instituciones de inversión colectiva de que se trate.

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Tipo de renta 1	Ganancia patrimonial 2
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	Retención o ingreso a cuenta 3

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **C** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial 2
Retención o ingreso a cuenta 3

C. Total ganancias patrimoniales 4
C. Total retenciones o ingresos a cuenta 5

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I. _____	Apellidos _____	Nombre A... _____	Página 6
------------	-----------------	-------------------	-----------------

D Ganancias derivadas de transmisiones de bienes inmuebles

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por cada inmueble transmitido.

Tipo de renta 1 Número de justificante del modelo 211

	Adquisición	Mejora o 2ª adquisición
Valor de transmisión	2	6
Valor de adquisición	3	7
Diferencia	4	8
Ganancia (o pérdida)	5	9
Ganancia patrimonial total obtenida ..		10
Retención o ingreso a cuenta		11

Fecha de adquisición Fecha de mejora o 2ª adquisición Fecha de transmisión

Cuota participación (%): _____

Adquirente

N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

Descripción del inmueble

(44) Tipo de Via	(45) Nombre de la Via Pública	(46) Tipo de numeración	(47) Número de casa	(48) Calificador del número	(49) Bloque	(50) Portal	(51) Escalera	(52) Planta	(53) Puerta
(54) Datos complementarios del domicilio						(55) Localidad / Población (si es distinta del municipio)			
(56) Código Postal		(57) Nombre del Municipio							
(58) Provincia	(73) Referencia catastral								

Doc. público Doc. privado Notario o fedatario Nº de protocolo

Tipo de renta 1 Número de justificante del modelo 211

	Adquisición	Mejora o 2ª adquisición
Valor de transmisión	2	6
Valor de adquisición	3	7
Diferencia	4	8
Ganancia (o pérdida)	5	9
Ganancia patrimonial total obtenida ..		10
Retención o ingreso a cuenta		11

Fecha de adquisición Fecha de mejora o 2ª adquisición Fecha de transmisión

Cuota participación (%): _____

Adquirente

N.I.F. F/J Apellidos o razón social Nombre

Descripción del inmueble

(44) Tipo de Via	(45) Nombre de la Via Pública	(46) Tipo de numeración	(47) Número de casa	(48) Calificador del número	(49) Bloque	(50) Portal	(51) Escalera	(52) Planta	(53) Puerta
(54) Datos complementarios del domicilio						(55) Localidad / Población (si es distinta del municipio)			
(56) Código Postal		(57) Nombre del Municipio							
(58) Provincia	(73) Referencia catastral								

Doc. público Doc. privado Notario o fedatario Nº de protocolo

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **D** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

	Diferencia 4
	Ganancia patrimonial 5

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2	
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3	
	Diferencia 4	
	Ganancia patrimonial 5	

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2	
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3	
	Diferencia 4	
	Ganancia patrimonial 5	

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2	
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3	
	Diferencia 4	
	Ganancia patrimonial 5	

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación [] en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I.F. []	Apellidos []	Nombre A... []	Página 8
------------	---------------	-----------------	-----------------

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2	
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3	
	Diferencia 4	
	Ganancia patrimonial 5	

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2	
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3	
	Diferencia 4	
	Ganancia patrimonial 5	

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2	
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3	
	Diferencia 4	
	Ganancia patrimonial 5	

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....	Valor de transmisión..... 2	
Fecha de adquisición.....	Valor de adquisición 3	

Diferencia.....	4	
Ganancia patrimonial.....	5	

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **E₂** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial.....	5	
---------------------------	---	--

E₂ Total ganancias patrimoniales.....	6	
---	---	--

F Base liquidable

Base liquidable general (A ₁ 15 + B 8 + E ₁ 5).....	17	521.228,37
Base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR) (A ₂ 8 + C 4 + D 12 + E ₂ 6).....	18	

G Cálculo del impuesto y resultado de la declaración

Cuota correspondiente a la base liquidable general.....	19	125.094,81		
Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR).....	20			
Cuota íntegra total ((19) + (20)).....	21	125.094,81	Parte estatal	Parte autonómica
			22	23
			62.547,41	62.547,41
Deducción por donativos.....	24		25	26
Deducción por doble imposición internacional por razón de los rendimientos de trabajo obtenidos y gravados en el extranjero.....	27		28	29
Cuota líquida total ((21) - (24) - (27)).....	30	125.094,81	31	32
			62.547,41	62.547,41
Retención e ingresos a cuenta.....	33	125.094,81		
Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes pagadas respecto de las rentas incluidas en la declaración.....	34		Epígrafe A,	Epígrafe A,
			35	36
			Epígrafe B	Epígrafe C
			37	38
			Epígrafe D	Epígrafes E, y E,
			39	40
Resultados a ingresar de las anteriores declaraciones o liquidaciones administrativas(*),.....	41			
Devoluciones acordadas por la Administración(*).....	42			
Resultado de la declaración ((30) - (33) - (34) - (41) + (42)).....	43			

(*) Exclusivamente en caso de declaración complementaria correspondiente al ejercicio indicado.

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro

de Verificación en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

9



Agencia Tributaria
Teléfono:
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**Régimen especial aplicable a los trabajadores
desplazados a territorio español
DOCUMENTO DE INGRESO O DEVOLUCIÓN**

**Modelo
151**

Contribuyente		Ejercicio	
N.I.F. <input type="text"/>	Apellidos <input type="text"/>	Ejercicio	<input type="text" value="2022"/>
Nombre <input type="text"/>	<input type="text"/>	Periodo	<input type="text" value="O"/> <input type="text" value="A"/>
A... <input type="text"/>	<input type="text"/>		

Número justificante:

Resultado de la declaración

Resultado de la declaración 0,00

Ingreso

Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad positiva, consigne en la casilla I el importe a ingresar. Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público. Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de autoliquidaciones.

Forma de pago:

Cuenta bancaria abierta en España:

Número de cuenta (IBAN)

Importe:

Devolución

Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda:

Renuncia a la devolución a favor del Tesoro Público Solicita la devolución por transferencia Importe:

Cuenta bancaria abierta en España o en el extranjero (U.E./SEPA):

Número de cuenta (IBAN) SWIFT-BIC

Sin ingreso ni devolución

Si la autoliquidación resulta con CUOTA CERO, marque con una X este recuadro. CUOTA CERO

La autenticidad de este documento puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación en <https://sede.agencia tributaria.gob.es>

(Cfr. Documento n.º 11 junto ao PPA).

J. Em 28.09.2022, o Requerente Substituído e a Requerente Substituta, por considerarem existir, na situação em apreço, dupla tributação, solicitaram o acionamento da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha (“CDT”), através da apresentação de Declarações Modelo 24-RFI, para os anos de 2020 e 2021, às quais anexaram os certificados de residência mencionados em F. (Cfr. Documento n.º 12 junto ao PPA).

K. Em 19.07.2024, através do ofício com o n.º ..., a Direção de Serviços de Relações Internacionais (“DSRI”) informou o Requerente Substituído que o certificado de residência fiscal apresentado para os anos de 2020 e 2021 não seria válido, porquanto, não fazia menção ao ano a que respeitavam os rendimentos nem à Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha, pelo que o notificou para juntar ao processo certificados de residência fiscal, emitido pelas autoridades fiscais competentes, que atestassem que o Requerente Substituído era residente em Espanha em 2021, nos termos do artigo 4.º da CDT:

Assunto: PEDIDO DE REEMBOLSO AO ABRIGO DA CONVENÇÃO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADA (CDT) ENTRE PORTUGAL E ESPANHA A...

No dia 22/12/2022, deu entrada nesta Direção de Serviços, os seguintes pedidos de reembolso de imposto português:

N.º do processo Relint	Ano	Rendimento Bruto	Imposto Retido	Reembolso pedido
2023	2020	382.205,15€	95.649,00€	95.549,00€
2023	2021	400.355,89€	100.088,00€	100.088,00€

No entanto, o Certificado de Residência fiscal apresentado, não é válido, uma vez que, não faz menção ao ano a que respeitam os rendimentos nem à Convenção para evitar a Dupla Tributação entre PORTUGAL e o/a/os ESPANHA.

A fim de instruir convenientemente o processo e dar prossecução ao mesmo, com vista à obtenção dos elementos em análise indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos solicitamos, ao abrigo do art.59.º (princípio da colaboração) e do n.º 1 do art.74.º (Ónus da prova), ambos da Lei Geral Tributária (LGT), o envio a esta Direção de Serviços, no prazo de 30 dias, dos elementos abaixo indicados:

- Um Certificado de Residência fiscal, emitido pelas autoridades fiscais competentes, que certifique que é residente em/nos ESPANHA, em 2021, no sentido do artigo 4.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre PORTUGAL e o/a/os ESPANHA

Assim, fica por este meio devidamente notificado para apresentar nesta Direção de Serviços, os elementos probatórios agora solicitados, no prazo indicado em cima, a contar do 3.º dia posterior ao do registo deste ofício, findo o qual, o pedido de reembolso será arquivado sem mais formalidades, nos termos do artigo 53.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

(Cfr. Documento n.º 13 junto ao PPA).

L. O Requerente Substituído indagou junto das autoridades fiscais de Espanha, acerca da possibilidade de emissão de um certificado de residência, nos termos pretendidos pela AT, mas esta pretensão foi rejeitada pelas autoridades fiscais espanholas, pelo facto de em Espanha o Requerente Substituído se encontrar sujeito ao regime especial acima referido, em que apenas são aí tributados os rendimentos obtidos em Espanha; e, neste sentido, não remeteu quaisquer outros documentos à DSRI.

M. Em 20.02.2025, o Requerente Substituído e a Requerente Substituta apresentaram pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de retenção na fonte de IRS, relativos aos períodos de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, não tendo aquele sido objeto de pronúncia, por parte da AT, até à data da entrada do presente pedido de pronúncia arbitral (Cfr. PA).

N. Em 16.09.2025, o Requerente Substituído e a Requerente Substituta apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral (Cfr. Sistema Informático do CAAD).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

20. Com relevo para a decisão da causa, não se considera provado que:

A. Os rendimentos auferidos pelo Requerente Substituído, em Portugal, e aqui sujeitos a retenção na fonte, tenham sido também tributados em Espanha.

B. A B... seja ressarcida pela C... da totalidade do montante que aquela paga ao Requerente Substituído, a título de remuneração e demais encargos a esta associados.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

21. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”),

aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

22. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

23. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

24. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

25. O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

26. Relativamente aos factos elencados no ponto A. e B. dos factos não provados, os Requerentes não juntaram qualquer elemento de prova que sustentasse o que por eles foi alegado.

27. Não há qualquer documento carreado aos autos que permita ao Tribunal afirmar que os rendimentos auferidos e tributados em Portugal tenham sido também sujeitos a imposto em Espanha.

28. Aliás, das Declarações de rendimentos entregues em Espanha pelo Requerente Substituído, o que se conclui é que os rendimentos aí declarados não são coincidentes com os declarados em Portugal e que a entidade pagadora dos mesmos é outra.

29. Também não se extrai dos autos que a B... seja ressarcida pela C... dos montantes que aquela paga ao Requerente Substituído, a título de remuneração e demais encargos a esta associados. E, mesmo que assim fosse, os acordos e/ou as relações que as partes estabelecem entre si, não invalidam o que se encontra expressamente previsto e imposto por lei.

30. Por fim, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1. DEFESA POR EXCEÇÃO

IV.1.1 DA INIMPUGNABILIDADE DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO DE RETENÇÃO NA FONTE

31. Alega a Requerida que, no caso em apreço, os Requerentes apresentaram pedido de revisão oficiosa para além do prazo de dois anos que dispunham para interpor reclamação graciosa, nos termos do artigo 132.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, o que configura uma exceção dilatória, cuja verificação obsta ao conhecimento do mérito da causa e determina a absolvição do réu da instância, de acordo com o previsto no artigo 278.º, n.º 1, alínea e), do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

32. Aduz, ainda, a Requerida que os atos de retenção na fonte de 2022 sempre seriam inimpugnáveis, em virtude de o Requerente Substituído nunca ter apresentado o respetivo pedido de reembolso, mediante a Declaração Modelo 24-RFI, junto da DSRI, o que a impediu de se pronunciar sobre os mesmos, estando, agora, vedado ao Tribunal imiscuir-se no campo dos poderes próprios da AT, em obediência ao princípio da separação de poderes.

33. Diga-se, desde já, que não assiste razão a AT.

34. Quanto à primeira questão, tem sido entendimento pacífico na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“**STA**”), que a revisão dos atos tributários por iniciativa da

AT no prazo de 4 (quatro) anos após a liquidação pode ser suscitada pelo contribuinte, não podendo aquela recusar a sua apreciação.

35. Dispõe o artigo 78.º, da LGT, sob a epígrafe “Revisão dos actos tributários”, o seguinte:

“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - (Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. (Redação do n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 4.)

6 - A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 6.)”

36. Resulta cristalino do citado artigo que, mesmo após o decurso do prazo de reclamação

graciosa e de impugnação judicial, a AT tem o dever de revogar atos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais aí referidos.

37. Com efeito, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário pode ter lugar relativamente a atos de retenção na fonte, independentemente de ter sido deduzida reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º, do CPPT.

38. Na verdade, a revisão oficiosa deve ser entendida como um meio administrativo alternativo ou complementar à disposição do contribuinte e tanto pode ser deduzida no prazo de dois anos, como dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, 2ª parte, da LGT, desde que, nesta última hipótese, se verifique o pressuposto de “erro imputável aos serviços”.

39. O conceito de “erro imputável aos serviços”, embora não abranja todo e qualquer vício (designadamente, vícios de forma ou procedimentais), compreende o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo a imputabilidade aos serviços independentemente da demonstração de culpa dos funcionários. Entende, assim, a jurisprudência que esse erro inclui qualquer ilegalidade que não seja imputável ao contribuinte por conduta negligente.

40. *“Perante atos de retenção na fonte, que não foram praticados pelo sujeito passivo, pontifica a jurisprudência que, desde que o erro não seja atribuível a conduta negligente do Requerente, será imputável à AT, independentemente de esta não ter praticado o ato tributário.”²*

41. Em suma, estando em discussão uma ilegalidade substantiva dos atos de retenção na fonte e não existindo quaisquer indícios, nem tendo sido alegado que os Requerentes tenham contribuído para esse erro, estamos perante um erro imputável à AT, nos termos e para os efeitos do artigo 78.º, n.º 1, 2ª parte, da LGT.

² Acórdão do CAAD, proferido no processo n.º 1337/2024-T, de 14.08.2025.

42. Nesta senda, a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa é suscetível de impugnação, se o(s) Requerente(s) tiver(em) apresentado o pedido de revisão oficiosa no prazo de 4 (quatro anos) e com fundamento em “erro imputável aos serviços”, como sucedeu no caso em apreço.

43. No que respeita à segunda questão, saliente-se que não corresponde à verdade que a AT não tenha tido a possibilidade de se pronunciar sobre o pedido de reembolso das quantias relativas às retenções na fonte de 2022, porquanto, foi aquela que decidiu não o fazer, quando não emitiu qualquer decisão sobre a revisão oficiosa apresentada pelos Requerentes, de onde constava tal pedido: *“Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis, deve o presente pedido de revisão do ato tributário ser julgado considerado integralmente procedente, por provado, e, em consequência: a) Serem anulados os atos de retenção na fonte realizados nos meses de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, com fundamento em erro imputável aos serviços e violação das normas e dos princípios acima elencados; b) Em face dessas anulações, ser o Requerente Substituído reembolsado do valor das retenções na fonte indevidamente suportadas (...)”*.

44. Desta feita, a apreciação de tais pedidos pelo Tribunal Arbitral não se traduz, de forma alguma, numa ingerência inadmissível do poder jurisdicional nos poderes próprios da AT, tendo o Tribunal competência para apreciar os pedidos formulados pelos contribuintes na sequência do pedido principal decorrente da declaração de ilegalidade de um ato tributário, como é o caso do pedido de reembolso do imposto.

45. Dito tudo isto, improcede, assim, a invocada exceção de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte suscitada pela AT.

IV.1.2 DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

46. Sustenta a Requerida que *“não tendo a AT apreciado o mérito das retenções na fonte em causa nos presentes autos, e afigurando-se o pedido de revisão oficiosa deduzido pelos*

Requerente intempestivo, o CAAD é materialmente incompetente para apreciar a legalidade dos atos de retenção na fonte de 2021 e 2022.”,

47. acrescentando que também se verifica a incompetência material do CAAD, no que respeita à restituição do imposto, na medida em que o reembolso de quantias pagas a título de retenções na fonte não se limita à apreciação da legalidade de um ato tributário concreto.

48. Quanto à tempestividade do pedido de revisão oficiosa, e sem necessidade de mais considerações, o Tribunal Arbitral dá por reproduzido o já referido *supra*, não assistindo, repita-se, razão à AT, nos termos acima explanados.

49. Sobre a questão da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de atos de autoliquidação (a que são equiparáveis os atos de retenção na fonte) na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa, a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo já se pronunciou em sentido afirmativo (nesse sentido, Acórdão do Tribunal Administrativo Sul de 27/04/2017, Processo n.º 8599/15; de 25/06/2019, Processo n.º 44/18.6BCLSB).

50. Mais, o Tribunal Constitucional decidiu “não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu “recurso à via administrativa nos termos do artigo 131.º e 133.º do Código do Procedimento Tributário”, para efeitos da interpretação da alínea a), do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 244/18, de 11.05.2018, processo n.º 636/27).

51. Com efeito, os atos que decidem reclamações gratuitas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão de ato tributário constituem atos de segundo e terceiro grau na medida em que comportam a apreciação da legalidade de atos de primeiro grau, ou seja, atos de liquidação e, como tal, entende-se que cabe no escopo da competência dos tribunais arbitrais a apreciação daqueles atos.

52. E, o facto de o pedido de revisão oficiosa ter resultado num ato silente não pode comprometer o acesso à justiça. *“Constitui dever da AT, aqui Requerida, decidir o procedimento no prazo de quatro meses (v. artigo 57.º, n.º 1 da LGT). O ato silente representa, assim, antes de mais, o incumprimento, pela Requerida, do dever essencial de dar resposta aos pedidos do contribuinte dentro do prazo legal. Razão que motivou o legislador a ultrapassar o impasse causado pela eventual inércia da AT, que, em rigor, inviabilizaria o acesso à via contenciosa, através de uma ficção, presumindo o indeferimento tácito da pretensão deduzida para assegurar aos contribuintes o acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efetiva (v. artigo 57.º, n.º 5 da LGT). Não se pode admitir que, num sistema justo, a Administração venha invocar, ao arrepio do princípio da legalidade e da colaboração, uma situação de incumprimento por si causada (omissão do dever de se pronunciar e decidir os pedidos dos contribuintes), para obstar ao acesso dos administrados à justiça.”*³

53. Desta feita, cabe na competência dos Tribunais Arbitrais a apreciação das retenções na fonte controvertidas, ainda que a sua impugnação ocorra na sequência da presunção de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa. Aliás, no caso de retenções na fonte (e bem assim, de autoliquidações), o contribuinte só pode mesmo aceder à fase contenciosa se tiver previamente impulsionado um procedimento administrativo que tenha por objeto esses atos, pois, a lei assim o impõe.

54. Por fim, e como já se referiu relativamente aos ditos pedidos de reembolso, apesar de a competência dos tribunais arbitrais estar limitada aos pedidos de declaração de ilegalidade de atos tributários, tal não significa que estes não tenham competência para apreciar os pedidos formulados pelos contribuintes na sequência do pedido principal decorrente da declaração de ilegalidade de um ato tributário, como é o caso do pedido de reembolso do imposto e do pedido de pagamento de juros indemnizatórios. Outro entendimento seria contrário ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 268.º, n.º 4, da

³ Acórdão do CAAD, proferido no processo n.º 1337/2024-T, de 14.08.2025.

Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

55. Face a todo o exposto, improcede, assim, a invocada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela AT.

IV.1.3 DA (I)LEGITIMIDADE DO REQUERENTE SUBSTITUTO

56. Aduz a Requerida que *“estamos perante uma alegada situação de retenção indevida de imposto e não de um caso de pedido de restituição da diferença entre o imposto entregue e o que foi retido (na medida em que aquele seja maior que este)”* e, por isso, *“somente o titular dos rendimentos sujeito a retenção, isto é, o Requerente A... goza de legitimidade processual para impugnar os atos de retenção de imposto a que foram sujeitos os rendimentos que lhe foram pagos.”*

57. Em conclusão, entende a Requerida que *“A Requerente B... S.A. não dispõe de legitimidade para propor o presente ppa contra os referidos atos de retenção na fonte, o que se traduz numa exceção dilatória nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 3 e artigo 577.º do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.”*

58. Ora a Secção de Contencioso Tributário do STA já esclareceu, no acórdão proferido em 09.09.2009, no Processo n.º 362/09, que o substituto tributário tem legitimidade procedimental e processual para reclamar e, posteriormente, impugnar as retenções na fonte que repute de ilegais, uma vez que se trata de um sujeito passivo da relação jurídica de imposto (artigo 18.º, n.º 3, da LGT).

59. Quer o artigo 9.º, n.º 1 e 4, do CPPT, quer o artigo 26.º, do CPC, lhe conferem – ao substituto tributário – essa legitimidade.

60. Como se deixou dito no aludido acórdão, *“É inequívoco, resultando literalmente do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, que o “substituto” tributário é sujeito passivo da relação jurídica de imposto, como o são, nos termos do mesmo preceito, o “contribuinte directo” e o*

“responsável”, sendo que “para efeitos de legitimidade, a lei tributária não estabelece uma coincidência necessária entre a qualidade de sujeito passivo da relação jurídica de imposto e a de parte legítima no processo tributário, pois que o artigo 9.º do CPPT recorta a legitimidade não sobre a posição de sujeito passivo na relação jurídica de imposto mas sobre a de “contribuinte”, para logo de seguida aí incluir também, além da administração tributária, o Ministério Público e a Fazenda Pública, os substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes nos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido (cfr. os números 4 e 1 do artigo 9.º do CPPT, sob a epígrafe “Legitimidade”)”.

61. E, como refere o Acórdão proferido em 09.09.2009, no Processo n.º 362/09, *“Não pode, pois, afirmar-se sem mais que, ao menos nos casos de verdadeira e própria substituição tributária, que o “substituto” apenas é prejudicado quando haja entregue imposto superior ao devido, pois que é igualmente responsável, perante o Estado, mas também perante o “substituído” (...), quando haja cometido ilegalidades na liquidação, quer estas ilegalidades se traduzam na retenção de quantias superiores ou inferiores às devidas, quer se traduzam na retenção de quantias indevidas, quer ainda quando consistam em atrasos na retenção a que está obrigado, pois por todas elas responde exclusivamente ou em primeira linha (cfr. o artigo 28.º da LGT), inclusivamente no plano contra-ordenacional (cfr. o artigo 114.º, n.º 4 e n.º 5 alínea a) do RGIT. (...) não se vê como negar que lhe assista um interesse directo em demandar uma ilegal liquidação por retenções na fonte, não apenas nos casos de entrega de imposto superior ao retido mas em todos os outros em que prove ter interesse em demandar, interesse esse que há-de presumir-se pois é sujeito passivo da relação tributária e equiparado ao contribuinte para efeitos de legitimidade tributária – cfr. os artigos 18.º, n.º 3 da LGT, 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT e 26.º do CPC), assim lhe permitindo que possa, quanto antes, desencadear o processo destinado a expurgar da ordem jurídica eventuais ilegalidades cometidas na liquidação das retenções na fonte e a que por erro deu causa, sendo este seu interesse indubitavelmente digno da tutela do Direito, já que da ilegalidade da liquidação decorrem*

consequências não menosprezáveis para a sua esfera patrimonial.”

62. Aqui chegados, é manifesto que a Requerente Substituta é parte legítima, pelo que improcede a exceção invocada pela AT.

IV.1.4 DA FALTA DE INTERESSE EM AGIR DO REQUERENTE SUBSTITUTO

63. Diz, ainda, a Requerida que o interesse processual diz somente respeito ao Requerente Substituído – que, alegadamente, se encontra a ser tributado em Espanha sobre o mesmo rendimento, configurando uma situação de dupla tributação e, nessa decorrência, solicita a anulação dos atos de retenção na fonte e o reembolso das quantias pagas a esse título –, sendo inexistente a alegação nesse sentido para a Requerente Substituta, que não invoca utilidade ou vantagem imediata resultante da peticionada tutela jurisdicional.

64. A propósito do interesse em agir, ressalte-se o referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21.03.2019, Processo n.º 317/18.8BELSB-A: “(...) *O interesse em agir consiste (...) na verificação da necessidade ou utilidade da acção, sendo definido como a necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção. Assim, tem de considerar-se que a sua verificação ocorre sempre que o demandante tenha necessidade de intervenção judicial para reconhecimento da sua pretensão, tal como a configura no exercício da sua liberdade de conformação da acção. (...) O interesse de agir assume-se como uma relação entre necessidade e adequação. De necessidade porque, para a solução do conflito é imprescindível a actuação jurisdicional, e adequação porquanto o caminho a seguir deve ter a virtualidade de corrigir a lesão perpetrada ao autor tal como ele a configura.*”

65. Da leitura do que deixámos transcrito, e no confronto com o que vem submetido à apreciação do Tribunal, tal como configurado pelos Requerentes, não deixa margem para dúvidas no sentido de que a Requerente Substituta é titular de um claro interesse em agir.

66. De facto, entendemos que tal como a ação se mostra configurada, é perfeitamente apreensível a necessidade da Requerente Substituta em usar do processo, de o instaurar e de o

fazer prosseguir.

67. Com efeito, e independentemente do mérito da pretensão do(s) Requerente(s), vislumbra-se a necessidade e a adequação na intervenção do Tribunal, desde logo para aferir da legalidade dos atos tributários de retenção na fonte de IRS que vêm contestados,

68. pois, tem nisso interesse digno de tutela jurídica, dado que pode ser responsabilizada, perante a AT e o substituído, pelas consequências da ilegalidade que possa ter cometido na liquidação das retenções.

69. Aliás, o Substituto é responsável quando haja cometido ilegalidades na liquidação, quer estas ilegalidades se traduzam na retenção de quantias superiores ou inferiores às devidas, quer se traduzam na retenção de quantias indevidas, quer ainda quando consistam em atrasos na retenção a que está obrigado, porquanto, por todas elas responde exclusivamente ou em primeira linha (cfr. artigo 28.º da LGT).

70. Dito isto, é manifesto que a Requerente Substituta tem, efetivamente, interesse em agir, pelo que improcede a exceção aduzida pela AT.

IV.2 DA QUESTÃO A APRECIAR (NO MÉRITO)

71. Atendendo à factualidade exposta, bem como às pretensões e posições dos Requerentes e da Requerida constantes das suas peças processuais, a questão a dar resposta nos presentes autos prende-se com a (i)legalidade dos atos de retenção na fonte de IRS, a título definitivo, realizados pela Requerente Substituta – B... –, nos meses de janeiro de 2021 a dezembro de 2022, sobre as remunerações pagas ao Requerente Substituído (não residente em território nacional), pelo trabalho prestado em Espanha, ao abrigo de um acordo de destacamento celebrado entre aquela – a Requerente Substituta –B...– e a sua congénere espanhola – C... –.

72. Consideram os Requerentes que os atos de retenção na fonte de IRS controvertidos, efetuados a título liberatório, sobre as remunerações pagas ao Requerente Substituído (não residente), pelo trabalho prestado em Espanha, originaram uma situação de dupla tributação internacional, na esfera jurídica deste último, dado que esses rendimentos, segundo alegam, foram também sujeitos a imposto em território espanhol.

73. Por outras palavras, entendem os Requerentes que o Requerente Substituído foi duplamente tributado, nos anos em causa, em virtude de ter suportado imposto, através de retenção na fonte, quer em Portugal (a título definitivo), quer em Espanha, por referência aos mesmos rendimentos, relativos a trabalho dependente prestado em Espanha.

74. Mais concretamente, aduzem os Requerente que a questão da dupla tributação se coloca porque, no caso vertente, *“é a B... quem efetua o pagamento da remuneração do Requerente Substituído, fazendo incidir sobre o mesmo imposto, à taxa prevista para os não-residentes (25%), sendo posteriormente totalmente ressarcida pela C..., da totalidade do montante que pagou e encargos associados, tudo se passando como se fosse esta última a única entidade responsável pelo pagamento do ordenado auferido pelo Requerente Substituído em Espanha.”*, que *“(...) sujeita (...) a tributação segundo as regras fiscais e as taxas aplicáveis em Espanha – no caso, o regime especial de tributação para expatriados, previsto no artigo 93.º, da Lei do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o equivalente ao Código do IRS português)”*.

75. Neste sentido, e porque julgam, tal como a AT, ser impossível a aplicação e acionamento da CDT celebrada entre Portugal e Espanha aprovada por Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de janeiro – em virtude de as autoridades Espanholas não emitirem certificados de residência para efeitos da aplicação da aludida CDT, pelo facto de o Requerente Substituído beneficiar, naqueles anos, do referido regime especial previsto no artigo 93.º, da *Lei do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* –, como forma de mitigar a dupla tributação, invocam os Requerentes o instituto do enriquecimento sem causa

para suportar o presente PPA, por não existir no quadro normativo-fiscal português um mecanismo que possibilite, num caso como este, a eliminação da tributação efetuada em Portugal.

76. Dito isto, há que apurar, desde logo, se, efetivamente, estamos (ou não), perante uma situação de dupla tributação, nos termos referidos pelos Requerentes.

77. Ora, a dupla tributação, segundo Alberto Xavier⁴, caracteriza-se por ser um concurso de normas *“quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”*.

78. Ainda de acordo com a doutrina, a dupla tributação pode definir-se como *“a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos.”*⁵

79. No mesmo sentido, o Acórdão do STA, de 12 de julho de 2007, proferido no âmbito do Processo n.º 0126/06, afirma que a dupla tributação *“(…) surge quando dois Estados se arrogam o direito de tributar uma mesma situação (identidade do objeto), onde o contribuinte (identidade do sujeito), o rendimento (identidade do imposto) e o período (identidade do período tributário) a que se refere o facto são os mesmos (regra das quatro identidades), implicando uma carga tributária excessiva para o contribuinte.”*

80. Assim, a existência da dupla tributação jurídica está dependente de **dois requisitos: a identidade do facto tributário** por um lado, e **a pluralidade de normas** pelo outro; ou seja, encontramos-nos na presença da dupla tributação jurídica quando um mesmo facto tributário integra a previsão de duas normas de incidência distintas, dando lugar a um cúmulo de

⁴ Cfr., Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007.

⁵ Cfr. Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, pp. 80-81.

pretensões tributárias, pertencentes a ordenamentos jurídico-tributários diferentes (de dois ou mais Estados).

81. Por outras palavras, para que estejamos perante a dupla tributação jurídica, é **necessário que se cumpra a regra das quatro identidades**⁶ (regra adotada para aferir da verificação do primeiro requisito – identidade do facto tributário –), bem como a **conexão com um ou mais ordenamentos jurídicos distintos**⁷.

82. Lançando mão, novamente, da doutrina de Alberto Xavier, saliente-se que a regra das quatro identidades comporta a **(i) identidade do objeto** – o imposto incide duplamente sobre a mesma realidade; a **(ii) identidade do sujeito** – o imposto incide duplamente sobre o mesmo contribuinte –; a **(iii) identidade do período tributário** – o imposto incide duplamente no mesmo espaço temporal e a **(iv) identidade do imposto** – o imposto que incide duplamente tem *idêntica natureza substancial*⁸ –.

83. Aqui chegados, é manifesto que caso não se encontrem preenchidos os pressupostos acima mencionados (identidade do facto tributário – que adota a regra das quatro identidades, as quais se têm de verificar cumulativamente – e a pluralidade de normas), **o fenómeno da dupla tributação jurídica não se verifica.**

84. Voltando ao caso dos autos, sabemos que, em 2020, o Requerente Substituído passou a desenvolver a sua atividade, em Espanha, ao abrigo de um acordo de destacamento celebrado entre a entidade portuguesa – B... S.A. –, e a sua congénere Espanhola, a C... (Cfr. Ponto B. do Factos Provados).

85. Neste contexto, foi o Requerente Substituído considerado, para efeitos fiscais, residente em Espanha, nos anos de 2021 e 2022, tendo sido tributado pelo regime especial

⁶ Cfr. Entre outros, Acórdão do STA, proferido no âmbito do Processo n.º 041/12.5BEALM 0272/18, de 06.11.2019.

⁷ Cfr. Entre outros, Acórdão do STA, proferido no âmbito do Processo n.º 041/12.5BEALM 0272/18, de 06.11.2019.

⁸ Américo Brás Carlos, in Impostos – Teoria Geral, Almedina, pág. 236.

do artigo 93.º, da Lei do Imposto da Renda das Pessoas Físicas (o equivalente ao nosso Código do IRS), segundo o qual é **apenas** tributado pelos rendimentos obtidos em território Espanhol (Cfr. Ponto F. dos Factos Provados), ou seja, naqueles anos, o Requerente Substituído era considerado residente em território Espanhol, mas era tributado como se não o fosse.

86. Por outro lado, a **remuneração de trabalho dependente** do Requerente Substituído (fixa e variável), por si auferida, ao abrigo do aludido acordo de destacamento, e naqueles anos, **foi paga pela B... S.A.**, por se tratar da sua entidade patronal (Cfr. Ponto G. do Factos Provados).

87. Conforme consabido, e independentemente do alegado pelos Requerentes, é ponto assente que, não obstante a celebração de acordos de destacamento, os trabalhadores continuam sujeitos à direção e autoridade da empresa que o destacou, mantendo-se como seus trabalhadores subordinados.

88. Logo, não colhe o argumento aduzido pelos Requerentes de que a questão da dupla tributação se coloca, desde logo, porque, no caso vertente, a B... é totalmente ressarcida, pela C..., da totalidade do montante que pagou ao Requerente Substituído (remunerações e demais custos associados, sobre as quais procedeu à retenção na fonte de IRS, à taxa de 25%), tudo se passando como se fosse esta última a única entidade responsável pelo pagamento do respetivo ordenado, o qual é, também, segundo alegam, sujeito a tributação segundo as regras fiscais e as taxas aplicáveis em Espanha – no caso, o regime especial de tributação previsto no artigo 93.º, da LRIPF –,

89. porquanto, em primeiro lugar, os acordos e/ou relações que as partes estabeleçam entre si (B... e C...), não afastam o que a lei expressamente impõe (ou seja, **a B... S.A., na qualidade de entidade patronal do Requerente Substituído, sempre teria que proceder à retenção na fonte do respetivo imposto – IRS –, à taxa de 25%, sobre as remunerações auferidas por aquele, como não residente, nos termos do disposto no artigo 71.º, n.º 4, alínea a), do CIRS**) e,

90. em segundo, **não existe**, como bem se compreende, **qualquer elemento probatório** que comprove o alegado pelos Requerentes, i.e., **em momento algum demonstraram os Requerentes que a B... tivesse sido ressarcida do que quer que fosse, por parte da C... .**

91. Por outro lado, saliente-se que **a prova documental carregada aos autos não permite, sequer, atestar que os rendimentos visados** (remunerações pagas ao Requerente Substituído, no período aqui em crise, pelo trabalho prestado em Espanha) **e a entidade pagadora sejam os mesmos, em território nacional e em Espanha.**

92. Os únicos documentos juntos pelo Requerente Substituído que fazem referência aos rendimentos declarados em território Espanhol são as respetivas Declarações de rendimentos aí entregues (equivalentes às nossas Modelo 3 de IRS), respeitantes aos anos de 2021 e 2022, das quais se conclui o contrário do alegado pelo trabalhador, ou seja, **não há qualquer coincidência entre os rendimentos aí declarados e os declarados em Portugal, sendo a entidade pagadora dos rendimentos distinta de um país para o outro.**

93. Como é bom de ver, **no período de janeiro a dezembro de 2021**, o montante bruto dos rendimentos anuais sujeitos a retenção em Portugal foi de €400.355,89 (e em Espanha foi de €556.523,60) e o valor de imposto retido ao Requerente Substituído em Portugal foi de €100.088,00 (e em Espanha foi de €133.565,66), **e, no período de janeiro a dezembro de 2022**, o montante bruto dos rendimentos anuais sujeitos a retenção em Portugal foi de €375.072,93 (e em Espanha foi de €521.228,37) e o valor de imposto retido ao Requerente Substituído em Portugal foi de €93.758,00 (e em Espanha foi de €125.094,81) (Cfr. Pontos G. e I. do Factos Provados).

94. **Havendo também**, repita-se, **divergência** quanto à entidade pagadora, pois, em Portugal é a B... e em Espanha é a E..., S.A.

95. Mais, as declarações de rendimentos são, conforme consabido, meras declarações preenchidas pelo sujeito passivo, que poderão estar sujeitas a alterações, a retificações, a substituições, em virtude de eventuais lapsos ou erros que possam conter.

96. E, curiosamente, **os Requerentes**, sabendo disso, **nem sequer desenvolveram esforços para juntar aos autos documentação oficial emitida pela Agência Tributária Espanhola, relativa às aludidas Declarações, que permitisse ao Tribunal aferir, sem margem para dúvidas, qual era, efetivamente, a entidade pagadora dos rendimentos, o tipo de rendimentos, as retribuições pagas, as retenções efetuadas, e se todos estes elementos eram (ou não) coincidentes com o declarado em Portugal.**

97. Com efeito, considerando o suporte documental *supra* aludido, resulta inequívoco que a documentação apresentada é inidónea para os efeitos pretendidos, visto que dela **não decorre que o mesmo facto tributário tenha sido sujeito a imposto em dois Estados** (*in casu*, Portugal e Espanha).

98. E, conforme já referido, para estarmos perante o fenómeno da dupla tributação jurídica é necessário que se verifique a regra das quatro identidades, bem como a conexão com um ou mais ordenamentos jurídicos distintos,

99. o que não acontece no caso dos autos, pois **o Requerente não logrou provar que o imposto incidiu duplamente sobre a mesma realidade, ficando, desde logo, por cumprir a identidade do objeto, o que afasta, de imediato, o fenómeno da dupla tributação jurídica.**

100. Assim, não tendo o Requerente demonstrado que os rendimentos sujeitos a imposto em território nacional também o foram em território espanhol, é evidente que nunca seria possível acionar a Convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Espanha, por incumprimento dos requisitos necessários para a sua aplicação.

101. Nesta medida, dúvidas não restam de que é de aplicar, ao caso em apreço, o sistema fiscal português, que estabelece que estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os rendimentos do trabalho dependente obtidos em território português por não residentes (Cfr. artigo 71.º, n.º 4, alínea a), do CIRS).

102. Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português (Cfr. artigo 15.º, n.º 2, do CIRS), nos quais se incluem “*os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento*” (Cfr. artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIRS), como é o caso.

103. Desta feita, bem fez a Requerente Substituta em proceder à retenção na fonte do IRS sobre as remunerações de trabalho dependente pagas ao Requerente Substituído, ao abrigo do disposto no artigo 71.º, n.º 4, alínea a), do CIRS, para, posteriormente, entregar o imposto retido ao Estado, nos termos gerais fixados no artigo 98.º do CIRS.

104. Dito isto, é também inequívoco que os Requerentes, no caso vertente, nunca poderiam recorrer ao instituto do enriquecimento sem causa para sustentar a sua pretensão.

105. O enriquecimento sem causa constitui, no nosso ordenamento jurídico, uma fonte autónoma de obrigações e assenta na ideia de que pessoa alguma deve locupletar-se à custa alheia.

106. A obrigação de restituir/indemnizar fundada em tal instituto pressupõe a verificação cumulativa dos quatro seguintes pressupostos: **(i)** a existência de um enriquecimento; **(ii)** que ele careça de causa justificativa; **(iii)** que o mesmo tenha sido obtido à custa do empobrecimento daquele que pede a restituição; **(iv)** que a lei não faculte ao empobrecido outro meio de ser restituído/indemnizado.

107. Ora, falece, desde logo, o primeiro pressuposto, pois, como se apurou, o Estado Português recebeu um imposto que lhe era devido, em virtude das normas de incidência tributária que justificam essa tributação e a arrecadação dessa receita, conforme decorre dos citados normativos.

108. Ou seja, o Estado não se locupletou à custa dos Requerentes, limitando-se a “receber” o imposto que lhe era devido, nos termos do artigo 71.º, n.º 4, alínea a), do CIRS).

109. Para além de que sempre seria discutível se os Requerentes poderiam, efetivamente, lançar mão deste instituto, na medida em que o mesmo tem natureza subsidiária, o que pressupõe que a ele se socorra apenas no caso de não existirem outros meios de reação.

110. Aqui chegados, conclui-se que, no caso vertente, nunca seria eliminada a tributação efetuada em Portugal, pois ela decorre expressamente da lei nacional, não havendo qualquer fenómeno, repita-se, de dupla tributação jurídica internacional que justificasse tal pretensão.

111. Face a todo o exposto, conclui o Tribunal Arbitral que os atos tributários aqui impugnados não padecem de qualquer ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica, o que acarreta, também, a improcedência da pretensão da restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, formulada pelos Requerentes.

112. Fica, assim, prejudicado o conhecimento das restantes questões submetidas à apreciação deste Tribunal, ao abrigo da proibição da prática de atos no processo inúteis e desnecessários, prevista no artigo 130.º, do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes, mantendo na ordem jurídica os atos tributários controvertidos, bem como a decisão de

indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra eles interposto; e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€193.846,00 (cento e noventa e três mil e oitocentos e quarenta e seis euros)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€3.672,00 (três mil e seiscentos e setenta e dois euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes.

Lisboa, 13 de maio de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(Presidente)

Fernando Araújo

(Árbitra Adjunta)

Susana Mercês de Carvalho

(Árbitro Adjunto)

Bruno Ferraz Monteiro