



CIRCULAR

N/REF^a: 21/2018
DATA: 29/03/2018

Assunto: **Da tributação em imposto sobre o rendimento do alojamento local (AL) II**

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 03/2018 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

Movimenta-se a fiscalidade internacional. Menos claro parece ser o que a move.

No passado dia 21 do corrente mês de março, a Comissão Europeia anunciou, com pompa e circunstância, o “pacote” de medidas sobre a tributação da economia digital: uma proposta de Diretiva do Conselho relativa às regras de tributação de sociedades com presença digital significativa (COM(2018) 147 FINAL); uma proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais (COM(2018) 148 FINAL); uma Recomendação da Comissão relativa à tributação das sociedades com presença digital significativa (C(2018) 1650 final).

Tratando-se de uma questão com relevo para as receitas fiscais dos Estados membros onde os “monstros tecnológicos” como o Facebook, a Google ou a Apple, angariam, nomeadamente, receitas publicitárias e nada pagam de imposto por impossibilidade, até ao momento, de se estabelecer um elemento de conexão entre os respetivos territórios e essas receitas; sendo de evitar a proliferação de medidas tendentes a essa tributação (cada Estado membro por si); e mostrando-se adequado promover uma tributação justa dos lucros gerados por tais receitas, fica-se na dúvida sobre se o momento escolhido para apresentar o “pacote” foi ditado por razões de ordem fiscal ou se razões de outra ordem, como o fracasso verificado na OCDE neste domínio e a guerra das tarifas lançada pelos EUA, se lhe sobrepujaram. Se assim foi, para além das dificuldades técnicas que as próprias propostas já em si contêm, outras lhes acrescem que não lhes auguram bom futuro.

Com menor ruído, a OCDE acaba de anunciar a entrada em vigor, porque cinco países/territórios, entre os 78 que já a assinaram, depositaram os respetivos instrumentos de ratificação, da Convenção Multilateral sobre o BEPS. O objetivo desta convenção multilateral é o de evitar as negociações bilaterais das convenções de dupla tributação para nestas serem introduzidas, principalmente, as medidas relativas aos instrumentos híbridos, à utilização abusiva das convenções e ao estabelecimento estável.

E entre nós? Em vésperas do início da primeira campanha da apresentação da mod. 3 de IRS por transmissão eletrónica de dados, sem alternativa, fala-se da criação de um Grupo de Trabalho para reavaliar os Benefícios Fiscais.

VOTOS DE SANTA PÁSCOA AOS NOSSOS CLIENTES E LEITORES.

DA TRIBUTAÇÃO EM IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO ALOJAMENTO LOCAL (AL)

(II)

1. A temática da tributação do AL em imposto sobre o rendimento não ficou naturalmente esgotada com a abordagem feita na Circular anterior. Muito menos, numa visão mais ampla, as “implicações fiscais” do AL, que provavelmente nem nesta sede serão equacionadas. Voltamos ao tema apenas para desenvolver uma vertente que tão mal tratada foi pelo legislador, pouca atenção mereceu no auge das adesões à nova atividade económica por parte dos agentes económicos e dos seus conselheiros fiscais e que só começou a “levantar problemas” quando, por razões que aqui não vêm ao caso, se iniciou um movimento de aparente abandono da atividade. Referimo-nos à questão da afetação de bens próprios ao AL e, depois, da sua desafetação quando se “cessa” a atividade de AL.

2. Desde o DL n.º 141/92, de 17/07, embora apenas com referência *aos imóveis*, e depois da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, com referência a “*quaisquer bens do património particular*”, que na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS se encontrava consagrado o aspeto material do elemento objectivo da incidência, em mais-valias, que coincidia com a afetação de tais bens ao exercício em nome individual, pelo seu proprietário, de atividade empresarial ou profissional.

3. A Lei n.º 30-G/2000 ampliou o regime de 1992. Em primeiro lugar, à antiga categoria B, por ela integrada, com as categorias C e D, na nova categoria B, no artigo 1.º, denominada “Rendimentos profissionais e empresariais”; em segundo lugar, a “afetação” parece deixar de ser relevante apenas em relação a imóveis, para passar a sê-lo em relação a “quaisquer bens do património particular”. Se o primeiro âmbito do alargamento deixa totalmente em aberto a questão do tratamento fiscal a dar, ainda hoje, “à saída” aos bens afetos às atividades profissionais integradas na antiga categoria B antes da sua fusão com as categorias C e D, o segundo âmbito do alargamento não deixa de ser menos problemático, designadamente porque também não se conhece qualquer interpretação da administração fiscal sobre o seu sentido e alcance.

4. Relativamente à primeira questão, ela devia ter sido objeto de um regime transitório, até porque a alienação onerosa de bens afetos a atividades independentes era, então, geradora de mais-valias tributadas na categoria G [artigo 10.º, n.º 1, al. c)]. Mas não o foi. Quanto à segunda, não nos parece que deva ser o destino dos bens a determinar a sua relevância fiscal. Quando foi consagrado o regime de 1992, teve-se em conta que só a transmissão onerosa de bens imóveis ou a prática de ato equivalente por pessoa singular, gerava mais-valias tributadas na categoria G e ainda havia o regime transitório de delimitação negativa de que podiam beneficiar se tivessem sido adquiridos antes de 1-01-1989. E, por isso, apenas se fez relevar, nesta sede, a afetação de bens imóveis. Quando, com a Lei 30-G/2000, a previsão normativa passou a incluir “quaisquer bens do património particular”, estava a referir-se, porventura, a louças, mobílias, automóveis, candelabros ou até obras de arte que, se alienados a terceiros, não relevam fiscalmente dessa alienação? Parece-nos um exagero, mas, em tempos de tanta incerteza sobre interpretação jurídica tributária, não nos peçam um prognóstico.

5. Limitando-nos apenas aos imóveis, porque, ao fim e ao cabo, parece ter sido o objeto que, a crer na opinião publicada e, curiosamente, na própria intervenção legislativa adrede efetuada em dois tempos, primeiro no artigo 3.º e depois no artigo 10.º, verdadeira, senão exclusivamente, estaria em causa, era pois assente que a sua afetação ao AL implicava, na gíria, a *periodização da sua vida fiscal*: o termo do período da sua afetação ao património particular e o início do período da sua afetação à atividade empresarial. O primeiro terminava com a atribuição de um *valor (fictício) de realização* - o valor de mercado, preferencialmente determinado por Profissional idóneo - que, ao mesmo tempo, serviria de *valor de aquisição* a inscrever no ativo tangível afeto à atividade. Este método permitiria tributar na categoria G, com o seu regime, as mais-valias

Novas Fiscais

Resolução do Conselho de Ministros n.º 32/2018, de 13/03 - Aprova as minutas dos contratos fiscais de investimento a celebrar entre o Estado Português e diversas sociedades comerciais.

Declaração de Retificação n.º 9/2018, de 9/03 - Retifica o Decreto-Lei n.º 2/2018, de 9 de janeiro, do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, que altera o regime contributivo dos trabalhadores independentes, publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 6, de 9 de janeiro de 2018.

Portaria n.º 64/2018, de 5/03 - Portaria que aprova o novo modelo de declaração e respetivas instruções, designado por Valor dos Fluxos de Pagamento (Modelo 40), para cumprimento da obrigação referida no n.º 4 do artigo 63.º-A da Lei Geral Tributária.

Lei n.º 7/2018, de 2/03 - Regime jurídico da conversão de créditos em capital.

Lei n.º 8/2018, de 3/02 - Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (Altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado).

Acórdão (extrato) do Tribunal Constitucional n.º 53/2018, de 9 de março - Resumo: Não julga inconstitucional a interpretação, extraível do artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, conducente ao sentido de que não subsiste o benefício fiscal previsto em tal normativo, nas situações em que o contrato de trabalho conexionado com a majoração cessar antes do período de cinco anos contados desde o início da sua vigência, ainda que se verifique apenas uma substituição do trabalhador, mantendo-se o mesmo posto de trabalho (DR, II Série, n.º 49/2018, de 9/3, pp. 7282-7282).

Ofício-circulado n.º 30199/2018, de 20/03 - DSIVA - IVA - Contribuição para o audiovisual.

Ofício-circulado n.º 20199/2018, de 07/03 - DSIRS - Declaração Modelo 3 de IRS em vigor a partir de janeiro de 2018.

do primeiro período, ou excluí-las total ou parcialmente da tributação, se o imóvel pudesse beneficiar, no todo ou em parte, da delimitação negativa consagrada no artigo 5.º que aprova o CIRS. A não ser assim, transferir-se-ia, **em todos os casos**, a mais-valia requalificada para lucro da categoria B, cerceando-se-lhe o direito a tributação em 50% e à delimitação negativa total ou parcial. Pode-se hoje dizer que foi uma questão de tributação justa a que levou, em 1992, à consagração do regime da periodização da vida dos imóveis, uma vez que, originariamente, o Código do IRS não dispunha de quaisquer regras sobre estas movimentações de bens entre patrimónios de afetação distinta, integrando a mesma esfera patrimonial da pessoa singular.

6. Quem estava por dentro do tema não entendeu muito bem o ruído que se fez em torno das consequências fiscais da desafetação dos imóveis do AL. Mas o ruído surtiu efeito. De facto, acabou por dar origem ao n.º 9 do artigo 3.º, segundo o qual *“para efeitos da alínea c) do n.º 2 (apuramento de mais-valias na categoria B), não configura uma transferência para o património particular do empresário a afetação de bem imóvel habitacional à obtenção de rendimentos da categoria F”*. Ficava aqui claro que, cumprido o pressuposto legal, e embora deixasse de se exercer a atividade de alojamento local, suspendia-se o apuramento das mais-valias relativamente ao imóvel e ao período de afetação. A título indicativo, informa-se que esta norma não abrange a transferência dos restantes ativos, mesmo que se mantenham no imóvel (v.g. mobílias). Estes terão, aparentemente, de se considerar transferidos para o património particular e, consequentemente, as respetivas mais-valias terão de ser apuradas na categoria B.

7. Ficou, de algum modo, instalada a dúvida sobre o que se devia fazer quanto às mais-valias cuja tributação ficara suspensa na categoria G, aquando da afetação. E essa dúvida só ficou resolvida com o acréscimo aditado pela Lei 114/2017 à alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º que manteve o diferimento para o momento em que o prédio for alienado onerosamente ou deixar de se manter afeto ao arrendamento habitacional.

8. O regime ora instituído, sendo obviamente mais atrativo porque difere a regularização fiscal para data indeterminada, não deixa, contudo, de ter os seus problemas. Desde logo, porque os imóveis que estavam afetos a AL e agora estão afetos a arrendamento habitacional, embora neles tenha deixado de se exercer uma atividade sujeita a IRS no âmbito da categoria B, impede que desta se dê a cessação efetiva, porque não obstante os imóveis pertencerem ao dono do estabelecimento, subsistem obrigações fiscais pendentes desses imóveis suscetíveis de implicarem a liquidação de imposto. Tem de reconhecer-se, porém, que o artigo 114.º não está adaptado a esta nova “ordem”. Quando se apurar a mais-valia a tributar na categoria B, terá naturalmente de levar-se em conta todo o tempo de afetação decorrido, para considerar a quota mínima de amortização, nos termos do n.º 9 do artigo 31.º. A morte do proprietário do imóvel sem a situação fiscal anterior regularizada transmite obrigações de natureza fiscal e patrimonial para os herdeiros que estes terão de regularizar no quadro da herança indivisa sem, muitas vezes, fazerem a mínima ideia do “legado” que os espera. Note-se que tudo isto pode passar-se sem que haja contabilidade organizada.

9. Exemplifiquemos agora o que ficou dito.

A. solteiro, em 2012, resolveu afetar à atividade de alojamento local um prédio que detinha na cidade de Lisboa. Esse prédio viera à sua posse por herança de seus pais: em 1975 herdara, por morte de seu pai, de que era único herdeiro, 1/2 do imóvel e em 1992 herdara, por morte da mãe, a outra 1/2. O valor de mercado à data da afetação, em 1 de junho de 2012, certificado por um ROC, era de € 750.000,00. Nas relações de bens apresentadas por morte dos seus pais, o bem foi relacionado, em 1975, com o valor patrimonial total de € 500 euros (valor já convertido) e em 1992 a 1/2 que se transmitiu pelo VPT de € 2.500,00. Não tem outras despesas ou encargos.

Em 31-12-2016, por impossibilidade de estar à frente da atividade, entendeu colocar o prédio no mercado do arrendamento, para o que contratou uma agência imobiliária. Arrendou-o por seis meses (abril-setembro), com a renda de € 3.500,00/mês. Regularizou o que tinha a regularizar no âmbito da categoria B com referência a 2016, mas não apurou mais-valias em relação ao imóvel.

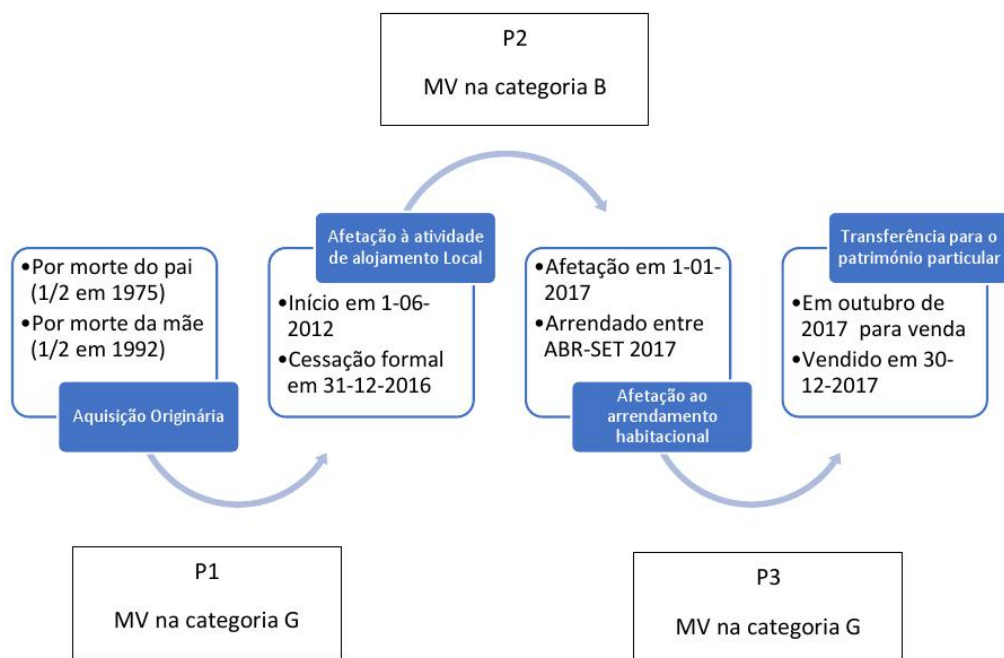
Após a cessação do arrendamento, manteve o prédio na mesma agência e com a mesma finalidade. Mas quem lhe apareceu, logo em Outubro, foi um interessado na compra por € 1.000.000,00. A partir deste momento, e como A. aceitou o negócio, o imóvel deixou de estar afeto ao arrendamento habitacional, pelo que se considerou transferido para o seu património particular. A escritura de compra e venda realizou-se em 30 de dezembro de 2017. Pagou € 50.000,00 de comissão à agência imobiliária pela venda (5% do preço).

10. Resolução

Não ficaria completa a exemplificação sem o exercício de apuramento das mais-valias e das menos-valias que vão distribuir-se pelos três períodos em que, propositadamente, compartimentámos a “vida fiscal” deste prédio. Iniciamos o exercício de resolução precisamente com um esquema onde se visualizam as balizas de cada um dos períodos e os regimes de mais-valias que lhes correspondem. Segue-se-lhe a indicação, por período de vida fiscal a indicação dos cálculos que, de acordo com as disposições legais pertinentes devem ser efetuados, para se apurarem as correspondentes mais-valias ou menos-valias.

Resolução

Diagrama sequencial dos factos:



P1 -

Período anterior à afetação ao Alojamento Local - Mais-Valias na categoria G

VR: € 750.000,00; VR sujeito: € 375.000,00 (está excluída da tributação a parte correspondente a 1/2 adquirida por sucessão em 1975 – art. 5.º do DL que aprova o Código);

Vaq: € 2.500,00 (valor que serviu de base à liquidação do imposto sucessório: art. 45.º, n.º 1; correção monetária (art. 50.º): coef. 1,82 (Portaria 362/2017, de 30/10).

Cálculo da MV: $(375.000 - 2.500 * 1,82) * 50\% = € 185.225,00$ (valor para englobamento nos termos do disposto no n.º 2 do art. 43.º).

P2 - Período de afetação ao Alojamento Local - Mais-Valias na Categoria B

VR: € 1.000.000,00 (Nota: a proximidade da alienação onerosa por este valor é indicativo suficiente do VM à data da transferência para o património particular).

Vaq: Valor sujeito a deprecimento e, consequentemente sobre o qual recai a amortização mínima: $€ 750.000,00 - 25\% = 562.500,00$ (n.ºs 1 e 3 do Dec. Regulamentar 25/2009, de 14/9). O valor de aquisição imputável ao terreno, não amortizável, é de € 187.500,00. A amortização mínima é de metade da taxa normal de amortização prevista na tabela, ou seja 50% de 5% = 2,5% (art. 18.º, n.º 2 do DReg citado). Correção monetária, nos termos vistos, 1,01. Amortizações: $562.500 * 2,5 * 5 = € 70.312,50$. Vai definitivo: $750.000,00 - 70.312,50 = € 679.687,50$

Cálculo da MV: $1.000.000,00 - 679.687,50 * 1,01 = € 313.515,63$ (mais-valia a integrar, em conformidade com o regime de determinação do rendimento líquido aplicável, na categoria B, assim se cessando a respetiva atividade).

P3 - Alienação onerosa do imóvel a partir do património particular

VR: € 1.000.000,00; Vaq: € 1.000.000,00; despesas de intermediação na venda: € 50.000,00. Não há correção monetária por não terem decorrido mais de 24 meses desde a data da transferência.

Cálculo da MV: $1.000.000 - (1.000.000 + 50.000) * 50\% = - 25.000,00$

Apurou-se, portanto, uma menos-valia de € 25.000,00 que somará algebricamente com a mais-valia do P1 no âmbito do englobamento na categoria G.

Resta por último indicar que todas estas operações serão declaradas na DR mod. 3 relativa ao ano de 2017: as operações relativas ao P1 e ao P3 no anexo G e a operação relativa ao P2 no anexo B (regime simplificado) ou anexo C (contabilidade organizada).