



EULÁLIA PEREIRA
consultora da Ordem dos
Contabilistas Certificados

Tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes — fim do tratamento fiscal diferenciado

Este artigo visa analisar as alterações ao Código do IRS decorrente da entrada em vigor do Orçamento do Estado para 2023 (OE/2023), no que se refere à tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes.

Este tema foi objeto de ampla controvérsia tendo levado muitos sujeitos passivos a contestar o regime fiscal aplicado no âmbito da anterior redação do Código do IRS, por considerarem que a forma de tributação aplicada (regras de determinação da matéria coletável) constituía uma discriminação negativa dos não residentes, restritiva da liberdade de circulação de capitais, proibida pelo artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Nas diversas decisões já emitidas, a jurisprudência tem vindo a considerar que o quadro legal que vigorava até à entrada em vigor das alterações decorrentes do OE/2023, não era conforme o disposto no TJUE, por constituir uma discriminação negativa suscetível de restringir a circulação de capitais na União, nomeadamente o acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de dezembro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 75/20.6BALS.B, bem como para a Decisão do TJUE de 18 de março 2021, proferida no âmbito do Processo C-388/19.

De forma a acabar com a desconformidade no âmbito da tributação das mais-valias, o OE/2023 veio proceder às alterações necessárias ao Código do IRS, de maneira a equiparar o regime de tributação aplicável às mais-valias imobiliárias, realizadas por contribuintes não residentes, àquele que é aplicado aos residentes, pondo termo à identificada discriminação entre cidadãos residentes e não residentes. Importa, assim, analisar a forma de tributação das mais-valias imobiliárias. Os ganhos obtidos por pessoas singulares com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, quando não constituam rendimentos empresariais e profissionais, são tributados, em sede de IRS, no âmbito da categoria G (incrementos patrimoniais), como mais-valias, nos termos do disposto no Código do IRS. Esses rendimentos, desde que resultantes da transmissão de direitos reais relativos a imóveis situados em território português consideram-se aqui obtidos, pelo que ficam abrangidos pela

incidência de IRS quando auferidos por não residentes.

Tributação dos residentes

O valor desses rendimentos que sejam qualificados como mais-valias, quando obtidos por sujeitos passivos residentes, são considerados em apenas 50% e sujeitos a englobamento com os restantes rendimentos para efeitos de determinação e aplicação das taxas gerais progressivas estabelecidas no Código do IRS, compreendidas entre os 14,5 e 53% (considerando a taxa de adicional). A tributação em 50% tem a sua origem na consideração de que se trata de rendimentos considerados fortuitos ou anormais e, nessa medida, seria atendível reduzir o seu impacto na taxa final do IRS, considerando que tais rendimentos serão somados aos recorrentes.

Tributação dos não residentes

Quanto aos sujeitos passivos não residentes, no âmbito da tributação das mais-valias imobiliárias, vigoraram até final de 2022 dois regimes distintos:

1. Regime geral, aplicável a quaisquer sujeitos passivos não residentes, traduzido na tributação desses rendimentos à taxa especial de 28% incidente sobre a totalidade do rendimento (sendo o rendimento 100% da mais-valia), e
2. Regime opcional, especificamente aplicável a residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (EEE), desde que neste último caso exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, de acordo com a natureza dos rendimentos e os condicionalismos para aceder ao regime. Este regime prevê duas modalidades possíveis:
 - Opção pelas taxas aplicáveis aos residentes, neste caso a tributação dos rendimentos far-se-ia à taxa que, de acordo com a tabela progressiva, se aplicaria no caso de serem auferidos por residentes em território português;
 - Opção pelas regras aplicáveis aos residentes, este regime apenas se aplicava quando os rendimentos obtidos em território português representassem, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos do sujeito passivo (ou seja, dos rendimentos de base mundial).

A opção por qualquer uma das modalidades deste último regime, regime de equiparação aos residentes, implicava

a obrigatoriedade de indicar o total dos rendimentos obtidos no estrangeiro, para efeitos da determinação da taxa da tabela progressiva.

Este regime opcional foi introduzido em 2008, com vista a adaptar o sistema fiscal em linha do que era a jurisprudência emanada pelos tribunais, permitindo que os não residentes pudessem optar pela tributação dos rendimentos de mais-valias imobiliárias nas mesmas condições aplicáveis aos residentes. Contudo, para além de constituir um regime de mais complexa aplicabilidade e, por outro lado, não se estender a residentes em países terceiros, continuava a não conseguir o efeito que se pretendia, ou seja, sanar a discriminação negativa da tributação destes rendimentos.

Por se tratar de um regime mais complexo e que obriga ao englobamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro a sua adesão sempre foi reduzida, sendo que a generalidade dos não residentes continuava a sujeitar-se ao primeiro regime (regime geral) tendo continuado a somar-se sucessivas impugnações relativamente à sua tributação.

Na sequência de várias derrotas judiciais e no sentido de atenuar os problemas que têm surgido entre os contribuintes e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) sobre a discriminação de tributação entre residentes e não residentes, a AT terá emitido uma orientação interna no sentido de corrigir as liquidações para metade do seu valor, considerando o saldo das mais-valias imobiliárias dos não residentes em apenas 50% do seu valor, aquando da aplicação do regime geral, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28% até que o Código do IRS fosse alterado.

Ora, neste cenário, quer o que resulta das condenações dos tribunais quer o decorrente da orientação da AT, estamos agora perante uma discriminação negativa dos residentes face aos não residentes, vendo estes últimos as suas mais-valias tributadas em metade do seu valor a uma taxa fixa de 28%, ao passo que os residentes são

obrigados a englobar tais rendimentos aos restantes rendimentos de outras categorias e aplicar a taxa que resulte da tabela das taxas progressivas que, no limite, poderá chegar aos 53%.

As alterações às regras de tributação introduzidas pelo OE/2023, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2023, decorreram da necessidade de eliminar a desconformidade a nível do direito da União Europeia, evidenciada no acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, do qual se conclui que o quadro tributário nacional, no que concerne à tributação das mais-valias imobiliárias em IRS aplicável aos sujeitos passivos não residentes, constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Passam agora os sujeitos passivos não residentes a beneficiar da tributação em metade do saldo das mais-valias, mas ficam sujeitos, relativamente a esses rendimentos, à aplicação das taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS, em vez de beneficiarem da aplicação da taxa autónoma de 28%, que foi revogada, eliminando-se a possibilidade de opção pela tributação autónoma destes rendimentos, quando auferidos por não residentes.

Na sequência desta alteração, regime igual aos residentes, implica a obrigatoriedade de indicar o total dos rendimentos obtidos no estrangeiro, para efeitos da determinação da taxa da tabela progressiva.

Para melhor compreensão das alterações ocorridas, recorreremos a um exemplo, relativo à venda de um imóvel localizado em Portugal por parte de um sujeito passivo (pessoa singular) residente em França:

- Valor de realização (ano 2023): 200 000 euros;
- Valor de aquisição (ano 2022): 100 000 euros
Despesas e encargos: 25 000 euros
Mais-valia = 200 000 – (100 000 + 25 000) = 75 000 euros
Outros rendimentos obtidos no território de residência (França): 105 000 euros.

Tributação Código do IRS até 2022	Tributação na sequência das decisões judiciais	Tributação face às alterações no OE/2023
100% da mais-valia x taxa autónoma de 28%	50% da mais-valia x taxa autónoma de 28%	50% da mais-valia x taxa tabela progressiva
75 000 x 28%	37 500 x 28%	Englobamento total dos rendimentos (75 000+105 000) = 180 000 euros Taxa da tabela progressiva = 48 por cento 37 500 x 48%
Imposto a pagar: 21 000 euros	37 500 x 28% Imposto a pagar: 10 500 euros	Imposto a pagar: 18 000 euros