



Universidade de Aveiro
2017

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

**MARINA
KLOCHINSKAYA**

**A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO
DETIDO POR NÃO RESIDENTE**



**MARINA
KLOCHINSKAYA**

**A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO
DETIDO POR NÃO RESIDENTE**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro.

o júri

Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

Vogal – Arguente Principal

Professor Doutor Luís Filipe Marinho Lima Santos
Professor Coordenador do Instituto Politécnico de Leiria –
Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar

Vogal - Orientador

Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Ao meu orientador, Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, pelo empenho na orientação, pelas suas sugestões, correções e disponibilidade manifestada, mais particularmente pela paciência e incentivo na orientação que tornaram possível a conclusão desta dissertação.

Um particular agradecimento à minha filha Olga pela ajuda no meu percurso académico, pela motivação, pela força que deu, pela ajuda em português, pela paciência e disponibilidade.

Também gostaria de agradecer ao marido e ao filho Andrey pela paciência, apoio demonstrado e sacrifício feito para mais um sonho que se realizou.

Aos colegas e amigos, que me apoiaram direta e indiretamente para a realização deste trabalho, pelo companheirismo, apoio, inspiração e amizade.

palavras – chave

Património Imobiliário, Não Residentes, Fiscalidade, Alojamento Local, Rendimentos Prediais, Mais-Valias Imobiliárias, Dupla Tributação

resumo

A presente dissertação foca-se no património imobiliário localizado em Portugal e pretende abordar, em primeira linha, a tributação neste país dos não residentes e, posteriormente, efetuar uma análise crítica com base nas semelhanças e diferenças entre os regimes fiscais dos residentes e dos não residentes. O estudo tem como objetivos: i) analisar o regime fiscal da tributação do património imobiliário detido por não residente; ii) identificar as obrigações declarativas a cumprir pelos não residentes, em sede da tributação do património imobiliário; iii) descrever como acionar uma convenção para evitar a dupla tributação; iv) comparar os regimes fiscais do não residente com o do residente relativo ao património imobiliário. Para a sua concretização utilizamos uma metodologia qualitativa e de base documental, pois trata-se de um estudo interpretativo, descritivo e comparativo. Além da caracterização da tributação do património imobiliário em sede do imposto sobre o património e do imposto sobre o rendimento, analisamos exemplos práticos aplicáveis aos não residentes, como resposta ao primeiro objetivo do estudo. No que se refere ao segundo objetivo identificamos que, quer na aquisição ou na alienação de bens, quer na manutenção da posse, quer na obtenção de rendimentos provenientes da atividade de arrendamento e das comissões por intermediação, devemos cumprir um leque de obrigações declarativas. Em resposta ao terceiro objetivo, procedemos à explicação de que para acionar a convenção para evitar a dupla tributação é necessário apresentar o modelo 21-RFI, devidamente preenchido e certificado pela Administração Tributária do Estado da residência do beneficiário não residente. Por último, no que se refere ao quarto objetivo, concluímos que entre ambos os regimes são mais as semelhanças do que as diferenças, estas últimas mais visíveis na tributação das mais-valias imobiliárias, em sede do IRS, e na tributação do não residente que não possui o estabelecimento estável em Portugal, em sede do IRC.

keywords

Real Estate, Non-Residents, Taxation, Housing Location, House Income, Capital Gain, Double Taxation

abstract

This essay focuses on the property assets located in Portugal, and intends to address, in first line, taxation in the country of non-residents and, subsequently, make a critical analysis based on the similarities and differences between the tax regimes of the residents and non-residents, in Portugal. The study has as main objectives: (i) analyze the tax regime for the taxation of the estate assets held by non-resident; ii) identify the statement obligations to be met by non-residents, in the taxation of property assets; (iii) describe how engaging a convection to avoid double taxation; iv) compare the tax regimes of non-resident with the resident on the estate. For its implementation uses a qualitative methodology and documentary basis, because it is a interpretive study, descriptive and comparative study. In addition to the characterization of the taxation of property assets in the tax on assets and income tax, we analyze practical examples applicable to non-residents, as a response to the first goal of the study. As regards the second objective we have identified that, either in the acquisition or disposal of goods either in maintaining possession, both in obtaining income from the activity of renting and the commissions for brokerage, we must comply with a range of statement obligations. In response to the third objective, we explain that to engage the convention to avoid double taxation is necessary to present the model 21-RFI duly completed and certified by the Tax Administration of the State of residence of the recipient not resident. Finally, as regards the fourth objective we conclude that, in both schemes are more similarities than differences, the latter more visible on the taxation of capital gains, in the IRS, and in the taxation of non-resident who does not have the permanent establishment in Portugal, in the IRC.

Índice Geral

Índice de Figuras	IV
Índice de Quadros	IV
Índice de Exemplos.....	V
Lista de Siglas e Abreviaturas	VI
Introdução.....	1
Capítulo I - Impostos sobre o Património e sobre o Consumo	5
1. Imposto Municipal sobre Imóveis	6
2. Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis	9
3. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.....	12
4. Imposto do Selo.....	15
5. Benefícios Fiscais associados aos Impostos sobre o Património	17
5.1. Benefícios Fiscais estabelecidos no CIMI e no CIMT	17
5.1.1. A Isenção aplicável aos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos.....	17
5.1.2. A redução do IMI aplicável aos prédios de sujeitos passivos com dependentes a cargo	18
5.1.3. Isenção de IMT e de IMI pela aquisição de prédios para revenda.....	18
5.1.4. Isenção de IMT pela aquisição dos prédios destinados exclusivamente a habitação própria e permanente	19
5.2. Benefícios Fiscais consagrados no EBF.....	20
5.2.1. A Isenção dos prédios afetos à habitação própria e permanente	20
5.2.2. Os Benefícios Fiscais com carácter ambiental atribuídos a Imóveis.....	20
5.2.3. Isenções de prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística	21
6. Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	21
Capítulo II - Impostos sobre o Rendimento	24
1. A Tributação dos Rendimentos Imobiliários – Conceitos Fundamentais.....	24
1.1. Número de Identificação Fiscal	24
1.2. Domicílio Fiscal	25
1.3. Notificações Eletrónicas – Caixa Postal Eletrónica.....	25
1.4. Substituto Tributário	26
1.5. Representante Fiscal	26

2. Regimes Jurídicos	28
2.1. Arrendamento Urbano	29
2.2. Empreendimentos Turísticos	30
2.3. Alojamento Local.....	31
3. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	32
3.1. Regras Gerais.....	32
3.2. Taxas Liberatórias.....	34
3.3. Taxas Especiais	35
3.3.1. Rendimentos Prediais - Categoria F	35
3.3.2. Mais-Valias Imobiliárias - Categoria G.....	37
3.3.3. Determinação do Rendimento Empresarial – Regime Simplificado – Categoria B....	39
3.3.3.1. Rendas	40
3.3.3.2. Prestação de Serviços de Alojamento	41
3.3.3.3. Cedência de exploração de atividade de Alojamento Local e exploração de Empreendimento Turístico.....	42
3.3.3.4. Mais-Valias Imobiliárias.....	43
3.4. Regime de Contabilidade Organizada	45
3.5. Retenção na Fonte e respetivas Obrigações Declarativas	45
4. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.....	46
4.1. Não Residentes com Estabelecimento Estável	46
4.1.1. Determinação de Mais-Valias Imobiliárias.....	48
4.2. Não Residentes sem Estabelecimento Estável.....	50
4.2.1. Tributação por Retenção na Fonte a Título Definitivo	51
4.2.2. Tributação com Obrigações Declarativas.....	52
4.2.2.1. Rendimento Predial Presumido	52
4.2.2.2. Determinação do Resultado Líquido de Rendimentos Prediais.....	53
4.2.2.3. Determinação de Mais-Valias Imobiliárias.....	53
Capítulo III - Obrigações Acessórias	55
1. Comunicação de Contratos de Arrendamento	55
2. Obrigações de Faturação e Emissão de Recibos	55
2.1. Emissão de Recibos de Renda Eletrónicos – Categoria F	56
2.2. Emissão de Fatura-Recibo – Categoria B.....	56
2.3. Emissão de Fatura através de Programa de Faturação Certificada – Categoria B.....	57

3. Obrigações Declarativas	57
3.1. A Declaração Modelo 1 do IMI – Inscrição ou atualização de Prédios Urbanos na matriz	57
3.2. A Declaração Modelo 1 do IMT - Liquidação Oficiosa do IMT	58
3.3. A Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS.....	59
3.4. A Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC.....	61
3.5. A Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal.....	61
3.6. A Declaração Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes	62
3.7. A Declaração Modelo 31 do IRC – Mapas de Mais-Valias e Menos-Valias	63
3.8. A Declaração Modelo 44 – Comunicação anual de rendas recebidas	63
Capítulo IV – Tributação do Património Imobiliário e a Dupla Tributação	64
1. Dupla Tributação Internacional.....	64
1.1. Medidas para eliminar a Dupla Tributação Internacional.....	64
1.2. Procedimentos de celebração dos Tratados.....	65
1.3. Métodos para eliminar a Dupla Tributação Internacional	66
1.4. Papel das Convenções Internacionais para evitar a Dupla Tributação Internacional.....	66
1.5. Como acionar uma Convenção para evitar a Dupla Tributação.....	68
Capítulo V – Sujeito passivo residente vs. Sujeito passivo não residente.....	70
1. Análise comparativa entre residente e não residente	70
2. Considerações finais.....	79
Conclusões	83
Referências Bibliográficas	90
Bibliografia Consultada	91

Índice de Figuras

Figura 1 - Visão Geral da Dissertação.....	4
Figura 2 - Regimes Jurídicos da Atividade de Arrendamento	29
Figura 3 - Base de Incidência Real do Imposto de Sujeitos Passivos não Residentes	46

Índice de Quadros

Quadro nº 1 - Taxas do AIMI	10
Quadro nº 2 - Determinação do Valor Tributável nas Transmissões Onerosas de Imóveis, em sede do IMT	13
Quadro nº 3 - Taxas do IMT – Prédios Urbanos destinados exclusivamente a Habitação Própria e Permanente.....	13
Quadro nº 4 - Taxas do IMT – Prédios Urbanos afetos à Habitação Própria	14
Quadro nº 5 - Representação Fiscal – Regras relativas a taxas especiais	27
Quadro nº 6 - Taxa da Derrama Estadual.....	48
Quadro nº 7 – Análise comparativa em sede do Imposto sobre o Património	71
Quadro nº 8 – Análise comparativa da tributação de Prestação de Serviços de Intermediação	72
Quadro nº 9 – Análise comparativa da tributação de Prestações de Serviços de Alojamento Local em sede do IRS	73
Quadro nº 10 - Análise comparativa da tributação de Prestação de Serviços de Alojamento Local em sede do IRC.....	74
Quadro nº 11 - Análise comparativa da tributação de Rendimentos Prediais em sede do IRS.....	75
Quadro nº 12 - Análise comparativa da tributação de Rendimentos Prediais em sede do IRC	76
Quadro nº 13 - Análise comparativa da tributação das Mais-Valias Imobiliárias em sede do IRS ..	77
Quadro nº 14 - Análise comparativa da tributação das Mais-Valias Imobiliárias em sede do IRC..	78

Índice de Exemplos

Exemplo 1 – IMI – Pessoa Singular não residente	9
Exemplo 2 – Adicional ao IMI – Pessoa Singular não residentes	11
Exemplo 3 – Adicional ao IMI – Pessoa Coletiva não residentes	11
Exemplo 4 – IMT – Aquisição de Habitação Própria Permanente	14
Exemplo 5 – IMT – Troca de terreno para construção por uma moradia.....	14
Exemplo 6 – IS – Aquisição de Habitação Própria Permanente	16
Exemplo 6 – IS – Celebração de contrato de arrendamento	17
Exemplo 7 – IRS - Rendimentos Prediais da Categoria F.....	36
Exemplo 8 – IRS – Mais-Valias Imobiliárias da Categoria G	39
Exemplo 9 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Rendas Imobiliárias - Categoria B.....	40
Exemplo 10 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Prestação de Serviços de Alojamento - Categoria B	42
Exemplo 11 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Cedência de exploração de atividade de Alojamento Local - Categoria B	42
Exemplo 12 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Afetação de bens imóveis do património particular à atividade empresarial - Categoria B.....	44
Exemplo 13 – IRC – Mais-Valias Imobiliárias - não residente com estabelecimento estável	49
Exemplo 14 – IRC – Comissões por Intermediação - não residente sem estabelecimento estável.	52
Exemplo 15 – IRC – Rendimento Predial Presumido - não residente sem estabelecimento estável	53
Exemplo 16 - Preenchimento do Anexo F da declaração Modelo 3	59
Exemplo 17 – Preenchimento do Anexo G da declaração Modelo 3.....	59
Exemplo 18 – Preenchimento do Anexo B da declaração Modelo 3	60
Exemplo 19 – Aplicação prática do preenchimento do Anexo C da declaração Modelo 3	60
Exemplo 20 – Aplicação prática do preenchimento da declaração Modelo 30.....	62
Exemplo 21 – Aplicação prática do preenchimento da declaração Modelo 44.....	63

Lista de Siglas e Abreviaturas

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

AT – Administração Tributária e Aduaneira

BUE - Balcão Único Eletrónico

CAE - Classificação Portuguesa das Atividades Económicas

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS - Código do Imposto do Selo

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DSRI - Direção de Serviços de Relações Internacionais

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

EEE - Espaço Económico Europeu

EM – Estado Membro

IAS – Indexante dos Apoios Sociais

IES - Informação Empresarial Simplificada

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS - Imposto do Selo

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

NIF – Número de Identificação Fiscal

NIPC - Número de Identificação de Pessoa Coletiva

NRAU - Novo Regime de Arrendamento Urbano

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento do Estado

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJAL - Regime Jurídico do Alojamento Local

RJET - Regime Jurídico dos Empreendimentos Turísticos

RNAL - Registo Nacional de Estabelecimentos de Alojamento Local

RNET - Registo Nacional dos Empreendimentos Turísticos

TGIS - Tabela Geral do Imposto do Selo

UE - União Europeia

VPT – Valor Patrimonial Tributário

Introdução

A presente dissertação visa abordar o regime de tributação dos não residentes, através da necessidade de clarificar as normas fiscais decorrentes na tributação do património imobiliário, bem como o cumprimento das formalidades das obrigações fiscais declarativas em relação ao imposto sobre o património e ao imposto sobre o rendimento. No entanto, o nosso estudo pretende ajudar, também, a compreender as principais normas do regime fiscal português, não descurando as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado (OE) para 2017 sobre o nosso objeto de estudo, nomeadamente na tributação dos rendimentos de Alojamento Local e a criação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI).

Portugal é um país que está nas rotas de investimento, quer pelo clima, quer pela posição geográfica, infraestruturas, evolução tecnológica e capacidade competitiva, originando, assim, interesse entre investidores não residentes. O relatório “*Emerging Trends in Real Estate Europe 2017*”, na sua 14ª edição, revelou que a capital portuguesa, Lisboa, se encontra novamente entre as 10 cidades europeias mais atrativas, em 2017, na área do investimento imobiliário, mantendo o 7º lugar do *ranking*. Note-se que, em 2014, o país se posicionava no 26º lugar (em 28 países).

Por sua vez, o Estado Português tem criado medidas para impulsionar e relançar o investimento em Portugal. Atualmente, está em vigor o regime jurídico, designado de Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados, com o objetivo de atrair potenciais investidores, pessoas singulares, que estejam interessados em investir em Portugal. Os dados do Governo de Portugal (2017) indicam que, o investimento estrangeiro pela aquisição de bens imóveis, no período de outubro de 2012 até maio de 2017, totalizou o valor de 2 817 676 196€.

Neste contexto atual de investimento direto estrangeiro é importante estar-se preparados para desafios fiscais na área da internacionalização, pois cada vez mais nos confrontamos com novas realidades tributárias. Através do nosso estudo pretendemos apresentar o enquadramento fiscal geral de tributação dos não residentes, tendo como objeto o património imobiliário, particularmente os principais aspetos em sede do imposto sobre o património e do imposto sobre o rendimento. A análise da legislação nacional aplicável vai ser complementada com um conjunto de exemplos práticos, para melhor se compreender os temas abordados.

As empresas portuguesas, no momento do pagamento a um não residente ou do recebimento de rendimentos provenientes do estrangeiro, confrontam-se com dúvidas na aplicação das disposições legais para assegurar as formalidades prévias para acionar uma convenção para evitar a dupla tributação. Deste modo, entendemos relevante que esta dissertação aborde também esta matéria.

A motivação para o estudo deste tema resulta do interesse para a fiscalidade nacional e internacional, pela sua atualidade e importância. Assim, por um lado, o nosso estudo visa contribuir para o desenvolvimento da investigação na subárea da Fiscalidade, por outro lado, pode constituir um manual de apoio a todos os profissionais que trabalhem com estas matérias, até pela componente prática que se imprimiu no estudo.

Objeto e Objetivos da Investigação

A presente dissertação foca-se no património imobiliário, localizado em Portugal, e pretende abordar, em primeira linha, a tributação, em Portugal, dos não residentes e, posteriormente, efetuar uma análise crítica com base nas semelhanças e diferenças entre os regimes fiscais dos residentes e dos não residentes. Os objetivos propostos para o nosso estudo são:

- Analisar o regime fiscal de tributação do património imobiliário detido pelos não residentes;
- Identificar as obrigações declarativas a cumprir pelos não residentes, em sede de tributação do património imobiliário;
- Descrever como acionar uma convecção para evitar a dupla tributação;
- Comparar os regimes fiscais do não residente com o do residente, ao nível da tributação do património.

Na prossecução dos nossos objetivos, procuramos dar resposta às seguintes questões:

- Qual é o enquadramento fiscal de tributação do património imobiliário, localizado em Portugal, detido pelas pessoas singulares e coletivas não residentes?
- Quais são as obrigações declarativas a cumprir pelos não residentes na tributação desse património imobiliário?
- Quais são os procedimentos declarativos para evitar a dupla tributação?
- Quais são as semelhanças e as diferenças no regime fiscal de tributação do património imobiliário, detido em Portugal, entre os residentes e os não residentes?

Metodologia de Investigação

A investigação científica pode ser definida como um processo que procura dar respostas a um conjunto de questões formuladas, tendo como ponto de partida determinados objetivos estabelecidos, sendo essencial a aplicação de um adequado método de investigação. Assim, a investigação pode ser realizada, do ponto de vista da forma de abordagem do problema, pelo método quantitativo ou qualitativo.

Segundo Provdanov & Freitas (2013), “no desenvolvimento da pesquisa de natureza quantitativa, devemos formular hipóteses e classificar a relação entre as variáveis para garantir a precisão dos resultados, evitando contradições no processo de análise e interpretação” (p.70). Os mesmos autores salientam que “na abordagem qualitativa, a pesquisa tem o ambiente como fonte direta dos dados. Os dados coletados nessas pesquisas são descritivos, retratando o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente” (p.70).

Na medida em que a nossa investigação incide no estudo do regime de tributação do património imobiliário em vigor em Portugal, incluindo a apresentação de uma análise comparativa entre sujeitos passivos residentes e não residentes, cuja informação disponível apresenta-se de forma complexa e dinâmica, não seria eficaz o uso da perspectiva quantitativa. Deste modo, optámos por utilizar uma metodologia qualitativa e de base documental, sem recurso a métodos e técnicas

estatísticas, porque pretendemos interpretar, descrever e compreender a realidade de cada um dos regimes que analisamos face à problemática da investigação.

Método de Investigação: Análise Comparativa

Segundo Vilelas (2009), “para que um conhecimento possa ser considerado científico é necessário identificar as operações mentais e as técnicas que permitem a sua verificação, ou seja, determinar o método que possibilita chegar ao conhecimento” (p.47). Uma vez definida para o nosso estudo a investigação qualitativa, recorreremos ao método comparativo normalmente aceite nas ciências sociais e jurídicas, baseado na análise normativa e crítica da legislação fiscal aplicável a residentes e a não residentes.

A investigação culmina com a abordagem das semelhanças e divergências entre estes dois tipos de sujeitos passivos, no sentido de perceber em que medida o regime de tributação do património imobiliário, em Portugal, para os não residentes se aproxima ou se afasta do regime de tributação para os residentes. De acordo com Vilelas (2009), a análise comparativa “consiste no método que realiza comparações visando verificar semelhantes e explicar possíveis divergências entre os resultados obtidos, sejam estes dados de grupos em qualquer tempo” (p. 49). O método comparativo é uma ferramenta fundamental de análise, pela possibilidade que concede ao investigador de aumentar o seu poder de descrição. Para além da análise comparativa desempenhar um papel essencial no processo interpretativo e na construção do conhecimento, coloca em evidência as semelhanças e os contrastes existentes entre os casos em estudo (Collier, 1993).

Estrutura da Dissertação

A dissertação encontra-se estruturada, para além da introdução e da conclusão, em cinco capítulos. No primeiro capítulo focamos o património imobiliário em termos de tributação em sede dos impostos sobre o património, efetuamos uma descrição bastante sintética em termos do IVA e abordamos os benefícios fiscais, estabelecidos no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), no Código do Imposto Municipal sobre as transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). No momento da aquisição a título oneroso dos imóveis, os sujeitos passivos não residentes são tributados em IMT e Imposto do Selo (IS). Por sua vez, na manutenção da posse da propriedade, os mesmos são sujeitos passivos do IMI e do AIMI. No segundo capítulo realizamos, em sede do imposto sobre o rendimento, a análise da tributação das prestações de serviços de alojamento, dos rendimentos prediais e das mais-valias imobiliárias. No terceiro capítulo identificamos as obrigações acessórias a que são sujeitos os não residentes, bem como as formalidades para o cumprimento das obrigações fiscais declarativas de enquadramento fiscal no âmbito do imposto sobre o património e do imposto sobre o rendimento. O quarto capítulo contém uma breve descrição dos métodos e dos mecanismos de eliminação da dupla tributação internacional no âmbito da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE), assim como os procedimentos declarativos para acionar uma convenção para evitar a dupla tributação. Por último, no quinto capítulo vamos efetuar uma análise comparativa entre a tributação dos residentes e dos não residentes em relação ao imposto sobre o património e ao

imposto sobre o rendimento, tendo como objeto o património imobiliário, com a finalidade de evidenciar as semelhanças e diferenças na tributação destes sujeitos passivos.

Na figura 1 apresentamos a relação entre objetivos e questões de investigação com a estrutura que resumimos anteriormente.

Figura 1 - Visão Geral da Dissertação



Fonte: Elaboração Própria

Capítulo I - Impostos sobre o Património e sobre o Consumo

O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, de acordo com o nº 1 do artigo 103º da Constituição da Republica Portuguesa (CRP). O rendimento e a riqueza são dois elementos fundamentais para determinar quem paga ao Estado os impostos necessários ao financiamento das suas necessidades financeiras. A riqueza é tributada, nomeadamente, através dos impostos sobre o património. Segundo Pires (2012) “o nosso sistema de tributação do património é assumidamente parcelar e só incide, genericamente, sobre a parte da riqueza das pessoas que está materializada em imóveis, rústicos e urbanos” (p. 328).

Felis (2014) salienta que:

A tributação de imóveis inclui diferentes tipos de impostos, por exemplo, impostos regulares sobre a propriedade e impostos sobre transações da propriedade. Habitualmente, assumem a forma de pagamentos anuais pelo proprietário ou usufrutuárias. Os montantes devidos dependem do valor da propriedade adotado num determinado momento o qual é periodicamente atualizado. Os impostos sobre transações são calculados no caso da venda de imóveis ou da transferência de propriedade. (p. 803)⁽¹⁾

No entanto, os impostos sobre o património tributam a riqueza, materializada em bens imóveis, em dois momentos distintos: 1) no momento em que os bens entram no património dos adquirentes; e 2) em cada um dos anos em que esses bens imóveis se mantêm no património do seu titular (Pires, 2012).

Deste modo, os impostos são chamados de impostos dinâmicos sobre o património, porque tributam a riqueza no momento em que é transacionada. A tributação da riqueza manifestada pela aquisição de bens imóveis efetua-se de duas formas distintas:

- Quando a aquisição é onerosa, os impostos que incidem são o IMT e o IS;
- Quando a aquisição dos imóveis é efetuada a título gratuito, o imposto que incide sobre este tipo de operações é o IS (Pires, 2012).

Por sua vez, os impostos são chamados de impostos estáticos sobre o património, porque tributam a mera posse de um imóvel no património de uma pessoa. Estes são designados de impostos periódicos, porque se aplicam repetidamente em cada ano em que cada prédio permaneça no património do seu titular. O imposto que tributa, em Portugal, a detenção da propriedade imobiliária é o IMI. Este é um imposto geral sobre o património imobiliário rústico e urbano detido por cada sujeito passivo não residente em cada ano.

⁽¹⁾ Tradução da autora. O texto original: “Property taxation includes different kinds of levies, for example regular taxes on property and transaction taxes on property. The former usually assume the form of annual payments by the property owner or user. The amounts due depend on the adopted property value measure set at a given moment and periodically updated. And transaction taxes are calculated in the case of property sales or ownership transfers of different kinds”.

Para Felis (2014), “o imposto sobre a propriedade pode ser atribuído a determinados recursos considerados favoráveis para o sistema de impostos locais. Por conseguinte, ele é tratado pela maioria dos países europeus como o mais comum imposto local” (p.804).⁽²⁾

Tanto o IMI como o AIMI, o IMT e o IS têm como instrumento comum da sua aplicação o sistema de avaliação do valor dos imóveis, constante do CIMI. Seguidamente vamos analisar os mesmos e os respetivos benefícios fiscais relacionados com o património imobiliário.

1. Imposto Municipal sobre Imóveis

O IMI, segundo Pires (2012), “trata-se de um imposto que tem por objeto a tributação da riqueza revelada pelo valor patrimonial dos prédios existentes no património de cada sujeito passivo” (p.341).

De acordo com o artigo 1º do CIMI, este imposto incide sobre o valor patrimonial tributário (VPT) dos prédios rústicos, urbanos ou mistos, situados no território português, constituindo receitas dos municípios onde os mesmos se localizam.

Nos termos dos artigos 3º, 4º e 5º do CIMI, os prédios classificam-se em rústicos, urbanos ou mistos. Por sua vez, segundo artigo 6º do CIMI, os prédios urbanos dividem-se em:

- Habitacionais;
- Comerciais, industriais ou para serviços;
- Terrenos para construção;
- Outros.

A determinação do VPT dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

Em que:

- Vt – valor patrimonial tributário – artigo 38º do CIMI;
- Vc – valor base dos prédios edificados – artigo 39º do CIMI;
- A – área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação – artigos 40º e 40º-A do CIMI;
- Ca – coeficiente de afetação – artigo 41º do CIMI;
- Cl – coeficiente de localização – artigo 42º do CIMI;
- Cq – coeficiente de qualidade e conforto – artigo 43º do CIMI;
- Cv – coeficiente de vetustez – artigo 44º do CIMI.

Por outro lado, segundo os artigos 17º e 18º do CIMI, o VPT dos prédios rústicos corresponde ao produto do seu rendimento fundiário pelo fator 20. O rendimento fundiário corresponde ao saldo

⁽²⁾Tradução da autora. O texto original: “(...) property tax may be ascribed certain features regarded as favourable for the local tax system. Therefore, it is treated by the majority of European countries as the most common local tax (...)”.

de uma conta de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos da exploração.

Deste modo, pelo disposto no nº 3 do artigo 7º do CIMI, o VPT dos prédios mistos corresponde à soma dos valores das suas partes, rústica e urbana, determinados por aplicação das correspondentes regras do CIMI.

Nos termos do nº 1 do artigo 8º do CIMI são sujeitos passivos do IMI, as pessoas singulares ou coletivas (residentes ou não residentes) que sejam proprietárias, usufrutuárias ou superficiárias do prédio, em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar. Para efeitos fiscais considera-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, quem como tal figure ou deva figurar na matriz naquela data ou, na falta de inscrição, quem tiver a posse do prédio.

De acordo com o nº 1 do artigo 9º do CIMI, o IMI é devido a partir:

- Do ano, inclusive, em que o bem a considerar foi classificado como prédio;
- Do ano seguinte ao do termo da situação de isenção, salvo se, estando o sujeito passivo a beneficiar de isenção, venha a adquirir novo prédio para habitação própria e permanente e continuar titular do direito de propriedade do prédio isento, caso em que o imposto é devido no ano em que o prédio deixou de ser habitado pelo respetivo proprietário;
- Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor patrimonial tributário de um prédio;
- Do 4º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda;
- Do 3º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda.

As taxas do IMI são diferenciadas por cada tipo do prédio, segundo o artigo 112º do CIMI, e são as seguintes:

- Para os prédios rústicos, uma taxa única que é de 0,8% (alínea a) do nº1);
- Para os prédios urbanos, a taxa é de 0,3% a 0,45% (alínea c) do nº 1);
- Para os prédios que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por Portaria 345-A/2016, de 30/12 do Ministro das Finanças, a taxa do imposto é de 7,5 % (nº 4).

Em relação aos prédios constituídos por parte rústica e urbana, as taxas mencionadas para cada tipo de prédio aplicam-se ao respetivo VPT, de acordo com o nº 2 do artigo supracitado.

Deste modo, cabe à Assembleia Municipal do respetivo município fixar anualmente a taxa aplicável aos prédios urbanos, entre aqueles intervalos, devendo comunicar essa decisão à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por transmissão eletrónica de dados, até 31 de dezembro, para vigorarem no ano seguinte, sob pena desta liquidar pela taxa mínima.

As assembleias municipais estão legalmente autorizadas a diferenciar as taxas deste imposto, aumentando-as ou diminuindo-as em função da política urbanística. Segundo Nabais (2016), “essa taxa pode assim ser majorada ou minorada até 30% com o objetivo de reabilitação urbana ou de combate à desertificação, reduzida até 20% relativamente aos prédios urbanos arrendados de certas áreas ou zonas, e majorada até 30% relativamente a prédios degradados ou devolutos” (p.581), e conforme previsto nos nºs 6 a 8 do artigo 112º do CIMI.

No entanto, segundo o nº 18 do artigo 112º do CIMI, os municípios abrangidos por programa de apoio à economia local (Lei nº 43/2012) ou programa de ajustamento municipal (Lei nº 53/2014 alterada pela Lei nº 69/2015) podem determinar que a taxa máxima do IMI prevista para os prédios urbanos, seja de 0,5 %, com fundamento na sua indispensabilidade para cumprir os objetivos definidos nos respetivos planos ou programas.

Assim, o IMI é liquidado anualmente, nos meses de fevereiro e março do ano seguinte, em relação a cada município, pelos serviços centrais da AT, com base nos VPT dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeita, segundo os nºs 1 e 2 do artigo 113º do CIMI. Os serviços da AT enviam a cada sujeito passivo não residente, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o correspondente documento de cobrança com discriminação dos prédios, suas partes suscetíveis de utilização independente, respetivo VPT e da coleta imputada a cada município da localização dos prédios.

De acordo o nº 1 do artigo 120º do CIMI, o IMI deve ser pago:

- Em uma prestação, no mês de abril, quando o seu montante seja igual ou inferior a 250€;
- Em duas prestações, nos meses de abril e novembro, quando o seu montante seja superior a 250€ e igual ou inferior a 500€;
- Em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro, quando o seu montante seja superior a 500€.

De notar que os VPT dos prédios urbanos são atualizados trienalmente, segundo artigo 138º do CIMI, por aplicação dos seguintes coeficientes ao ano da última avaliação ou atualização:

- Para os prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços – o coeficiente de desvalorização da moeda;
- Para os prédios urbanos habitacionais, terrenos para construção e outros - um fator correspondente a 75 % do coeficiente de desvalorização da moeda.

Os coeficientes de desvalorização da moeda são os fixados anualmente por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças para efeitos dos impostos sobre o rendimento.

No que diz respeito a regime de salvaguarda de prédios urbanos, regulamentado pelo artigo 140º do CIMI, a coleta do IMI dos prédios urbanos que sejam habitação própria e permanente do sujeito passivo não residente, não pode exceder a coleta do IMI devida no ano imediatamente anterior, adicionado do maior dos seguintes valores:

- 75 €; ou

- Um terço da diferença entre o IMI resultante do VPT fixado na avaliação atual e o que resultaria da avaliação anterior, independentemente de eventuais isenções aplicáveis.

Esta norma não é aplicável aos prédios em que se verifique uma alteração do sujeito passivo do IMI no ano a que respeita o imposto, salvo nas transmissões gratuitas de que forem beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes. Por sua vez, o aumento da coleta de IMI não é aplicável, independentemente do valor do imóvel, a sujeitos passivos que reúnam as condições legais para a isenção de IMI e tenham mais de 65 anos.

Exemplo 1 – IMI – Pessoa Singular não residente

O Sr. Marcelo, pessoa singular não residente em território português, é proprietário de um imóvel situado em Lisboa (o VPT é de 160 000€) e de outro localizado em Aveiro (o VPT é de 130 000€). Pressupomos que a taxa do IMI fixada, em 2017, para o município de Lisboa é de 0,30% e para o município de Aveiro é de 0,45%.

Qual o IMI a pagar em 2018?

- 1). O IMI referente ao imóvel situado em Lisboa é de 480€ (0,30% x 160 000€) e deve ser pago em duas prestações nos meses de abril e novembro de 2018.
- 2). O IMI referente ao imóvel situado em Aveiro é de 585€ (0,45% x 130 000€) e deve ser pago em três prestações nos meses de abril, julho e novembro de 2018.

O Sr. Marcelo pagará IMI num total de 1 065€.

2. Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

Com a aprovação do OE 2017 foi criado o AIMI, que veio substituir a verba 28 da tabela geral do IS, que incidia sobre os prédios urbanos de VPT igual ou superior a um milhão de euros. De acordo com o nº 2 do artigo 1º do CIMI, este adicional constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social depois de dedução dos encargos de cobrança.

Segundo o artigo 135º-A do CIMI são sujeitos passivos do AIMI as pessoas singulares ou coletivas não residentes que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios situados no território português. Para este efeito, são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal. Apesar da qualidade do sujeito passivo ser determinada em conformidade com os critérios estabelecidos para o IMI, no entanto, o AIMI é devido pelo proprietário do prédio em 1 de janeiro do ano a que o imposto respeita. Significa que o facto gerador do AIMI resulta de ser sujeito passivo no dia 1 de janeiro e não no dia 31 de dezembro como acontece com generalidade dos impostos e, em particular, no IMI. Por conseguinte, no caso de venda do imóvel no decurso do ano, é ao vendedor a quem compete o pagamento do AIMI e não ao comprador.

O AIMI incide sobre a soma dos VPT dos prédios urbanos classificados como habitacionais e terrenos para construção, situados em território português, de que o sujeito passivo não residente

seja titular. Não são contabilizados para esta soma, o valor dos prédios que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos ao IMI. Os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais ou para serviços e outros (alínea b) e d) do nº 1 do artigo 6º do CIMI) são excluídos do AIMI, por força do artigo 135º-B do CIMI.

O valor tributável corresponde à soma dos VPT, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI dos prédios urbanos que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo não residentes. Ao valor tributável determinado são deduzidas 600 000€, quando o sujeito passivo é uma pessoa singular, sendo o dobro se for exercida a opção conjunta, como previsto nos artigos 135º-C e 135º-D, nº 1, do CIMI.

Assim, após aplicação das deduções, quando existam, ao valor tributável determinado é aplicada taxa mencionada no quadro nº 1:

Quadro nº 1 - Taxas do AIMI

Sujeitos passivos	Taxa					Justificação Legal (Artigo 135º-F do CIMI)
	Até 600.000€	Mais de 600.000€ até 1.000.000€	Parcela que excede 1.000.000€	Mais de 1.200.000€ até 2.000.000€	Parcela que excede 2.000.000€	
Pessoas Singulares	-	0,7%	1%	--	--	nº 1 e nº 2
Pessoas Singulares casadas ou em união de facto – opção tributação conjunta	-	--	--	0,7%	1%	nº 1 e nº 2
Pessoas Coletivas – prédios destinados a habitação	0,4%					nº 1
Pessoas Coletivas – prédios urbanos afetos a uso pessoais dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais entre outros.	-	0,7%	1%	--	--	nº 3
Prédios detidos por entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável	7,5%					nº 4

Fonte: Elaboração própria

De acordo com os nºs 1 e 4 do artigo 135º-G do CIMI, o AIMI é liquidado anualmente no mês de junho do ano a que o imposto respeita, pela AT, com base nos VPT dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 1 de janeiro do ano a que o mesmo respeita. O pagamento do AIMI é efetuado no mês do setembro do ano a que o mesmo respeita, de acordo com o artigo 135º-H do CIMI.

Seguidamente, apresentamos dois exemplos com quais pretendemos explicar a determinação do AIMI a pagar para sujeitos passivos não residentes, um no âmbito das pessoas singulares e outro com foco nas pessoas coletivas.

Exemplo 2 – Adicional ao IMI – Pessoa Singular não residentes

O sujeito passivo não residente, pessoa singular, tem os seguintes prédios inscritos na matriz no dia 01 de janeiro de 2017:

Descrição do prédio urbano	VPT	Incidência AIMI		Justificação legal	VPT sujeito AIMI
		sim	não		
Moradia afeta a habitação	550 000 €	x	--	Artigo 135º-B, nº 1	550 000 €
Terreno para a construção	200 000 €	x	--		200 000 €
Armazém	225 000 €	--	x	Excluído pelo Artigo 135º-B, nº 2	--
Moradia para Alojamento Local	325 000 €	x		Artigo 135º-B, nº 1	325 000€
Prédio rústico	20 000 €	--	x	Não está sujeito a AIMI	--
Soma do VPT:					1 075 000 €
Dedução:				Artigo 135º-C, nº 2, a)	600 000 €
Valor tributável:				Artigo 135º-C, nº 1	475 000 €

Fonte: Elaboração própria

Com o valor tributável obtido pretende-se determinar o AIMI a pagar referente ao ano 2017.

$$\text{AIMI} = 0,7 \% \times 400\,000 \text{ €} + 1 \% \times 75\,000 \text{ €} = 3\,550 \text{ €}$$

O AIMI a pagar pelo sujeito passivo não residente, pessoa singular, é de 3 550 €.

Exemplo 3 – Adicional ao IMI – Pessoa Coletiva não residentes

O sujeito passivo não residente, pessoa coletiva, tem os seguintes prédios inscritos na matriz no dia 01 de janeiro de 2017:

Descrição do prédio urbano	VPT	Incidência AIMI		Justificação legal	VPT sujeito AIMI	Taxa imposto aplicável
		sim	não			
Escritório	350 000 €	--	x	Artigo 135º-B, nº 2	--	--
Armazém	450 000 €	--	x	Artigo 135º-B, nº 2	--	--
Terreno para a construção	50 000 €	x	--	Artigo 135º-B, nº 1 e artigo 135º-F, nº 1	50 000 €	0,4%
Apartamento afeto a uso pessoal do administrador	250 000 €	x	--	Artigo 135º-B, nº 1 e artigo 135º-F, nº 3	250 000 €	0,7%
Moradia	300 000 €	x	--	Artigo 135º-B, nº 1 e artigo 135º-F, nº 1	300 000 €	0,4%
Prédio rústico	20 000 €	--	x	Não está sujeito ao AIMI	--	--
Valor tributável a taxa 0,4%:				Artigo 135º-C, nº 1	350 000 €	--
Valor tributável a taxa 0,7%:					250 000 €	
Valor tributável se for entidade sujeita a regime fiscal mais favorável				Artigo 135º-F, nº 4	600 000 €	

Fonte: Elaboração própria

Com os valores tributáveis obtidos pretendem-se determinar o AIMI a pagar referente ao ano 2017, em ambos os casos.

Hipótese 1 – pessoa coletiva, não residente, com estabelecimento estável em território português:

$$\text{AIMI} = 0,4\% \times 350\,000 \text{ €} + 0,7\% \times 250\,000 \text{ €} = 3\,150 \text{ €}$$

O AIMI a pagar é de 3 150 €.

Hipótese 2 - pessoa coletiva, não residente, sujeita ao regime fiscal mais favorável:

$$\text{AIMI} = 7,5\% \times 600\,000 \text{ €} = 45\,000 \text{ €}$$

O AIMI a pagar é de 45 000 €.

3. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

Segundo Pires (2012), o IMT tributa “uma manifestação de uma riqueza já existente no património do adquirente, que se revela no momento da aquisição de imóveis e que se consubstancia nos meios que vão ser mobilizados para financiar essa aquisição” (p.347).

De acordo com o nº 1 do artigo 2º do Código do IMT (CIMT), o IMT é um imposto municipal, que incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Assim, segundo o artigo 2º do CIMT, para além dos factos jurídicos que se consideram transmissões onerosas de bens imóveis, como a compra e venda, a permuta, estão também sujeitos a IMT as seguintes situações jurídicas que se relacionam com o nosso estudo:

- Promessas de aquisição e de alienação - quando verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, exceto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar (alínea a) do nº 2);
- Arrendamento – quando no contrato conste a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas (alínea b) do nº 2);
- Arrendamentos ou subarrendamentos por mais de 30 anos - quer a duração seja estabelecida no início do contrato, quer resulte de prorrogação, durante a sua vigência, por acordo expresso dos interessados, e ainda que seja diferente o senhorio, a renda ou outras cláusulas contratuais (alínea c) do nº 2);
- Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro (alínea a) do nº 3);
- Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa (alínea b) do nº 3).

Segundo o artigo 4º do CIMT, este imposto é devido pelos adquirentes dos bens imóveis. A obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão. Em termos gerais, como disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 12º do CIMT, o IMT incidirá sobre o valor constante do acto

ou do contrato ou sobre o VPT dos imóveis, consoante o que for maior. No entanto, existem algumas regras particulares de sujeição do imposto e de determinação do valor tributável, que são apresentadas no quadro nº 2.

Quadro nº 2 - Determinação do Valor Tributável nas Transmissões Onerosas de Imóveis, em sede do IMT

Transmissões onerosas	Sujeito passivo	Valor tributável
Troca ou permuta de bens imóveis	O permutante que recebe os bens imóveis de maior valor, ainda que futuros (alínea c) do artigo 4º do CIMT)	A diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os VPT (regra 4 do nº 4 do artigo 12º do CIMT)
Arrendamentos, quando no contrato conste a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas	O adquirente de bens imóveis (artigo 4º do CIMT)	A diferença entre o VPT que os bens tinham na data do arrendamento e o da data da aquisição ou sobre o valor declarado se for superior (regra 10 do nº 4 do artigo 12º do CIMT)
Arrendamentos ou sublocações por mais de 30 anos	O adquirente de bens imóveis (artigo 4º do CIMT)	O valor de 20 vezes a renda anual, quando seja igual ou superior ao VPT do respetivo prédio (regra 10 do nº 4 do artigo 12º do CIMT)
Celebração do contrato com cláusula de cessão da posição contratual em contrato-promessa e efetivação desta cessão	O primitivo promitente adquirente e cada um do sucessivo promitente adquirente (alínea e) do artigo 4º do CIMT)	Parte do preço paga pelo promitente adquirente ao promitente alienante, ou pelo cessionário ao cedente (regra 18 do nº 4 do artigo 12º do CIMT)

Fonte: Elaboração própria

No entanto, segundo artigo 16º do CIMT, o VPT a considerar é o valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes à data da liquidação. Por sua vez, nos termos do artigo 30º do CIMT, antes da celebração do ato ou contrato, os sujeitos passivos não residentes podem requerer, ao abrigo do CIMI, a avaliação de imóveis quando fundamentadamente considerem excessivo o VPT inscrito na matriz que serviu de base à liquidação do IMT, procedendo-se à reforma da liquidação, sendo caso disso, logo que a avaliação se torne definitiva. O resultado da avaliação efetuada será levado à matriz para todos os efeitos legais.

Relativamente às taxas do IMT, previstas no artigo 17º do CIMT, aplicadas na aquisição de prédios urbanos ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente que são apresentadas no quadro nº 3.

Quadro nº 3 - Taxas do IMT – Prédios Urbanos destinados exclusivamente a Habitação Própria e Permanente

Valor sobre que incide o IMT (em €)	Taxa percentual – Marginal	Taxa percentual – Média (*)
Até 92 407	0	0
De 92 407 até 126 403	2	0,5379
De 126 403 até 172 348	5	1,7274
De 172 348 até 287 213	7	3,8361
De 287 213 até 574 323	8	
Superior a 574 323	6 taxa única	

Fonte: CIMT (*) No limite superior do escalão

Exemplo 4 – IMT – Aquisição de Habitação Própria Permanente

O Sr. Marcelo, pessoa singular não residente em território português, adquire, em 2017, um prédio exclusivamente destinado a habitação própria permanente por 120 000€, o qual tem um VPT de 130 000€.

Qual o IMT que pagará por essa transmissão onerosa?

O IMT incide sobre 130 000€ (o VPT é superior ao valor do contrato, nos termos do nº 1 do artigo 12º do CIMT).

$$\text{IMT} = 0,5379\% \times 126\,403\text{€} + 5\% \times 3\,597\text{€} = 859,77\text{€}$$

O Sr. Marcelo pagará IMT no montante de 859,77€.

Por outro lado, as taxas do IMT a aplicar na aquisição de prédios urbanos ou de fracção autónoma de prédio urbano afetos à habitação própria e não permanente são apresentadas no quadro nº 4.

Quadro nº 4 - Taxas do IMT – Prédios Urbanos afetos à Habitação Própria

Valor sobre que incide o IMT (em €)	Taxa percentual – Marginal	Taxa percentual – Média (*)
Até 92 407	1	1
De 92 407 até 126 403	2	1,2689
De 126 403 até 172 348	5	2,2636
De 172 348 até 287 213	7	4,1578
De 287 213 até 550 836	8	
Superior a 550 836	6 taxa única	

Fonte: CIMT

(*) No limite superior do escalão

Exemplo 5 – IMT – Troca de terreno para construção por uma moradia

Durante o ano de 2017, o Sr. António, pessoa singular não residente em território português, trocou um terreno para construção cujo valor declarado é de 100 000€ (o VPT é de 90 000€), por uma moradia destinada a habitação cujo valor declarado é de 280 000€ (o VPT é de 275 000€).

Qual o IMT a pagar?

O IMT é devido pelo Sr. António que recebe os bens imóveis de maior valor, nos termos da alínea c) do artigo 4º do CIMT.

O IMT incide sobre 185 000€ (a diferença entre os VPT – 185 000€ - é superior à diferença declarada de valores – 180 000€, segundo o 4º da alínea b) do nº 4 do artigo 12º do CIMT).

$$\text{IMT} = 2,2636\% \times 172\,348\text{€} + 7\% \times 12\,652\text{€} = 4\,786,91\text{€}$$

O Sr. António pagará IMT no montante de 4 786,91€.

Refira-se que nos prédios rústicos a taxa do IMT é de 5% e nos restantes casos é de 6,5%.

Note-se que, para os adquirentes pessoas coletivas com sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, a taxa do IMT a aplicar é única, de 10%, nos termos dos n.ºs 4 e 7 do artigo 17.º do CIMT.

Segundo o artigo 19.º do CIMT, a liquidação do IMT é de iniciativa do próprio sujeito passivo não residente, para cujo efeito deve apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, uma declaração modelo 1 do IMT devidamente preenchida antes do ato ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção.

De acordo com o n.º 1 do artigo 21.º do CIMT, o imposto é liquidado pelos serviços centrais da AT, com base nessa declaração do sujeito passivo não residente ou oficiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o ato tributário praticado no serviço de finanças competente.

No entanto, nenhum facto, ato ou negócio jurídico relativo a bens imóveis sujeitos a registo predial pode ser definitivamente registado, sem que seja apresentado o extrato da declaração Modelo 1 do IMT acompanhada do correspondente comprovativo da cobrança, nos termos do artigo 50.º do CIMT. Segundo Sanches (2007) “todo este procedimento dá a este imposto a configuração de imposto de registo: para se ser investido na qualidade de proprietário, a via normal é, a da escritura pública; por isso, a lei liga a essa formalidade essencial o processo de liquidação e de cobrança deste imposto” (p.442).

Por sua vez, quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe do serviço de finanças onde tenha sido efetuada a liquidação ou entregue a declaração Modelo 1 do IMT, promove a competente liquidação adicional no prazo de quatro anos contados da liquidação a corrigir, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 31.º do CIMT.

Deste modo, o IMT deve ser pago, nos termos dos artigos 36.º e 37.º do CIMT, nas tesourarias de finanças ou em qualquer outro local autorizado nos termos da lei, mediante documento de cobrança de modelo oficial, no próprio dia da liquidação ou no 1.º dia útil seguinte. Se a transmissão se operar por ato ou contrato celebrado no estrangeiro, o pagamento do imposto deve efetuar-se durante o mês seguinte.

4. Imposto do Selo

Segundo Martínez (1996), com o IS “visa-se tributar circulações de riqueza, de bens, de valores: sobretudo quando tais valores, ou bens, não tenham podido ser tributados por outra forma” (p. 597).

Por sua vez, Sanches (2007) menciona que “o Imposto do Selo é regulado por dois códigos interdependentes: o Código do Imposto do Selo e a Tabela Geral do Imposto do Selo, a qual contém as respetivas taxas e concretiza os factos tributários” (p. 436). Neste sentido, o n.º 1 do artigo 1.º do Código do IS (CIS) determina que o IS incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Nos atos e contratos relativos às aquisições onerosas de bens imóveis, segundo o nº 3 do artigo 2º e a alínea a) do artigo 5º do CIS, são sujeitos passivos do imposto os adquirentes dos bens imóveis. A obrigação tributária considera-se constituída no momento da assinatura pelos outorgantes. Assim, a aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, estão sujeitos a tributação em IS, à taxa de 0,8% sobre o valor dos respetivos contratos, como previsto na verba 1.1 da TGIS.

À tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na tabela geral, aplicam-se as regras de determinação da matéria tributável do CIMT, segundo o nº 4 do artigo 9º do CIS. Por consequente, o IS incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o VPT, consoante o que for maior, segundo o nº 1 do artigo 12º do CIMT.

De acordo com o nº 4 do artigo 23º do CIS, a liquidação do imposto, devido pelos atos ou contratos previstos na verba 1.1 da tabela geral, aplica-se, aos adquirentes dos bens imóveis, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMT. Por sua vez, o documento de cobrança é extraído em nome das pessoas para quem se transmitirem os bens, segundo o nº 2 do artigo 46º do CIS.

Exemplo 6 – IS – Aquisição de Habitação Própria Permanente

O Sr. Marcelo, pessoa singular não residente em território português, adquire em 2017 por 120 000€ um prédio exclusivamente destinado à sua habitação própria e permanente, com o VPT de 130 000€. Qual o IS que pagará por esse contrato de transmissão onerosa?

O IS incide sobre 130 000€ (o VPT é superior ao valor do contrato, segundo o nº 1 do artigo 12º do CIMT e o nº 4 do artigo 9º do CIS).

$$\text{IS} = 0,8\% \times 130\,000\text{€} = 1\,040\text{€}$$

O Sr. Marcelo pagará IS no montante de 1 040€.

Segundo a alínea g) do nº 1 e alínea a) do nº 5 do artigo 2º do CIS, o locador e sublocador são sujeitos passivos do imposto nos arrendamentos e subarrendamentos. Por sua vez, em caso de pluralidade de locadores ou de sublocadores, aquele que proceder à apresentação da declaração modelo 2 ou o primeiro locador ou sublocador identificado na referida declaração, quando apresentada por terceiro autorizado, sem prejuízo da responsabilidade de qualquer dos locadores ou sublocadores, nos termos gerais, em caso de incumprimento da obrigação declarativa.

Assim, arrendamento de bens imóveis, subarrendamento ou promessa com disponibilização do bem locado ao locatário, estão sujeitos a tributação em IS, à taxa de 10%, sobre a renda mensal ou o seu aumento mensal, correspondente a um mês, como previsto na verba 2 da TGIS. Desde 01 de abril de 2015, os locadores e sublocadores passar a dever comunicar à AT os contratos de arrendamento, subarrendamento e respetivas promessas, bem como as suas alterações e cessação. A comunicação, nos termos do nº 2 do artigo 60º do CIS, é efetuada até ao fim do mês seguinte ao do início do arrendamento, das alterações, da cessação ou, no caso de promessa, da

disponibilização do bem locado, em declaração modelo 2, submetida no serviço de finanças da área da situação do prédio.

De acordo com os artigos 43º e 44º do CIS, o IS é pago mediante documento de cobrança de modelo oficial, nas tesourarias de finanças, ou em qualquer outro local autorizado nos termos da lei, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído.

Exemplo 6 – IS – Celebração de contrato de arrendamento

O Sr. Marcelo, pessoa singular não residente em território português, celebrou um contrato de arrendamento que estipula uma renda mensal de 700€.

Qual o IS a pagar pela celebração do contrato de arrendamento?

$IS = 10\% \times 700\text{€} = 70\text{€}$

O Sr. Marcelo pagará IS no montante de 70€.

5. Benefícios Fiscais associados aos Impostos sobre o Património

De acordo com o artigo 2º do EBF, os benefícios fiscais são medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais com relevância superiores aos da obtenção de receita fiscal. Os benefícios fiscais podem assumir a forma de, por exemplo, isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas.

Por sua vez, segundo o nº 1 do artigo 14º da Lei Geral Tributário (LGT), a atribuição de benefícios fiscais ou outras vantagens de natureza social concedidas em função dos rendimentos do beneficiário ou do seu agregado familiar depende do conhecimento da situação tributária global do interessado.

Neste capítulo iremos abordar apenas benefícios fiscais que se encontram previstos no CIMI, no CIMT e no EBF.

5.1. Benefícios Fiscais estabelecidos no CIMI e no CIMT

Relativamente aos benefícios fiscais previstos no CIMI e no CIMT, vamos evidenciar a isenção aplicável aos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos, a redução do IMI aplicável aos prédios de sujeitos passivos com dependentes a cargo, a isenção de IMT pela aquisição de prédios destinados exclusivamente a habitação e a isenção de IMT e de IMI pela aquisição de prédios para revenda.

5.1.1. A Isenção aplicável aos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos

De acordo com o artigo 11º-A do CIMI, os prédios rústicos e o prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, no qual esteja fixado o respetivo domicílio fiscal, e que seja efetivamente afeto a tal fim, ficam isentos de IMI, desde que sejam verificados, cumulativamente, os seguintes pressupostos:

- O rendimento bruto total do agregado familiar, do ano anterior àquele a que respeita a isenção, não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS (que corresponde ao valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor em 2010, de 475€, de acordo com o n.º 1 do artigo 122.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro);
- O VPT global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor anual do IAS;
- As suas obrigações declarativas em sede do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares (IRS) e do IMI sejam cumpridas atempadamente.

No que respeita aos sujeitos passivos que, a 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto, se encontrem a residir em lar de terceira idade pode beneficiar da isenção prevista no presente artigo, efetuando até aquela data prova, junto da AT, de que o prédio ou parte de prédio urbano em causa antes constituía a sua habitação própria e permanente.

A respetiva isenção é automática para os sujeitos passivos residentes. No que diz respeito aos prédios pertencentes a sujeitos passivos não residente, a isenção é reconhecida oficiosamente, com uma periodicidade anual, pela AT, a partir da data de aquisição dos prédios ou da data da verificação dos respetivos pressupostos.

5.1.2. A redução do IMI aplicável aos prédios de sujeitos passivos com dependentes a cargo

De acordo com o artigo 112º-A do CIMI, os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal comunicada até 31 de dezembro, podem fixar uma redução da coleta do IMI, a aplicar ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, atendendo ao número de dependentes que, nos termos do nº 4 do artigo 13º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), compõem o respetivo agregado familiar:

Número de dependentes a cargo	Dedução fixa (em €)
1	20
2	40
3	70

Fonte: CIMI

A verificação dos pressupostos para a redução do IMI a pagar é efetuada pela AT, até 15 de setembro, de forma automática e com base nos elementos constantes nas matrizes prediais (domicílio fiscal em prédio ou parte de prédio destinado a habitação própria e permanente), no registo de contribuintes e nas declarações de rendimentos entregues (composição do agregado familiar com um, dois e três ou mais dependentes na sua área territorial no último dia do ano anterior àquele a que respeita o imposto).

5.1.3. Isenção de IMT e de IMI pela aquisição de prédios para revenda

Segundo Pires (2012), “quando uma empresa exerce a atividade de compra de prédios para revenda, os prédios que afeta a essa atividade são a sua mercadoria, pelo que a sua aquisição ou

detenção não são manifestações da riqueza, mas apenas a expressão da sua atividade comercial” (p.360).

Por sua vez Paiva & Januário (2014) salientam que “este benefício (...) configura a forma de evitar a dupla tributação que, necessariamente, se verificaria pela sobreposição da tributação do património, via IMT, e da tributação do rendimento, via IRC ou IRS, obtido no âmbito da atividade de compra e venda de imóveis” (p.141).

De acordo com o previsto no artigo 7º do CIMT são isentas deste imposto as aquisições de prédios para revenda relativas ao exercício da atividade de comprador de prédios para revenda, desde que se cumpram as seguintes condições:

- O prédio adquirido deve destinar-se a revenda;
- Antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração de início de atividade, como previsto no CIRS ou no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC);
- No ano anterior tinha havido o exercício normal e habitual da referida atividade;
- Os prédios sejam revendidos no prazo de três anos;
- O prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda.

Nos termos da alínea a) do nº 8 do artigo 10º do CIMT, a isenção é de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração Modelo 1 para liquidação oficiosa de IMT.

No entanto, segundo a alínea d) do nº 1 e do nº 4 do artigo 9º do CIMI, os terrenos para construção adquiridos por empresas que tenham por objeto social a construção de prédios para venda gozam de um período de carência máxima de sujeição do IMI de 4 anos, a partir do momento em que passam a figurar no inventário da uma empresa. Os sujeitos passivos devem comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias, contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afetação dos prédios àqueles fins.

Caso ao prédio seja dada diferente utilização, liquida-se o imposto por todo o período decorrido desde a sua aquisição, nos termos do nº 2 do artigo 9º do CIMI.

A referida não sujeição ao IMI, de acordo com o nº 7 do CIMI, não é aplicável aos sujeitos passivos que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

5.1.4. Isenção de IMT pela aquisição dos prédios destinados exclusivamente a habitação própria e permanente

Segundo Paiva & Januário (2014) “esta isenção reflete a opção do legislador já manifestada em sede do IMI, de promover benefícios no âmbito da aquisição de habitação, seja para habitação própria, seja para introduzir no mercado de arrendamento” (p. 146).

Assim, de acordo com o artigo 9º do CIMT, deste imposto são isentas as aquisições de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente cujo valor que serviria de base à liquidação não exceda 92 407 €. A alínea a) do nº 1

do artigo 17º do CIMT reforça a ideia de isenção referida no artigo 9º, na medida em que possui uma classe com o limite superior correspondente ao máximo de isenção ao qual se aplica uma taxa de 0% (conforme exposto no quadro n.º 3).

A respetiva isenção é de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração Modelo 1 para liquidação oficiosa de IMT, nos termos da alínea b) do nº 8 do artigo 10º do CIMT.

5.2. Benefícios Fiscais consagrados no EBF

No que diz respeito aos benefícios fiscais previstos no EBF vamos evidenciar as isenções de imóveis destinadas a habitação, os benefícios fiscais com carácter ambiental atribuídos a imóveis e as isenções de imóveis integrados em empreendimentos turísticos.

5.2.1. A Isenção dos prédios afetos à habitação própria e permanente

De acordo com o artigo 46º do EBF, ficam isentos do IMI os prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados à habitação própria e permanente dos seus titulares ou quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação, desde que se cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- O sujeito passivo ou do seu agregado familiar afete o prédio à sua habitação própria e permanente, no prazo máximo de 6 meses após a aquisição, construção ampliação ou melhoramento;
- O rendimento coletável, para efeitos de IRS, no ano anterior, do sujeito passivo ou do seu agregado familiar não seja superior a 153 300€;
- O valor patrimonial tributário do prédio não exceda 125 000€.

A isenção opera por um período de 3 anos e só pode ser reconhecida duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar. A isenção é automática, nas situações de aquisição onerosa, com base nos elementos de que a AT disponha e, nos demais casos, reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado. No que respeita ao arrendamento para habitação, o período de isenção inicia-se a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento.

Por sua vez, se a afetação a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar ocorrer após os 6 meses e, nas situações dependentes de reconhecimento, se o pedido for apresentado depois de passados 60 dias, a isenção inicia-se no ano da afetação ou do pedido, respetivamente, cessando, todavia, no ano em que findaria se os prazos tivessem sido cumpridos.

5.2.2. Os Benefícios Fiscais com carácter ambiental atribuídos a Imóveis

Foram acrescentados, pela chamada reforma da fiscalidade verde, benefícios fiscais de natureza ambiental, constantes no artigo 44º-B do EBF (efeitos a partir do ano de 2015). Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução até 25 % da taxa do IMI

a vigorar no ano a que respeita o imposto, a aplicar aos prédios urbanos com eficiência energética. Considera-se haver eficiência energética nos seguintes casos:

- Quando tenha sido atribuída ao prédio uma classe energética igual ou superior a “A”, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto;
- Quando, em resultado da execução de obras de construção, reconstrução, alteração, ampliação e conservação de edifícios, a classe energética atribuída ao prédio seja superior, em pelo menos duas classes, face à classe energética anteriormente certificada; ou
- Quando o prédio aproveite águas residuais tratadas ou águas pluviais, nos termos a definir por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e do ambiente.

Os benefícios vigoram pelo período de cinco anos e dependem de reconhecimento do chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante do referido benefício.

5.2.3. Isenções de prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística

A utilidade turística consiste na qualificação atribuída aos empreendimentos de caráter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos para o efeito no respetivo regime jurídico, os quais serão verificados e aprovados pelo Turismo de Portugal.

Segundo Paiva & Januário (2014), “(...) o Estado confere aos proprietários dos empreendimentos turísticos a possibilidade de acederem a benefícios, o que se configura como um incentivo no turismo, nomeadamente para empreendimentos que, pela sua dimensão e categoria potenciem o desenvolvimento do sector” (p.100).

Assim, segundo artigo 47º do EBF, os prédios integrados em empreendimentos a que tenham sido atribuídos a utilidade turística, por um período de sete anos a partir da data da atribuição da utilidade turística, ficam isentos de IMI.

A isenção é reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos não residentes no prazo de 60 dias contados da data da publicação do despacho de atribuição da utilidade turística.

Após termos abordado a tributação do património imobiliário no âmbito dos impostos sobre o património, de seguida apresentamos sucintamente as suas implicações ao nível dos impostos sobre o consumo, especificamente no Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

6. Imposto sobre o Valor Acrescentado

O sujeito passivo não residente, com base na previsão do valor de rendimentos a obter efetuada na declaração de início de atividade, pode ficar enquadrado num dos seguintes regimes do IVA:

- Regime Especial de Isenção, previsto no artigo 53º do Código do IVA (CIVA); ou

- Regime Normal de Tributação.

No Regime Especial de Isenção podem ser enquadrados os sujeitos passivos não residentes que reúnem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Não possuam, nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, para efeitos do IRS;
- Não pratiquem operações de importação, exportação ou atividades conexas;
- Não exercem atividade que consta na transmissão dos bens ou prestações de serviços previstas no anexo E do CIVA (lista dos bens e serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis);
- Não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10 000€.

No Regime Normal ficam enquadrados os sujeitos passivos não residentes que reúnam as seguintes condições:

- Exerçam uma atividade económica sujeita ao IVA;
- A atividade não seja isenta nos termos do artigo 9º do CIVA, ou caso esteja o sujeito passivo exerça a opção de renúncia à isenção prevista no artigo 12º do CIVA;
- O sujeito passivo não se enquadre no Regime Especial de Isenção, ou caso preencha os requisitos para beneficiar desse regime não exerça a opção por este.

De acordo com o nº 30 do artigo 9º do CIVA, estão isentos do IVA as operações sujeitas a IMT.

Assim, no âmbito do IVA devemos analisar o enquadramento de dois tipos de rendimentos: quanto às rendas recebidas e quanto às prestações de serviços de alojamento.

De acordo com as regras de localização das prestações de serviços relacionadas com um imóvel, incluindo a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas (tais como parques de campismo), são sempre tributados em sede do IVA no país onde está situado o imóvel, qualquer que seja o adquirente do serviço. Assim, a operação é localizada em Portugal, se o imóvel estiver sito nesse país, de acordo com o disposto da alínea a) do nº 8 do artigo 6º do CIVA.

Deste modo, estão sujeitos ao IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuados no território nacional, a título oneroso, por pessoas singulares ou coletivas não residentes que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam uma atividade comercial ou prestação de serviços, como previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 1º e da alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIVA.

Os rendimentos colocados à disposição dos proprietários dos imóveis, pessoas singulares não residentes, a título de pagamento das rendas, podem configurar como uma operação de locação de bens imóveis isentos do IVA, nos termos do nº 29 do artigo 9º do CIVA.

No entanto, de acordo com o disposto nas alíneas a) e c) do nº 29 do artigo 9º do CIVA, a isenção na locação de bens imóveis não abrange as prestações de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira (Empreendimento Turístico) ou de outras com funções análogas

(Alojamento Local), incluindo parques de campismo, bem como qualquer outra locação de bens imóveis da qual resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial. Portanto, estes tipos de prestações de serviços estão sujeitos e não isentos do IVA.

Neste âmbito, a taxa reduzida do IVA, prevista na verba 2.17 da lista I anexa ao CIVA, aplica-se a alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro, exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço. No caso de não existir faturação separada, a taxa reduzida será aplicada a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

Quaisquer outros serviços prestados devem ser tributados à taxa normal do IVA, prevista na alínea c) do nº 1 do artigo 18º do CIVA. Por exemplo, a prestação de serviço de promoção e divulgação dos apartamentos ou a comissão de intermediação na celebração de contratos de alojamento de carácter turístico serão sempre tributados à taxa normal.

Os sujeitos passivos não residentes enquadrados no regime normal do IVA, para além da obrigação do seu pagamento, devem enviar mensal ou trimestralmente, consoante se o volume de negócios seja superior ou inferior a 650 000 euros, por transmissão eletrónica de dados, a declaração periódica do IVA relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade, nos termos da alínea c) do nº 1 do artigo 29º e do nº 1 do artigo 41º do CIVA.

Outra obrigação que deve ser cumprida pelos sujeitos passivos não residentes enquadrados no regime normal do IVA, é a possuir caixa postal eletrónica e a comunicar à AT no prazo de 30 dias a contar da data do início de atividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do IVA, quando o mesmo ocorra por alteração, se acordo com o nº 10 do artigo 19º da LGT.

Após a abordagem dos impostos sobre o património e sobre o consumo, seguidamente centramos atenção na tributação do património imobiliário na esfera dos impostos sobre o rendimento.

Capítulo II - Impostos sobre o Rendimento

Numa primeira fase deste capítulo abordamos os conceitos principais relacionados com o tema e descrevemos os regimes jurídicos de atividade de arrendamento. Seguidamente realizamos a análise da tributação das prestações de serviços de alojamento, os rendimentos prediais e as mais-valias imobiliárias em sede do imposto sobre o rendimento.

1. A Tributação dos Rendimentos Imobiliários – Conceitos Fundamentais

Antes de começar a falar sobre a tributação do património imobiliário no âmbito do imposto sobre o rendimento é importante definir os conceitos fundamentais relacionadas com o tema. Começamos pelo conceito do número de identificação fiscal (NIF) e respetivos procedimentos de atribuição, posteriormente apresentamos a definição de domicílio fiscal e de caixa postal eletrónica e finalizamos com as figuras de substituto fiscal e de representante fiscal, com a descrição das principais obrigações dos mesmos.

1.1. Número de Identificação Fiscal

O NIF é um número sequencial, composto por nove dígitos, devendo ser gerado de forma automática e encontra-se regulado pelo Decreto-Lei nº 14/2013, de 28 de janeiro, destinando-se exclusivamente ao tratamento de informação de índole fiscal e aduaneira.

Assim, nos termos do artigo 3º do referido Decreto-Lei, o NIF é obrigatório para as pessoas singulares e coletivas ou entidades legalmente equiparadas que, nos termos da lei, se encontrem sujeitas ao cumprimento de obrigações ou pretendam exercer os seus direitos junto da AT.

De acordo com o nº 1 do artigo 29º do Decreto-Lei nº 14/2013, a menção do NIF é obrigatória em todas as declarações, participações, guias de entrega de imposto, requerimentos, petições, exposições, reclamações, impugnações, recursos, ou quaisquer outros documentos que sejam ou devam ser apresentados nos serviços da AT.

Segundo o nº 4 do artigo 7º do citado Decreto-Lei, a atribuição do NIF a cidadãos não residentes, que apenas obtenham em território português rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, é da competência da AT e é solicitado pelo substituto tributário exclusivamente, por transmissão eletrónica de dados. Os algarismos iniciais do NIF são:

- 45x – não residente pessoa singular – retenção na fonte a título definitivo;
- 71x – não residente pessoa coletiva – retenção na fonte a título definitivo.

Por outro lado, o NIF das entidades abrangidas pelo regime jurídico do Registo Nacional de Pessoas Coletivas corresponde ao Número de Identificação de Pessoas Coletiva (NIPC) que for atribuído por esta entidade, após emissão de certificado de admissibilidade de firma ou denominação ou de inscrição no ficheiro central de pessoas coletivas. Os algarismos iniciais do NIF são 98x – não residente com ou sem estabelecimento estável.

Os elementos identificativos são transmitidos por esta entidade à AT, por meio de transmissão eletrónica de dados, como previsto no nº 1 do artigo 11º e no nº 3 do artigo 15º do Decreto-Lei nº 14/2013.

1.2. Domicílio Fiscal

O domicílio fiscal do sujeito passivo, nos termos do nº 1 do artigo 19º da LGT, é:

- Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;
- Para as pessoas coletivas, o local da sede ou direção efetiva ou, na falta destas do seu estabelecimento estável em Portugal.

Deste modo é obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à AT. Assim, nos termos do nº 5 do artigo 19º da LGT, sempre que se altere o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar, no prazo de 60 dias, tal alteração à AT.

Segundo Paiva & Januário (2014) “a maior parte do trabalho desenvolvido pela administração, inerente às relações jurídicas tributárias, é feito a partir da interação entre dados existentes em cadastro, através dos meios informáticos” Os autores salientam que “uma base de dados de cadastro fiscal menos atualizada acaba por ser um instrumento ineficaz, para a prossecução do interesse público subjacente à atividade administração tributária” (p.38).

Por conseguinte, atendendo ao estabelecido no nº 4 do artigo 117º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), a falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou atualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares é punível com coima de 75€ a 375€.

1.3. Notificações Eletrónicas – Caixa Postal Eletrónica

De acordo com o nº 2 do artigo 19º da LGT, o domicílio fiscal integra ainda a caixa postal eletrónica, nos termos previstos no serviço público de caixa postal eletrónica, ou seja, o dever de comunicar o domicílio fiscal que corresponde à residência habitual, no caso de pessoas singulares, e à sede ou direção efetiva da sociedade, no caso de pessoas coletivas. Portanto, passa a incluir não só a morada física, mas também a caixa postal eletrónica.

A notificação eletrónica consiste numa notificação gerada em formato digital e enviada por transmissão eletrónica de dados para a caixa postal eletrónica. A adesão a estas notificações, com a ativação da caixa postal eletrónica, está regulamentada no nº 10 do artigo 19º da LGT, com carácter obrigatório para sujeitos passivos do IRC com sede ou direção efetiva em território português e para os estabelecimentos estáveis de sujeitos passivos não residentes. Assim, os sujeitos passivos não residentes obrigados a possuir caixa postal eletrónica deverão proceder à sua adesão e comunicá-la à AT, no prazo de 30 dias a contar da data do início de atividade.

Por sua vez, com a ativação da caixa postal eletrónica, as notificações de natureza tributária podem ser efetuadas por transmissão eletrónica de dados, que equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção, segundo o nº 9 do artigo 38º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Tendo em conta que as notificações se consideram efetuadas no momento em que o contribuinte acede à sua caixa postal eletrónica e, em caso de ausência de acesso à caixa postal eletrónica, a notificação considera-se efetuada no 25º dia posterior ao seu envio, como previsto no nº 10 do Artigo 39º do CPPT.

De acordo com o nº 5 do artigo 117 do RGIT, a falta de comunicação, ou a comunicação fora do prazo legal, da adesão à caixa postal eletrónica é punível com coima de 50€ e a 250€.

1.4. Substituto Tributário

A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte e é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido, conforme estabelecido nos nºs 1 e 2 do artigo 20º da LGT.

Por sua vez, Morais (2007) salienta que:

Os não residentes sem estabelecimento estável em território português não terão, por regra, qualquer contacto com Portugal. A tributação dos seus rendimentos opera-se, na maioria parte de casos, com recurso à figura da substituição fiscal total, cabendo ao substituto (a entidade residente que paga o rendimento) proceder à retenção na fonte do imposto devido, por aplicação da pertinente taxa liberatória. (p.18)

Assim, segundo o nº 1 do artigo 28º da LGT, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento. No caso de a retenção não ter sido efetuada e ter a natureza de pagamento definitivo, pelo valor em dívida responde o substituto, ficando este subsidiariamente responsável.

O substituto tributário é obrigado a proceder à retenção na fonte do imposto relativo aos rendimentos colocados à disposição e comunicar os rendimentos pagos a não residentes e respetivas retenções, com entrega da declaração mensal do modelo 30.

1.5. Representante Fiscal

Os sujeitos passivos não residentes, proprietários de imóveis, titulares de rendimentos de fonte portuguesa e de valores mobiliários, são obrigados a designar um representante fiscal para os representar perante a AT, relativamente às suas obrigações referentes a IRS e a IRC. O representante fiscal poderá ser uma pessoa singular que reside em território português ou pessoa coletiva com sede ou direção efetiva em território português.

Para o efeito, a designação de representante fiscal deve ser feita na declaração de início de atividade, de alterações ou de registo de número de contribuinte, devendo nela constar expressamente a sua aceitação pelo representante, como disposto no nº 3 do artigo 130º do CIRS e do nº 3 do artigo 126º do CIRC.

Relativamente às pessoas coletivas não residentes que apenas detenham bens imóveis no território nacional não estão obrigadas à entrega da declaração de início de atividade. No entanto, devem,

para efeitos do IMI, nomear um representante fiscal. Torna-se obrigatória a apresentação da declaração de início de atividade sempre que os bens imóveis detidos sejam alienados ou arrendados, no prazo de 15 dias (nº 1 do artigo 24º do Decreto Lei nº 14/2013) a contar data de ocorrência destes factos, como previsto no nº 3 do artigo 118º do CIRC.

O representante fiscal receberá toda a correspondência enviada pela AT devendo contactar o sujeito passivo não residente e informar do teor da mesma. Para o não residente – sem representante e com residência na União Europeia (UE) ou no Espaço Económico Europeu (EEE) – a correspondência é enviada para a morada de residência no estrangeiro. A propósito atente-se ao quadro nº 5.

Quadro nº 5 - Representação Fiscal – Regras relativas a taxas especiais

Rendimentos sujeitos a taxas especiais Representação Fiscal	Rendimentos Prediais	Mais-Valias Alienação de imóveis	Mais-Valias valores mobiliários e outras	Rendimentos comerciais ou industriais
Sujeito passivo (IRS ou IRC) residente na UE e EEE (artº 19º/8 da LGT, artº 130º/2 do CIRS, artº 126º/2 do CIRC)	Sem representação fiscal em Portugal			
Sujeito passivo (IRS ou IRC) residente fora da EU e EEE (artº 19º/5 da LGT, artº 130º/1 do CIRS, artº 126º/2 do CIRC)	Obrigação de nomear representante fiscal em Portugal			
Pessoa singular residente – ausente do Território Nacional (TN) para UE e EEE, por um período superior a 6 meses (artº 19º/8 da LGT, artº 130º/2 do CIRS)	Sem representação fiscal em Portugal			
Pessoa singular residente – ausente do TN para fora do UE e EEE, por um período superior a 6 meses (artº 19º/5 da LGT, artº 130º/1 do CIRS)	Obrigação de nomear representante fiscal em Portugal			

Fonte: Elaboração própria

Segundo Teixeira (2010), os representantes fiscais têm de cumprir com as obrigações legais e deontológicas e têm o dever de informar operações de planeamento fiscal.

No entanto, segundo o nº 7 do artigo 19º da LGT, o representante fiscal pode, de facto, exercer todos os direitos de que é titular o representado na relação com a AT, designadamente, direitos de reclamação, de recurso ou de impugnação. Os deveres de representante fiscal compreendem a cumprimento de todas as obrigações declarativas (declarações periódicas do IVA, Modelo 22 do IRC, Modelo 3 do IRS, Informação Empresarial Simplificada (IES), entre outras). O representante fiscal fica igualmente obrigado a prestar à AT os esclarecimentos que lhe sejam pedidos, ficando responsável por eventuais infrações fiscais decorrentes da sua ação ou omissão.

As obrigações do representante fiscal limitam-se ao cumprimento dos deveres tributários acessórios, não compreendendo a responsabilidade pelo pagamento do imposto, salvo quando o representante fiscal assume, simultaneamente, as funções de gestor de bens ou de direitos.

Os gestores de bens ou de direitos consideram-se pessoas singulares ou coletivas que assumam ou sejam incumbidas, por qualquer meio, da direção de negócios de entidade não residente em território português, agindo no interesse e por conta dessa entidade. Os gestores de bens ou de direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes, e entre si, por todas as contribuições e impostos do não residente relativos ao exercício do seu cargo, nos termos do artigo 27º da LGT.

A renúncia à representação prevista no artigo 130º-A do CIRS consiste na introdução da possibilidade de o representante fiscal renunciar à representação para efeitos do IRS, mediante a comunicação escrita ao representado e enviada para a última morada conhecida deste. A renúncia torna-se eficaz relativamente à AT no prazo de 90 dias a contar dessa comunicação, devendo esta proceder às necessárias alterações. O Ofício Circulado nº 90020, de 10 de abril de 2015, esclarece que a renúncia efetuada nos termos do artigo 130º-A do CIRS apenas opera relativamente às obrigações tributárias em sede do IRS, não produzindo efeitos no âmbito de outros impostos. Neste sentido, a renúncia não tem implicações nos casos em que se verifique o eventual exercício de atividade sujeita ao IVA, bem como a existência de imóvel ou veículos registados em nome do representado.

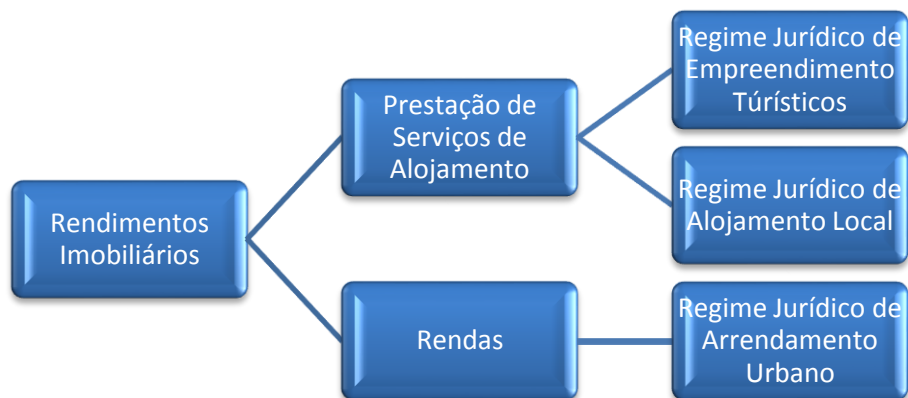
No entanto, na falta de cumprimento da obrigação de designar representante fiscal, bem como a designação que omita a aceitação expressa pelo representante, é punível com coima de 75€ a 7500€, nos termos do nº 1 do artigo 124º do RGIT.

Depois da definição dos conceitos fundamentais relacionados com a tributação do património imobiliário, no âmbito do imposto sobre o rendimento, vamos analisar o enquadramento jurídico de dois tipos de rendimentos imobiliários: as rendas e as prestações de serviços de alojamento.

2. Regimes Jurídicos

Antes da abordagem fiscal em sede do imposto sobre o rendimento, expomos os regimes jurídicos da atividade de arrendamento. Assim, nesta secção vamos tratar em primeira linha os regimes jurídicos aplicáveis ao arrendamento de prédios urbanos e, de seguida, as prestações de serviços de alojamento que se consideram rendimentos imobiliários. Na figura 2 apresentamos a respetiva classificação.

Figura 2 - Regimes Jurídicos da Atividade de Arrendamento



Fonte: Elaboração própria

2.1. Arrendamento Urbano

A lei 43/2017, de 14 de junho, introduz alterações significativas ao Novo Regime de Arrendamento Urbano (NRAU), aprovado pela Lei nº 6/2006, de 27 de fevereiro e alterado pela Lei nº 31/2012, de 14 de agosto, retificada pela Declaração de Retificação nº 59-A/2012, de 12 de outubro.

Com efeito, a Lei nº 31/2012 aprovou medidas destinadas a dinamizar o mercado de arrendamento urbano, alterando, nomeadamente, o regime substantivo da locação e o regime transitório dos contratos de arrendamento celebrados antes da Lei nº 6/2006 e, ainda, criou um procedimento especial de despejo do local arrendado que permita a célere recolocação daquele no mercado de arrendamento.

O arrendamento urbano consiste na locação sobre um prédio urbano, sujeito à celebração de um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de um prédio urbano, mediante retribuição. Os contratos de arrendamento urbano devem ser celebrados por escrito, nos termos dos artigos 1022º e 1069º do Código Civil.

Os tipos de contratos que podemos encontrar no NRAU dividem-se nos arrendamentos para fins habitacionais e nos arrendamentos para fins não habitacionais.

Os contratos de arrendamento para fins habitacionais, sobre os quais regem os artigos 1092º a 1107º do Código Civil, contemplam os contratos de arrendamento para habitação permanente e os contratos de arrendamento para habitação não permanente ou fim especial transitório, celebrados designadamente por motivos profissionais, de educação e formação ou turísticos.

O contrato de arrendamento urbano para habitação pode celebrar-se com prazo certo ou com duração indeterminada. No contrato com prazo certo pode convencionar-se que, após a primeira renovação, o arrendamento tenha duração indeterminada, mas não pode ser superior a 30 anos. No silêncio das partes, o contrato considera-se celebrado com prazo certo, pelo período de cinco anos (anteriormente de dois anos).

Os contratos de arrendamento para fins não habitacionais, previstos nos artigos 1108º a 1113º do Código Civil, consistem na transferência temporária e onerosa do gozo de um prédio, ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado.

As regras relativas à duração, denúncia e oposição à renovação dos contratos de arrendamento para fins não habitacionais são livremente estabelecidas pelas partes, aplicando-se, na falta de estipulação, o disposto quanto ao arrendamento para habitação. Na ausência de informação, o contrato considera-se celebrado com prazo certo, pelo período de dez anos (anteriormente de cinco anos), não podendo o arrendatário denunciá-lo com antecedência inferior a um ano.

A atualização das rendas nos contratos de arrendamento celebrados antes de 1990 segue um processo da implementação de um mecanismo de negociação: o arrendador pode cessar o contrato e pagar uma indemnização ao arrendatário ou pode aumentar as rendas, mas com o limite máximo de 1/15 do VPT do imóvel.

A atualização das rendas nos contratos de arrendamento celebrados depois de 1990 pode ser feita de duas formas: o aumento é definido e acordado entre ambas as partes no contrato de arrendamento ou as atualizações do valor das rendas são feitas de acordo com o coeficiente de atualização publicado, anualmente, no Diário da República.

Nos termos do nº 3 e 4 do artigo 1083º do Código Civil, o arrendador pode pôr fim ao contrato e dar início a uma ação de despejo, após três meses (anteriormente de dois meses) de incumprimento ou atraso de pagamento de rendas por parte do arrendatário, ou se o arrendatário se atrasar por quatro vezes, seguidas ou com intervalo, durante um ano.

O Balcão Nacional do Arrendamento foi criado junto da Direção Geral da Administração da Justiça, funcionando como um mecanismo que pretende ajudar a acelerar os processos de despejo, evitando sempre que possível o recurso aos tribunais, e tem competência em todo o território nacional, nos termos do artigo 15º-A do NRAU.

2.2. Empreendimentos Turísticos

O Regime Jurídico dos Empreendimentos Turísticos (RJET) encontra-se regulado no Decreto-Lei nº 39/2008, de 7 de março, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 15/2014, de 23 de janeiro, pelo Decreto-Lei nº 128/2014, de 29 de agosto e pelo Decreto-Lei nº 186/2015, de 3 de setembro e constitui o diploma base comum a todos os empreendimentos.

Consideram-se empreendimentos turísticos, ao abrigo do artigo 2º do RJET, os estabelecimentos que se destinam a prestar serviços de alojamento, mediante remuneração, dispondo, para o seu funcionamento de um adequado conjunto de estruturas, equipamentos e serviços complementares. Os empreendimentos turísticos podem ser de diversos tipos: estabelecimentos hoteleiros; aldeamentos turísticos; apartamentos turísticos; conjuntos turísticos (*resorts*); empreendimentos de turismo de habitação; empreendimentos de turismo no espaço rural; parques de campismo e de caravanismo; e empreendimentos de turismo da natureza (artigo 4º do RJET).

Os empreendimentos turísticos devem ser inscritos no Registo Nacional dos Empreendimentos Turísticos (RNET), que integra o Registo Nacional de Turismo pelos respetivos proprietários ou entidades exploradoras, no prazo de 30 dias a contar da data do título válido de abertura ao público, sendo estas entidades responsáveis pelo rigor da informação que fornecem para esse efeito, como previsto no artigo 4º da Portaria nº 1087/2010, de 22 de outubro.

O ato da inscrição de empreendimentos turísticos no RNET faz desencadear os procedimentos administrativos de classificação. O Turismo de Portugal, I. P. (no caso dos Estabelecimentos Hoteleiros, Aldeamentos Turísticos, Apartamentos Turísticos, Conjuntos Turísticos e Hotéis Rurais) ou o Presidente da Câmara Municipal (no caso dos Parques de Campismo, dos Empreendimentos de Turismo de Habitação e dos Empreendimentos de Turismo no Espaço Rural) determina a realização de uma auditoria de classificação do empreendimento turístico no prazo de dois meses a contar da data da emissão do alvará de autorização de utilização para fins turísticos ou da abertura do empreendimento, fixando, após a auditoria, a classificação do empreendimento turístico, atribuindo a correspondente placa identificativa, conforme estabelecido no artigo 36º do RJET.

O Turismo de Portugal, I. P. disponibiliza no seu sítio na internet o RNET, constituído pela relação atualizada dos empreendimentos turísticos com título de abertura válido, da qual consta, entre outros, o nome, a classificação, a capacidade, a localização do empreendimento, as respetivas coordenadas geográficas, a morada, os períodos de funcionamento, bem como a identificação da respetiva entidade exploradora. Quaisquer factos que constituam alteração àqueles elementos devem ser comunicados pela entidade exploradora ao Turismo de Portugal, I.P., no prazo de 10 dias sobre a sua verificação, mediante registo efetuado diretamente no RNET, de acordo com o artigo 40º do RJET.

2.3. Alojamento Local

O Regime Jurídico do Alojamento Local (RJAL) encontra-se regulado no Decreto-Lei nº 128/2014, de 29 de agosto, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 63/2015, de 23 de abril.

Nos termos do artigo 2º do RJAL, consideram-se estabelecimentos de alojamento local, as moradias, os apartamentos e os estabelecimentos de hospedagem que prestam serviços de alojamento temporário a turistas, mediante remuneração, e que não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos.

A exploração de estabelecimento de alojamento local corresponde ao exercício, por pessoa singular ou coletiva, da atividade de prestação de serviços de alojamento. Presume-se existir exploração e intermediação de estabelecimento de alojamento local quando um imóvel, ou fração deste: seja publicitado, disponibilizado ou objeto de intermediação, por qualquer forma, entidade ou meio, nomeadamente em agências de viagens e turismo ou sítios da internet, como alojamento para turistas ou como alojamento temporário; estando mobilado e equipado, sendo oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços complementares ao alojamento, nomeadamente limpeza ou receção, por períodos inferiores a 30 dias, nos termos do artigo 4º do RJAL.

Os estabelecimentos de alojamento local são registados no Registo Nacional de Estabelecimentos de Alojamento Local (RNAL), através de uma mera comunicação prévia dirigida ao Presidente da

Câmara Municipal territorialmente competente, realizada exclusivamente no Balcão Único Eletrónico (BUE), pelos respetivos titulares da exploração, sendo estas entidades responsáveis pela informação que inserem para esse efeito, como previsto no artigo 5º do RJAL. O documento emitido pelo BUE, contendo o número de registo do estabelecimento de alojamento local, constitui o título válido de abertura ao público, nos termos do artigo 7º do RJAL. O Turismo de Portugal, I. P., disponibiliza no seu sítio na internet informação sobre os estabelecimentos de alojamento local, como previsto no nº 5 do artigo 10º do RJAL.

O titular da exploração do estabelecimento é obrigado a manter atualizado todos os dados comunicados, devendo proceder a essa atualização no BUE no prazo máximo de 10 dias após a ocorrência de qualquer alteração. A cessão da exploração do estabelecimento de alojamento local é comunicada através do BUE no prazo máximo de 60 dias após a sua ocorrência, nos termos do nº 3 e nº 4 do artigo 6º do RJAL.

3. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Nesta secção começamos por expor as regras gerais de tributação em sede do IRS. Centrando o estudo no sujeito passivo não residente, focamos a tributação à taxa liberatória dos rendimentos provenientes das comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico, realizados em território português. Posteriormente afluímos a tributação à taxa especial aplicável aos rendimentos prediais da categoria F e às mais-valias imobiliárias da categoria G. Seguidamente tratamos as regras de determinação de rendimento empresarial da categoria B, no regime simplificado de tributação, proveniente de rendas, de prestações de serviços de alojamento, de cedências de atividade de alojamento e de mais-valias imobiliárias. Finalizamos, com as regras de enquadramento dos rendimentos empresariais no regime de contabilidade organizada e da sujeição a retenção na fonte dos rendimentos prediais da categoria F e da categoria B, com identificação das respetivas obrigações declarativas.

3.1. Regras Gerais

De acordo com Câmara (2001):

Na maioria dos Estados, a residência é o conceito que permite estabelecer e delimitar o âmbito do direito de tributação dos rendimentos obtidos por um residente ou não residente. Nestes sistemas, em geral, o Estado da residência reserva por si o direito de tributar os seus residentes de acordo com o princípio de tributação universal e os não residentes em função dos rendimentos obtidos no seu território. (p. 35)

Na legislação portuguesa, atendendo ao estabelecido na alínea a) do nº 1 do artigo 16º do CIRS, os residentes são as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, hajam permanecido em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa. Ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que não residindo, aqui obtenham rendimentos, segundo o nº 1 do artigo 13º do CIRS.

De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 15º do CIRS, para os sujeitos passivos residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. De acordo com Pereira (2015), “nos termos do princípio universalidade, as pessoas singulares ou coletivas residentes num Estado ficam, nesse Estado, sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada, sendo tributáveis relativamente a todos os seus rendimentos, tanto obtidos no Estado da residência como no estrangeiro” (p.231).

Em termos gerais, segundo o nº 1 do artigo 22º do CIRS, rendimento coletável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias (A, B, E, F, G e H), depois de serem realizadas as respetivas deduções e abatimentos ao rendimento bruto previstas para cada categoria. Os sujeitos passivos residentes em território português podem exercer a opção de englobamento para os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias (artigo 71º do CIRS) ou a taxas especiais (artigo 72º do CIRS). Quando o sujeito passivo exerça esta opção fica, por este facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria, segundo alínea b) do nº 3 e 5 do artigo 22º do CIRS.

Por conseguinte, o rendimento líquido englobado será sujeito às taxas previstas (progressivas por escalões) no artigo 68º do CIRS, para determinação da respetiva coleta. Ao valor obtido são efetuados, nos termos do nº 1 do artigo 78º do CIRS, as respetivas deduções para obter o imposto devido.

No que diz respeito aos sujeitos passivos não residentes, segundo o nº 2 do artigo 15º do CIRS, este imposto incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português. No entender de Pereira (2015), “a regra que prevalece nos atuais sistemas fiscais é a da tributação dos não residentes apenas relativamente aos rendimentos obtidos de fontes localizadas no seu território. Trata-se de uma obrigação tributária limitada, muitas vezes designada por princípio da territorialidade” (p. 231).

Segundo as alíneas e), f) e h) do nº 1 do artigo 18º do CIRS, consideram-se obtidos em território português:

- Os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;
- Os rendimentos decorrentes de prestações de serviços de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão.

No entanto, segundo a alínea a) do nº 3 do artigo 22º do CIRS, não são englobados para efeitos da sua tributação os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português. Por sua vez, segundo o nº 9 do artigo 72º do CIRS, os residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria

fiscal, podem optar, pela tributação à taxa geral prevista para os residentes, relativamente aos seguintes rendimentos:

- Mais-valias imobiliárias, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado;
- Rendimentos auferidos em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado;
- Todos os rendimentos empresariais e profissionais, obtidos em território português, quando não sujeitos a retenção na fonte.

Os rendimentos auferidos por não residentes, em sede de IRS, são tributados pelas taxas liberatórias ou pelas taxas especiais, previstas nos artigos 71º e 72º do CIRS, respetivamente.

Não são consideradas as deduções à coleta previstas no artigo 78º, com exceção, das relativas a retenções na fonte que tenham recaído sobre os rendimentos efetuados por estabelecimento estável de não residente localizado em território português.

3.2. Taxas Liberatórias

De acordo com Abreu Pimenta Carlos & Durão (2016) “a retenção na fonte a taxas liberatórias, finaliza o poder de tributar do Estado, libertando os titulares dos rendimentos de obrigações acessórias” (p.169). As taxas de retenções na fonte a título definitivo sobre os rendimentos pagos a não residentes incidem sobre o seu valor líquido, salvo em relação às pensões (abate dedução específica), tal como estabelecido no nº 5 do artigo 71º do CIRS.

As plataformas eletrónicas dedicadas a prestar serviços de intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico são *Airbnb*, *Booking* e *Homeaway*. Os proprietários ou sublocadores, no momento em que a casa é listada para arrendar a turistas nas referidas plataformas eletrónicas, deverão preencher um campo obrigatório com o número de registo do seu Alojamento Local no RNAL.

Assim, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, prevista na alínea a) do nº 4 do artigo 71º do CIRS, os rendimentos provenientes das comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico, realizados em território português por sujeito passivo não residente. Os sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável, beneficiários das comissões de intermediação não ficarão obrigados à entrega de qualquer declaração de rendimentos, sendo esses rendimentos tributados por retenção na fonte efetuada pela entidade pagadora residente em território português.

De acordo com o nº 1 do artigo 101º-C do CIRS, não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente as comissões por intermediação referidos no artigo 71º quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para

evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, nos termos do nº 2 do artigo 101º-C do CIRS.

Assim, quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei. A entidade pagadora deve proceder à entrega do valor da retenção na fonte ao Estado português até ao dia 20 do mês seguinte à realização do pagamento do rendimento, através da declaração de retenções de IRC/IRS e IS, e a declaração modelo 30.

3.3. Taxas Especiais

Para além dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória, outros são tributados a taxas especiais previstas no artigo 72º do CIRS. Estas taxas são aplicáveis aos rendimentos prediais líquidos, às mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e aos rendimentos auferidos por estes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado.

Os sujeitos passivos não residentes titulares de rendimentos prediais da categoria F são tributados à taxa de tributação autónoma de 28%, aplicável sobre o rendimento líquido dessa categoria, conforme previsto na alínea e) do nº 1 do artigo 72º do CIRS.

As mais-valias imobiliárias auferidas por não residente em território português, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado, são tributados à taxa autónoma de 28%, de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 72º do CIRS.

A atividade de exploração de Alojamento Local e de Empreendimento Turístico é exercida num estabelecimento estável localizado em território nacional. Assim, os rendimentos empresariais e profissionais da categoria B auferidos por não residentes em território português, que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são tributados autonomamente à taxa de 25%, nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 72º do CIRS.

3.3.1. Rendimentos Prediais - Categoria F

Segundo Martínez (1996), “rendimentos prediais tributáveis são os decorrentes da locação de prédios rústicos ou urbanos e das cessões de exploração de estabelecimentos comerciais ou industriais, [...] e bem assim a diferença de rendas obtidas pelos sublocados” (p.564).

Também Sanches (2007) salienta que:

Os rendimentos prediais têm a natureza substancial de rendimento de capital – decorrem da aplicação de capital imobiliário -, mas contam com uma previsão normativa autónoma. A justificação para a existência de uma tributação distinta dos rendimentos de capital no conceito do IRS reside no facto de serem necessárias despesas para a manutenção da fonte produtiva (os imóveis). (p.314)

De acordo com o artigo 8º do CIRS, os rendimentos prediais são as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando os sujeitos passivos de IRS não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B.

Assim, para a determinação do rendimento líquido da categoria F, aos rendimentos brutos prediais deduzem-se, relativamente a cada prédio ou parte de prédio, todos os gastos documentalmente comprovados e efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos. O IMI e o IS, pagos em determinado ano, apenas são dedutíveis quando respeitem a prédio ou parte de prédio cujo rendimento seja objeto de tributação nesse ano fiscal, nos termos do artigo 41º do CIRS. Ainda segundo este artigo, no caso da fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal são dedutíveis, relativamente a cada fração ou parte de fração, outros encargos que, nos termos da lei, o condómino deva obrigatoriamente suportar e que sejam efetivamente pagos pelo sujeito passivo. Também podem ser deduzidos gastos suportados e pagos nos 24 meses anteriores ao início do arrendamento relativos a obras de conservação e manutenção do prédio, desde que, entretanto, o imóvel não tenha sido utilizado para outro fim que não o arrendamento.

De acordo com o artigo 41º do CIRS, os gastos de natureza financeira, os relativos a depreciações e os relacionados com mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração, bem como o AIMI, não afetam a determinação do rendimento líquido da categoria F.

O resultado líquido negativo apurado em determinado ano na categoria F pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita. O direito ao reporte do resultado líquido negativo fica sem efeito quando os prédios, a que os gastos digam respeito, não gerem rendimentos da categoria F em, pelo menos, 36 meses, seguidos ou interpolados, dos cinco anos subsequentes àquele em que os gastos foram incorridos, como previsto na alínea b) do nº 1 e nº 8 do artigo 55º do CIRS.

Exemplo 7 – IRS - Rendimentos Prediais da Categoria F

A Maria João, pessoa singular não residente, recebeu, em 2017, os rendimentos prediais, da fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, no valor de 8 000€. Suportou e pagou, em 2017, os seguintes gastos: despesas de condomínio de 120€; o IMI referente a 2016 de 280€; gastos de obras de conservação no valor de 400€; aquisição de um móvel para a sala por 2 500€. Os referidos gastos foram devidamente documentados.

Pretende-se a determinação do rendimento líquido da Categoria F e o valor do imposto a pagar.

Rendimento predial líquido = 8 000€ - (120€ + 280€ + 400€) = 7 200€ (o gasto suportado com o móvel para a sala não consubstancia uma dedução específica).

O imposto a pagar = 28% x 7 200€ = 2 016€.

A Maria João deve pagar IRS no montante de 2 016€ referente às rendas recebidas.

3.3.2. Mais-Valias Imobiliárias - Categoria G

Segundo Sanches (2007), “as mais-valias têm uma perspetiva real, tendo como pressuposto a alienação de um determinado bem com ganho, (...) e têm sempre como referência um património” (p.316).

De acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS, constituem mais-valias imobiliárias tributadas pelas regras da categoria G, os ganhos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, provenham de:

- Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;
- Afetação desses bens do património particular a atividade geradora de rendimentos empresariais e profissionais, exercida em nome individual pelo seu proprietário.

De acordo com o artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88 – regime transitório da categoria G – as mais-valias imobiliárias só ficam sujeitas ao IRS se a aquisição dos respetivos bens imóveis se houver efetuado em ou após o dia 01 de janeiro de 1989 (entrada em vigor do CIRS). No entanto, cabe ao contribuinte efetuar uma prova documental adequada de que os bens imóveis foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor desse diploma.

Como foi referido por Sanches (2007), “para ser tributada, a mais-valia tem de realizar-se, ou seja, tem de gerar um acréscimo do rendimento do titular” (p.317). Assim, a determinação de mais-valias no caso de transmissão de imóveis é a seguinte, de acordo com os artigos 43º até 46º, 50º, 51º e 55º do CIRS:

Mais-valia = Valor de realização – (Valor aquisição x coeficiente de correção monetária + Encargos com Valorização + Despesas com a Aquisição e com a Alienação)

Retenha-se que, nos termos do nº 1 do artigo 50º do CIRS, o coeficiente desvalorização da moeda, aprovado por portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças, apenas é aplicável caso tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação.

Relativamente ao valor de aquisição, para efeitos de determinação da mais-valia resultante da alienação de bens imóveis, considera-se valor de aquisição, aquele que foi determinado para efeitos de liquidação do IS ou do IMT, consoante os bens imóveis tenham sido adquiridos a título gratuito ou a título oneroso, nos termos do nº 1 do artigo 45º e da alínea a) do nº 1 do artigo 46º do CIRS, respetivamente. Quando não tenha havido lugar a liquidação dos referidos impostos, considera-se valor de aquisição, o valor que lhes serviria de base, determinado de acordo com as regras próprias constantes na alínea b) do nº 1 do artigo 45º e no nº 2 do artigo 46º do CIRS.

Em termos gerais, o valor de realização corresponde ao valor da respetiva contraprestação recebida pela transmissão onerosa do bem ou do direito transmitido, contudo, o artigo 44º do CIRS prevê os critérios que nos permitem determinar o valor de realização ou de alienação dos diversos tipos de bens ou direitos.

Portanto, o valor da transmissão dos bens ou direitos reais sobre bens imóveis que servir de base ou que pudesse ter servido de base à liquidação do IMT, quando for superior a qualquer daqueles valores indicados, nas alíneas a), b) e f) do nº 1 do artigo 44º do CIRS, prevalecerá sobre qualquer outro.

Para a determinação de mais-valias imobiliárias, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, de acordo com a alínea a) do artigo 51º do CIRS.

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, positivo ou negativo, sendo considerado em 50 %, conforme estabelece o nº 2 do artigo 43º do CIRS, quando obtida por sujeitos passivos residente e, em 100%, se for pelo sujeito passivo não residente.

No entanto, segundo a alínea c) do nº 1 do artigo 55º, a percentagem do saldo negativo, apurado entre as mais-valias e menos-valias realizadas no mesmo ano, pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita só pelos sujeitos passivos residentes.

Não obstante o disposto, a mais-valia poderá ser integralmente afastada de tributação, caso o sujeito passivo proceda ao reinvestimento nas condições previstas nos nºs 5 a 7 do artigo 10º do CIRS. São excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

- O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da UE ou do EEE, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;
- O reinvestimento seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;
- O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.

Importante ter em consideração que, se é adquirida uma nova habitação após a venda da primeira, mas é alterada a residência fiscal antes da venda ou à data da venda, não estaremos perante a alienação de habitação própria permanente, já que esse estatuto foi alterado previamente, e aqui não será aplicável a referida exclusão (OCC - Consultório Técnico, dezembro 2016).

Exemplo 8 – IRS – Mais-Valias Imobiliárias da Categoria G

O Sr. António, pessoa singular não residente, vendeu a moradia onde habitava em junho de 2017, pelo valor de 220 000€ (valor considerado para efeitos de IMT), que tinha adquirido em junho de 2009 pelo valor de 180 000€ (valor considerado para o efeito de liquidação do IMT).

O Sr. António efetuou melhoramentos no valor de 10 000€, que se encontram devidamente comprovados. As despesas com o registo de propriedade ascenderam a 2 050€. Considere-se um coeficiente de correção monetária para o período 2009 - 2017 de 1,08.

Qual o valor da mais-valia e o montante do imposto a pagar?

Mais-valias = 220 000€ - (180 000€ x 1,08 + 10 000€ + 2 050€) = 13 550€

Imposto a pagar = 13 550€ x 28% = 3 794€

O Sr. António deve pagar IRS no valor de 3 794€, fruto da mais-valia.

3.3.3. Determinação do Rendimento Empresarial – Regime Simplificado – Categoria B

A determinação dos rendimentos empresariais faz-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado de tributação ou com base na contabilidade organizada, segundo o nº 1 do artigo 28º do CIRS.

De acordo com Sanches (2007), “o Código do IRS toma os rendimentos empresariais e profissionais como um todo, o que implica ter em consideração, no seu cálculo, os rendimentos conexos normais, como os que resultam de rendas ou da alienação de património” (p.313). O autor salienta que “o regime simplificado constitui uma eliminação do procedimento de deduções de custos que origina o rendimento líquido empresarial. [...] o conteúdo essencial do regime simplificado é a troca das deduções específicas que levariam ao rendimento líquido empresarial pelas deduções fixas” (p.327).

Em sede do IRS, de acordo com o nº 2 do artigo 28º do CIRS, o regime simplificado é aplicável a todos os sujeitos passivos não residentes que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de 200 000€. No ano de início da atividade, para enquadramento no regime, será de tomar em consideração o valor anual de rendimentos estimados.

Segundo Sanches (2007), “o contribuinte, se exercesse a opção pelo regime simplificado, deveria aceitar a impossibilidade, ao menos teórica, de deduzir certos custos, mesmo que documentados e necessários para o prosseguimento da sua atividade”(p. 328).

Por sua vez, Morais (2007) salienta que “trata-se um sistema indiciário de determinação do rendimento. Aceita um menos rigor na determinação da matéria coletável, tendo como ‘contrapartida’ uma redução dos deveres de cooperação dos sujeitos passivos, nomeadamente no tocante a obrigações contabilísticas” (p. 171).

O rendimento líquido determina-se pela aplicação ao rendimento bruto de coeficientes, previstos no nº 1 do artigo 31º do CIRS. No nosso estudo vamos abordar exclusivamente o regime simplificado do IRS, devido à não aplicabilidade do regime simplificado do IRC aos sujeitos passivos não residentes.

3.3.3.1. Rendas

Com a reforma do IRS, a partir de 1 de janeiro de 2015, passou a estar prevista a possibilidade dos sujeitos passivos deste imposto optarem pela tributação dos rendimentos prediais nos termos e regras aplicáveis aos rendimentos empresariais e profissionais da categoria B, como previsto na alínea n) do nº 1 do artigo 4º do CIRS. Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais, os rendimentos prediais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 3º do CIRS. Segundo o nº 13 do artigo 101º do CIRS, sempre que os rendimentos decorrentes do arrendamento se enquadrem na categoria B, o locador deve comunicar esse facto ao locatário.

A opção pode ser exercida na apresentação da declaração de início de atividade ou de alterações de atividade, nos termos e prazos previstos no nº 1 do artigo 112º do CIRS. Nesse caso, o código de Classificação Portuguesa de Atividade Económica (CAE – Rev.3) será o “68200 – Arrendamento de bens imobiliários”.

Deste modo, o rendimento tributável dos sujeitos passivos não residentes enquadrados no regime simplificado obtém-se pela aplicação do coeficiente 0.95 sobre o resultado positivo de rendimentos prediais, que corresponde ao rendimento líquido da categoria F, nos termos da alínea d) do nº 1 e nº 4 do artigo 31º do CIRS. Os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado podem deduzir os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àqueles em que se iniciar a aplicação do regime, segundo o nº 4 do artigo 55º do CIRS.

Exemplo 9 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Rendas Imobiliárias - Categoria B

A Maria João, pessoa singular não residente, optou pela tributação dos rendimentos prediais nos termos e regras aplicáveis aos rendimentos empresariais e profissionais da categoria B. Em 2017, recebeu rendimentos prediais da fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, no valor de 8 000€. Suportou e pagou, em 2017, os seguintes gastos: despesas de condomínio de 120€; o IMI, referente de 2016, de 280€; gastos de obras de conservação no valor de 400€ e adquiriu um móvel para a sala pelo valor de 2 500€. Os referidos gastos foram devidamente documentados. Determine-se o valor do imposto a pagar, em sede de IRS.

Resultado positivo de rendimentos prediais = 8 000€ - (120€ + 280€ + 400€) = 7 200€

Rendimento tributável = 0.95 x 7 200€ = 6 840€

IRS a pagar = 25% x 6 840€ = 1 710€

3.3.3.2. Prestação de Serviços de Alojamento

O sujeito passivo não residente, depois do registo do estabelecimento de Alojamento Local no RNAL ou de Empreendimento Turístico no RNET, deve apresentar uma declaração de início de atividade, junto da AT, por transmissão eletrónica de dados, nos termos e prazos previstos no nº 1 do artigo 112º do CIRS.

Para este efeito, em situações de Alojamento Local o CAE será ou o “55201 – Alojamento mobilado para turistas” ou o “55204 – Outros locais de alojamento de curta duração”. No caso de Empreendimento Turísticos os principais códigos do CAE serão: “55116 Hotéis - apartamentos com restaurante”, “55117 - Aldeamentos turísticos com restaurante”, “55123 - Apartamentos turísticos sem restaurante”, “55202 – Turismo no espaço rural” e “55300 - Parques de campismo e caravanismo”.

O exercício da atividade de Alojamento Local e de exploração de Empreendimento Turístico, que pode ser efetuado diretamente pelo proprietário ou pelo sublocador, é considerado como uma atividade comercial de serviços hoteleiros e similares, com a realização de atos de gestão ativa dessa atividade, nomeadamente os impostos pela referida regulamentação legal, sendo enquadrada como rendimento da categoria B do IRS, conforme disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 3º e alínea h) do nº 1 do artigo 4º, ambos do CIRS.

O titular de exploração do estabelecimento é a pessoa singular, não residente em território português, que é responsável pelo exercício da atividade de prestação de serviço de alojamento, seja proprietário ou sublocador.

A determinação do rendimento tributável de atividades de Alojamento Local ou de exploração de Empreendimentos Turísticos, exercido pelo proprietário, sujeitos passivos não residentes enquadrados no regime simplificado, obtém-se através da aplicação dos coeficientes indicados aos rendimentos brutos de prestações de serviços de alojamento:

- 0.15 - Exploração de Empreendimento Turístico (alínea a) do nº 1 do artigo 31º);
- 0.15 – Atividade de Alojamento Local – estabelecimentos de hospedagem (alínea a) do nº 1 do artigo 31º);
- 0.35 - Atividade de Alojamento Local – moradias ou apartamentos (alínea c) do nº 1 do artigo 31º).

O OE 2017 introduziu alterações na tributação dos rendimentos obtidos da exploração de estabelecimentos de Alojamento Local, na modalidade de apartamentos ou moradias, podendo optar, a cada ano, pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria F, nos termos do nº 14 do artigo 28º do CIRS. A opção pela aplicação das regras da categoria F pode ser exercida aquando da entrega da declaração Modelo 3 do IRS.

Exemplo 10 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Prestação de Serviços de Alojamento - Categoria B

A Maria João, pessoa singular não residente, explora a atividade de Alojamento Local na modalidade do apartamento. Os rendimentos de prestação de serviços de alojamento totalizaram 8 000€. Suportou e pagou, em 2017, os seguintes gastos: despesas de condomínio de 120€; IMI, referente de 2017, de 280€; gastos de obras de conservação no valor de 400€ e adquiriu um móvel para a sala por 2 500€. Os referidos gastos foram devidamente documentados.

Pretende-se determinar o valor do imposto a pagar, em sede de IRS, em 2017.

Rendimento tributável = $0.35 \times 8\,000\text{€} = 2\,800\text{€}$

IRS a pagar = $25\% \times 2\,800\text{€} = 700\text{€}$

3.3.3.3. Cedência de exploração de atividade de Alojamento Local e exploração de Empreendimento Turístico

De acordo com a Circular nº 5/2013, quando o sujeito passivo não residente, depois do registo do estabelecimento de Alojamento Local no RNAL ou de Empreendimento Turístico no RNET, transfere para outrem, mediante remuneração, tal atividade, está-se perante a cessão temporária de exploração de estabelecimento devidamente equipado para o exercício da atividade de Alojamento Local ou de Empreendimento Turístico, sobre o qual foi celebrado um contrato de cedência de exploração. Os rendimentos daí provenientes enquadram-se nos rendimentos empresariais e profissionais da categoria B do IRS, nos termos da alínea e) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS.

No regime simplificado a determinação do rendimento tributável obtido pela cedência de exploração do estabelecimento de Alojamento Local ou de Empreendimento Turístico obtém-se através da aplicação do coeficiente 0.10 ao rendimento bruto auferido, segundo da alínea f) do nº 1 do artigo 31º do Código do IRS.

Exemplo 11 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Cedência de exploração de atividade de Alojamento Local - Categoria B

A Maria João, pessoa singular não residente, recebeu, em 2017, rendimentos provenientes da cedência de exploração do estabelecimento de Alojamento Local, enquadrados na categoria B, no valor de 8 000€.

Qual o valor do imposto a pagar em sede de IRS?

Rendimento tributável = $0.10 \times 8\,000\text{€} = 800\text{€}$

IRS a pagar = $25\% \times 800\text{€} = 200\text{€}$

Por outro lado, quando por contrato de cessão de exploração turística, o proprietário ou diferentes proprietários de um ou mais imóveis apto(s) para essa exploração abdica(m) de proceder à sua

exploração turística, transferindo para outrem, mediante remuneração, tal atividade e sendo a transferência anterior ao registo do estabelecimento de Alojamento Local, no RNAL, ou de Empreendimentos Turísticos, no RNET, os rendimentos auferidos serão havidos como rendimentos prediais, categoria F, como estabelecido na alínea a) do nº 2 do artigo 8º do CIRS.

3.3.3.4. Mais-Valias Imobiliárias

Consideram-se rendimentos da categoria B as mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais (definidas nos termos do artigo 46.º do CIRC), designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afetos ao ativo da empresa, nos termos da alínea c) do nº 2 do artigo 3º do CIRS.

De acordo com a alínea d) do nº 1 do artigo 31º do CIRS, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente 0.95 ao saldo positivo das mais e menos-valias apuradas, determinadas da seguinte forma:

$$\text{Mais-valias} = \text{Valor de Realização} - (\text{Valor de Aquisição} - \text{Depreciações})$$

Na transmissão onerosa de direitos sobre bens imóveis o valor de realização a considerar será o valor definido que servir de base à liquidação do IMT, se o mesmo for superior ao valor do contrato de transmissão, como disposto no nº 1 do artigo 31º-A do CIRS.

Afetação de bens imóveis do património particular à atividade empresarial e profissional

A opção pela tributação dos rendimentos prediais, nos termos e regras da categoria B, implica a necessidade de afetação à atividade empresarial dos sujeitos passivos da totalidade dos imóveis que são objeto de arrendamento, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS.

De acordo com a alínea b) do nº 3 do artigo 10º do CIRS, no momento da afetação de bens imóveis do património particular à atividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário (o sujeito passivo não residente), o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da posterior desafetação de bens imóveis. No entanto, para o cálculo das mais-valias são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, nos termos do nº 9 do artigo 31º do CIRS.

O ganho é de natureza não empresarial, sujeito ao IRS pela categoria G, e deve ser declarado no ano em que ocorre a alienação onerosa ou posterior desafetação de bens imóveis.

$$\text{Mais-valias na categoria G} = \text{Valor de mercado dos bens à data da afetação} - \text{Valor de aquisição}$$

Assim, no momento da posterior desafetação ou alienação onerosa, o ganho verificado é de natureza empresarial, havendo lugar ao apuramento de rendimentos sujeitos ao IRS pela categoria B.

$$\text{Mais-valias na categoria B} = \text{Valor de mercado dos bens à data da transferência} - \text{Valor de mercado à data da afetação}$$

Em que, o valor de realização, no caso de afetação de quaisquer bens do património particular do titular de rendimentos da categoria B à atividade empresarial e profissional, é o valor de mercado à data da afetação, nos termos do nº 2 do artigo 29º e da alínea c) do nº 1 do artigo 44º do CIRS. No entanto, o valor de realização, no caso de transferência para o património particular do sujeito passivo de bens afetos à sua atividade empresarial e profissional, é o valor de mercado dos mesmos à data da transferência, segundo o nº 3 do artigo 29º e o artigo 47º do CIRS. De acordo com o nº 4 do artigo 29º do CIRS, o valor de mercado, atribuído pelo sujeito passivo no momento da afetação ou da transferência dos bens, pode ser objeto de correção sempre que a AT considere, fundamentadamente, que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes.

Deste modo, no momento da desafetação ou alienação onerosa de bens imóveis, o sujeito passivo não residente é devedor de uma prestação de imposto igual ao somatório de mais-valias imobiliárias apuradas na categoria G e na categoria B.

Em face das alterações introduzidas pelo OE 2017, se o sujeito passivo não residente na tributação dos rendimentos obtidos da exploração de estabelecimentos de Alojamento Local, na modalidade de apartamentos ou moradias, optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria F, segundo o nº 9 do artigo 3º do CIRS, a afetação de bens imóveis habitacionais à obtenção de rendimentos da categoria F não configura uma transferência para o património particular do empresário. A tributação só acontecerá aquando de uma alienação futura. Contudo, a afetação do imóvel particular à categoria B deve continuar a ser declarada no Anexo B da declaração Modelo 3 do IRS.

Exemplo 12 – IRS - Rendimento Empresarial do Regime Simplificado – Afetação de bens imóveis do património particular à atividade empresarial - Categoria B

Armando Neves, pessoa singular não residente, no dia 15 de janeiro de 2017, iniciou a atividade de exploração de Alojamento Local na sua moradia. O valor de aquisição da respetiva moradia é de 270 000€ (o valor considerado para a liquidação do IMT) e o valor de mercado na data de afetação à atividade empresarial e profissional é de 295 000€. Em junho de 2017, Armando Neves cessou a respetiva atividade, sendo o valor de mercado do imóvel, à data de transferência para o património particular, de 300 000€. Determine as respetivas mais-valias imobiliárias e o imposto a pagar.

Hipótese 1 - Tributação de acordo com a categoria B:

1). Mais-valias da categoria G = 295 000€ - 270 000€ = 25 000€.

IRS a pagar = 28% x 25 000€ = 7 000€

2). Mais-valias da categoria B = 300 000€ - 295 000€ = 5 000€

IRS a pagar = 25% x 5 000€ = 1 250€

Total do imposto a pagar é de 8 250€ (7 000€ + 1 250€).

Hipótese 2 – Opção pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria F:

A afetação de bens imóveis habitacionais à obtenção de rendimentos da categoria F não configura uma transferência para o património particular do empresário, pelo que não origina mais-valias.

3.4. Regime de Contabilidade Organizada

De acordo com os n.ºs 3 e 4 do artigo 28.º do CIRS, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. A opção deve ser formulada na declaração do início de atividade ou mediante apresentação de declaração de alterações de atividade, até ao fim do mês de março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação de rendimento.

Por sua vez, o sujeito passivo fica obrigatoriamente abrangido pelo regime de contabilidade organizada, se o valor de rendimentos previstos for superior a 200 000€ em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25% desse valor (250 000€), nos termos do n.º 4 do artigo 28.º do CIRS.

Na determinação do valor líquido dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos enquadrados no regime da contabilidade organizada, aplicam-se as regras estabelecidas no CIRC, com as devidas adaptações, conforme artigo 32.º do CIRS. Em termos fiscais, não serão dedutíveis os encargos previstos no artigo 33.º do CIRS.

Assim, para determinação do lucro tributável são dedutíveis todos os gastos e perdas, documentalmente comprovados, incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, tal como disposto no n.º 1 e n.º 3 do artigo 23.º do CIRC.

Os estabelecimentos estáveis de sujeitos passivos não residentes são tributados pelo lucro decorrente de atividade, determinado pela soma algébrica do resultado líquido do período evidenciado na contabilidade e das variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas naquele resultado, eventualmente corrigido nos termos do CIRC. Ao lucro tributável assim determinado deduzem-se os prejuízos e os benefícios fiscais, incidindo posteriormente a taxa de IRC sobre a matéria coletável.

3.5. Retenção na Fonte e respetivas Obrigações Declarativas

Não estão sujeitos a retenção as prestações de serviços decorrentes de atividade de:

- Atividade hoteleiras e similares;
- Restauração e bebidas.

Não estão, igualmente, sujeitos a retenção na fonte os seguintes rendimentos:

- Mais-valias imobiliárias;
- Cessão temporária de exploração de estabelecimento.

Portanto, encontra-se suscetível a retenção na fonte os rendimentos prediais da categoria F ou da categoria B, obtidos por sujeito passivo não residente, à taxa de 25% sobre os rendimentos íliquidos, no momento do respetivo pagamento ou colocação à disposição por entidades que disponham de contabilidade organizada, nos termos da alínea e) do n.º 1 e n.º 8 do artigo 101.º do CIRS. Assim, as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, conforme disposto no n.º 3 do artigo 98.º do CIRS.

Contudo, estão dispensados de retenção na fonte, os rendimentos de categoria B, exceto as comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos, e da categoria F, quando o

respetivo sujeito passivo preveja auferir, em cada uma das categorias, um montante anual inferior a 10 000€, como previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 101-B do CIRS.

Assim, as entidades obrigadas a efetuar retenções na fonte do IRS devem proceder à entrega das correspondentes importâncias utilizando o modelo aprovado, sendo a sua apresentação feita por transmissão eletrónica de dados, sendo que a identificação da natureza dos rendimentos objeto de retenção deve ser feita de acordo com a indicação de «Retenções a não residentes», código 201 – prediais e/ou código 202 - comissões por intermediação em quaisquer contratos e prestações de serviços.

4. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

O IRC incide sobre os rendimentos obtidos pelas empresas nacionais ou estrangeiras com rendimentos em Portugal, calculado com base no lucro tributável apresentado em cada exercício ou relativo às atividades desenvolvidas em território português. A tributação em sede do IRC às entidades não residentes distingue-se consoante as mesmas disponham ou não de estabelecimento estável em território português, tal como apresentamos na figura nº 3.

Figura 3 - Base de Incidência Real do Imposto de Sujeitos Passivos não Residentes



Fonte: Elaboração própria

4.1. Não Residentes com Estabelecimento Estável

De acordo com Teixeira (2007), “o conceito de estabelecimento estável implica [...] desenvolver uma atividade económica fora do país de origem através de uma presença física e da afetação de uma estrutura material e humana mínima” (p. 21).

Também Xavier (2007) refere que:

O conceito de estabelecimento estável, hoje em vigor, continua, pois, a decompor-se num elemento estático e num elemento dinâmico: o elemento estático exprime a “organização” através da qual é exercida uma certa atividade; o elemento dinâmico exprime a atividade em si mesma considerada. (p. 311)

O CIRC e o CIRS, bem como o nº 1 do artigo 5º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (MC OCDE), definem estabelecimento estável de forma semelhante. Trata-se, para o efeito, da instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (nº 1 do artigo 5º do CIRC), ou da instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida

uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (nº 2 do artigo 18º do CIRS).

Morais (2005) salienta que “o conceito de estabelecimento estável funciona no Direito Fiscal Internacional como critério legitimador da tributação por um país dos rendimentos empresariais obtidos por um não residente, mas segundo regras que, no essencial, serão as aplicáveis a residentes, normalmente, a sociedades” (p.281).

Assim, o nº 1 do artigo 55º do CIRC dispõe que o lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, as normas referentes à determinação do lucro das pessoas coletivas residentes em Portugal. O lucro tributável determina-se com base na contabilidade, que deve ser organizada de acordo com normalização contabilística e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, podendo, eventualmente, ser corrigido nos termos do CIRC, como previsto nos nºs 1 e 3 do artigo 17º do CIRC.

De acordo com a alínea c) do nº1 do artigo 3º do CIRC, este imposto incide sobre o lucro imputável a estabelecimento estável, situado em território português, de entidades não residentes.

Segundo o nº 1 do artigo 20º do CIRC, consideram-se rendimentos e ganhos resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:

- Rendimentos relativos a vendas ou prestações de serviços e comissões;
- Rendimentos de imóveis;
- Mais-valias imobiliárias realizadas.

Para a determinação deste lucro tributável podem ser deduzidos como gastos os encargos gerais de administração que sejam imputáveis ao estabelecimento estável, nos termos e condições previstos no nº 2 do artigo 55º do CIRC, nos casos em que não seja possível efetuar uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais. Nos termos do nº3 são admissíveis aplicar critérios de repartição, como por exemplo volume de negócios, gastos diretos e ativo fixo tangível. Também são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Os referidos gastos devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito, segundo os nºs 1 e 3 do artigo 23º do CIRC.

A matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento dos montantes correspondentes a: 1) prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável; 2) benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro, como disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 15 do CIRC. Em relação aos prejuízos fiscais estes podem ser reportados aos cinco períodos de tributação seguintes àquele a que respeita, nos termos do nº 1 do artigo 52º, bem como os anteriores à cessação de atividade por virtude de a sede e a direção efetiva deixar de situar-se em território português, na proporção do valor de mercado dos elementos patrimoniais afetos a esse estabelecimento estável.

O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação, como previsto no nº 9 do artigo 8º do CIRC.

A taxa do IRC para sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território português, para o ano 2017, é de 21 %, como regulamentado no nº 1 do artigo 87º do CIRC.

Sobre a parte do lucro tributável superior a 1 500 000€, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais, prevista no artigo 87º-A do CIRC, constantes da tabela nº 6.

Quadro nº 6 - Taxa da Derrama Estadual

Lucro tributável (em euros)	Taxa (em %)
De mais de a 1 500 000 até 7 500 000	3
De mais de a 7 500 000 até 35 000 000	5
Superior a 35 000 000	7

Fonte: CIRC

Refira-se que os rendimentos prediais, as prestações de serviços de alojamento ou as comissões por intermediação são tributadas tendo por base as quantias reconhecidas no resultado contabilístico, não havendo lugar a correção fiscal. No entanto, na consideração das mais-valias ou menos-valias imobiliárias há divergências entre a contabilidade e fiscalidade. Deste modo, seguidamente analisamos esta divergência para efeitos de tributação em sede do IRC.

4.1.1. Determinação de Mais-Valias Imobiliárias

Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a ativos fixos tangíveis, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 46º do CIRC.

Segundo Carlos, Abreu, Durão & Pimenta (2016), “as mais-valias ou menos-valias quando realizadas concorrem para a formação do lucro tributável por força do conceito alargado de rendimento acolhido no CIRC, não relevando para o efeito a natureza involuntária do ganho” (p.262).

As mais-valias imobiliárias são determinadas como se refere.

Mais-Valias = Valor de realização – (Valor de aquisição – Depreciações – Perdas por imparidade) x Coeficiente de desvalorização monetária.

As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzindo das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções (aplicação dos

coeficientes de desvalorização da moeda, se à data da realização decorreram pelo menos 2 anos, segundo artigo 47º do CIRC) e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal, nos termos do nº 2 do artigo 46º do CIRC.

De acordo com Carlos, Abreu, Durão & Pimenta (2016), “para obviar à tributação de ganhos meramente nominais decorrentes da perda de valor da moeda, o valor líquido do bem transmitido é atualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda publicados em Portaria do Ministério das Finanças” (p. 264). Tal encontra-se plasmado, como referido, no artigo 47º do CIRC.

De acordo com alíneas a), c), e g) do nº 3 do artigo 46º do IRC, considera-se valor de realização:

- No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;
- No caso de bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade exercida, o seu valor de mercado;
- Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.

Por sua vez, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos ativos pode ser reinvestido na aquisição de ativos fixos tangíveis, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte. Neste caso, para efeitos da determinação do lucro tributável, o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, é considerada em 50% do seu valor, segundo o nº 1 do artigo 48º do CIRC.

Tendo em conta que, não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento no período anteriormente referido, considera-se como rendimento desse período de tributação, respetivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença não incluída no lucro tributável, majorada em 15 %, como disposto no nº 6 do artigo 48º do CIRC.

Exemplo 13 – IRC – Mais-Valias Imobiliárias - não residente com estabelecimento estável

A empresa Gama, Lda., não residente com estabelecimento estável em território português, no período de tributação de 2015, optou pelo reinvestimento dos valores de realização de 20 000€ (a diferença positiva entre as mais-valias e menos-valias foi de 4 000€).

Tributação no período de 2015:

Mais-valias = 50% x 4 000€ = 2 000€

Até ao fim do período de tributação de 2017 foram reinvestidos apenas 15 000€:

Parte proporcional de mais-valias com reinvestimento = 4 000€ x 15 000€/20 000€ = 3 000€

Mais-valias tributáveis = 4 000 – 50% x 3 000€ = 2 500€

Valor a tributar = (2 500€ - 2 000€) x (1 + 0,15) = 575€

4.2. Não Residentes sem Estabelecimento Estável

De acordo com o nº 2 do artigo 4º do CIRC, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos obtidos neste. Assim, nos termos do nº 1 do artigo 56º do CIRC, os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, situado em território português, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos do IRS.

Para este tipo de sujeitos passivos, o IRC incide sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos do IRS, e sobre os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, segundo a alínea d) do nº 1 do artigo 3º do CIRC.

Neste âmbito consideram-se obtidos em território português, segundo a alínea a) e o ponto 6) da alínea c) do nº 3 do artigo 4º do CIRC, os rendimentos que a seguir se indicam:

- Os relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
- Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado.

Em complemento ao artigo 3.º referido, segundo a alínea d) do nº 1 artigo 15º do CIRC, para este tipo de entidades, a matéria coletável é constituída pelos rendimentos das várias categorias e pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

De acordo com o nº 9 e com a alínea a) do nº 10 do artigo 8º do CIRC, o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação. Porém, para os rendimentos obtidos por entidades não residentes, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, verificam-se as seguintes exceções:

- Os ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis – na data da transmissão;
- Os rendimentos, objeto de retenção na fonte a título definitivo, provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos – na data em que ocorra a obrigação de efetuar aquela.

Os rendimentos obtidos por estes sujeitos passivos são tributados por retenção na fonte a título definitivo ou com obrigação declarativa, no caso dos rendimentos relativos a imóveis.

De acordo com o nº 4 do artigo 87º do CIRC, os rendimentos prediais e as mais-valias imobiliárias obtidos pelas entidades não residentes, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputados, são tributados a taxa de 25%.

4.2.1. Tributação por Retenção na Fonte a Título Definitivo

Segundo Morais (2007), “relativamente aos não-residentes [...] importa recordar que a questão da tributação por retenção na fonte só ganha verdadeira autonomia quando não possuam estabelecimento estável no nosso país ou, possuindo-o, os rendimentos em causa não sejam imputáveis à atividade deste” (p. 210).

A entidade não residente sem estabelecimento estável, beneficiária das comissões de intermediação não ficará obrigada à entrega de qualquer declaração de rendimentos, sendo esses rendimentos tributados por retenção na fonte efetuada pela entidade pagadora residente em território português.

Os rendimentos provenientes das comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico, realizados em território português por sujeito passivo não residente, são sujeitos a uma taxa de retenção na fonte, com caráter liberatória de 25%, segundo alínea g) do nº 1 e nº 4 do artigo 94º do CIRC.

De acordo com o nº 1 do artigo 98º do CIRC, não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte do IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos provenientes das comissões por intermediação quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Deste modo, para não serem tributados em Portugal, as empresas intermediárias, não residentes sem estabelecimento estável, podem acionar a respetiva convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre o Portugal e o respetivo país de residência, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Quando não seja efetuada a entrega do respetivo formulário até à data limite para a entrega do imposto (o ato do pagamento, do vencimento, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo), fica a entidade pagadora obrigada a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei. Esta deve proceder à entrega do valor da retenção na fonte ao Estado Português até ao dia 20 do mês seguinte à realização do pagamento do rendimento, cumprindo as obrigações declarativas, segundo o nº 6 do artigo 94 do CIRC.

Exemplo 14 – IRC – Comissões por Intermediação - não residente sem estabelecimento estável

A empresa Alfa, Lda., deve efetuar o pagamento no montante de 1 200€ a Tiago Moreira, sujeito passivo de IRC, residente em França, relativamente às comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico. O respetivo pagamento deve ser efetuado, atendendo ao acordado entre as partes, até ao dia 25 de março de 2017. Até esta data, Tiago Moreira não entregou o formulário Modelo 21-RFI.

Qual o montante que deve ser pago a Tiago Moreira?

O montante do imposto que deve ser retido e entregue ao Estado Português, até ao dia 20 de abril de 2017, pela Alfa, Lda., é de 300€ (25% x 1 200€).

O valor líquido é de 900€ (1 200€ - 300€) e deve ser pago a Tiago Moreira no dia 25 de março de 2017.

4.2.2. Tributação com Obrigações Declarativas

De acordo com o nº 4 e o nº 5 do artigo 120º do CIRC, sempre que não haja retenção na fonte a título definitivo, as entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português, e que neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são obrigadas a enviar declaração periódica de rendimentos. Assim, os rendimentos imobiliários sujeitos a tributação com obrigação de entrega da declaração periódica de rendimentos são os seguintes:

- Os rendimentos derivados de imóveis – rendimentos prediais;
- Os ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis – mais-valias imobiliárias;
- Os incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito.

A todos os rendimentos referidos, existindo retenção na fonte, este não se configura como definitiva, permitindo efetuar deduções necessárias à determinação dos rendimentos líquidos.

4.2.2.1. Rendimento Predial Presumido

De acordo com Teixeira (2007):

Os residentes em “paraísos fiscais” são, em vários casos, objeto de um tratamento desvantajoso por comparação com os restantes não residentes, quer diretamente, através da aplicação de isenções ou de presunção de rendimentos, quer indiretamente, mediante a não aceitação como custo de montantes que lhes sejam pagos por residentes. (p. 19)

Relativamente os prédios urbanos não arrendados ou não afetos a uma atividade económica detidos por entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada pela Portaria nº 345-A/2016, de 30 de dezembro do Ministério das Finanças e em conformidade com o nºs 2 e 3 do artigo 56º do CIRC,

considera-se como rendimento predial presumido bruto relativamente ao respetivo período de tributação o montante correspondente a 1/15 do respetivo valor patrimonial. O referido anteriormente não é aplicável quando a entidade não residente detentora do prédio demonstre que este não é fruído por entidade com domicílio em território português e que o prédio se encontra devoluto.

Exemplo 15 – IRC – Rendimento Predial Presumido - não residente sem estabelecimento estável

A empresa Beta tem o domicílio fiscal nas Bahamas, possui uma moradia inscrita na matriz que não é arrendada e não está afeta à atividade económica da respetiva empresa. O VPT da moradia é de 450 000€.

Pretende-se determinar o rendimento presumido.

Rendimento presumido é de 30 000€ (1/15 x 450 000€).

4.2.2.2. Determinação do Resultado Líquido de Rendimentos Prediais

Os rendimentos prediais, obtidos pelos não residentes sem estabelecimento estável em território português, são determinados pela seguinte forma:

Resultado Líquido de Rendimentos Prediais = Rendas recebidas + Rendimentos prediais presumidos – (IMI + Despesas de Manutenção + Despesas de Conservação).

O resultado líquido de rendimentos prediais é determinado deduzindo, ao somatório do valor das rendas recebidas ou colocadas à disposição com o dos rendimentos prediais presumidos, o total das despesas de manutenção e de conservação que foram suportados pelo sujeito passivo, de acordo com o artigo 41º do CIRS, bem como o IMI que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado. Os gastos anteriormente referidos devem ser documentalmente comprovados.

Segundo a alínea b) do nº 1 do artigo 55º do CIRS, o resultado líquido negativo dos rendimentos prediais apurado em determinado ano só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita.

4.2.2.3. Determinação de Mais-Valias Imobiliárias

As mais-valias imobiliárias obtidas pelos não residentes sem estabelecimento estável em território português são determinados pela seguinte fórmula:

Mais-valias = Valor de realização – (Valor de aquisição x coeficiente de correção monetária + Encargos com valorização + Despesas com a Alienação e com a Aquisição).

Assim, as mais-valias sujeitas a tributação são determinadas deduzindo ao valor de realização o somatório do valor de aquisição, corrigido mediante aplicação do coeficiente de correção monetária publicado na Portaria do Ministério das Finanças, se à data da realização decorreram mais de 2 anos após a aquisição, com as despesas com aquisição, despesas inerentes à alienação do imóvel e encargos com a valorização dos imóveis comprovadamente realizados nos últimos doze anos, como previsto nos artigos 44º, 46º, 50º e 51º do CIRS.

Capítulo III - Obrigações Acessórias

Neste capítulo desenvolvemos as obrigações acessórias a que são sujeitos os não residentes, bem como as formalidades para o cumprimento das obrigações fiscais declarativas no âmbito dos impostos sobre o património e dos impostos sobre o rendimento.

1. Comunicação de Contratos de Arrendamento

A Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro (apelidada de reforma do IRS), introduziu alterações no sistema de gestão e controlo dos contratos de arrendamento e subarrendamento, através do crescimento da desmaterialização, da simplificação no cumprimento das obrigações fiscais e automatização de procedimentos. O reforço dos mecanismos de controlo contribui para a redução dos níveis de incumprimento e de evasão fiscal.

Com efeito, os locadores e sublocadores são responsáveis pela comunicação à AT dos contratos de arrendamento, subarrendamento e respetivas promessas, bem como as suas alterações e cessão. A comunicação do contrato de arrendamento efetua-se no Portal das Finanças, após autenticação com o respetivo NIF e com a senha de acesso, na área “Arrendamento” e no espaço “Comunicar o início de contrato”.

A respetiva comunicação é efetuada até ao fim do mês seguinte ao do início do arrendamento ou do subarrendamento, das respetivas alterações e da cessação, ou, no caso da promessa, é à data da disponibilização do bem locado, através da declaração Modelo 2 do IS, entregue por transmissão eletrónica de dados no Portal das Finanças, como previsto nos artigos nºs 2º e 3º da Portaria nº 98-A/2015, de 31 de março.

No entanto, os sujeitos passivos não residentes, titulares de rendimentos da categoria F, podem continuar a comunicar os contratos do arrendamento em formato papel na repartição das finanças, desde, que, cumulativamente:

- Não possuam, nem estejam obrigadas a possuir, caixa postal eletrónica, nos termos do artigo 19º da LGT;
- Não tenham auferido, no ano anterior, rendimentos da categoria F superior a 842,64€ (correspondente a duas vezes o valor do IAS em vigor; para o ano 2017 é de 421,32€ por mês, conforme Portaria 4/2017, de 03 de janeiro).

Ficam igualmente dispensados desta obrigação os sujeitos passivos que tenham, a 31 de dezembro do ano anterior àquele a que respeitam os rendimentos da categoria F, idade igual ou superior a 65 anos, nos termos do nº 2 e da alínea b) do nº 3 do artigo 5º da Portaria nº 98-A/2015.

2. Obrigações de Faturação e Emissão de Recibos

Neste ponto abordamos as regras de emissão de recibos de renda eletrónicos da categoria F e de fatura-recibo da categoria B. Explicamos, também, quando os sujeitos passivos não residentes são obrigados a emitir faturas, através da utilização de um programa de faturação certificado pela AT.

2.1. Emissão de Recibos de Renda Eletrónicos – Categoria F

Os sujeitos passivos não residentes, titulares de rendimentos da categoria F, são, desde maio de 2015, obrigados a emitir o recibo de renda eletrónico, em modelo oficial, pelas rendas recebidas ou colocadas à disposição, referidas nas alíneas a) a e) do nº 2 do artigo 8º do CIRS, ainda que a título de caução ou adiantamento, quando não optem pela sua tributação no âmbito da categoria B, nos termos da alínea a) do nº 5 do artigo 115º do CIRS.

Assim, o preenchimento e emissão do recibo eletrónico de rendas efetua-se obrigatoriamente no Portal das Finanças, após autenticação com o respetivo NIF e com a senha de acesso, na área “Arrendamento” e no espaço “Emitir recibo de renda”. O recibo da renda é emitido em duplicado, destinando-se o original a dar quitação das rendas recebidas da contraparte, ficando o duplicado para o emitente.

Por sua vez, os sujeitos passivos não residentes, titulares dos rendimentos de Categoria F, que, cumulativamente, não estejam obrigados a possuir caixa postal eletrónica e não tenham auferido, no ano anterior, rendimentos da Categoria F superior a 842,64€, ou tenham idade superior a 65 anos, ficam dispensados da obrigação de emissão do recibo de renda eletrónico, nos termos do nº 2 e da alínea b) do nº 3 do artigo 5º da Portaria nº 98-A/2015. Os sujeitos passivos não residentes, que estejam dispensados e que não tenham optado pela emissão do recibo eletrónico de rendas, estão obrigados a entregar à AT uma declaração Modelo 44.

2.2. Emissão de Fatura-Recibo – Categoria B

Os sujeitos passivos não residentes titulares de rendimentos da categoria B decorrentes do exercício da atividade comercial são obrigados a emitir fatura, recibo ou fatura-recibo, em modelo oficial, de todas as importâncias recebidas dos seus arrendatários, pelas transmissões de bens e prestações de serviços, ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas, nos termos do nº 1 do artigo 115º do CIRS. A emissão destes documentos efetua-se obrigatoriamente no Portal das Finanças, mediante autenticação com o respetivo NIF e com a senha de acesso, segundo os seguintes passos: “Cidadão”, “Obter”, “Recibo verde eletrónico”, “Emitir”. A fatura, o recibo e a fatura-recibo são emitidos em duplicado, destinando-se o original ao cliente e o duplicado ao arquivo do titular do rendimento. Salientamos que a inexistência destes documentos ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com a coima de 150€ a 3 750€, nos termos do nº 1 do artigo 123º do RGIT.

2.3. Emissão de Fatura através de Programa de Faturação Certificada – Categoria B

Os sujeitos passivos não residentes titulares de rendimentos da categoria B, decorrentes da exploração de atividade de Alojamento Local ou de Empreendimento Turístico, devem emitir fatura, recibo ou fatura-recibo, em modelo oficial, se o serviço apenas contemplar a prestação de serviços e não houver lugar à comercialização de artigos. A emissão destes documentos efetua-se obrigatoriamente no Portal das Finanças, mediante autenticação com o respetivo NIF e com a senha de acesso, segundo os seguintes passos: “Cidadão”, “Obter”, “Recibo verde eletrónico”, “Emitir”.

Por sua vez, caso haja comercialização de artigos, para cumprir as regras da categoria B do IRS e as exigências do código do IVA, estão obrigados a emitir faturas, através da utilização de um programa de faturação certificado pela AT, os sujeitos passivos que tenham tido, no período de tributação anterior, um volume de negócios superior a 100 000€. Se o sujeito passivo não residente não estiver obrigado a utilizar programa certificado, então poderá usar faturas impressas em tipografias autorizadas.

A informação sobre a faturação do estabelecimento de Alojamento Local ou de Empreendimento Turístico deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica, ou por transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT). A comunicação deve ser efetuada até ao dia 20 do mês seguinte ao da emissão da fatura, conforme regulamentado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto, com as alterações introduzidas na Lei nº 42/2016 de 28 de dezembro.

3. Obrigações Declarativas

Nesta secção tratamos do cumprimento das formalidades das obrigações fiscais declarativas em relação aos impostos sobre o património e aos impostos sobre o rendimento, que vai ser complementada com um conjunto de exemplos práticos que ajudam a uma melhor perceção deste tema.

3.1. A Declaração Modelo 1 do IMI – Inscrição ou atualização de Prédios Urbanos na matriz

De acordo com a alínea d) do nº 1 do artigo 13º do CIMI, a inscrição do prédio na matriz e a atualização desta são efetuadas com base na declaração Modelo 1 do IMI apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contando a partir da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam alterar o VPT do prédio ou da mudança do proprietário por ocorrer transmissão onerosa ou gratuita de um prédio ou parte do prédio.

Assim, conforme previsto no artigo 37º do CIMI, a iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração Modelo 1 do IMI apresentada pelos sujeitos passivos não residentes ou em quaisquer elementos de que o primeiro disponha. Por sua vez, nos termos do artigo 130º do CIMI, o sujeito passivo não residente, a câmara municipal e a junta de freguesia podem reclamar de qualquer incorreção nas inscrições matriciais,

nomeadamente com base no VPT considerado desatualizado, desde que decorridos três anos sobre a última avaliação, através da entrega da declaração Modelo 1 do IMI num serviço de finanças, ou por transmissão eletrónica de dados.

No Modelo 1 do IMI devem ser preenchidos:

- *Campo 09 do Quadro II* – se o prédio já inscrito na matriz foi melhorado/modificado, sem alterações do número de andares;
- *Campo 13 do Quadro II* – se trata de prédio já escrito na matriz, com incorreção na inscrição matricial e em que a iniciativa da avaliação pertence ao seu titular.

No entanto, de acordo com o artigo 76º do CIMI, o sujeito passivo aquando da notificação do resultado da avaliação do seu prédio, no caso de não concordar, pode requerer uma segunda avaliação no prazo de 30 dias a contar da data em que é notificado. Esta segunda avaliação é realizada por uma comissão constituída por dois peritos regionais, designados pelo Diretor de Finanças e pelo sujeito passivo não residente ou seu representante.

3.2. A Declaração Modelo 1 do IMT - Liquidação Oficiosa do IMT

De acordo com o nº 1 do artigo 21º do CIMT, o IMT é liquidado pelos serviços centrais da AT, com base na declaração Modelo 1 do IMT do sujeito passivo não residente ou oficiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o ato tributário praticado no serviço de finanças competente. Segundo o artigo 19º do CIMT, a liquidação do IMT é da iniciativa do próprio sujeito passivo não residente, para cujo efeito deve apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, esta declaração devidamente preenchida antes do ato ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção.

Assim, no Modelo 1 do IMT devem ser identificados/codificados os factos tributários no *Campo 10 do Quadro II*:

- *Código 01* – aquisição do direito de propriedade de bens imóveis;
- *Código 03* - promessas de aquisição com a tradição de bens;
- *Código 05* - arrendamento com a cláusula de transmissão propriedade ao arrendatário;
- *Código 06* - arrendamentos ou subarrendamentos por mais de 30 anos;
- *Código 08* - contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis com cláusula de livre cedência a sua posição contratual a terceiro;
- *Código 09* - cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa.

3.3. A Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS

De acordo com o nº 1 do artigo 57º do CIRS, a liquidação do IRS é efetuada por via da apresentação da declaração Modelo 3, relativamente aos rendimentos do ano anterior, a ser entregue à AT de 1 de abril a 31 de maio, como previsto no nº 1 do artigo 60º do CIRS, por transmissão eletrónica de dados. Não obstante, segundo as indicações gerais das instruções de preenchimento da folha de rosto da declaração Modelo 3, podem ser entregues, em formato papel, em qualquer serviço de finanças, as declarações que incluam os anexos F e G.

O Anexo F da declaração Modelo 3 destina-se a declarar os rendimentos prediais e deve ser apresentado sempre que os sujeitos passivos não residentes não tenham optado pela sua tributação no âmbito da categoria B.

Exemplo 16 - Preenchimento do Anexo F da declaração Modelo 3

A Maria João, pessoa singular não residente, recebeu, em 2017, rendimentos prediais, da fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, no valor de 8 000€. Suportou e pagou, em 2017, os seguintes gastos: despesas de condomínio de 120€; IMI, referente a 2016, de 280€ e gastos de obras de conservação no valor de 400€.

Devem ser preenchidos os seguintes campos:

- *Quadro 4 no Campo 4001* – indicar o valor de 8 000€ e na coluna das “Rendas – Natureza” deve-se utilizar o código “01 - Arrendamento”.
- *Quadro 5A no Campo 5001* - devem ser declarados os gastos suportados: Conservação – 400€; Condomínio – 120€; IMI – 280€.
- *Quadro 7B no Campo 07*, a opção de englobamento não pode ser exercida pelo sujeito passivo não residente.

O Anexo G da declaração Modelo 3 destina-se a declarar os incrementos patrimoniais – mais-valias imobiliárias – e deve ser apresentada pelo sujeito passivo não residente.

Exemplo 17 – Preenchimento do Anexo G da declaração Modelo 3

O Sr. António, pessoa singular não residente, vendeu a moradia onde habitava em novembro de 2017, pelo valor de 220 000€ (o valor considerado para efeitos de IMT), que tinha adquirido em junho de 2009 pelo valor de 180 000€ (o valor considerado para o efeito de liquidação do IMT). O Sr. António efetuou melhoramentos no valor de 10 000€ e as despesas com o registo de propriedade foram suportadas no valor de 2 050€.

Devem ser preenchidos os seguintes campos:

- *Quadro 4 no Campo 4001* colocar: o valor de realização de 220 000€ com a indicação da data de alienação – 11/2017; o valor de aquisição de 180 000€ e respetiva data de aquisição – 06/2009; e indicação de despesas de melhoramento e encargos com o registo de propriedade num total de 12 050€.
- *Quadro 5* – não deve ser preenchido, porque o Sr. António não efetuou o reinvestimento do valor de realização do imóvel.
- *Quadro 15 no Campo 02*, a opção de englobamento não pode ser exercida pelo sujeito passivo não residente.

O Anexo B da declaração Modelo 3 destina-se a declarar rendimentos empresariais e profissionais da categoria B, que devem ser tributados segundo o regime simplificado.

Exemplo 18 – Preenchimento do Anexo B da declaração Modelo 3

A Maria João, pessoa singular não residente, obtém no ano de 2017, um total de 23 000€ de rendimentos da sua atividade empresarial, sendo 6 000€ provenientes de prestação de serviço de Alojamento Local na modalidade de apartamento, 8 000€ provenientes dos rendimentos prediais, da fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal (suportou: despesas de condomínio de 120€; IMI, referente a 2016, de 280€; gastos de obras de conservação no valor de 400€) e 9 000€ provenientes da cedência de exploração do estabelecimento de Alojamento Local. Também foram apuradas mais-valias imobiliárias no valor de 2 000€. Devem ser preenchidos os seguintes campos:

- *Quadro 3B no Campo 10* – a atividade é exercida através de estabelecimento estável.
- *Quadro 4A no Campo 404* – declarar os rendimentos brutos de prestações de serviços de exploração do estabelecimento de alojamento local em modalidade de apartamentos no valor de 6 000€.
- *Quadro 4A no Campo 407* – indicar as mais-valias apuradas de 2 000€.
- *Quadro 4A no Campo 410* – inscrever 7 200€ no resultado positivo de rendimentos prediais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais.
- *Quadro 4A no Campo 414* – introduzir rendimentos brutos de 9 000€ relativos à cedência temporária de exploração de alojamento local.
- *Quadro 7A no Campo 713* – indicar 800€ de deduções aos rendimentos prediais.
- *Quadro 7D* – identificar os prédios relativamente aos quais foram imputadas estas deduções.
- *Quadro 8 no Campo 03* – declarar a afetação de imóveis à atividade empresarial ou profissional.

O Anexo C da declaração Modelo 3 destina-se a declarar os rendimentos empresariais e profissionais da categoria B, que devam ser tributados segundo o regime da contabilidade.

Exemplo 19 – Aplicação prática do preenchimento do Anexo C da declaração Modelo 3

A Maria João, pessoa singular não residente, obtém no ano de 2017, um total de 18 000€ provenientes dos rendimentos prediais e 30 000€ provenientes das mais-valias imobiliárias apuradas na alienação da uma moradia (o valor de realização é de 200 000€).

Devem ser preenchidos os seguintes campos:

- *Quadro 3D no Campo 10* – indicar que a atividade é exercida através de estabelecimento estável.
- *Quadro 7* – declarar que houve alienação de imóveis “01 – Alienação”.
- *Quadro 8* – destina-se à aplicação do regime do reinvestimento; *no Campo 801* indicar o valor de realização de 200 000€ e *no Campo 802* indicar o saldo de mais-valias de 30 000€.
- *Quadro 11C no Campo 1113* – inscrever os rendimentos prediais de 18 000€, imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais.
- *Quadro 11C no Campo 1115* – indicar os rendimentos de mais-valias de 30 000€, imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais.

3.4. A Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC

De acordo com o nº 4 e com a alínea a) do nº 5 do artigo 120º do CIRC, as entidades não residentes em território português devem enviar a declaração periódica de rendimentos modelo 22, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio do ano seguinte àquele a que os mesmos respeitam. Relativamente aos ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóvel, as entidades não residentes sem estabelecimento estável, devem enviar a declaração até ao 30º dia posterior à data da transmissão, independente de esse dia ser útil ou não, como previsto na alínea b) do nº 5 do artigo 120º do CIRC. No caso de cessão de atividade, o prazo de entrega da declaração do Modelo 22 será até 30 dias após essa cessação, conforme dispõe o nº 3 do artigo 120º e o nº 4 do artigo 121º, ambos do CIRC.

As entidades não residentes que não disponham de estabelecimento estável em território português devem enviar a respetiva declaração sem valores no quadro 07. No entanto, para a aplicação da taxa de tributação, devem ser assinalados com X o *Campo 262 do Quadro 08.2* – rendimento prediais de entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal e/ou o *Campo 263 do Quadro 08.2* – mais-valias imobiliárias obtidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português.

O nº 3 do artigo 135º- F do Código do IMI determina que o valor dos prédios detidos por pessoas coletivas em 01 de janeiro do ano a que reporta o AIMI e que se encontrem afetos ao uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes, fica sujeito à taxa de 0,7 %, sendo sujeito à taxa marginal de 1 % para a parcela do valor que exceda um milhão de euros.

O anexo AIMI destina-se a identificar os prédios urbanos destinados a habitação, que se encontrem afetos ao uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes, sujeitos ao AIMI, detidos por pessoas coletivas em 01 de janeiro do ano a que reporta o AIMI, segundo o nº 3 do artigo 135º-F do CIMI.

No *Quadro 3* devem ser preenchidos:

- *Campo 01 até 03* – identificação matricial dos prédios urbanos;
- *Campo 04* – quota-parte que o sujeito passivo possui no prédio;
- *Campo 05* – respetivo valor patrimonial;
- *Campo 06* – NIF da pessoa a quem o prédio se encontra afeto.

3.5. A Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal

De acordo com os artigos 113º do CIRS e 121º do CIRC, os sujeitos passivos do IRS e do IRC devem entregar, anualmente, uma declaração de informação contabilística e fiscal (vulgo IES), de modelo oficial, relativa ao ano anterior, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem

parte integrante. A respetiva declaração deve ser enviada, por transmissão eletrónica de dados, até 15 de julho.

O Anexo I destina-se a ser apresentado pelos sujeitos passivos que tenham auferido rendimentos empresariais ou profissionais da categoria B do IRS e disponham, ou devam dispor, de contabilidade regularmente organizada.

O Anexo A deve ser entregue conjuntamente com o Anexo R e destina-se a ser apresentada pelas entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola ou por entidades não residentes com estabelecimento estável em território português.

O Anexo E deve ser apresentado pelas entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que relativamente aos mesmos não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo. O apuramento de rendimento tributável, decorrente das rendas e/ou das mais-valias imobiliárias, é efetuado através de apresentação deste anexo. Os rendimentos prediais são determinados através do preenchimento do quadro 03 e as mais-valias imobiliárias são apuradas através do preenchimento do quadro 04 do respetivo anexo.

3.6. A Declaração Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes

As retenções na fonte efetuadas a entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português devem ser declaradas no Modelo 30, que deverá ser enviado até ao fim do 2º mês seguinte àquele em que sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos a entidades não residentes, devendo ser apresentada através de transmissão eletrónica de dados, nos termos do nº 7 do artigo 119º do CIRS.

Exemplo 20 – Aplicação prática do preenchimento da declaração Modelo 30

A empresa Alfa, Lda., deve efetuar pagamento ao Tiago Moreira (NIF 453 453 345), residente em França, sujeito passivo do IRS, relativamente às comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico, no montante de 1 200€, e referente aos rendimentos prediais, no valor de 600€. Até à data do pagamento o Tiago Moreira não entregou o formulário Modelo 21-RFI. Com efeito, foram efetuadas as retenções na fonte: nas comissões – 300€ (25% x 1 200€) – e nos rendimentos prediais – 150€ (25% x 600€).

Na declaração modelo 30 devem ser indicados os seguintes campos:

- *Quadro 06 no Campo 11* – o valor de 300€, retido das comissões por intermediação.
- *Quadro 06 no Campo 12* – o valor de 150€, retido dos rendimentos prediais.
- *Quadro 07 no Campo 31* – NIF 453 453 345.
- *Quadro 07 no Campo 35* – o valor total bruto “06 – Prediais – 600€”, “08 – Comissões – 1 200€”.
- *Quadro 07 no Campo 37* – o montante do imposto retido “Prediais – 150€”, “Comissões – 300€”.

3.7. A Declaração Modelo 31 do IRC – Mapas de Mais-Valias e Menos-Valias

A declaração Modelo 31 do IRC destina-se à determinação das mais-valias e menos-valias fiscais, nos termos definidos no artigo 46º do CIRC, geradas pela transmissão onerosa de ativos tangíveis. São igualmente apuradas as correspondentes mais-valias e menos-valias contabilísticas, as quais deverão ser expurgadas do resultado líquido do período para determinação do lucro tributável, de modo que este seja influenciado, exclusivamente, pelas mais-valias ou menos-valias fiscais.

Se o saldo entre as mais-valias e as menos-valias contabilísticas apurado na *Coluna 8* for positivo, no modelo 22 do IRC deve ser deduzido no *Campo 767* do *Quadro 7*, mas se for negativo, deve ser acrescido no *Campo 736* do *Quadro 7*.

Relativamente ao saldo das mais-valias e menos-valias fiscais apurado na *Coluna 13*, se for positivo, no modelo 22 do IRC deve ser acrescido no *Campo 739* do *Quadro 7*; se for negativo, deve ser deduzida no *Campo 769* do *Quadro 7* do mesmo modelo.

3.8. A Declaração Modelo 44 – Comunicação anual de rendas recebidas

Os sujeitos passivos não residentes, titulares dos rendimentos da categoria F, que estejam dispensados e que não tenham optado pela emissão do recibo eletrónico de rendas são obrigados a entregar à AT uma declaração modelo 44 com a discriminação das rendas recebidas ou colocadas à disposição, até ao fim do mês de janeiro de cada ano, por referência ao ano anterior, nos termos da alínea b) do nº 5 do artigo 115º do CIRS.

A respetiva obrigação deve ser cumprida por transmissão eletrónica de dados, no Portal das Finanças, ou através da apresentação da declaração em suporte papel junto de qualquer repartição de Finanças, como previsto no nº 2 do artigo 8º da Portaria nº 98-A/2015, de 31 de março.

Exemplo 21 – Aplicação prática do preenchimento da declaração Modelo 44

A Maria João, pessoa singular não residente, titular dos rendimentos da categoria F recebeu, em 2017, os rendimentos prediais, da fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, no valor de 8 000€. A Maria João está dispensada da emissão do recibo eletrónico de rendas. O contrato de arrendamento foi celebrado no dia 01/06/2016 e o número de contrato atribuído pela AT – MJ45052.

Na declaração modelo 44 devem ser preenchidos os seguintes campos:

- *Quadro 5 no Campo 1* – “01 – Arrendamento”.
- *Quadro 5 no Campo 2* – o número de contrato atribuído pela AT - MJ45052.
- *Quadro 5 no Campo 5 a 7* – identificação do imóvel (código, artigo, tipo).
- *Quadro 5 no Campo 11* – o valor de rendas recebidas de 8 000€.
- *Quadro 5 no Campo 12* – a título de “01 – Rendas”.

Capítulo IV – Tributação do Património Imobiliário e a Dupla Tributação

Neste capítulo vamos analisar o conceito de dupla tributação e o papel das convenções para a evitar, bem como os procedimentos de celebração dos tratados. Também explicaremos as medidas e os métodos de eliminação da dupla tributação e como é que devem ser acionados as respetivas convenções.

1. Dupla Tributação Internacional

Os acordos de dupla tributação são uma categoria específica de acordos internacionais que visam atenuar ou eliminar a tributação de uma dada operação sujeita a imposto em mais que um território. No essencial, as convenções para evitar a dupla tributação estabelecem regras de atribuição de competência para tributar e regras de repartição do poder de tributar entre os Estados celebrantes: o Estado da fonte, onde é obtido o rendimento; e o Estado da residência, onde se situa a sede, direção efetiva ou domicílio do sujeito passivo.

De acordo com Xavier (2007), “há dupla tributação em Direito Tributário 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” (p. 31).

Segundo Pires & Pires (2012), “da multiplicidade de elementos de conexão (...) podem resultar duplas tributações jurídicas internacionais, isto é, duas ou mais tributações de um mesmo sujeito passivo em virtude da verificação, em dois ou mais Estados e face à mesma realidade, de idêntico pressuposto de tributação” (p. 204).

Por sua vez, Pereira (2007) considera que:

A dupla tributação internacional surge pelo facto de uma dada situação estar conexas com mais do que um país – o que é cada vez mais frequente dado o desenvolvimento das relações económicas internacionais – e integra-se na previsão das respetivas normas fiscais por não ser adotados, nesses países, em exclusivo o mesmo elemento de conexão de territorialidade (residência ou fonte) ou então por ser conferido um conteúdo diferente em cada um deles a um lado elemento de conexão. (p. 225)

No MC OCDE refere-se que a dupla tributação internacional pode ser definida, em termos gerais, como aplicação de impostos análogos em dois (ou mais) Estados ao mesmo contribuinte relativamente ao mesmo facto de gerador e a período temporal idêntico (Pereira, 2007).

1.1. Medidas para eliminar a Dupla Tributação Internacional

As medidas destinadas a eliminar as duplas tributações podem ser unilaterais, bilaterais ou multilaterais.

De acordo com o Pereira (2007), “as medidas unilaterais são as que cada Estado toma no seu próprio ordenamento de modo a fazer face ao problema, enquanto que as medidas bilaterais ou multilaterais resultam de tratados internacionais celebrados, respetivamente, por dois ou mais Estados” (p. 227).

As medidas unilaterais são medidas internas de eliminação da dupla tributação internacional adotadas por cada Estado sem a necessária correspondência em outros ordenamentos. A legislação portuguesa, no artigo 81º do CIRS e no artigo 91º do CIRC, prevê um crédito de imposto por dupla tributação internacional, que consiste na concessão de uma dedução à coleta de imposto. Outra medida é a tributação exclusiva no Estado, como é a situação de bens imóveis, sendo o IMI um exemplo (Pires & Pires, 2012).

No entanto, segundo Pereira (2007), “as medidas bilaterais ou multilaterais resultam de tratados internacionais celebrados, respetivamente, por dois ou mais Estados” (p.228). Assim, repartem o poder de tributar entre si, em função de critérios de conexão convencionais, estabelecendo mecanismos destinados a evitar que um mesmo facto seja tributado, simultaneamente, por ambos os Estados (Estado da residência e o Estado da fonte).

Por sua vez, Sanches (2007) salienta que “a busca de critérios de partilha de receitas vai assumindo importância crescente, em especial num espaço como o da CE, onde da negociação bilateral de acordos se vai passando para uma negociação multilateral sobre as formas de tributação” (p.357).

Atualmente, segundo os dados disponíveis no Portal das Finanças (2017), Portugal tem 79 convenções assinadas, das quais 73 já estão em vigor e 6 estão assinadas e aguardam entrada em vigor. Para além das convenções mencionadas, existem Acordos para troca de informação em matéria fiscal celebrados com os países como Andorra, Bermudas, Gibraltar, Ilhas Caimão, Ilha de Man, Jersey e Santa Lúcia. Os Acordos sobre Troca de Informações constituem um instrumento legal que habilitará as autoridades fiscais portuguesas a solicitar às autoridades competentes das jurisdições em causa os elementos que considere relevantes para a correta avaliação da situação tributária de um contribuinte específico. Assim, Portugal tem celebrado vários acordos destinados a eliminar a dupla tributação internacional, cuja finalidade não é só a eliminação ou a atenuação da dupla tributação sobre o rendimento e o património, mas também, troca de informações entre as várias Administrações Fiscais para prevenir a evasão fiscal internacional.

1.2. Procedimentos de celebração dos Tratados

A entrada em vigor das convenções de dupla tributação internacional compreende a negociação e ajuste pelo Governo, a aprovação pela Assembleia da República, a ratificação pelo Presidente da República e a publicação no Diário da República.

Segundo Xavier (2007), “o procedimento de celebração dos tratados comporta duas fases: a fase das negociações e a fase da celebração” (p. 113). Compete ao Governo, no exercício de funções políticas, negociar e ajustar convenções internacionais, segundo alínea b) do nº 1 do artigo 197º da CRP. “A fase das negociações é exercida através de agentes habilitados com plenos poderes e termina com a autenticação, ou seja, (...) as partes declaram como concluído o processo de formulação do acordo (...) e fixam o texto que será submetido a ratificação (...)” (p. 113).

A fase de celebração inicia-se com a aprovação pela Assembleia da República, segundo a alínea i) do artigo 161º da CRP, à qual compete aprovar os tratados, designadamente os tratados de participação de Portugal em organizações internacionais, os tratados de amizade, de paz, de defesa, de retificação de fronteiras e os respeitantes a assuntos militares, bem como os acordos

internacionais que versem matérias da sua competência reservada ou que o Governo entenda submeter à sua apreciação. A aprovação da Assembleia da República reveste a natureza de uma autorização para ratificação. À ratificação segue-se a publicação oficial no Diário da República, condição da respetiva eficácia jurídica, como previsto na alínea b) do nº 1 e nº 2 do artigo 119º da CRP.

De acordo com o nº 2 do artigo 30º e do artigo 31º do MC OCDE, a convenção entrará em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação. Por sua vez, a vigência dos tratados, que são celebrados por prazo indeterminado, extingue-se pela denúncia por qualquer dos Estados contratantes, a qual deverá ocorrer por via diplomática e com um período de antecedência fixado no próprio tratado, em regra, seis meses. Os tratados preveem um período mínimo de vigência, dentro do qual a denúncia não é admitida.

1.3. Métodos para eliminar a Dupla Tributação Internacional

Para a eliminação da dupla tributação internacional, no que respeita aos rendimentos e ao património, podem ser utilizados dois métodos: o método de isenção (artigo 23º-A do MC OCDE) e o método de imputação ou crédito (artigo 23º-B do MC OCDE). Os métodos anteriormente referidos conduzem à redução do custo fiscal do investimento no estrangeiro.

Segundo o método de isenção, o Estado da residência não tributa o rendimento produzido no estrangeiro ou os bens aí situados (isenção integral). No entanto, o rendimento isento pode ser considerado, conjuntamente com os outros rendimentos, para a determinação a taxa a aplicar aos restantes rendimentos do contribuinte (isenção com progressividade).

Por sua vez o método da imputação ou do crédito pode apresentar duas modalidades principais: o método da imputação integral que permite deduzir no país de residência o total do imposto efetivamente pago no país de origem; e, no método de imputação normal a dedução permitida no país de residência é limitada à fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos de fonte estrangeira (Pereira, 2007).

1.4. Papel das Convenções Internacionais para evitar a Dupla Tributação Internacional

De acordo com o nº 2 do artigo 8º da CRP, as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português. Assim, se existir uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal com o Estado da residência do titular dos rendimentos ou dos patrimónios, a tributação prevista na legislação interna é afastada, pois a convenção para evitar a dupla tributação, como diploma de direito internacional, prevalece sobre o direito interno.

No entanto, o Ofício Circulado nº 20076/2002, de 31 de outubro, determina os procedimentos relativos à aplicação da limitação de imposto por força de uma convenção para evitar a dupla tributação, fixando os seguintes entendimentos:

- As convenções de dupla tributação não bastam por si só para desobrigar os substitutos tributários à retenção na fonte;

- O dever de reter na fonte é um dever acessório autónomo que tem consagração na norma interna;
- A obrigação de retenção resulta do direito interno e não da aplicação de convenção internacional, que em caso algum desobrigaria os substitutos tributários de efetivar a retenção sem verificar a condição de residente do outro Estado contratante do beneficiário do pagamento, tal como resulta do disposto no nº 2 do artigo 90º do CIRC, conjugado com o artigo 65º do CPPT;
- Ao não fazer a retenção na fonte, os substitutos tributários incumprem a norma fiscal interna que o impunha e em consequência ficam responsáveis originários pelo imposto não arrecadado, nos termos do disposto no artigo 28º da LGT, e deverão suportar os juros compensatórios pelo atraso no encaixe da receita devida ao Estado, conforme dispõe o nº 2 do artigo 114º do CIRC.

Em regra, nas convenções celebradas por Portugal segue-se o MC OCDE, com a introdução de alguns importantes ajustamentos, em harmonização com as reservas feitas a várias disposições desse Modelo. Relativamente aos rendimentos obtidos por não residentes em território português e não imputáveis a estabelecimento estável nele situado, mas sejam residentes em Estado com o qual Portugal tenha celebrado convenção, e a mesma esteja em vigor, podem extrair-se algumas regras, com base no MC OCDE.

A primeira regra, segundo o artigo 7º do MC OCDE, corresponde ao poder de tributar conferido, em exclusivo, ao Estado da residência, abstendo-se o Estado da fonte de proceder a qualquer tributação. De acordo com alínea f) do nº 1 do artigo 2º da Convenção de Viena sobre o Direito de Tratados, o termo “Estado Contratante” designa um Estado que consentiu em ficar vinculado pelo tratado, independentemente de este ter entrado ou não em vigor. Por exemplo, o que acontece com os lucros de uma empresa (incluindo as prestações de serviços de intermediação) de um Estado contratante só serem tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade desse modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

A segunda regra respeita ao poder de tributar conferido a ambos os Estados, com limitação de competência dirigida ao Estado da residência (reconhecimento de competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte), sendo o que acontece com os seguintes rendimentos:

- Os rendimentos dos bens imobiliários (utilização direta do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários) que um residente de um Estado contratante afaia de bens situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado, nos termos do artigo 6º do MC OCDE;
- Os ganhos que um residente de um Estado contratante afaia da alienação de bens imobiliários, situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado, como previstos no artigo 13º do MC OCDE.

Assim, as convenções deveriam visar encorajar diversos tipos de relações entre os Estados, repartir equitativamente as receitas, bem como eliminar as discriminações. As convenções compreendem

dois tipos de normas: as de carácter formal, de que resultam quais as realidades compreendidas na tributação de um espaço físico (tributação dos rendimentos dos bens imóveis, artigos 6º e 13º do MC OCDE); e as de carácter substancial, com regulação fiscal aplicável (tributação dos lucros, artigo 7º do MC OCDE) (Pires & Pires, 2012).

1.5. Como acionar uma Convenção para evitar a Dupla Tributação

De acordo com o nº 2 do artigo 101º-C do CIRS e o nº 2 do artigo 98º do CIRC, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças:

- Certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado da residência; ou
- Acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado da residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

O documento de prova que os não residentes devem apresentar perante a entidade pagadora, antes de terminar o prazo para a entrega do imposto, é o Modelos 21-RFI, disponível no portal das Finanças, que se destina a solicitar a dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português, quando o beneficiário do rendimento seja residente em país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação.

No Modelo 21-RFI, no quadro II, no campo 8, deve ser assinalado os rendimentos de prestação serviços – comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico – que vão ser obtidos em Portugal de acordo com as definições e/ou âmbito de aplicação dos artigos da convenção para evitar a dupla tributação aplicável, de acordo com o artigo 7º do MC OCDE. Este modelo é composto por 3 exemplares, destinando-se:

- Um à AT em Portugal;
- Outro à administração fiscal do Estado da residência do beneficiário;
- E o terceiro ao não residente beneficiário.

Quanto ao exemplar destinado à AT portuguesa, após preenchimento pelo interessado e certificação pela AT do Estado da residência, este deverá ser apresentado à entidade pagadora residente, para que esta não proceda à retenção na fonte pelo acionamento da convenção para a eliminação a dupla tributação.

Sempre que possível, pode ser anexado, ao Modelo 21-RFI, um certificado de residência fiscal. Este documento é obtido pelo envio do Modelo 2-RFI – Pedido de certificado de residência fiscal, preferencialmente através de transmissão eletrónica de dados nos Portal das Finanças (em Emissão de Certidão), para a Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI).

De acordo com o nº 4 do artigo 101º-C do CIRS e o nº 3 do artigo 98º do CIRC, os modelos, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de 2 anos, no caso de contratos relativos ao pagamento de juros ou royalties, ou de um ano, nas restantes situações.

No caso da entidade beneficiária do rendimento não entregar o modelo 21-RFI até à data limite para a realização da retenção na fonte, a empresa portuguesa está obrigada a efetuar a essa retenção, entregando o respetivo imposto ao Estado Português, segundo disposto no nº 5 do artigo 101º-C do CIRS e no nº 5 do artigo 98º do CIRC, sendo considerado como substituto tributário.

Por conseguinte, em caso de falta de apresentação atempada do Modelo 21-RFI, ou de retenção indevida do imposto em Portugal, ou de erro de cálculo no valor retido, podem, nos termos do nº 7 do artigo 101º-C do CIRS ou do nº 7 do artigo 98º do CIRC, as entidades beneficiárias dos rendimentos solicitar o reembolso total ou parcial desse imposto, utilizando o Modelo 24-RFI - pedido de reembolso do imposto português sobre outros rendimentos (que não sejam dividendos, juros e royalties) efetuados ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação. O respetivo modelo deve ser preenchido, em triplicado, e o exemplar destinado à AT em Portugal deve ser enviado a DSRI, no prazo máximo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto.

Por sua vez, nos termos do nº 9 do artigo 101º-C do CIRS e do nº 9 do artigo 98º do CIRC, o reembolso do excesso do imposto retido na fonte deve ser efetuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a reembolsar juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

Os sujeitos passivos de IRC são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, o processo de documentação fiscal (vulgo dossier fiscal), que inclui os modelos RFI, relativo a cada período de tributação, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir, devendo ser exibidos à AT caso esta os solicite, como disposto no nº 1 do artigo 130º do CIRC.

Capítulo V – Sujeito passivo residente vs. Sujeito passivo não residente

Neste capítulo vamos efetuar uma análise comparativa entre a tributação dos residentes e dos não residentes em relação aos impostos sobre o património e aos impostos sobre o rendimento, tendo como objeto o património imobiliário, com a finalidade de evidenciar as semelhanças e diferenças na tributação destes sujeitos passivos.

1. Análise comparativa entre residente e não residente

Segundo Xavier (2007), “a distinção entre pessoas residentes e não residentes no território nacional é de importância decisiva para definir a extensão das respetivas obrigações tributárias” (p. 284).

Iniciamos esta análise, através do quadro nº 7, com a comparação da tributação do património imobiliário, localizado em Portugal, em sede de IMT, IS e IMI.

Quadro nº 7 – Análise comparativa em sede do Imposto sobre o Património

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças	
Aquisição de imóveis - IMT						
Taxa do IMT:						
✓ Pessoas singulares - prédios destinados a habitação	✓ Progressivas - artigo 17º	✓ Progressivas - artigo 17º	✓ Progressivas - artigo 17º	✓ Progressivas - artigo 17º	Em sede do IMT as taxas de tributação de prédios urbanos são semelhantes, salvo os prédios adquiridos por entidades quem têm sede em "paraísos fiscais".	
✓ Pessoas coletivas - prédios destinados a habitação	✓ Progressivas - artigo 17º	✓ Progressivas - artigo 17º	✓ Progressivas - artigo 17º	✓ 10%		
Aquisição de imóveis - IS						
Taxa do IS:						
✓ Transmissão de imóveis	✓ 0,8%	✓ 0,8%	✓ 0,8%	✓ 0,8%	Em sede do IS as taxas de tributação são idênticas entre residentes e não residentes.	
✓ Contratos de arrendamento (sobre a renda mensal)	✓ 10%	✓ 10%	✓ 10%	✓ 10%		
Proprietário de imóvel - IMI						
Taxa do IMI para prédios urbanos:						
✓ Pessoas singulares	✓ 0,3% a 0,45%	✓ 0,3% a 0,45%	✓ 0,3% a 0,45%	✓ 0,3% a 0,45%	As taxas do IMI e AIMI são diferenciadas exclusivamente para as entidades com sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.	
✓ Pessoas coletivas	✓ 0,3% a 0,45%	✓ 0,3% a 0,45%	✓ 0,3% a 0,45%	✓ 7,5%		
Taxa do AIMI:						
✓ Pessoas singulares	✓ 600 000€ até 1 000 000€ - 0,7%; parte superior a 1 000 000€ - 1%	✓ 600 000€ até 1 000 000€ - 0,7%; parte superior a 1 000 000€ - 1%	✓ 600 000€ até 1 000 000€ - 0,7%; parte superior a 1 000 000€ - 1%	✓ 600 000€ até 1 000 000€ - 0,7%; parte superior a 1 000 000€ - 1%		
✓ Pessoas singulares casadas ou em união de facto (se for exercida a opção pela tributação conjunta)	✓ 1 200 000€ até 2 000 000€ - 0,7%; parte superior a 2 000 000€ - 1%	✓ 1 200 000€ até 2 000 000€ - 0,7%; parte superior a 2 000 000€ - 1%	✓ 1 200 000€ até 2 000 000€ - 0,7%; parte superior a 2 000 000€ - 1%	✓ 1 200 000€ até 2 000 000€ - 0,7%; parte superior a 2 000 000€ - 1%		
✓ Pessoas coletivas – prédios destinados a habitação	✓ 0,4%	✓ 0,4%	✓ 0,4%	✓ 7,5%		
✓ Pessoas coletivas - prédios urbanos afetos a uso pessoal dos titulares do respetivo capital, entre outros.	✓ Até 1 000 000€ - 0,7%; parte superior a 1 000 000€ - 1%	✓ Até 1 000 000€ - 0,7%; parte superior a 1 000 000€ - 1%	✓ Até 1 000 000€ - 0,7%; parte superior a 1 000 000€ - 1%	✓ 7,5%		

Fonte: Elaboração Própria

Os sujeitos passivos não residentes, em geral, têm tributação em sede do imposto sobre o património semelhante à dos sujeitos passivos residentes. Os sujeitos passivos, pessoas coletivas, que têm a sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, são objeto de um tratamento diferenciado comparativamente aos restantes não residentes, tendo um agravamento significativo na taxa de tributação do IMT, IMI e AIMI.

No quadro nº 8 procedemos à comparação da tributação estabelecida para residentes e não residentes relativamente à prestação de serviços de intermediação sobre imóveis.

Quadro nº 8 – Análise comparativa da tributação de Prestação de Serviços de Intermediação

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças	
Em sede do IRS						
Taxas do IRS:						
✓ Taxas Gerais	✓ Progressivas - artigo 68º	✓ Opção – artigo 71º, nº 8	✓ Não aplicável	✓ Não aplicável	Os não residentes são sujeitos, em geral, a taxas liberatórias. No entanto, os residentes noutra EM ou no EEE podem exercer a opção de tributação das comissões por intermediação a taxas gerais progressivas, as quais se aplicam aos residentes.	
✓ Taxas Liberatórias	✓ Não aplicável	✓ 25%	✓ 25%	✓ 25%		
Em sede do IRC						
Taxas do IRC:						
✓ Com Estabelecimento Estável	✓ 21% ✓ 17% aos primeiros 15 000€ para PME	✓ 21%	✓ 21%	✓ 21%	Em sede do IRC, nas comissões por intermediação, as taxas, se existir estabelecimento estável são semelhantes entre residentes e não residentes, salvo as aplicáveis às PME. No caso de não haver estabelecimento estável, a tributação é diferenciada face à existência de tal, sendo, porém, todos os não residentes tributados à mesma taxa.	
✓ Sem estabelecimento Estável	✓ Não aplicáveis	✓ 25%	✓ 25%	✓ 25%		
Obrigações Declarativas:						
✓ Modelo 3 - Anexo B	✓ Aplicável	✓ Não aplicável	✓ Não aplicável	✓ Não aplicável	Os não residentes sem estabelecimento estável não são obrigados à entrega de declaração de rendimentos. Assim, a entidade pagadora residente em Portugal deve enviar o modelo 30. Se existir o estabelecimento estável, todos os sujeitos passivos são obrigados a enviar o modelo 22 e o modelo 10.	
Com Estabelecimento Estável:						
✓ Modelo 22	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável		
✓ Modelo 10	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável		
Sem Estabelecimento Estável:						
✓ Modelo 30	✓ Não aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável		

Fonte: Elaboração Própria

Os rendimentos provenientes das comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico, realizados em território português por não residente sujeito passivo do IRS, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo. Por sua vez os sujeitos passivos residentes devem englobar os respetivos rendimentos, aplicando as taxas gerais progressivas. Os sujeitos passivos do IRC, não residentes sem estabelecimento estável, beneficiários das comissões de intermediação, não ficarão obrigados à entrega de qualquer declaração de rendimentos, sendo esses rendimentos tributados por retenção na fonte efetuada pela entidade pagadora residente em território português e ainda devem ser declaradas no modelo 30. Quando os residentes e os não residentes com estabelecimento estável são obrigados a enviar declarações de rendimentos e ainda o modelo 10.

Centrando, agora, no IRS, apresentamos o quadro nº 9 com a finalidade resumirmos a tributação dos residentes e dos não residentes nas prestações de serviços de alojamento local.

Quadro nº 9 – Análise comparativa da tributação de Prestações de Serviços de Alojamento Local em sede do IRS

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças
Determinação do Valor Tributável: ✓ Regime Simplificado	✓ 0.35 x rendimento bruto	✓ 0.35 x rendimento bruto	✓ 0.35 x rendimento bruto	✓ 0.35 x rendimento bruto	A determinação do valor tributável da prestação de serviços de alojamento local é idêntica entre os residentes e os não residentes.
Taxas do IRS: ✓ Taxas Gerais ✓ Taxas Especiais	✓ Progressivas – artigo 68º ✓ Não aplicáveis	✓ Opção – artigo 72º, nº 9 ✓ 25%	✓ Não aplicáveis ✓ 25%	✓ Não aplicáveis ✓ 25%	Os não residentes são sujeitos a taxas especiais. Todavia, os residentes noutro EM ou no EEE podem exercer a opção de tributação de prestações de serviços de alojamento a taxas gerais progressivas. Por sua vez os residentes são sujeitos a taxas gerais progressivas.
Obrigações Declarativas: ✓ Modelo 3 - Anexo B ✓ IES – Anexo I	✓ Aplicável ✓ Aplicável	✓ Aplicável ✓ Aplicável	✓ Aplicável ✓ Aplicável	✓ Aplicável ✓ Aplicável	Os residentes e os não residentes têm obrigações declarativas idênticas.

Fonte: Elaboração Própria

A tributação de prestações de serviços de alojamento local, em sede do IRS, é semelhante entre os regimes. No que diz respeito às taxas do IRS aplicadas, os residentes noutro EM da UE ou do EEE, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informação em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos de prestações de serviços de alojamento, que sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, pela tributação desses

rendimentos às taxas gerais progressivas previstas na tabela do artigo 68º do CIRS. Os residentes no EM ou EEE têm a opção de escolher se estes rendimentos são tributados pelas taxas especiais proporcionais ou pelas taxas gerais progressivas.

Continuando no alojamento local, no quadro nº 10 efetuamos a comparação ao nível do IRC.

Quadro nº 10 - Análise comparativa da tributação de Prestação de Serviços de Alojamento Local em sede do IRC

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças
Valor Tributável:					
✓ Com Estabelecimento Estável	✓ Lucro tributável	✓ Lucro imputável ao estabelecimento	✓ Lucro imputável ao estabelecimento	✓ Lucro imputável ao estabelecimento	Podemos confirmar a diferença com base na incidência do IRC: para os sujeitos passivos residentes é o lucro da atividade económica exercida; para os não residentes é o lucro imputável ao estabelecimento estável, ou os rendimentos de diversas categorias do IRS, caso não existia estabelecimento estável.
✓ Sem Estabelecimento Estável	✓ Não aplicável	✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	
Taxas do IRC:					
✓ Com Estabelecimento Estável	✓ 21% ✓ 17% aos primeiros 15 000€ para PME	✓ 21%	✓ 21%	✓ 21%	Em sede do IRC, na prestação de serviços de alojamento, as taxas, se existir estabelecimento estável, são semelhantes entre os residentes e os não residentes, excluindo as PME. No caso de não haver estabelecimento estável, as taxas de tributação dos não residentes é a mesma.
✓ Sem Estabelecimento Estável	✓ Não aplicáveis	✓ 25%	✓ 25%	✓ 25%	
Obrigações Declarativas:					
Com Estabelecimento Estável:					Os cumprimentos das obrigações declarativas são semelhantes entre os regimes, conforme exista ou não estabelecimento estável em território português. A diferença está na comparação entre com ou sem estabelecimento estável.
✓ Modelo 22	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
✓ IES – Anexo A e Anexo R	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
Sem Estabelecimento Estável:					
✓ Modelo 22	✓ Não aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	

Fonte: Elaboração Própria

A tributação de prestações de serviços de alojamento, em sede do IRC, no que diz respeito às taxas aplicadas e às obrigações declarativas a cumprir é semelhante se o sujeito passivo não residente possuir estabelecimento estável em território nacional. No entanto, se não existir estabelecimento estável, estes dois itens são diferentes. Relativamente à determinação do valor tributável, para os residentes, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos

fora de território português. Por sua vez, os não residentes, sujeitos a IRC, são apenas tributados em Portugal pelos rendimentos obtidos no país, que corresponde ao lucro imputável ao estabelecimento estável ou, caso não possua, aos rendimentos das diversas categorias do IRS.

Em termos do IRS, a posse de património imobiliário pode originar a obtenção de rendimentos prediais. O quadro nº 11 sintetiza o regime fiscal aplicável a residentes e a não residentes.

Quadro nº 11 - Análise comparativa da tributação de Rendimentos Prediais em sede do IRS

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças
Determinação do Valor Tributável:					
✓ Categoria F	✓ Rendimentos líquidos prediais	✓ Rendimentos líquidos prediais	✓ Rendimentos líquidos prediais	✓ Rendimentos líquidos prediais	A determinação do valor tributável de rendimentos prediais é semelhante entre os vários regimes, tanto na categoria F como no regime simplificado da categoria B.
✓ Regime Simplificado – Cat. B	✓ 0.95 x rendimentos líquidos prediais	✓ 0.95 x rendimentos líquidos prediais	✓ 0.95 x rendimentos líquidos prediais	✓ 0.95 x rendimentos líquidos prediais	
Taxas do IRS:					As taxas especiais da categoria F são semelhantes entre todos os regimes. Os residentes podem exercer a opção de tributação dos rendimentos prediais a taxas gerais progressivas. As taxas especiais da categoria B são aplicáveis exclusivamente a sujeitos passivos não residentes.
✓ Taxas Gerais	✓ Opção – artigo 72º, nº 8	✓ Não aplicáveis	✓ Não aplicáveis	✓ Não aplicáveis	
✓ Taxas Especiais – Cat. F	✓ 28%	✓ 28%	✓ 28%	✓ 28%	
✓ Taxas Especiais – Cat. B	✓ Não aplicável	✓ 25%	✓ 25%	✓ 25%	
Obrigações Declarativas:					As obrigações declarativas a cumprir, em sede do IRS, são semelhantes entre sujeitos passivos residentes e não residentes.
✓ Modelo 3 – Anexo F	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
✓ Modelo 3 – Anexo B	✓ Opção – artigo 8º, nº 1	✓ Opção – artigo 8º, nº 1	✓ Opção – artigo 8º, nº 1	✓ Opção – artigo 8º, nº 1	
✓ Modelo 44	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
✓ IES – Anexo I	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	

Fonte: Elaboração Própria

Na tributação de rendimentos prediais, em sede do IRS, a tributação é idêntica, quer na determinação do valor tributável, quer no cumprimento das obrigações declarativas. A aplicação de taxas especiais nos rendimentos prediais da categoria F é idêntica, salvo se o sujeito passivo residente optar pelo englobamento, em que nesse caso são aplicáveis as taxas gerais progressivas previstas no artigo 68º do CIRS. Caso o sujeito passivo exerça a opção pela tributação dos rendimentos prediais no âmbito da categoria B, as taxas aplicáveis aos residentes são gerais progressivas e aos não residentes são especiais proporcionais.

No quadro nº 12 apresentamos a comparação, entre residentes e não residentes, da tributação dos rendimentos prediais, mas em sede do IRC.

Quadro nº 12 - Análise comparativa da tributação de Rendimentos Prediais em sede do IRC

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças
Valor Tributável: ✓ Com Estabelecimento Estável ✓ Sem Estabelecimento Estável	✓ Lucro tributável ✓ Não aplicável	✓ Lucro imputável ao estabelecimento ✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	✓ Lucro imputável ao estabelecimento ✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	✓ Lucro imputável ao estabelecimento ✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	A base de incidência do IRC: para os sujeitos passivos residentes é o lucro da atividade económica exercida; para os não residentes é o lucro imputável ao estabelecimento estável, ou os rendimentos de diversas categorias do IRS, caso não existia estabelecimento estável.
Taxas do IRC: ✓ Com Estabelecimento Estável ✓ Sem Estabelecimento Estável	✓ 21% ✓ 17% aos primeiros 15 000€ para PME ✓ Não aplicáveis	✓ 21% ✓ 25%	✓ 21% ✓ 25%	✓ 21% ✓ 25%	As taxas do IRC aplicáveis aos rendimentos prediais são semelhantes em todos os regimes, quando existe estabelecimento estável, exceto as aplicáveis às PME. Só no caso de inexistência desse estabelecimento é que se verificam diferenças face à forma de tributação indicada na afirmação anterior.
Obrigações Declarativas Com Estabelecimento Estável: ✓ Modelo 22 ✓ IES – Anexo A e Anexo R Sem Estabelecimento Estável: ✓ Modelo 22 ✓ IES – Anexo E	✓ Aplicável ✓ Aplicável ✓ Não aplicável ✓ Não aplicável	✓ Aplicável ✓ Aplicável ✓ Aplicável ✓ Aplicável	✓ Aplicável ✓ Aplicável ✓ Aplicável ✓ Aplicável	✓ Aplicável ✓ Aplicável ✓ Aplicável ✓ Aplicável	As obrigações declarativas são semelhantes entre todos os regimes, no caso da existência de estabelecimento estável em território português. A obrigação de apresentar o Anexo E da IES, aquando da obtenção de rendimentos prediais, é exclusiva dos não residentes sem estabelecimento estável.

Fonte: Elaboração Própria

Na tributação de rendimentos prediais, em sede do IRC, estamos perante diferenças no tratamento fiscal nas taxas e nas obrigações declarativas a cumprir, se o sujeito passivo não residente não tem estabelecimento estável em território português. Relativamente à determinação do valor tributável, o IRC incide sobre o lucro tributável dos residentes, sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável de não residentes e, caso o mesmo não exista, sobre os rendimentos das diversas categorias de IRS.

Outro tipo de rendimentos possível de obter com património imobiliário são as mais-valias. No quadro nº 13 sintetizamos a sua tributação em sede do IRS.

Quadro nº 13 - Análise comparativa da tributação das Mais-Valias Imobiliárias em sede do IRS

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças
Valor Tributável:					
✓ Categoria G	✓ 50% do saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ Saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ Saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ Saldo positivo das mais-valias apuradas	As mais-valias imobiliárias têm tributação diferenciada na categoria G: o sujeito passivo residente é tributado em 50% do saldo positivo apurado; por sua vez, o não residente é tributado na totalidade do saldo positivo apurado. As mais-valias geradas em atividade empresariais têm o valor tributável semelhante em ambos os regimes. No reinvestimento do valor de realização os residentes em território português e nos EM ou no EEE, se cumprirem determinadas condições, são excluídos de tributação de mais-valias apuradas. Não podem usufruir da respetiva isenção os residentes em outros países terceiros, incluindo em "paraísos fiscais".
✓ Regime Simplificado – Categoria B	✓ Saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ Saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ Saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ Saldo positivo das mais-valias apuradas	
✓ Reinvestimento do valor de realização para habitação própria permanente	✓ Excluídos de tributação as mais-valias apuradas, desde que sejam cumpridas as condições do nº 5 do artigo 10º do CIRS	✓ Excluídos de tributação as mais-valias apuradas, desde que foram cumpridas as condições do nº 5 do artigo 10º do CIRS	✓ Não aplicável	✓ Não aplicável	
Taxas do IRS:					Os residentes no EM e no EEE podem exercer a opção de tributação das mais-valias a taxas gerais progressivas. As taxas especiais da categoria G e da categoria B são aplicáveis exclusivamente aos sujeitos passivos não residentes.
✓ Taxas Gerais	✓ Taxas progressivas	✓ Opção – artigo 72º, nº 9	✓ Não aplicáveis	✓ Não aplicáveis	
✓ Taxas Especiais – Cat. G	✓ Não aplicáveis	✓ 28%	✓ 28%	✓ 28%	
✓ Taxas Especiais – Cat. B	✓ Não aplicáveis	✓ 25%	✓ 25%	✓ 25%	
Obrigações Declarativas:					As obrigações declarativas a cumprir, em sede do IRS, são semelhantes para sujeitos passivos residentes e não residentes.
✓ Modelo 3 – Anexo G	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
✓ Modelo 3 – Anexo B	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
✓ IES – Anexo I	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	

Fonte: Elaboração Própria

Na tributação das mais-valias imobiliárias, em sede do IRS, temos semelhanças no cumprimento das obrigações declarativas e na determinação do valor tributável, exceto na categoria G onde os sujeitos passivos residentes são tributados em 50% das mais-valias realizadas. No reinvestimento do valor de realização para habitação própria permanente são excluídos de tributação as mais-valias apuradas por residentes em Portugal, outros EM e EEE, desde que cumpram os requisitos estabelecidos. Os residentes nos EM e EEE são tributados pelas taxas especiais proporcionais, como os não residentes, ou podem optar pela tributação às taxas gerais progressivas, às que são sujeitos os residentes.

Ao nível das mais-valias, em sede do IRC, apresentamos no quadro 14 a comparação entre residentes e não residentes.

Quadro nº 14 - Análise comparativa da tributação das Mais-Valias Imobiliárias em sede do IRC

Item Comparativo	Residente	EM e EEE	Países Terceiros	Residente "Paraísos Fiscais"	Diferenças/Semelhanças
Valor Tributável:					
✓ Com Estabelecimento Estável	✓ Lucro tributável	✓ Lucro imputável ao estabelecimento	✓ Lucro imputável ao estabelecimento	✓ Lucro imputável ao estabelecimento	A base de incidência do IRC: para os sujeitos passivos residentes é o lucro da atividade económica exercida; para os não residentes é o lucro imputável ao estabelecimento estável ou os rendimentos das diversas categorias do IRS, caso não existia estabelecimento estável.
✓ Sem Estabelecimento Estável	✓ Não aplicável	✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	✓ Rendimentos das diversas categorias do IRS	
Reinvestimento do valor de realização	✓ 50% do saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ 50% do saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ 50% do saldo positivo das mais-valias apuradas	✓ 50% do saldo positivo das mais-valias apuradas	Em sede de IRC, no reinvestimento do valor de realização, os residentes e os não residentes têm tratamento fiscal semelhante das mais-valias apuradas.
Taxas do IRC:					As taxas do IRC aplicáveis aos rendimentos provenientes das mais-valias imobiliárias são semelhantes, entre os vários regimes, quando imputáveis ao estabelecimento estável. Os sujeitos passivos sem estabelecimento estável estão sujeitos a uma taxa diferente, face àqueles que têm estabelecimento.
✓ Com Estabelecimento Estável	✓ 21% ✓ 17% aos primeiros 15 000€ para PME	✓ 21%	✓ 21%	✓ 21%	
✓ Sem Estabelecimento Estável	✓ Não aplicáveis	✓ 25%	✓ 25%	✓ 25%	
Obrigações Declarativas					As obrigações declarativas são semelhantes entre todos os regimes, se as mais-valias imobiliárias forem imputadas ao estabelecimento estável situado em território português. Caso contrário, os não residentes devem entregar o Anexo E da IES.
Com Estabelecimento Estável:					
✓ Modelo 22	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
✓ IES – Anexo A e Anexo R	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
Sem Estabelecimento Estável:					
✓ Modelo 22	✓ Não aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	
✓ IES – Anexo E	✓ Não aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	✓ Aplicável	

Fonte: Elaboração Própria

Na tributação das mais-valias imobiliárias, em sede do IRC, existem semelhanças nas taxas e nas obrigações declarativas a cumprir, desde que o sujeito passivo não residente tenha estabelecimento estável em Portugal, aplicando-se o mesmo no reinvestimento do valor de realização.

Para concluir a análise comparativa vamos-nos focar nas principais diferenças entre ambos os regimes, apresentando a nossa visão sobre esta temática.

2. Considerações finais

- As taxas de tributação do IMT, do IMI e do AIMI, para as pessoas coletivas que têm sede em país, território ou região sujeita a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são diferenciadas e agravadas. Concordamos com estas medidas que são decisivas para minimizar a fraude e a evasão fiscal, para além de que poderão gerar receitas adicionais para os orçamentos públicos em Portugal.

Segundo o nº 3 do artigo 104º da CRP, a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. No entanto, a Assembleia Municipal, do respetivo município, tem o poder de fixar a taxa do IMI no intervalo de 0,3% a 0,45% (para 2017) para os prédios urbanos, enquanto para os prédios rústicos a taxa é fixa e é de 0,8%. Exemplificando: o sujeito passivo não residente, proprietário de um prédio urbano com VPT de 100 000€, paga, em 2017, IMI (referente do 2016) de 450€ (100 000€ * 0,45%), se o prédio está localizado em Aveiro; porém, o valor do IMI será de 300€ (100 000€ * 0,30%), se o prédio está situado em Albergaria-a-Velha. Como podemos verificar, o princípio da igualdade é violado, uma vez que para os prédios urbanos de VPT idêntico, situados no mesmo distrito, o IMI é determinado com base em taxas diferentes. Para evitar esta desigualdade devemos ter tratamento idêntico dos prédios urbanos e rústicos, ao nível das taxas aplicáveis.

O AIMI, que entrou em vigor com o OE 2017, vem substituir a Verba 28 da TGIS que incidia sobre o VPT de cada prédio urbano destinado a habitação acima de 1 000 000€. No entanto, o AIMI será aplicado sobre a totalidade de prédios urbanos habitacionais detidos por um sujeito passivo. Desta forma, a tributação do património imobiliário destinado para habitação de elevado valor passa a focar no somatório dos VPT do património, em vez do VPT de cada prédio urbano. No nosso entender o AIMI tornou-se um encargo fiscal adicional – talvez daí a sua designação – quer para os residentes, quer para os não residentes, pois estes, na maioria dos casos, não preenchem os requisitos para que fosse possível aplicar a Verba 28 da TGIS.

Consideramos, também, que as pessoas singulares não residentes, enquadradas no regime jurídico de Vistos Dourados, vão passar a adquirir imóveis habitacionais até 600 000€, mas não acima deste valor, para evitar a sujeição ao AIMI, por a dedução à coleta ser desse montante para estes sujeitos passivos.

Assim, a tributação da totalidade do valor dos prédios urbanos habitacionais detidos por pessoas coletivas não residentes, por não estarem abrangidos pela dedução de 600 000€, são à taxa única de 0,4%, para evitar um tratamento tendencialmente discriminatório das sociedades face às pessoas singulares. O que pode ser verificado no seguinte exemplo. Consideramos que o somatório do VPT é de 1 000 000€: o AIMI a pagar para não residente, pessoa singular, é de 2 800€ [(1 000 000€ - 600 000€) * 0,7%] e para não residente, pessoa coletiva, é de 4 000€ [1 000 000€ * 0,4%]. Por outro lado, se o somatório do VPT é de 2 000 000€: o AIMI a pagar para não residente, pessoa singular, é de 12 800€ [(1 000 000€ - 600 000€) * 0,7% + (1 000 000€ * 1%)] e para não residente, pessoa coletiva, é de 8 000€ [2 000 000€ * 0,4%]. Concluímos com a análise destes exemplos que à medida que o VPT é maior o efeito discriminatório vai diminuindo até ser eliminado. Tal ocorre quando o valor sujeito à taxa do AIMI é, pelo menos, igual ao valor da dedução à coleta.

Sobre as alterações fiscais recentes, Esteves (2017) refere que o quase generalizado aumento da tributação dos imóveis habitacionais pode provocar pressão acrescida sobre o ainda frágil mercado imobiliário.

Consequentemente, o AIMI pode limitar o investimento estrangeiro por a instabilidade fiscal ser a principal preocupação deste tipo de investidores. De acordo com os dados do Relatório Global de Competitividade (2016-2017) do Fórum Económico Mundial, Portugal perdeu 8 posições caindo para o 46º lugar do *ranking* da competitividade, num universo de 138 países. As taxas e os impostos são apontados como o fator mais problemático (18,2%) para os negócios e são a primeira preocupação manifestada pelos empresários, assim como os regulamentos fiscais que são a 5ª preocupação (11,1%).

- O Estado português assegura a arrecadação do imposto aplicando taxas liberatórias aos sujeitos passivos não residentes pessoas singulares ou pessoas coletivas sem estabelecimento estável em território português, beneficiários dos rendimentos provenientes de comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico. Os comissionistas, ao abrigo de uma convenção sobre dupla tributação, não são tributados em Portugal, para isso é necessário apresentar o formulário relativo às convenções sobre dupla tributação e o certificado da residência.

Se estes sujeitos passivos não residentes não acionaram atempadamente estas convenções são sujeitas a retenção na fonte a título definitivo, sendo a respetiva taxa de retenção na fonte aplicada sobre o rendimento líquido, independentemente dos encargos incorridos para obter aqueles rendimentos. Entendemos que se coloca o problema do possível tratamento discriminatório face à tributação dos residentes, sujeitos à tributação normal, onde é possível a dedução de encargos associados com a respetiva prestação de serviço de intermediação.

A obrigação de reter e entregar o respetivo imposto é das entidades pagadoras residentes no território nacional, pois os não residentes não ficarão obrigados à entrega de qualquer declaração de rendimentos. Na nossa opinião esta medida de simplificação evita o custo adicional de cumprimento fiscal, quer por parte dos contribuintes, quer por parte da AT e, ainda, as entidades pagadoras dos rendimentos, através de substituição fiscal, asseguram a entrega do respetivo imposto ao Estado português.

- Em sede do IRS, a tributação de prestações de serviços de alojamento e rendimentos prediais (categoria F ou opção pela tributação no âmbito de categoria B) são semelhantes, entre os regimes analisados, na determinação do valor tributável e no cumprimento de obrigações declarativas. As taxas especiais são aplicadas, nas duas situações, aos rendimentos prediais da categoria F, ou se o não residente optar pela tributação destes rendimentos no âmbito da categoria B. No entanto, são aplicáveis as taxas gerais progressivas do IRS aos sujeitos passivos residentes, que optem pelo englobamento dos rendimentos prediais da categoria F ou exerçam a opção pela tributação destes rendimentos na categoria B.

Na tributação de prestações de serviços de alojamento e de mais-valias imobiliárias, os residentes no EM ou EEE são tributados por taxas especiais proporcionais como os não residentes, mas podem

optar pela tributação desses rendimentos às taxas gerais progressivas, iguais às que estão sujeitos os residentes. Entendemos que, deste modo, ficará assegurada a compatibilidade da tributação com as normas europeias, para proteger os direitos dos contribuintes e as expectativas destes Estados.

- Em IRS, o montante das mais-valias realizadas por residentes aquando da alienação de bens imóveis é apenas considerado em 50% do seu valor. Por sua vez, para os não residentes, o CIRS prevê que a tributação incida sobre a totalidade deste valor. Acresce que as taxas de tributação aplicáveis aos residentes são gerais progressivas e especiais proporcionais para os não residentes. Assim, os não residentes estão sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada aos residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que os residentes.

Segundo o acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de outubro de 2007 (Processo C-443/06), o Governo português considera que o facto de se prever uma tributação diferente para os não residentes, no caso da realização de mais-valias, se justifica atendendo ao regime de tributação dos rendimentos, em especial, à taxa de tributação diferente aplicável a residentes e a não residentes. Com efeito, para os residentes, o rendimento coletável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias, incluindo, portanto, as mais-valias auferidas em cada ano, sujeito a uma tabela de taxas gerais progressivas cujo escalão mais elevado é de 48% (podendo ser superior se houver lugar à aplicação das taxas adicionais previstas no artigo 68º-A do CIRS), enquanto para os não residentes, o CIRS prevê a aplicação de uma taxa especial proporcional de 28%.

Analisemos o seguinte exemplo. Considere-se um rendimento coletável de 200 000€ resultante do apuramento de mais-valias imobiliárias (desprezando o efeito do artigo 68º-A do CIRS). Esta situação, para os residentes, vai resultar numa coleta total no valor de 39 624,11€ [(200 000€*50%)*48% - 8 375.89€], enquanto para os não residentes o IRS a pagar é de 56 000€ [200 000€*28%]. Detetamos que os não residentes têm uma carga fiscal superior à dos residentes, ao contrário da conclusão referida no acórdão do Tribunal de Justiça.

Não concordamos com a tributação dos residentes em apenas 50% do rendimento das mais-valias imobiliárias realizadas. De modo a evitar este constrangimento, entendemos que o tratamento fiscal, em sede do IRS, das mais-valias imobiliárias deve ser idêntico ao dos rendimentos prediais. Assim, os residentes devem ser tributados sobre a totalidade (100%) das mais-valias imobiliárias obtidas e ter o poder de escolha entre a tributação pelas taxas especiais proporcionais ou optar pela tributação pelas taxas gerais progressivas. Como consequência, evita-se o tratamento fiscal discriminatório face aos não residentes. Se o referido não acontecer, a tributação das mais-valias vai continuar a desincentivar o investimento por parte dos não residentes.

Ainda neste âmbito, deve-se ter presente que como consequência do englobamento obrigatório, o rendimento coletável dos residentes pode situar-se num escalão superior, comparando com o caso de não haver englobamento, e, por isso, ficar sujeito a uma taxa de tributação superior. Tal aspeto, reforça a pertinência da nossa recomendação.

No caso do reinvestimento do valor realizável relativo a habitação própria e permanente, os residentes de um país que é EM ou que pertence ao EEE, são excluídos de tributação. Assim,

consideramos que os residentes em países terceiros devem ser sujeitos à respetiva isenção, pois têm um tratamento discriminado, porque a matéria coletável a considerar, no caso do reinvestimento do valor realizável, é de 100% do saldo das mais-valias apuradas. Na nossa opinião, este tratamento diferenciado pode ser evitado em presença de acordos sobre troca de informações e aplicação de procedimentos de assistência administrativa mútua em matéria fiscal. Deste modo, ficará assegurada a compatibilidade da tributação não só com as normas europeias e com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, mas também com as normas internacionais, protegendo os direitos dos contribuintes e as expectativas destes Estados.

- De acordo com Teixeira (2007), “para a ordem jurídica nacional, o não residente que opera através de um estabelecimento estável em Portugal não deixa de ser um não residente, mas as características específicas permitem uma equiparação aos residentes para vários efeitos” (p. 125).

Em relação aos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável situado em território português, as entidades não residentes devem cumprir as obrigações declarativas, contabilísticas e de pagamento de forma idêntica às dos residentes que exercem a título principal uma atividade económica. Caso não possuam estabelecimento estável existem diferenças quer na determinação do valor tributável, quer na aplicação das taxas, quer no cumprimento das obrigações declarativas.

Entendemos que a figura do representante fiscal, no caso do não residente sem estabelecimento estável, visa garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal, bem como tem o papel de intermediação nas relações entre o não residente e a AT. No entanto, a renúncia de representação é possível, somente em sede do IRS, com os procedimentos administrativos burocráticos. Na nossa opinião, a AT deve prever a renúncia de representação também para o IMI, o IRC e o IVA. O cumprimento das obrigações declarativas, bem como o pagamento de impostos poderão ser assegurados por outros mecanismos, tais como os procedimentos de assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal. Assim, as AT dos países que adotem a Convenção devem assumir o compromisso de coordenar esforços no sentido de combater a evasão e fraude fiscais, adotando medidas de assistência administrativa entre elas, relativamente a todo o tipo de impostos. Todas as medidas aí previstas podem ser aplicadas em qualquer fase do procedimento tributário, desde a determinação do imposto à sua cobrança.

Conclusões

O nosso estudo focou-se no património imobiliário localizado em Portugal e pretendeu abordar, em primeira linha, a tributação dos não residentes e, posteriormente, efetuar uma análise crítica com base nas semelhanças e diferenças entre os regimes fiscais dos residentes e dos não residentes. Este estudo teve como objetivos: analisar o regime fiscal de tributação do património imobiliário detido por não residente; identificar as obrigações declarativas a cumprir pelos não residentes, em sede de tributação do património imobiliário; descrever como acionar uma convenção para evitar a dupla tributação; e comparar os regimes fiscais do não residente com o do residente, ao nível da tributação do património.

A dissertação foi estruturada, para além da introdução e da conclusão, em cinco capítulos da seguinte forma: no primeiro capítulo apresentámos uma análise da tributação do património imobiliário em sede dos impostos sobre o património, não descurando os benefícios fiscais associados, tendo sido efetuada uma abordagem bastante resumida em termos do IVA; no segundo capítulo realizámos a análise da tributação das prestações de serviços de alojamento, dos rendimentos prediais e das mais-valias imobiliárias em sede dos impostos sobre o rendimento; no terceiro capítulo desenvolvemos o tema das obrigações declarativas a que são sujeitos os não residentes, no âmbito dos impostos sobre o património e dos impostos sobre o rendimento; no quarto capítulo descrevemos os métodos e os mecanismos de eliminação da dupla tributação internacional, assim como os procedimentos para acionar uma convenção para evitar a dupla tributação; finalmente, no quinto capítulo efetuámos uma análise comparativa entre a tributação dos residentes e dos não residentes em relação ao imposto sobre o património e ao imposto sobre o rendimento, tendo como objeto o património imobiliário.

Para realizar o nosso estudo utilizámos uma metodologia qualitativa e de base documental, porque a nossa intenção foi interpretar, descrever e compreender a realidade de cada um dos regimes que analisámos face à problemática da investigação. Assim, apresentámos uma sistematização dos principais impostos relacionados com a tributação do património imobiliário, por um lado, expondo uma visão teórica de análise legislativa fiscal e, por outro lado, realizando uma análise comparativa da tributação entre residente e não residente.

Reis (2010) salienta sobre as delimitações, “como é impossível abranger, num único estudo, todo o conhecimento num determinado campo de estado, devendo esta delimitar a área específica do conhecimento, espaço geográfico de abrangência da pesquisa e período focalizado na pesquisa” (p. 42). A principal limitação refere-se com a bibliografia, porque nem sempre foi possível obter todas as informações desejadas e necessárias, dado que este tema não tem sido muito analisado pela comunidade científica. Outra limitação é a instabilidade fiscal que tem existido em Portugal, que, a qualquer momento, pode causar desatualização do conteúdo exposto.

Apesar destas limitações, concluímos que o trabalho desenvolvido constitui uma mais-valia não só para o desenvolvimento da investigação na subárea da Fiscalidade, mas também numa vertente mais prática para profissionais que se relacionem com estas temáticas. Por um lado, a inexistência, em Portugal, de qualquer obra que aborde a temática do património imobiliário com esta abrangência evidencia inovação face a trabalhos anteriores e, por conseguinte, o contributo do

nosso estudo para esta subárea científica. Por outro lado, esta dissertação pode constituir um manual de apoio a todos os profissionais que trabalhem com estas matérias, até pela componente prática que se imprimiu no estudo.

I. Ao responder à primeira questão da nossa investigação, referente ao enquadramento fiscal da tributação do património imobiliário, localizado em Portugal, detido por pessoas singulares e coletivas não residentes, centrámo-nos na aquisição de bens imóveis, na manutenção da propriedade, nos benefícios fiscais subjacentes, na alienação dos prédios urbanos, bem como nos rendimentos provenientes das comissões por intermediação e do arrendamento, incluindo a sujeição dos mesmos ao IVA.

1. Na aquisição onerosa dos bens imóveis em território português, os adquirentes, sujeitos passivos não residentes, estão sujeitos a IMT e a IS. A obrigação tributária considera-se constituída no momento da assinatura dos contratos pelos outorgantes. Os respetivos impostos incidirão sobre o valor constante do contrato ou sobre o VPT dos imóveis, consoante o que for maior.

2. Em cada um dos anos em que esses bens imóveis se mantenham na propriedade dos seus titulares, as pessoas singulares ou coletivas não residentes que sejam proprietárias ou usufrutuárias do prédio em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar, estão sujeitos a IMI, que incidirá sobre o VPT do respetivo prédio.

Com a aprovação do OE 2017 foi criado o AIMI. A qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios estabelecidos para o IMI. No entanto, o AIMI é devido pelo proprietário do prédio, em 1 de janeiro do ano a que o imposto respeita, situado em território português de que o sujeito passivo não residente seja titular. O imposto incidirá sobre a soma dos VPT dos prédios urbanos classificados como habitacionais e terrenos para construção, excluindo os isentos ou não sujeitos a tributação em IMI.

3. Os benefícios fiscais, que se encontram previstos no CIMI, no CIMT e nos EBF assumem a forma de isenções e reduções de taxas. Podem ser isentos do IMI e IMT: os prédios afetos à habitação própria e permanente; os imóveis integrados em empreendimentos turísticos; os prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos; e a aquisição de prédios para revenda. Por sua vez, podem ser reduzidas as taxas nos benefícios fiscais com carácter ambiental atribuídos a imóveis e nos prédios de sujeitos passivos com dependentes a cargo. Para atribuição dos benefícios fiscais anteriormente referidos aos sujeitos passivos não residentes, estes devem preencher os requisitos necessários e são de reconhecimento automático ou oficioso, dependendo do benefício.

4. Os rendimentos colocados à disposição dos proprietários dos imóveis, pessoas singulares não residentes, a título de pagamento das rendas, podem configurar como uma operação de locação de bens imóveis isentos do IVA. No entanto, a isenção na locação de bens imóveis não abrange as prestações de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira, empreendimento turístico, ou de outras com funções análogas, alojamento local, bem como qualquer outra locação de bens imóveis da qual resulte a transferência onerosa da exploração de

estabelecimento comercial ou industrial. Portanto, a prestação de serviços de Alojamento Local e de exploração de Empreendimentos Turísticos estão sujeitas e não isentas de IVA.

5. Os rendimentos provenientes das comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico realizados em território português por pessoa singular não residente são tributados à taxa liberatória. Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação.

O rendimento líquido da categoria F é determinado da seguinte forma: aos rendimentos brutos prediais deduzem-se, relativamente a cada prédio ou parte de prédio, todos os gastos documentalmente comprovados e efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos. Também podem ser deduzidos gastos suportados e pagos nos 24 meses anteriores ao início do arrendamento relativos a obras de conservação e manutenção do prédio.

Para a determinação das mais-valias imobiliárias da categoria G, ao valor de realização subtraímos o valor de aquisição corrigido pelo coeficiente de desvalorização da moeda, se à data da realização decorreram mais de 24 meses, assim como os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, e a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens.

A determinação dos rendimentos prediais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais ou de rendimentos provenientes de atividades de Alojamento Local ou da exploração de Empreendimentos Turísticos exercida pelo proprietário, de sujeitos passivos não residentes enquadrados no regime simplificado, obtém-se através da aplicação dos coeficientes previstos no CIRS aos rendimentos líquidos prediais ou aos rendimentos brutos de prestações de serviços de alojamento.

Note-se que se consideram rendimentos da categoria B as mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afetos ao ativo da empresa.

6. Para as pessoas coletivas não residentes, o IRC incide sobre o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português, sendo aplicado, com as necessárias adaptações, as normas referentes à determinação do lucro tributável das pessoas coletivas residentes em Portugal.

Ao resultado líquido do período, que inclui os valores contabilísticos dos rendimentos prediais, das prestações de serviços de alojamento e das comissões por intermediação, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os respetivos rendimentos sujeitos a IRC.

As mais-valias e as menos-valias são determinadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações ou

amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal. A este custo de aquisição corrigido é aplicável o coeficiente de desvalorização da moeda, se à data da realização decorreram, pelo menos, 2 anos.

Por sua vez, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos ativos pode ser reinvestido na aquisição de ativos fixos tangíveis, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte.

7. As pessoas coletivas não residentes que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nestes obtidos. Assim, os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos do IRS.

As mais-valias sujeitas a tributação são determinadas de acordo com as regras aplicadas à categoria G do IRS. Note-se que o resultado líquido dos rendimentos prediais é apurado com regras estabelecidas para a categoria F do IRS, com particularidade, devem ser adicionados os rendimentos prediais presumidos, no caso de prédios urbanos não arrendados ou não afetos a uma atividade económica que sejam detidos por entidades residentes em “paraísos fiscais”.

Os rendimentos provenientes das comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de caráter turístico, realizados em território português por entidades não residentes, são tributados por retenção na fonte a título definitivo pela entidade pagadora residente em território português. No entanto, não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte do IRC, se a empresa intermediária acionou atempadamente a convenção para a eliminação a dupla tributação.

II. A nossa segunda questão focou-se nas obrigações declarativas a cumprir pelos não residentes na tributação do património imobiliário.

- A declaração Modelo 1 do IMT, devidamente preenchida, deve ser apresentada antes do ato ou facto translativo dos bens imóveis e nas situações de isenção, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, pelo sujeito passivo não residente ou oficiosamente. O IMT é liquidado pelos serviços centrais da AT com base da respetiva declaração.

- No obstante, a inscrição do prédio na matriz e a atualização desta deve ser efetuada com base na declaração Modelo 1 do IMI, apresentada pelo sujeito passivo não residente no prazo de 60 dias contando a partir da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam alterar o VPT do prédio ou da mudança do proprietário por ocorrer transmissão onerosa de um prédio ou parte do prédio.

- Para as pessoas singulares não residentes a liquidação do IRS é efetuada por via da apresentação da declaração Modelo 3, relativamente aos rendimentos do ano anterior, a ser entregue à AT, por transmissão eletrónica de dados. No âmbito do objeto do nosso estudo devem ser apresentados os seguintes anexos: Anexo F – rendimentos prediais; Anexo G – incrementos

patrimoniais / mais-valias imobiliárias; Anexo B – rendimentos da categoria B / regime simplificado; e Anexo C – rendimentos da categoria B / regime de contabilidade organizada.

- No entanto, as entidades não residentes em território português devem enviar a declaração periódica de rendimentos Modelo 22, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, apresentando o Anexo AIMI e o Modelo 31 - Mapas de mais-valias e menos-valias.

- Os não residentes sujeitos passivos do IRS e do IRC devem entregar uma declaração da IES, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante, nomeadamente: Anexo I – para os sujeitos passivos que tenham auferido da categoria B do IRS e disponham de contabilidade organizada; Anexo A conjuntamente com o Anexo R – para entidades não residentes com estabelecimento estável em território português; Anexo E – para as entidades não residentes sem estabelecimento estável.

- A declaração Modelo 30 destina-se a declarar as retenções na fonte efetuadas a entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e deve ser apresentado através de transmissão eletrónica de dados.

- Os sujeitos passivos não residentes devem efetuar a comunicação do contrato de arrendamento através do envio da declaração Modelo 2 do IS, por transmissão eletrónica de dados no Portal das Finanças.

- A declaração Modelo 44 deve ser apresentada pelos sujeitos passivos não residentes, titulares dos rendimentos da categoria F, que estejam dispensados e que não tenham optado pela emissão do recibo eletrónico de rendas. A respetiva declaração deve ser entregue à AT com a discriminação das rendas recebidas ou colocadas à disposição, até ao fim do mês de janeiro de cada ano, por referência ao ano anterior.

III. Deste modo tínhamos a terceira questão do nosso estudo sobre os procedimentos declarativos para evitar a dupla tributação.

Os beneficiários das comissões por intermediação na celebração de contratos de alojamento de carácter turístico, que sejam residentes em país com o qual Portugal tenham celebrado convenção para evitar a dupla tributação, devem apresentar perante a entidade pagadora o Modelo 21-RFI, que se destina a solicitar a dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português. Este modelo é composto por 3 exemplares, destinando-se: um à AT portuguesa; outro à administração fiscal do Estado da residência do beneficiário; e, o terceiro ao não residente beneficiário. O exemplar destinado à AT portuguesa, após preenchimento pelo interessado e certificação pela AT do Estado da residência, deverá ser apresentado à entidade pagadora residente, para que esta não proceda à retenção na fonte pelo acionamento da convenção para eliminar a dupla tributação. Ainda, pode ser anexado, ao Modelo 21-RFI, um certificado de residência fiscal que é obtido pelo envio do Modelo 2-RFI – Pedido de certificado de residência fiscal, preferencialmente através de transmissão eletrónica de dados no Portal das Finanças (em Emissão de Certidão) para a DSRI.

IV. A última questão da nossa investigação centrou-se nas semelhanças e diferenças no regime fiscal de tributação do património imobiliário detido, em Portugal, entre residentes e não residentes. Depois de efetuar a análise comparativa concluímos que existem mais semelhanças do que diferenças entre ambos os regimes. Realçamos as principais diferenças:

- No IMT, no IMI e no AIMI, as taxas de tributação para as pessoas coletivas que têm sede em país, território ou região sujeita a um regime fiscal mais favorável são diferenciadas e agravadas. Concordamos com estas medidas que são decisivas para minimizar a fraude e a evasão fiscais.
- Em sede do IRS, os sujeitos passivos não residentes não podem englobar os rendimentos das várias categorias, no entanto os residentes num EM ou no EEE podem exercer esta opção na tributação das prestações de serviços de alojamento e de mais-valias imobiliárias. Deste modo, ficará assegurada a compatibilidade da tributação com as normas europeias, para proteger os direitos dos contribuintes e as expectativas dos Estados;
- Em sede do IRS, a tributação dos rendimentos prediais e das prestações de serviços de alojamento apesar de semelhante, apresenta diferenças nas taxas de tributação aplicáveis;
- As principais divergências que detetámos na tributação das mais-valias imobiliárias, em sede do IRS, residem no facto de estas serem tributadas em 50%, aos residentes, e em 100%, aos não residentes, para além de as taxas de tributação aplicáveis serem gerais progressivas e especiais proporcionais, respetivamente. Na nossa opinião, os não residentes têm uma carga fiscal superior à dos residentes, pelo que não estamos de acordo com a conclusão referida no acórdão do Tribunal de Justiça. Consideramos que, para evitar este tratamento fiscal diferenciado, a tributação das mais-valias imobiliárias em sede do IRS, deve ter tratamento fiscal idêntico ao dos rendimentos prediais. Assim, as mais-valias imobiliárias apuradas devem ser tributadas em 100% quer para os residentes, quer para os não residentes e os residentes devem ter o poder de escolha entre a tributação pelas taxas especiais proporcionais ou optar pela tributação pelas taxas gerais progressivas. Deste modo, pretendemos que se evite o tratamento fiscal discriminatório face aos não residentes;
- No reinvestimento do valor de realização para habitação própria e permanente, cumprindo dos requisitos estabelecidos, os residentes nos EM ou no EEE, podem ser excluídos da tributação das mais-valias imobiliárias apuradas. Consideramos que os residentes em países terceiros devem ser sujeitos à respetiva isenção e não tributar a totalidade das mais-valias apuradas, no caso de reinvestimento do valor realizável. Na nossa opinião, este tratamento discriminatório pode ser evitado em presença de acordos sobre troca de informações e aplicação de procedimentos de assistência mútua em matéria fiscal.
- Em sede do IRC, se o sujeito passivo não residente possuir estabelecimento estável em território português a tributação é idêntica à dos residentes. Caso não possua estabelecimento estável existem diferenças quer na determinação do valor tributável, quer na aplicação das taxas, quer no cumprimento das obrigações declarativas. Os

procedimentos de renúncia da representação fiscal, para este tipo de não residentes, deve ser aplicável para o IMI, o IRC e o IVA e não só para o IRS, tendo em consideração as medidas necessárias para assegurar o cumprimento do pagamento de impostos e das obrigações declarativas, tais como os procedimentos de assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal.

Relativamente a trabalhos futuros, gostaríamos de deixar como pistas: i) acrescentar à análise comparativa que apresentamos os residentes não habituais; ii) efetuar uma análise estatística dos dados relativamente aos rendimentos prediais e às mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes sem estabelecimento estável, retirados do Anexo E da IES, assim como analisar a variação dos mesmos num determinado período de tempo e a distribuição dos respetivos rendimentos por zonas geográficas de Portugal, bem como a identificação dos países de residência dos respetivos sujeitos passivos.

Referências Bibliográficas

- Abreu, I. A., Pimenta, M. E., Carlos, A. B., & Durão, J. R. (2016). *Guia dos Impostos em Portugal: 2016*. Lisboa: Quid Juris - Sociedade Editora, Lda.
- Câmara, F. S. (2001). A Dupla Residência das Sociedades à Luz das Convenções de Dupla Tributação. *Ciências e Técnicas Fiscais*, nº403, 35–144.
- Felis, P. (2014). Theoretical concepts of property tax, an essential source of local government revenue in Europe. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 36(4), 802–809. doi:10.15544/mts.2014.075.
- Martínez, S. (1996). *Direito Fiscal* (8th ed.). Coimbra: Livraria Almeida.
- Morais, R. D. (2005). *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*. Publicações Universidade Católica - Porto.
- Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal* (9th ed.). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Paiva, C., & Januário, M. (2014). *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Pereira, M. (2007). *Fiscalidade* (2nd ed.). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Pereira, P. R. (2015). Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Eds.), *Lições de Fiscalidade* (pp. 201–252). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Pires, J. M. F. (2012). Os Impostos sobre o Património. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Eds.), *Lições de Fiscalidade* (pp. 325–365). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Pires, M., & Pires, R. C. (2012). *Direito Fiscal* (5th ed.). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Provdanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale* (2nd ed.). Rio Grande do Sul, Brasil: Universidade Feevale. doi:10.1017/CBO9781107415324.004.
- Reis, F. (2010). *Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado*. Lidel - edições técnicas, Ida.
- Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3rd ed.). Coimbra: Coimbra Editora, Lda.
- Teixeira, G. (2010). *Manual de Direito Fiscal* (2nd ed.). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Teixeira, M. (2007). *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de não Residentes*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Vilelas, J. (2009). *Investigação - O Processo de Construção do Conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Xavier, A. (2007). *Direito Tributário Internacional* (2nd ed.). Coimbra: Edições Almedina, S.A.

Bibliografia Consultada

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 11 de outubro de 2007. (2007). *Processo C-443/06*. Acedido a 25 abr. 2017. Disponível em <http://www.stj.pt/index.php/jurisprudencia>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2015). Início de Atividade: Rendimentos Empresariais e Profissionais - IRS. Acedido a 2 mar. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2016). Modelo 44 - Declaração Anual de Rendimentos recebidas. Acedido a 10 abr. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2016). Notificações Eletrónicas: Procedimento de Adesão à Caixa Postal Eletrónica. Acedido a 10 abr. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2016). Regras sobre Utilização de Programas Informáticos de Faturação. Acedido a 10 abr. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Anexo AIMI da Declaração de Rendimentos Modelo 22*. Acedido a 10 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento Anexo B da Declaração de Rendimentos Modelo 3*. Acedido a 9 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento Anexo C da Declaração de Rendimentos Modelo 3*. Acedido a 9 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento Anexo E da IES*. Acedido a 12 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento Anexo F da Declaração de Rendimentos Modelo 3*. Acedido a 9 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento Anexo G da Declaração de Rendimentos Modelo 3*. Acedido a 9 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento Modelo 1 do IMI*. Acedido a 9 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Modelo 1 do IMT*. Acedido a 14 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Modelo 2 do Imposto do Selo - Comunicação de Contratos Arrendamento*. Acedido a 14 abr. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Modelo 31 - Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias*. Acedido a 5 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Modelo 30*. Acedido a 5 maio. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Modelo 44 - Comunicação anual de rendas recebidas*. Acedido a 14 abr. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Quadro 7 e do Quadro 8 da Declaração de Rendimentos Modelo 22*. Acedido a 14 abr. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Instruções de preenchimento do Recibo de Renda Eletrónico*. Acedido a 14 abr. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Código do Imposto do Selo*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Estatuto dos Benefícios Fiscais*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Lei Geral Tributária*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2017). Portal das Finanças. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Acedido a 9 jun. 2017. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Bulgacov, S. (1998). Estudos Comparativo e de Caso de Organizações de Estratégias. *Organizações & Sociedade*, 5(11), 53–76.
- Carlos, A. B. (2006). *Impostos - Teoria Geral*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Collier, D. (1993). The Comparative Method. In A. W. Finifter (Ed.), *Political Science The State of the Discipline II* (pp. 105–119). Washington: American Political Science Association. doi:10.2307/2504222.
- Correia, R. (2017). Património: Sai o Selo, entra o AIMI. *Informador Fiscal*. Disponível em <http://www.informador.pt>.
- Correia, R. (2016). O Custo Fiscal do Património Imobiliário. *Informador Fiscal*. Disponível em <http://www.informador.pt>.
- Dalfovo, M. S., Lana, R. A., & Silveira, A. (2008). Métodos Quantitativos e Qualitativos: um Resgate Teórico. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 2(4), 1–13. Disponível em http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodos_quantitativos_e_qualitativos_u_m_resgate_teorico.pdf.
- Decreto-Lei nº 442-A/88 de 30 de novembro do Ministério das Finanças*. Diário da República: I série, Nº 277 4754(2)–4754(35) (1988). Acedido a 11 maio. 2017. Disponível em <https://dre.tretas.org/dre/2583/decreto-lei-442-A-88-de-30-de-novembro>.
- Decreto-Lei nº 39/2008 de 7 de março do Ministério da Economia e da Inovação*. Diário da República: I série, Nº 48 1440–1456 (2008). Acedido a 8 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/dec-lei/39/2008/03/07/p/dre/pt/html>.
- Decreto-Lei nº 198/2012 de 24 de agosto do Ministério das Finanças*. Diário da República: I série, Nº 164 4666–4677 (2012). Acedido a 8 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/dec-lei/198/2012/08/24/p/dre/pt/html>.
- Decreto-Lei nº 14/2013 de 28 de janeiro do Ministério das Finanças*. Diário da República: I série, Nº 19 542–548 (2013). Acedido a 7 fev. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/dec-lei/14/2013/01/28/p/dre/pt/html>.

- Decreto-Lei nº 15/2014 de 23 de janeiro do Ministério da Economia.* Diário da República: I Série, Nº16 480–505 (2014). Acedido a 21 fev. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/dec-lei/15/2014/01/23/p/dre/pt/html>.
- Decreto-Lei nº 128/2014 de 29 de agosto do Ministério da Economia.* Diário da República: I série, Nº 166 4570–4577 (2014). Acedido a 8 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/dec-lei/128/2014/08/29/p/dre/pt/html>.
- Decreto-Lei nº 63/2015 de 23 de abril do Ministério da Economia.* Diário da República: I série, Nº 79 2048–2049 (2015). Acedido a 1 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/dec-lei/63/2015/04/23/p/dre/pt/html>.
- Decreto-Lei nº 186/2015 de 3 de setembro do Ministério da Economia.* Diário da República: I série, Nº 172 6947–6982 (2015). Acedido a 20 jan. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/dec-lei/186/2015/09/03/p/dre/pt/html>.
- Esteves, J. (2017). Portal PWC Portugal. *Património vs Indiretos: o dilema de 2017*. Acedido a 2 jun. 2017. Disponível em <http://www.pwc.pt>.
- Faustino, M. (2017). O OE/2017 e Alguns Aspetos Fiscais: Análise Crítica. *Contabilista*, (202), 34–42. Disponível em <https://www.occ.pt/pt/>.
- Fernandes & Franco. (2017). *Residência Fiscal e Alojamento Local*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Ferreira, S. (2016). *Tributação de Não Residentes: Enquadramento Fiscal em IRS e IRC*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Gomes, P. (2014). *Quanto Custa Cumprir os Impostos? O Custo do Cumprimento Fiscal em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Finanças e Fiscalidade, Universidade do Porto. Disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/77126>.
- Lei nº 6/2006 de 27 de fevereiro da Assembleia da República.* Diário da República: I série A, Nº 41 1558–1587 (2006). Acedido a 2 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/6/2006/02/27/p/dre/pt/html>.
- Lei nº 2/2007 de 15 de janeiro da Assembleia da República.* Diário da República: I série, Nº 10 320–335 (2007). Acedido a 25 mar. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/2/2007/01/15/p/dre/pt/html>.
- Lei nº 31/2012 de 14 de agosto da Assembleia da República.* Diário da República: I série, Nº 157 4411–4452 (2012). Acedido a 5 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/31/2012/08/14/p/dre/pt/html>.
- Lei nº 82-B/2014 de 31 de dezembro da Assembleia da República.* Diário da República: I série, Nº 252 6546–(74) a 6546–(310) (2014). Acedido a 4 mar. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/82-b/2014/12/31/p/dre/pt/html>.

- Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro da Assembleia da República*. Diário da República: I série, N.º 248 4875–5107 (2016). Acedido a 28 mar. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/42/2016/12/28/p/dre/pt/html>.
- Lei n.º 43/2017 de 14 de junho da Assembleia da República*. Diário da República: I série, N.º 114 2996–3007 (2017). Acedido a 1 jul. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/lei/43/2017/06/14/p/dre/pt/html>.
- Nabais, Carlos & Nabais, F. (2008). *Prática Fiscal II*. Lisboa: Lidel - edições técnicas, Ida.
- OCC. (2015). IRS e Alojamento Local. *Contabilista*, (188), 71. Disponível em <https://www.occ.pt/>.
- OCC. (2016). Alteração da Residência Fiscal. *Contabilista*, (195), 72–74. Disponível em <https://www.occ.pt/>.
- OCC. (2016). Venda de Imóveis e Mais-Valias. *Contabilista*, (193), 73–74. Disponível em <https://www.occ.pt/>.
- OCC. (2017). Alojamento Local e Dupla Tributação Internacional. *Contabilista*, (202), 68–69. Disponível em <https://www.occ.pt/>.
- OCDE. (2005). MC OCDE: Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 197*. Lisboa. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.
- Pinto & Pinto. (2016). *Compra, Venda e Arrendamento de Imóveis: IVA, IRS e IRC*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Portaria n.º 1087/2010 de 22 de outubro do Ministério da Economia, da Inovação e do Desenvolvimento*. Diário da República: I série, N.º 206 4746–4748 (2010). Acedido a 25 fev. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/1087/2010/10/22/p/dre/pt/html>.
- Portaria n.º 363/2010 de 23 de junho do Ministério das Finanças e da Administração Pública*. Diário da República: I série, N.º 120 2221–2223 (2010). Acedido a 1 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/363/2010/06/23/p/dre/pt/html>.
- Portaria n.º 22-A/2012 de 24 de janeiro do Ministério das Finanças*. Diário da República: I série, N.º 17 448(2) a 448(5) (2012). Acedido a 20 mar. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/22-a/2012/01/24/p/dre/pt/html>.
- Portaria n.º 340/2013 de 22 de novembro do Ministério das Finanças*. Diário da República: I série, N.º 227 6536–6538 (2013). Acedido a 1 mar. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/340/2013/11/22/p/dre/pt/html>.
- Portaria n.º 98-A/2015 de 31 de março do Ministério das Finanças*. Diário da República: I série, N.º 63 1728(2) a 1728(11) (2015). Acedido a 13 mar. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/98-a/2015/03/31/p/dre/pt/html>.

- Portaria nº 338/2015 de 08 de outubro do Ministério das Finanças.* Diário da República: I série, Nº 197 8698–8702 (2015). Acedido a 25 jan. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/338/2015/10/08/p/dre/pt/html>.
- Portaria nº 414/2015 de 30 de novembro do Ministério das Finanças.* Diário da República: I série, Nº 234 9633–9633 (2015). Acedido a 6 abr. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/414/2015/11/30/p/dre/pt/html>.
- Portaria nº 4/2017 de 3 de janeiro do Finanças e Trabalho, Solidariedade e Segurança Social.* Diário da República: I série, Nº 2 23–24 (2017). Acedido a 2 fev. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/port/4/2017/01/03/p/dre/pt/html>.
- PricewaterhouseCoopers. (2017). Portal PWC Portugal. *Guia Fiscal 2017*. Acedido a 2 mar. 2017. Disponível em <http://www.pwc.pt>.
- Procedimentos Relativos à Aplicação da limitação de Imposto por Força de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação. (2002). *Informador Fiscal*, LXVII (23), 571.
- Resolução da Assembleia da República nº 67/2003 de 07 de agosto da Assembleia da República.* Diário da República: Série I-A, nº 181 4662–4703 (2003). Acedido a 3 maio. 2017. Disponível em <http://data.dre.pt/eli/resolassrep/67/2003/08/07/p/dre/pt/html>.
- Silva, A. (2017). Alojamento Local: Alterações na Tributação dos Rendimentos. *Contabilista*, (204), 52–53. Disponível em <https://www.occ.pt/>.
- Turismo de Portugal. (2017). Registo Nacional do Alojamento Local. Acedido a 12 mar. 2017. Disponível em <http://www.turismodeportugal.pt>.
- Turismo de Portugal. (2017). Registo Nacional dos Empreendimentos Turísticos. Acedido a 5 mar. 2017. Disponível em <http://www.turismodeportugal.pt>.