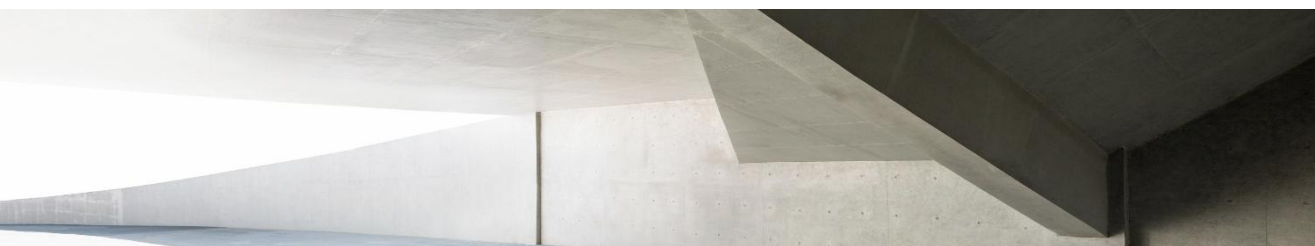


Residência fiscal, certificados de residência e regimes especiais: o conflito entre Espanha e Portugal



A residência fiscal determina se um contribuinte é tributado pelo seu rendimento mundial ou apenas pelos rendimentos gerados num determinado território. Em Espanha, considera-se residente fiscal quem permanece mais de 183 dias, por ano, em território espanhol ou aí tenha o núcleo principal dos seus interesses económicos. A diferença entre ser ou não residente fiscal tem consequências económicas consideráveis, especialmente para pessoas com patrimónios elevados ou rendimentos de fonte estrangeira.

Quando um contribuinte transfere a sua residência para um país com o qual Espanha tenha celebrado uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), a forma habitual de comprovar essa nova residência perante a Agência Tributária é através da apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais do outro Estado, com a menção de que serve o propósito de invocar os efeitos da CDT aplicável.

O Tribunal Supremo Espanhol estabeleceu com clareza que a Administração espanhola não pode rejeitar, sem mais, um certificado de residência validamente emitido por outro Estado com o qual Espanha tenha celebrado uma CDT. Na opinião deste Tribunal Supremo, os órgãos administrativos e judiciais espanhóis não são competentes para apreciar as circunstâncias em que o certificado foi emitido, nem para invalidar o seu conteúdo, pois tal implicaria contrariar o artigo 96.º da Constituição Espanhola e as próprias disposições da Convenção.

Esta jurisprudência foi reafirmada por sentença de 15 de julho de 2025. Caso Espanha considere também residente um mesmo contribuinte, deverá recorrer-se às regras de desempate previstas na própria CDT.

Não obstante o acima exposto, a situação adensa-se quando o contribuinte não é tributado

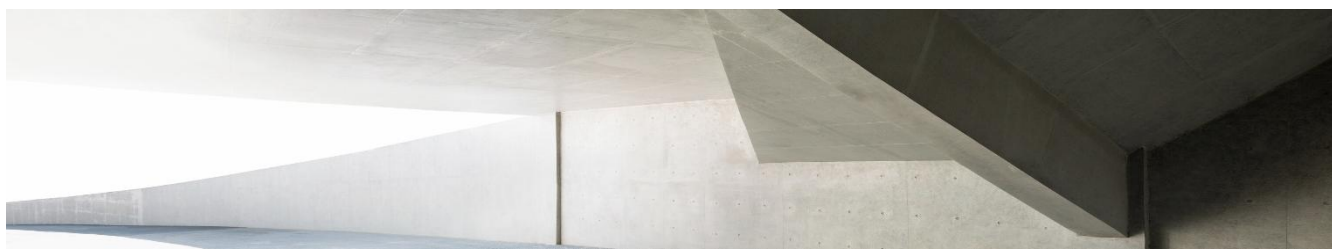
no outro país como residente ordinário, mas ao abrigo de um regime fiscal especial.

Um destes regimes especiais é o do Residente Não Habitual (RNH) de Portugal. Este regime, vigente entre 2009 e finais de 2023 e abolido com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2024 - embora mantida a sua aplicação para quem já o houvesse obtido, ou adquirido residência fiscal portuguesa anteriormente a 31 de dezembro de 2024, e pelo tempo restante até se completarem os 10 anos de duração do mesmo -, previa a isenção de tributação, em Portugal, de determinados rendimentos de fonte estrangeira, como pensões ou rendimentos de capital.

A CDT hispano-portuguesa exclui do seu âmbito de aplicação quem apenas está sujeito a tributação num Estado por rendimentos de fonte interna.

A Agência Tributária espanhola e o Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) espanhol indicaram, em diversas resoluções, que o certificado de residência de um RNH português não garante qualquer proteção ao abrigo da Convenção, pelo que Espanha poderá tributar o contribuinte, no seu território, pelos rendimentos mundialmente obtidos, como se nunca tivesse alterado a sua residência fiscal.

Do lado português a argumentação desenvolvida pelo TEAC é absolutamente contrária à sua legislação interna. A este respeito, a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) respondeu a um pedido de informação vinculativa, com despacho de 16 de janeiro de 2026, e cujo objeto se tratava, precisamente, da confirmação de que um RNH português é considerado residente, nos termos e para os efeitos do artigo 4.º da CDT hispano-portuguesa, e que não se encontra excluído do âmbito de aplicação da mesma.



Na sua resposta, a ATA esclareceu, cabalmente, quatro pontos essenciais:

- (i) que o regime fiscal do RNH português, embora prevendo determinadas isenções quanto a rendimentos de fonte estrangeira, é um regime de sujeição plena, não se confundido os conceitos de “sujeição” e “isenção”;
- (ii) que um contribuinte com o estatuto de RNH português está inequivocamente sujeito ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), homólogo português do IRPF, sobre os rendimentos universalmente obtidos, devendo a opção pela tributação segundo o regime do RNH ser anualmente exercida;
- (iii) que a qualificação como “residente” é operada pela legislação interna dos Estados contratantes, sendo as regras das CDT normas de conflitos destinadas a resolver apenas conflitos de residência; e
- (iv) que o contribuinte com o estatuto de RNH português é considerado indubitavelmente “residente” para efeitos do n.º1 do artigo 4.º da CDT hispano-portuguesa.

Neste contexto, a firmeza da pronúncia da ATA revela um argumento adicional de suporte para a discussão de regularizações resultantes de inspeções da Agência Tributária espanhola, já que traz clareza à interpretação correta do regime fiscal do RNH no contexto de aplicação da CDT hispano-portuguesa.

O resultado é um conflito interpretativo de grande alcance, pois enquanto Espanha nega a aplicação da Convenção, Portugal afirma-a. Os contribuintes podem encontrar-se perante uma situação real de dupla tributação.

Esta situação de litígio pode acarretar implicações práticas relevantes para o contribuinte, tanto mais que a Agência Tributária espanhola intensificou a sua atividade inspetiva sobre contribuintes espanhóis que hajam transferido a sua residência para Portugal desde 2021, tendo em conta o prazo de prescrição de quatro anos.

A Agência Tributária espanhola pode ignorar a transferência formal se o centro principal de interesses económicos do contribuinte continuar em Espanha, atendendo não apenas a critérios formais, mas também à localização da família, à habitação habitual ou ao local a partir do qual o negócio é gerido.

Perante esta incerteza, não há dúvida de que os contribuintes devem contar com assessoria jurídica especializada e reunir elementos de prova suficientes que comprovem a substância da transferência de residência: mudança efetiva de habitação, operações bancárias, atividade económica e vida pessoal em Portugal. Uma transferência meramente formal, sem substância real, dificilmente resistirá a uma inspeção da Agência Tributária espanhola.

Para mais informações, contactar:



Borja de Gabriel

Partner

borja.degabriel@es.andersen.com



Marta Duarte Silva

Partner

marta.duarte@pt.andersen.com



Manuel Álvarez Ferrer

Senior Associate

manuel.alvarez@es.andersen.com

Departamento PCS | Andersen

pcs@es.andersen.com