

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Artigo/Verba: Art.72º - Taxas especiais

Assunto: Rendimentos de trabalho dependente e independente obtidos em Portugal, por médico residente em Espanha

Processo: 24793, com despacho de 2025-08-05, do Diretor de Serviços da DSIRS, por subdelegação

Conteúdo: Vem o requerente, residente fiscal em Espanha, solicitar informação vinculativa sobre a entrega da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2023, considerando que obtém em território português rendimentos prediais, rendimentos do trabalho dependente e rendimentos provenientes do exercício liberal da profissão de médico.
Esclarece, ainda, o seguinte:
- Aufere em Portugal rendimentos do trabalho dependente, enquanto médico no Hospital de V...;
- Aufere em Portugal rendimentos do trabalho independente, pelo exercício da atividade liberal de médico no Hospital Privado de C..., não possuindo estabelecimento estável a que os pagamentos possam ser imputados;
- Obtém rendimentos prediais decorrentes do arrendamento do prédio urbano, fração X, na freguesia de S...;
- Para o exercício da atividade de médico desloca-se diariamente entre Espanha e Portugal, tendo acionado a CDT celebrada entre Portugal e Espanha para efeitos de dispensa de retenção na fonte;
Considerando que os rendimentos prediais vão ser declarados no Anexo F da declaração modelo 3, pretende saber se está obrigado a declarar os restantes rendimentos que obtém em território português.

INFORMAÇÃO

1-Por consulta ao sistema informático da AT, em concreto a aplicação "Gestão e Registo de Contribuintes", verifica-se que, à data de apresentação do pedido de informação vinculativa, o requerente é residente no estrangeiro - Espanha.

2-Assim, importa aferir à luz das normas constante da Convenção para evitar a dupla tributação internacional (CDT) celebrada entre Portugal e Espanha, relativamente aos rendimentos obtidos em Portugal, qual o Estado competente para a tributação dos rendimentos, tendo em conta o disposto nos artigos 6.º (rendimentos de bens imobiliários), artigo 14.º (Profissões independentes) e artigo 15.º (Profissões dependentes).

3- Refere o requerente que exerce a sua atividade liberal de médico no Hospital Privado de C... (HPC), o que suscita dúvidas quanto ao conceito de estabelecimento estável/instalação fixa para efeitos de aplicação da CDT, ou seja, se o exercício da atividade no HPC é de considerar estabelecimento estável. E, nesse caso, tendo em conta o artigo 14.º da CDT, qual o Estado competente para a tributação dos rendimentos.

4- Sobre assunto idêntico foi publicada a ficha doutrinária n.º 26684/2024 (DSRI), em que a AT concluiu que:

"No que respeita aos rendimentos obtidos por um médico, profissional liberal, não residente em Portugal, os mesmos enquadraram-se no art. 14º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, devido à natureza dos rendimentos. Atendendo ao disposto no n.º 1 do Artigo 14º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de carácter similar só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual, no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas atividades.

Neste último caso, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa.

Quer isto dizer que sendo um sujeito passivo residente em Espanha, e não dispunha de instalações fixas adequada à prossecução da atividade, a competência para tributar os rendimentos em causa é exclusiva do Estado da residência (no caso concreto Espanha), a não ser que tivesse à sua disposição um estabelecimento estável situado em Portugal, nesse caso a competência é cumulativa (Estado da fonte - Portugal e Estado da residência - Espanha).

Ora, de acordo com o comentário 2 ao nº1 do art.º 5º (relativo à definição de estabelecimento estável) do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e Património da OCDE, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa através da qual uma empresa exerce toda ou parte da sua atividade, comportando, por conseguinte, os seguintes critérios: A existência de uma "instalação", isto é, instalação no sentido de local e, nalguns casos, de maquinaria e equipamento; A instalação deve ser "fixa", ou seja, deve ser estabelecida num local determinado, com um certo grau de permanência. O exercício das atividades da empresa através dessa instalação fixa, o que significa, normalmente, que as pessoas que, de um modo ou de outro, dependem da empresa (o pessoal) exercem as atividades da empresa no Estado em que está situada a instalação fixa.

Sendo aqui inequívoca a verificação de todos aqueles critérios, porquanto existe uma instalação (Hospital/centro saúde), estabelecida num local determinado e com caráter permanente (o que não pode deixar de se considerar, na medida em que um Hospital /centro saúde é um imóvel), e o exercício das atividades é efetuado através dessa instalação fixa (o trabalho é exercido no Hospital/centro saúde).

Note-se que, no tocante ao terceiro critério indicado (o exercício das atividades da empresa através dessa instalação fixa), e conforme consta no comentário 4.1 ao nº1 do art.º 5º (relativo à definição de estabelecimento estável) do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e Património da OCDE, o simples facto de uma empresa ter à sua disposição um certo espaço usado nas suas atividades económicas é suficiente para constituir uma instalação fixa, pelo que não é exigido que a empresa detenha um direito jurídico formal sobre essa instalação. Para que seja considerado estabelecimento estável, também existe o pressuposto de atividades Regulares, isto é, a presença e a realização contínua de consultas médicas no consultório do hospital ou clínica reforçam a possibilidade de que estejamos perante um estabelecimento estável.

Ou seja, isso significa que a presença do médico no consultório ou clínica devem ser regulares e não apenas esporádicas.

Assim, dada a existência de um estabelecimento estável/instalação fixa, é aplicável a segunda parte do nº 1 do art.º 14º da CDT Portugal/Espanha ("Se dispuser dessa instalação, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado (Portugal), mas unicamente na medida em que forem imputáveis às atividades exercidas por meio de tal instalação fixa").

O que na prática significa que ambos os Estados (Português e Espanhol) podem tributar os rendimentos em questão, cabendo a eliminação da dupla tributação ao Estado de residência do beneficiário do rendimento (Espanha), através da concessão de um crédito de imposto, nos termos do art.º 23º da CDT Portugal/Espanha.

Pelo que, só no caso de estarmos perante consultas esporádicas nos hospitais ou centros de saúde em Portugal, é que se afasta a tributação em Portugal dos

rendimentos em causa."

5- Com base nesse entendimento, e conforme estabelecido no n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS, os não residentes são tributados em território nacional pelos rendimentos que aqui obtêm. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, consideram-se obtidos em Portugal os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades realizadas em território nacional, 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, e nos termos da e) do n.º 1 do mesmo artigo os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado.

6- Consequentemente, os rendimentos obtidos pelo requerente no exercício da profissão médica ao abrigo de uma relação de trabalho dependente no Hospital de V..., bem como os rendimentos do trabalho independente, pelo exercício da atividade liberal de médico no Hospital Privado de C..., estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25% conforme previsto na alínea a) do n.º 4 do artigo 71.º do CIRS. Quanto aos rendimentos prediais, determina a alínea e) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS que são tributados à taxa especial de 28%, com exceção das situações mencionada no n.º 2 e seguintes do mesmo artigo.

7- Deste modo, os rendimentos a indicar na declaração modelo 3 de IRS correspondem apenas aos rendimentos prediais obtidos em Portugal, tributados à taxa autónoma de 28% conforme disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS (CIRS), sem prejuízo, conforme n.ºs 15 e 16.º do citado preceito legal, de poder optar pela tributação dos rendimentos pelas taxas gerais previstas no artigo 68.º do CIRS, caso em que deve englobar todos os rendimentos obtidos em território nacional e no estrangeiro, para efeitos de determinação da taxa a aplicar, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.