



EULÁLIA PEREIRA

Consultora da Ordem dos  
Contabilistas Certificados  
comunicacao@occ.pt

## Tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes

Este tema tem sido amplamente discutido, levando muitos sujeitos passivos a contestar o regime fiscal aplicado no âmbito da atual redação do Código do IRS, por considerarem que a forma de tributação aplicada (regras de determinação da matéria coletável) constitui 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).

Este artigo visa analisar o regime fiscal aplicável relativamente à tributação das mais-valias imobiliárias dos não residentes e a jurisprudência emanada pelos tribunais, concretamente pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) e do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Importa, assim, começar por 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 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), no âmbito da categoria G (incrementos patrimoniais), como mais-valias, nos termos do disposto no Código do IRS (CIRS).

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.

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.

Quanto aos sujeitos passivos não residentes, na área da tributação das mais-valias imobiliárias, vigoram atualmente 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

2. 100% da mais-valia), e 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 condicionamentos para aceder ao regime. Este regime prevê duas modalidades possíveis:

- opção pelas taxas aplicáveis aos residentes, neste caso a tributação dos rendimentos far-se-á 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 aplica quando os rendimentos obtidos em território português representem, 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, implica a obrigatoriedade de indicar o total dos rendimentos obtidos no estrangeiro, para efeitos da determinação da taxa da tabela progressiva.

Face ao disposto no Código do IRS, a opção pela modalidade das taxas aplicáveis aos residentes não resulta na consideração de apenas 50% do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias. No entanto, segundo uma posição recente da Autoridade Tributária e Aduaneira (Informação Vinculativa, Processo: 4216/2017, com despacho concordante da Subdiretora-Geral do IR, de 2019-01-07), entendimento este também expresso nas instruções de preenchimento da declaração de rendimentos (Modelo 3), a opção por qualquer um destes dois regimes de equiparação aos residentes permite a tributação da mais-valia em apenas 50%.

Este regime específico de opção, introduzido na legislação nacional, através da Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2008, com vista à adaptação do sistema fiscal ao acórdão do TJUE C-443/06, que veio permitir que não residentes possam optar pela tributação de rendimentos de mais-valias imobiliárias nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, não só constitui um ónus suplementar comparativamente aos residentes, como não afastou a referida discriminação negativa dos não residentes restritiva da liberdade de circulação de capitais, como tem vindo a ser decidido em diversas decisões arbitrais.

A introdução deste regime opcional não veio, assim, sanar a discriminação negativa dos não residentes face aos residentes, aliás, previsto apenas para os residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou na EEE e não para os residentes em Países terceiros. 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), continuando, assim, a somar-se sucessivas impugnações relativamente à sua tributação.

A jurisprudência tem vindo a considerar, nas diversas decisões já emitidas, que o quadro legal em vigor não é 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 09/12/2020, proferido no âmbito do processo nº 75/20.6BALS, bem como para a Decisão do TJUE de 18/03/2021, proferida no âmbito do Processo C-388/19.

Não obstante, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) continua a defender a tributação pela totalidade das mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes à taxa de 28%, tendo, inclusive, recentemente, avançado com um recurso para o Tribunal Constitucional, no sentido de este se pronunciar sobre a prevalência do direito constitucional português sobre o Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Prevê-se, assim, a continuação deste braço de ferro entre os contribuintes e a AT, em que esta última tem somado várias derrotas nos tribunais e se tem visto forçada a 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%.

Desta forma, é muito provável que os sujeitos passivos que tenham em curso um processo de reclamação ou processo judicial contra o ato de liquidação de IRS relativamente ao valor das mais-valias consideradas a 100% venham a obter uma decisão a seu favor no sentido de ser considerado apenas 50%.

Este impasse deverá manter-se enquanto se mantiver o normativo legal em curso e até que ocorra uma revisão da legislação nacional com vista a assegurar o cumprimento dos princípios previstos no Tratado de Funcionamento da União Europeia.