

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha

Artigo/Verba: Art.15º - Profissões dependentes

Assunto: Trabalhador fronteiriço - Trabalho híbrido - Competência de tributação

Processo: 28068, com despacho de 2025-05-19, do Diretor de Serviços da DSRI, por subdelegação

Conteúdo: DO PEDIDO:
Através de requerimento submetido em 05/03/2025, a sociedade requerente, efetuou um pedido de informação vinculativa com referência à competência de tributação dos rendimentos de trabalho dependente, a ser pagos a uma trabalhadora residente em Espanha, em regime de trabalho híbrido, que comparece uma vez por semana nos escritórios da sociedade requerente em Portugal.
A sociedade requerente, solicita ainda informação quanto aos procedimentos a seguir.

ANÁLISE DO PEDIDO:

1. Em 06 de janeiro de 2025, foi celebrado contrato de trabalho entre a sociedade requerente e a trabalhadora, com residência em Espanha, tendo sido fixado como local de trabalho (Clausula segunda):
 - a) A sede da entidade empregadora sita em Portugal, nos dias em que a prestação de trabalho ocorre presencialmente; e,
 - b) Na morada da trabalhadora em Espanha, nos dias em que esta exerça as suas funções fora das instalações da entidade empregadora.
2. Em Portugal, as pessoas não residentes são tributadas unicamente pelos rendimentos obtidos em território português, em conformidade com o n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS.
3. Sendo que, se consideram obtidos em território português «[o]s 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», conforme estipula a al. a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS.
4. Uma vez que a trabalhadora reside em Espanha e os rendimentos de trabalho dependente são considerados obtidos em território português, quer por serem devidos por uma entidade empregadora residente em Portugal quer devido ao facto de o trabalho ser parcialmente exercido em território português, pode ocorrer uma situação de dupla tributação internacional.
5. Entre Portugal e a Espanha foi celebrada em 26/10/1993, uma Convenção Para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento (Convenção), aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de janeiro.
6. Dada a existência de uma Convenção entre Portugal e a Espanha, independentemente do disposto na legislação interna portuguesa será aplicável a referida Convenção, conforme determina o n.º 2 do artigo 8.º da Constituição da

República Portuguesa.

7. No que respeita à competência de tributação dos rendimentos de trabalho dependente, estabelece artigo 15.º (Profissões dependentes) da Convenção, o seguinte:

«1 - Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º, 20.º e 21.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidas de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2 - Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado, se:

a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam no total 183 dias em qualquer período de 12 meses que comece ou termine no ano fiscal em causa; e

b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente de outro Estado; e

c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3 - Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

4 - Não obstante o disposto nos n.os 1 e 2, as remunerações auferidas de um emprego exercido num Estado Contratante por um trabalhador fronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributadas nesse outro Estado.»

8. Na situação em análise não são aplicáveis os n.ºs 2 e 3 do artigo 15.º da Convenção, por não se verificarem as suas condições.

9. Considerando que o trabalho realizado pela trabalhadora é híbrido, há que distinguir: (1) a competência de tributação dos rendimentos auferidos pelo trabalho exercido remotamente na residência da trabalhadora em Espanha; e, (2) a competência de tributação dos rendimentos auferidos pelo trabalho exercido presencialmente pela trabalhadora na sede da empresa em Portugal.

10. Relativamente ao trabalho on-line foi solicitado parecer ao CEF, do qual resultou um despacho do substituto legal do Director Geral, de 08/09/2009.

11. Na sequência do mesmo foi elaborada uma informação na qual se defende o poder tributário exclusivo de Portugal, quando o trabalho estiver a ser prestado em Portugal On line, sendo que relativamente ao período de permanência em território italiano, contudo, poderá ter lugar uma repartição do poder de tributar, pelo que a Itália aplicará a sua lei interna e Portugal eliminará a dupla tributação

12. Tal posição funda-se na leitura dos comentários da Convenção Modelo OCDE 2008, nomeadamente os respeitantes ao artº 15º (trabalho dependente) - um residente de um Estado Contratante que auferir remuneração, a título de emprego, de fontes situadas no outro Estado Contratante, mas que não exerce esse emprego nesse outro Estado, não pode ser tributado aí o título dessa remuneração pelo simples facto de os resultados do seu trabalho serem explorados nesse Estado.

13. Acrescendo-se que o requisito para a tributação no Estado da fonte é de que os salários, vencimentos e outras remunerações similares provenham do exercício de um emprego nesse Estado, aplicando-se tal regra independentemente do momento em que esse rendimento seja pago, creditado ou adquirido de modo definitivo pelo trabalhador.

14. Assim, perante o parecer prestado pelo CEF, em conjugação com o disposto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 15.º da Convenção, pode concluir-se o seguinte:

a) no que concerne ao trabalho exercido pela trabalhadora de modo remoto na sua residência em Espanha, a competência de tributação é exclusiva de Espanha (Estado da residência), em conformidade com a primeira parte do n.º 1 do artigo 15.º da Convenção; e,

b) no que respeita ao trabalho exercido pela trabalhadora presencialmente na sede da empresa em Portugal, dado que a trabalhadora reside em Baiona e a sede da empresa está localizada no Porto, podendo a trabalhadora regressar normalmente à sua residência no final do dia, sendo por esse motivo uma trabalhadora fronteiriça, é aplicável o n.º 4 do artigo 15.º da Convenção, pelo que, também nesta situação a competência de tributação é exclusiva de Espanha (Estado da residência).

15. Tendo-se concluído que, sendo a trabalhadora residente em Espanha e beneficiando da isenção de pagamento de imposto sobre o rendimento português nos termos do artigo 15.º da Convenção, tal como ficou expresso no ponto antecedente, para obter a isenção de imposto sobre o rendimento, a trabalhadora deverá acionar a convenção mediante a apresentação à entidade empregadora do formulário Modelo 21-RFI, devidamente preenchido, acompanhado de certificado de residência fiscal em Espanha emitido pelas autoridades fiscais espanholas nos termos da Convenção, de acordo com o disposto nos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 101.º-C do Código do IRS.

16. O formulário Modelo 21-RFI está disponível no Portal das Finanças em: "Cidadãos > Apoio ao contribuinte > Obrigações declarativas / Modelos e formulários / Minutas > Modelos e formulários > Dupla Tributação Internacional > Dupla Tributação Internacional > Mod. 21 - RFI".

17. Adverte-se ainda, que a trabalhadora deverá igualmente promover, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, a alteração da residência fiscal associada ao seu Numero de Identificação Fiscal Português, como estipulam os n.ºs 1, 3 e 5 do artigo 19.º da Lei Geral Tributária.

18. A entidade empregadora, por sua vez, deverá proceder à comunicação dos rendimentos de trabalho dependente pagos à trabalhadora residente em Espanha através da declaração Modelo 30 ("Rendimentos pagos ou colocados à disposição de não residentes"), conforme impõe o n.º 7 do artigo 119.º do Código do IRS, e conservar os documentos que justificam a isenção do imposto português.