

FICHA DOUTRINÁRIA

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

Artigo/Verba: Art.4º - Residente

Assunto: RNH-RENDIMENTOS OBTIDOS EM ESPANHA - RESIDÊNCIA FISCAL CDT

Processo: 29111, com despacho de 2026-01-16, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa, considerando que sendo Residente Não Habitual em Portugal, é considerado residente nos termos e para os efeitos do artigo 4.º da Convenção para evitar a dupla tributação internacional celebrada entre Portugal e Espanha (CDT) e, por conseguinte, enquanto Residente Não Habitual não se encontra sujeito a imposto em Portugal apenas relativamente a fontes localizadas nesse Estado, pelo que não se encontra excluído do âmbito de aplicação da CDT

Dos factos:

- O requerente é desde 2017 residente em Portugal e encontra-se inscrito no regime fiscal dos residentes não habituais pelo período de 2017 a 2026;
- Aufera rendimentos de fonte espanhola, nomeadamente da categoria A, E, G e H, conforme declarações entregues entre 2017 a 2024;
- Entrega anualmente a sua Declaração de Rendimentos, indicando a opção pelo regime de tributação que pretende usufruir, designadamente, se pretende a aplicação do método da isenção ou do crédito do imposto em relação aos rendimentos que ao abrigo do regime possam ser isentos, e se pretende a tributação autónoma ou o englobamento dos rendimentos que possam beneficiar de tributações especiais ao abrigo do Regime do Residente Não Habitual;
- Em 2025 e 2026 prevê auferir rendimentos das Categorias E, G e H oriundos de Espanha.

Ora tratando-se de rendimentos que, por força da localização da residência do beneficiário e da sede do devedor, geram conflitos de competência tributária, conflitos estes que podem ser resolvidos mediante a aplicação da CONVENÇÃO BILATERAL ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E O REINO DE ESPANHA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS - a CONVENÇÃO, pretende o requerente confirmar que sendo Residente Não Habitual em Portugal, é considerado residente nos termos e para os efeitos do artigo 4.º da Convenção e, por conseguinte, que enquanto Residente Não Habitual não se encontra sujeito a imposto em Portugal apenas relativamente a fontes localizadas nesse estado, pelo que não se encontra excluído do âmbito de aplicação da CONVENÇÃO.

Em concreto pretende confirmar que ao abrigo da CONVENÇÃO de dupla tributação existente entre ambos os países, auferindo rendimentos da categoria H provenientes de Espanha, a competência para a tributação destes rendimentos é exclusiva de Portugal nos termos do disposto no artigo 18.º da CONVENÇÃO, não sendo excluído do âmbito de aplicação da CONVENÇÃO nos termos do disposto no segundo período do número 1 do artigo 4.º.

Enquadramento Proposto

- Um sujeito passivo residente em território português que se encontre inscrito como

Residente Não Habitual beneficia de um regime de tributação especial relativamente a um conjunto de rendimentos obtidos no estrangeiro, entre os quais os rendimentos de pensões que podem ser isentos ou tributados a uma taxa de 10%, consoante o contribuinte se tenha tornado fiscalmente residente em território português até 31 de março de 2020 ou após essa data (n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, na redação anterior à revogação do artigo operada pela Lei n.º 2/2020 de 31 de Março, por força da disposição transitória constante no artigo 329.º da Lei n.º 2/2020 de 30 de Março);

- Por outro lado, de acordo com os critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, designadamente, a subalínea I), a contrario sensu, as pensões em apreço consideram-se obtidas no estrangeiro, pois apenas se consideram obtidas em território português "As pensões devidas por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;";
- Sendo que, o artigo 18.º da CDT, atribui de forma inequívoca a competência tributária exclusiva ao país da residência - in casu Portugal - para a tributação de rendimentos de pensões privadas
- Assim, tendo em conta o artigo 1.º e no n.º 1 do artigo 4.º da CDT, aparentemente está resolvido qualquer eventual conflito de competência. Sendo residente para efeitos fiscais em Portugal encontra-se sujeito a imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (cf. n.º 1 do artigo 15.º do CIRS), cumprindo com o critério de residência previsto no número 1 do artigo 4.º da CDT;
- Porém, o referido número 1 do artigo 4.º da CDT estabelece uma exclusão da noção de residente, referindo que "esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse estado";
- Ora, ao abrigo do Regime do Residente Não Habitual, alguns rendimentos auferidos no estrangeiro encontram-se isentos de tributação em Portugal, o que poderá levar a considerar que o Residente Não Habitual se encontra sujeito a imposto em Portugal apenas relativamente a fontes de rendimento localizadas em Portugal;
- O que manifestamente não é o caso do Requerente, que é considerado residente em Portugal por força do seu domicílio, pelo que o disposto no segundo período do número 1 do artigo 4.º da CDT não lhe é aplicável;
- Acresce que, de acordo com os Comentários ao artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, o segundo período do número 1 do Artigo 4.º visa excluir do conceito de "residente" para efeitos da convenção aquelas pessoas que, embora sejam consideradas residentes segundo a legislação interna de um Estado, não estão sujeitas a uma tributação abrangente nesse Estado, mas apenas a uma tributação limitada aos rendimentos de fonte local ou ao capital situado nesse território (v. parágrafo 8.1 do Comentário ao Artigo 4 Relativo à Definição de Residente);
- O requerente, enquanto Residente Não Habitual beneficia de determinadas isenções quanto aos rendimentos obtidos do exterior, porém, não se pode afirmar que "está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou a património aí situado";
- Ainda que os rendimentos de pensões se encontrem isentos de tributação ao abrigo do Regime do Residente Não Habitual, existem outros rendimentos de fonte estrangeira relativamente aos quais se encontra efetivamente sujeito a imposto, como é o caso, a título de exemplo, das mais Mais-Valias mobiliárias, rendimentos que se inserem na

Categoria G, uma vez que nenhuma das condições previstas no número 1 do artigo 81.º do Código do IRS, na redação anterior à Lei n.º 2/2020 de 31 de março, se encontra verificada relativamente aos rendimentos de mais-valias mobiliárias;

- Quanto à condição prevista na al. b) do n.º 5 do artigo 81.º supra, o artigo 13.º da Convenção Modelo da OCDE prevê, de modo residual, relativamente a outros ganhos mobiliários que não compreendidos nos números 1 a 4 do artigo 13.º, a sua tributação exclusiva pelo Estado da Residência e, no mesmo sentido dispõe o número 6 do artigo 13.º da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha, pelo que não está cumprida, também neste caso, a condição prevista na al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS;
- Também por este motivo, não lhe é extensível a ressalva constante do segundo período do número 1 do artigo 4.º da CDT, pelo que deverá o requerente ser considerado residente para efeitos fiscais em Portugal nos termos e para os efeitos do número 1 do artigo 4.º da Convenção, ficando os rendimentos de Pensões provenientes de Espanha sujeitos a tributação exclusiva de Portugal, ao abrigo da mesma;
- Ora, seja por aplicação do método da isenção seja pela aplicação do método do crédito de imposto os rendimentos auferidos no estrangeiro são sujeitos a englobamento;
- Conforme referido, no caso de opção pelo método da isenção, é obrigatório o englobamento dos rendimentos isentos ao abrigo do Regime do Residente Não Habitual, cf. o número 7 do artigo 81.º do Código do IRS na redação anterior à Lei n.º 2/2020 de 31 de março, sendo estes rendimentos considerados para determinação das taxas aplicáveis aos restantes rendimentos auferidos em Portugal;
- Também o sujeito passivo está obrigado a declarar todos os rendimentos obtidos no ano fiscal - os obtidos no Estado de residência e os provenientes de outros territórios - os rendimentos obtidos no estrangeiro, embora isentos, contribuem para o agravamento da taxa aplicável aos restantes rendimentos (com exceção dos especificamente excluídos nos termos do número 7 do artigo 81.º do Código do IRS), o que é comumente reconhecido como uma isenção com progressividade;
- Relativamente aos rendimentos de Pensões provenientes de Espanha, poderá optar pela aplicação do método de isenção, nos termos do número 6 do artigo 81.º do Código do IRS, na redação anterior à Lei n.º 2/2020 de 31 de março, sendo esta isenção atribuída no âmbito da competência exclusiva de Portugal para tributar tais rendimentos nos termos do artigo 18.º da CDT;
- Ou seja, o disposto no segundo período do número 1 do artigo 4.º da CDT é aplicável às situações em que o sujeito passivo não seja considerado residente do Estado Contratante por força do critério do domicílio, mas sim por força de um outro critério de residência da lei interna desse estado não baseado no domicílio, e aí fiquem sujeitas a imposto apenas relativamente aos rendimentos de fontes situadas nesse Estado ou ao capital aí situado.
- O pedido foi solicitado com caráter urgente, justificado pela necessidade de clarificação antecipada quanto ao regime fiscal aplicável aos rendimentos de pensões que o sujeito passivo, residente em Portugal e beneficiário do estatuto de Residente Não Habitual irá auferir nos anos de 2025 e 2026 de fonte espanhola.
- Com efeito, existindo uma decisão espanhola - Resolución de TEAC xxxxxxx que entendeu que a Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Espanha não é

aplicável a um contribuinte que beneficie do regime de Residente Não Habitual, conforme infra (tradução livre):

"[...] quando esta previsão da Convenção de Dupla Tributação (CDT) entra em aplicação, como consequência da aplicação de um regime especial deste tipo (no caso em questão, o regime especial português de Residente Não Habitual), que implica que uma pessoa qualificada como residente fiscal em Portugal não tribute integralmente pelos seus rendimentos mundiais, a Convenção não é aplicável ou, dito de outro modo, a certificação da residência fiscal emitida relativamente ao contribuinte neste regime especial não tem o alcance de permitir a aplicação da Convenção."

- Continuando o requerente a auferir rendimentos desta Categoria, pretende obter a definição clara e segura do enquadramento tributário à luz do direito português, ficando desde já munido da interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira, caso venha a ser questionado sobre o regime aplicável aos rendimentos em questão, tornando-se imperativo obter uma resposta célere e definitiva por parte da Autoridade Tributária, garantindo segurança jurídica e previsibilidade fiscal.

Termos em que pretende o requerente:

- Confirmar que sendo Residente Não Habitual em Portugal, é considerado residente nos termos e para os efeitos do artigo 4.º da Convenção e, por conseguinte, não se encontra sujeito a imposto em Portugal apenas relativamente a fontes localizadas nesse estado, pelo que não se encontra excluído do âmbito de aplicação da CDT;
- Em concreto, que ao abrigo da CDT existente entre ambos os países, auferindo rendimentos da categoria H provenientes de Espanha, a competência para a tributação destes rendimentos é exclusiva de Portugal nos termos do disposto no artigo 18.º da CDT, não sendo o ora Requerente excluído do seu âmbito de aplicação nos termos do disposto no segundo período do número 1 do artigo 4.º;

Anexou "Justificação do caráter urgente do pedido", "Descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende" e "Proposta de enquadramento jurídico - tributário".

INFORMAÇÃO

1. No que concerne ao caráter urgente do pedido não foi aceite, tendo a decisão sido comunicada ao requerente, nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

2. Conforme decorre do pedido, a questão principal que o requerente pretende ver dirimida respeita à interpretação e aplicação do conceito de residência previsto no artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional celebrada entre Portugal e Espanha, face à decisão acima identificada.

Assim, transcreve-se da Resolución de TEAC:

Assunto:

IRNR. Contribuinte no regime especial de «Residentes Não Habituals», beneficiário de um plano Não apresentação de certidão de residência fiscal em Portugal. Obrigação da entidade retenções na fonte do IRPF.

Critério:

A apresentação de um certificado de residência fiscal para efeitos da Convenção com referência ao ano (ano fiscal) para o qual se solicita a sua aplicação é condição sine qua non para que tal aplicação possa ocorrer; e no que diz respeito ao momento em que é exigível tal apresentação de prova de residência fiscal no caso de retenções, a disponibilização desse certificado de residência, na aceção definida na Convenção, deve ocorrer no momento em que o pagador satisfaz o rendimento e efetua a retenção, uma vez que, se nesse momento não lhe tivesse sido apresentado o referido certificado,

a entidade pagadora não estaria justificada para deixar de efetuar a retenção que era obrigada a efetuar. A obrigação e consequente responsabilidade do retentor só caducava se o interessado tivesse apresentado, no momento dos pagamentos, momento pertinente da retenção, o certificado que comprovasse ser residente fiscal em Portugal em 2022.

Além disso, a certificação da residência fiscal feita em relação ao contribuinte no regime especial de Residentes Não Habituals» não tem o alcance de habilitar a aplicação da Convenção, a aplicação do artigo 18.º invocado para sustentar a improcedência das retenções.

Neste caso, existem, portanto, dois motivos para a rejeição: por um lado, porque a certificação de residência fiscal feita em relação ao contribuinte no regime especial de «Residentes Não Habituals» não tem o alcance de habilitar a aplicação da Convenção e, neste caso, a aplicação do artigo 18.º invocado para sustentar a improcedência das retenções; e, por outro lado, porque, em qualquer caso, não seria admissível a qualificação do certificado residência apresentado, uma vez que se refere ao exercício de 2021 e não a 2022.

Reitera-se o critério das Resoluções TEAC de 10 e 11 de julho de 2019 xxx e de 24 de junho de 2024 xxx

Referências normativas:

OCDE. Modelo de convenção da OCDE Dupla tributação Impostos sobre o rendimento e o património 4.1

Conceitos:

Certificado de residência Convenção

Dupla tributação

Imposto sobre o rendimento de não residentes Residente(s)"

3. Considerando que a interpretação de matéria constante das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional cabe à Direção de Serviços de Relações Internacionais, foi solicitada a sua colaboração no sentido de se pronunciar sobre o assunto em causa.

4. Considerando o exposto, no que concerne às questões colocadas no pedido informa-se o seguinte:

a) Confirmar que sendo Residente Não Habitual em Portugal, é considerado residente nos termos e para os efeitos do artigo 4.º da Convenção e, por conseguinte, não se encontra sujeito a imposto em Portugal apenas relativamente a fontes localizadas nesse estado, pelo que não se encontra excluído do âmbito de aplicação da CDT.

1. No tocante à aplicação das Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT), vigora o princípio da relatividade dos tratados, ou seja, um tratado internacional só cria direitos e obrigações entre as partes que o celebraram.

2. Nesse contexto o critério da residência definido na CDT Portugal/Espanha estabelece que a Convenção se aplica às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes (art.º 1.º da CMOCDE).

3. Por outro lado, o n.º 1 do artigo 4.º da CMOCDE estabelece que a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido a diversos critérios (domicílio, residência, local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar).

4. Mas que (a expressão «residente de um Estado Contratante») não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado, apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

5. Vejamos então o que acontece no âmbito do regime jurídico dos residentes não habituais (RNH).

6. O regime dos RNH foi criado em Portugal (em sede de IRS) pelo Código Fiscal do Investimento (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro), entretanto

revogado, através da alínea b) do artigo 317.º da Lei 82/2023, de 29/12 (Lei do OE 2024), que, paralelamente, contém uma norma transitória (o seu artigo 236.º), que estabelece a manutenção das disposições do Regime dos RNH verificadas certas condições

7. Ora, esse estatuto, de características peculiares, em nada se afasta do conceito de residência constante na referida CDT.

8. De facto, na linha e em sintonia com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal/Espanha, o RNH é uma pessoa que, por virtude da legislação do Estado Português, está aqui sujeita a imposto devido ao critério da residência (determinada pela permanência, consecutiva ou interpolada, de mais de 183 dias).

9. E é inequívoca a sujeição a imposto por parte dos RNH.

10. Quanto aos rendimentos obtidos em território português (das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico), estes são tributados à taxa de 20% (n.º 10 do artigo 72.º do CIRS).

11. Relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro, não existe qualquer exclusão tributária - são sempre sujeitos, ainda, mediante certas condições possam ficar isentos.

12. No que ao presente caso respeita (rendimentos de fonte espanhola auferidos por RNH em Portugal), existem situações em que a isenção depende da sujeição a imposto em conformidade com a CDT Portugal/Espanha (categorias A e H).

13. Sendo que o regime que permitiu que os beneficiários de pensões de fonte estrangeira, estivessem, ao abrigo das CDT, isentos de IRS sobre as mesmas em Portugal foi alterado em 2020, com a eliminação da isenção e a introdução de uma taxa fixa de tributação de 10% (artigo 326.º da Lei 2/2020, de 31/03 - OE 2020).

14. Noutros casos (categorias B, E, F e G), a isenção é aplicável se tais rendimentos puderem ser tributados em Espanha, em conformidade com a CDT Portugal/Espanha.

15. De onde se infere que, independentemente da sua categoria, os rendimentos provenientes do estrangeiro e auferidos por RNH estão sempre sujeitos a imposto em território português, podendo beneficiar de isenção, se cumpridos determinados requisitos, de grau de exigência variável.

16. Leia-se, para o efeito, o Acórdão do STA (processo 0144/11), de 25/01/2012, no qual é estabelecida, de forma simples e translúcida, a distinção entre não sujeição e isenção: "Os conceitos de não sujeição a tributação e isenção de tributação são distintos e não se confundem. Na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência prevê a tributação de tal situação, mas surge uma norma de proteção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária".

17. Mais, a tributação como RNH é um direito, sim, mas não uma obrigação; o sujeito passivo pode optar pela tributação como residente nos termos gerais (e pelo regime do crédito de imposto, em detrimento do regime de isenção), ficando obrigado a englobar os rendimentos para efeitos da sua tributação (com algumas exceções).

18. Concluindo, os RNH, sendo residentes fiscais em Portugal, estão sujeitos, à regra da universalidade dos rendimentos (n.º 1 do artigo 15.º do CIRS).

19. Se auferirem rendimentos que não se enquadrem nos previstos no regime serão tributados normalmente como todos os outros residentes em território nacional.

20. E não se pretenda que a posição das autoridades fiscais espanholas (não inclusão do conceito de RNH na definição de residente prevista na CDT) se aplique, sem mais, por sobreposição ao regime jurídico português.

21. A qualificação (da residência) é efetuada pela(s) legislação (ões) interna(s), limitando-se a CDT a dirimir conflitos (dupla residência), por aplicação do princípio da unicidade da residência (uma pessoa deve ser considerada residente para fins fiscais em apenas um país, mesmo que tenha vínculos económicos, sociais ou jurídicos com mais de uma jurisdição).

22. Caso exista conflito (tanto Portugal como Espanha consideram o sujeito passivo

residente nos seus territórios), a solução deverá ser encontrada, sucessivamente, através dos elementos de conexão constantes no n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal/Espanha (Habitação permanente, Centro de interesses vitais, Permanência habitual, Nacionalidade, Acordo entre os Estados).

23. Se tal não for possível, o sujeito passivo pode recorrer a um outro mecanismo previsto na CDT (no seu artigo 25.º - Procedimento amigável), que, todavia, não representa o exercício de uma função jurisdicional (os Estados devem negociar soluções para resolver conflitos, mas não estão obrigados a chegar a acordo).

b) Pretende que seja confirmado que ao abrigo da CDT existente entre ambos os países, auferindo rendimentos da categoria H provenientes de Espanha, a competência para a tributação destes rendimentos é exclusiva de Portugal nos termos do disposto no artigo 18.º da CDT, não sendo o requerente excluído do seu âmbito de aplicação nos termos do disposto no segundo período do número 1 do artigo 4.º.

1. Não obstante a Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Orçamento do Estado para 2020), ter introduzido alterações no regime de tributação das pensões de fonte estrangeira auferidas por residentes não habituais (sendo que o regime aplicável aos residentes não habituais foi revogado pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, mantendo-se aplicável por força do regime transitório previsto no artigo 236.º), aplica-se o disposto no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, na redação anterior à revogação do artigo operada pela Lei n.º 2/2020 de 31 de março, ao abrigo da disposição transitória prevista no seu artigo 329.º e desde que o sujeito passivo se tenha tornado fiscalmente residente em território português até 31 de março de 2020.

2. Por outro lado, nos termos do artigo 18.º da CDT Portugal/Espanha a competência para a tributação dos rendimentos de pensões obtidas em Espanha por residente em Portugal é exclusiva do Estado português. Ora, determina o n.º 6 do artigo 81.º do Código do IRS (na redação anterior à revogação do artigo operada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março), que na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do art. 25.º, aplica-se o método da isenção, bastando que esteja preenchida uma das condições previstas nas alíneas a) ou b) do citado artigo: a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal com esse Estado;

b) Ou pelos critérios previstos no n.º 1 do art. 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

3. Assim, considerando que o requerente é RNH desde 2017 confirma-se que atendendo ao disposto na alínea I) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, os rendimentos de pensões auferidos em Espanha não são considerados obtidos em território português, mantendo a possibilidade de optar pelo método de isenção relativamente aos rendimentos de pensões obtidos em Espanha.