



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Análise dos artigos 43º e 72º do CIRS
Confrontando com a recente jurisprudência do TJUE e a
necessidade de alteração legislativa

Ana Cristina Gomes Fonte
Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Análise dos artigos 43º e 72º do CIRS
Confrontando com a recente jurisprudência do TJUE e a
necessidade de alteração legislativa

Ana Cristina Gomes Fonte

Orientador Professor Doutor Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022

Dedicatória

Ao meu irmão Daniel,

Epígrafe

“When you walk through a storm
 Hold your head up high
And don't be afraid of the dark
 At the end of a storm
 There's a golden sky
And the sweet silver song of a lark
 Walk on through the wind
 Walk on through the rain
For your dreams be tossed and blown
 Walk on, walk on
 With hope in your heart
And you'll never walk alone
 You'll never walk alone
 Walk on, walk on
 With hope in your heart
And you'll never walk alone
 You'll never walk alone.”

Agradecimentos

Ao meu irmão Daniel, que partiu ao longo desta caminhada, mas que sempre acreditou em mim,

À minha mãe e irmã pela força que me dão,

À minha tia Liliana, por ser a minha ouvinte,

Ao meu namorado, por nunca me deixar desistir,

Aos meus avós, pelo apoio incondicional,

Ao meu orientador por toda a disponibilidade,

Resumo

Esta dissertação incide sobre a problemática inerente ao regime de tributação das mais-valias imobiliárias, auferidas por não residentes, mais concretamente com a insuficiente alteração legislativa da Lei 67-A/2007.

O TJUE evidenciou as fragilidades deste regime de tributação, reiterando a incompatibilidade do regime de tributação com a liberdade de circulação de capitais.

Em primeiro lugar, é feito um breve enquadramento do tema. Seguidamente, será feita uma análise crítica aos dois acórdãos proferidos pelo TJUE, o primeiro de 11 de outubro de 2007 e o segundo de 18 de março de 2021.

Posto isto, será feita uma análise ao regime de tributação das mais-valias imobiliárias estatuído em França e Itália.

Por último, serão apresentadas propostas a ter em consideração para uma alteração legislativa que poderão ser implementadas pelo legislador nacional, de modo a ser cumprido o Direito da União e, ao mesmo tempo, o combate à fraude e evasão fiscal.

Palavras-chave: Tributação das mais-valias imobiliárias; não residentes; Direito da União Europeia; Liberdade de circulação de capitais; Tribunal de Justiça da União Europeia; Discriminação; Fraude e evasão fiscal;

Abstract

This dissertation focuses on the problem inherent in the regime of taxation of real estate capital gains not residents, more specifically with the insufficient legislative amendment of Law 67-A/2007.

The Court of Justice of the European Union highlighted the weaknesses of this taxation regime, reiterating the incompatibility of the taxation regime

First, a brief framework of the theme is made. A critical analysis will then be made of the two judgments delivered by the CJEU, the first of 11 October 2007 and the second of 18 March 2021.

Having said that, an analysis will be made of the regime for the taxation of real estate capital gains established in France and Italy.

Finally, proposals will be submitted to be taken into account for a legislative amendment in order to comply with EU law and, at the same time, combat fraud and tax evasion.

Keywords: *Taxation of real estate capital gains; non-residents; EU law; Freedom of movement of capital; Court of Justice of the European Union; Discrimination; Fraud and tax evasion;*

Índice

Índice.....	9
Lista de abreviaturas e acrónimos	11
Introdução	12
1. Distinção entre residentes e não residentes	14
1.1 A tributação dos residentes	14
1.2 – A tributação dos não residentes.....	15
2. A tributação das mais-valias no âmbito da Categoria G	16
2.1 – Enquadramento	16
2.2 – Princípio da realização	17
2.3 - Apuramento da mais-valia	18
2.4 – Taxas aplicáveis	20
2.4.1– Residentes	20
2.4.2 – Não residentes	21
3 - Análise da jurisprudência do TJUE	22
3.1 - Enquadramento factual	22
3.1.1 - Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de outubro de 2007 (processo C-443/03).....	22
3.1.2- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de março de 2021 (processo C-388/19)	23
3.1.3 – As conclusões do Advogado Geral	25
3.2 - A posição da Comissão Europeia	26
3.3– A posição da Autoridade Tributária.....	27
3.4– A nossa opinião	28
4. Tributação das mais-valias imobiliárias noutros ordenamentos jurídicos	31
4.1 – França.....	31
4.2 – Itália.....	33
5. A necessidade de alteração legislativa	35
5.1 – A problemática legislativa.....	35
5.2 – A questão da evasão fiscal	37

5.3 – Possíveis soluções legislativas	38
5.3.1 – Taxa.....	38
5.3.2 – Cobrança do imposto	40
Conclusão.....	42
Referências bibliográficas.....	44
I. Livros e artigos científicos	44
III. Materiais em suporte eletrônico.....	46
IV. Documentos governamentais	46
V. Teses e dissertações	46
VI. Jurisprudência	47
VII. Conclusões de Advogados Geral:	47

Lista de abreviaturas e acrónimos

AT – Autoridade Tributária

AUJ – Acórdão de Uniformização de Jurisprudência

ART. – Artigo

ARTS. - Artigos

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CDT – Conveção sobre Dupla Tributação

CFR. - Conforme

CGI - Code général des impôts – Código Tributário Geral

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

DUE – Direito da União Europeia

EEE – Espaço Económico Europeu

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

N.º - Número

N.ºs - Números

TCE – Tratado da Comunidade Europeia

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUIR – Texto Único do Imposto sobre o Rendimento

§ - Parágrafo

Introdução

Esta dissertação tem por base a tributação das mais-valias imobiliárias. O legislador decidiu excluir a tributação das mais-valias potenciais ou latentes tributando apenas as mais-valias efetivas.

Quer isto dizer que para haver lugar a tributação, é necessário atender ao momento da alienação e da realização das mais-valias. Assim, é necessário apurar o montante que será sujeito a imposto, atendendo à diferença entre o valor de aquisição e o valor de realização.

Quanto à tributação dos residentes, o CIRS estabelece que, apenas metade do saldo apurado é levado à tributação, consagrando ainda um regime de reinvestimento total ou parcial, que determinará também uma redução ou um não pagamento do imposto, sendo aplicadas as taxas gerais do art. 68º. Acresce que, os residentes estão sujeitos ao englobamento obrigatório.

Relativamente à tributação das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes, é possível ser tributado segundo a taxa especial de 28%, tal como vem previsto no art. 72º do CIRS.

Aos residentes na União ou no Espaço Económico Europeu é ainda possível optar pela sujeição do saldo apurado das mais-valias, às taxas gerais do art. 68º, nos termos do art. 72º n.º 14 e 15. Esta última opção, consagra um desvio à regra do não englobamento dos rendimentos dos não residentes, plasmada no art. 22º do CIRS.

O regime estatuído no art. 72º n.º 1 lido em conjugação com o texto presente no art. 43º n.º 2 do CIRS, a contrario, determina que é sujeito a tributação a totalidade do saldo apurado das mais-valias.

Todavia, não tem sido este o entendimento dos tribunais nacionais em conformidade com a jurisprudência do TJUE.

O Tribunal de Justiça da União, tem-se pronunciado no sentido de considerar esta dualidade de regimes de tributação, incompatível com as disposições europeias decorrentes do TFUE.

Mais concretamente, considera que as normas acima referidas violam a liberdade de circulação, que é uma liberdade fundamental o ordenamento jurídico da União.

O Tribunal reitera ainda que, a escolha de um regime de tributação a cargo do residente num Estado-membro ou EEE, não elimina a discriminação negativa a que estão sujeitos, já que não pode manter-se uma opção incompatível com o DUE.

A pergunta que se impõe é saber como é que o legislador português irá colocar em prática as orientações reiteradas pelo Tribunal de Justiça, criando um regime de tributação das mais-valias imobiliárias harmonizado e não discriminatório entre residentes e não residentes?

Assim, a presente dissertação baseia-se na análise da jurisprudência do TJUE, tentando perceber quais as linhas que devem reger o nosso legislador.

Inicialmente, procedemos a um enquadramento geral do tema.

Em seguida, são analisados dois regimes de tributação europeus, mais concretamente o espanhol e francês.

Por último, são apresentadas bases para uma possível alteração legislativa, tendo em vista não só a harmonização do regime de tributação como, também, o combate à fraude e evasão fiscal.

1. Distinção entre residentes e não residentes

Os sujeitos passivos, considerados para efeitos de IRS, estão plasmados no art. 13º do CIRS. Este artigo prevê a incidência pessoal deste imposto, assim estão sujeitos a tributação aqueles que residam em território português e os que, não residindo, obtenham rendimentos em território nacional.

1.1 A tributação dos residentes

Os residentes estão sujeitos ao chamado “worldwide income principle”, ou seja, os rendimentos são tributados na sua totalidade, independentemente da localização da sua fonte (art. 15º n.º 1 CIRS). Assim, os residentes estão sujeitos, por regra, à modalidade dos impostos pessoais. Este regime, como refere Sérgio Vasques, 2018, p. 228 “(...) passa, entre outras coisas, pela dispensa de pagamento do imposto para os contribuintes com rendimentos abaixo do mínimo de subsistência, pela ponderação da composição do agregado familiar para efeitos de dedução à coleta ou de retenção na fonte, assim como pela dedução das despesas com saúde, educação, habitação ou lares de terceira idade.”, cumprindo o disposto no art. 104º da CRP.

O art. 16º do CIRS prevê os requisitos para que um sujeito passivo seja considerado residente. Como afirma Rui Morais, 2016, p.10, a alínea a) consagra “o primeiro critério não parece oferecer dificuldades (...)”. A alínea b), impõe que o sujeito passivo, “Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;”. Esta definição torna-se mais difícil determinar, já que tem por base uma “intenção atual”.

1.2 – A tributação dos não residentes

Os não residentes, estão sujeitos à chamada “(...) tributação real limitada aos rendimentos que a lei considera terem fonte no nosso país” (Rui Morais, 2016, p. 9). Tal opção tem como consequência a ausência de ponderação da capacidade contributiva global do sujeito passivo.

Note-se que, os não residentes são aqueles cuja situação não se enquadre em nenhuma das alíneas do art. 16º do CIRS.

Assim, “a noção de não-residente apura-se a *contrario*. Todos os Estados pretendem tributar os rendimentos de não-residentes que consideram ter sido obtidos – terem a fonte – no seu território.” (Rui Morais, 2016, p. 19).

A tributação dos não residentes tem apenas por base os rendimentos obtidos em território português, tal como prevê o art. 15º n.º 2 do CIRS. Para que ocorra a tributação é necessário atentar ao art. 18º do CIRS, uma vez que define quais os rendimentos que se consideram obtidos no nosso território.

Havendo lugar à tributação do não residente no nosso território, cumpre referir que pode ser necessário atender às CDT’s, dado que estas visam atenuar ou evitar a dupla tributação. Isto porque, pode haver lugar a situações de conflito se, quer o estado da fonte, quer o estado da residência, se considerarem competentes para tributar. Assim, as CDT’s consagram regras de desempate caso haja um conflito de tributação, determinando em princípio, qual o estado competente para tributar. Os residentes noutro Estado-membro ou do Espaço Económico Europeu¹, gozam de um regime próprio, previsto no CIRS. São exemplos desse regime os artigos 17º-A, 71º n.º 8 e seguintes, 72º n.º 9 e 10 todos do CIRS. Tal regime tem em vista a aproximação ao regime aplicado aos residentes.

Quanto aos residentes não habituais, o art. 16º consagra também, nos seus n.ºs 8 a 12, um regime específico para os residentes não habituais, cuja finalidade do regime tem por base a atração de sujeitos passivos, para o nosso território uma vez que gozam de uma tributação mais favorável.

O n.º 8 estabelece o âmbito de aplicação do regime, “Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que,

¹ Desde que exista intercâmbio de informação em matéria fiscal com o Estado em causa;

tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.”.

O legislador impõe ainda como critério de aplicação a não residência em território nacional nos últimos 5 anos. Por sua vez, a tributação neste regime tem como limite temporal o período de 10 anos consecutivos.

Apesar da isenção de tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro, nos termos do art. 81º n.º 4 e 5, os rendimentos da categoria G, são obrigatoriamente englobados para determinar qual a taxa aplicável aos restantes rendimentos.

2. A tributação das mais-valias no âmbito da Categoria G

2.1 – Enquadramento

A categoria G, visa a tributação dos incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias².

Nos termos do art. 10º do CIRS, “constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais”. O proémio deste artigo, determina a exclusão da incidência nesta categoria, os ganhos que sejam considerados rendimentos da Categoria B, E e F. Não existe na doutrina uma definição inequívoca para as mais-valias.

O conceito rendimento-produto exclui como rendimento os ganhos obtidos sem a participação do sujeito passivo na fonte produtora. Já o conceito de rendimento-acrécimo, que foi adotado no CIRS, com a reforma de 1989, assenta na tributação de todo o aumento do poder aquisitivo do sujeito passivo.

Deste modo, podemos concluir que as mais-valias são rendimentos, positivos ou negativos, que se obtêm através da alienação de um ativo, havendo de facto uma eliminação da fonte produtora. “Conhecidas como *capital gains* na terminologia anglo-saxónica, as mais-valias correspondem essencialmente a ganhos resultantes de uma valorização de bens provocada por circunstâncias

² Cfr. Art. 9º do CIRS;

exteriores à atividade do seu titular, os *winfall gains*, que implicam um aumento do poder aquisitivo cuja tributação é imposta pelo princípio da capacidade contributiva”.³

Segundo Rui Morais, 2016, p.100, “estão em causa ganhos resultantes da alienação de um bem económico, na medida em que esta alienação não constitui objeto específico de uma atividade empresarial”.

Assim, os ganhos resultantes de atividade profissional ou empresarial não são qualificados como mais-valias, sendo aplicado o regime previsto na Categoria B (art. 3º do CIRS).

O legislador português deixou de fora do elenco do artigo 10º os bens móveis não sujeitos a registo. Esta opção traduz a necessária ponderação entre aquilo que é passível de tributação e aquilo que, normalmente, será espontaneamente cumprido, uma vez que seria muito difícil tributar todos os ativos dos sujeitos passivos, por razões de controlo e eficiência.

Quanto às mais-valias imobiliárias, os factos geradores estão plasmados na alínea a) e d) do mesmo artigo.

2.2 – Princípio da realização

Quanto ao momento de tributação, de facto “Só há lugar a tributação quando a mais valia é realizada, ou seja, quando o activo é transacionado. A imposição das mais valias está assim subordinada ao princípio da realização, segundo o qual estão excluídas da tributação as valorizações dos activos que não tenham sido (...) objecto de alienação onerosa (...) pelo respectivo titular”. A alienação onerosa do activo é, pois, condição da tributação da mais-valia, que só então se diz “realizada”⁴.

O legislador decidiu afastar a tributação das mais-valias latentes do nosso sistema.

³ Mónica Duque, 2018, p.3;

⁴ Xavier de Basto, 2007, p.385;

Esta opção poderá ter efeitos prejudiciais para o sujeito passivo. Uma parte da doutrina afirma que a tributação, segundo o princípio da realização, pode gerar efeitos de concentração e de imobilização⁵.

O primeiro efeito, como refere António Martins, 1998, p.1, “(...) traduz-se no facto de o carácter ocasional das mais-valias, e a respectiva concentração num determinado período, poderem originar uma sobretributação do seu titular – admitindo a progressividade do imposto pessoal de rendimento – relativamente à situação de recebimento fraccionado do mesmo montante de rendimento. O segundo, como que decorre do efeito de concentração, isto porque o sujeito passivo pode não alienar o bem devido ao elevado valor de imposto a pagar. “

Tal como ensina Saldanha Sanches, “um ganho só pode ser considerado como existente quando foi obtido através de uma transação já concretizada.”⁶

Além disso, a opção do legislador procura impedir a ocorrência de diversos problemas, entre os quais a possível ausência de liquidez do sujeito passivo para efetuar o pagamento do imposto uma vez que este não obtém rendimento em virtude da valorização latente de um imóvel.

2.3 - Apuramento da mais-valia

É sujeito a IRS, segundo o disposto no art. 43º n.º 1, o saldo apurado entre as mais e menos valias realizadas no mesmo ano.

O art. 10º n.º 4 alínea a) prevê que o ganho sujeito a IRS é constituído “Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nas situações previstas nas alíneas a), b), c) e i) do n.º 1”, constituindo a base de cálculo de apuramento da mais-valia a tributar.

Esta alínea remete para o art. 44º n.º 1 do CIRS, que define “valor de realização” e para os artigos 45º e 48º do mesmo diploma, já que estabelecem as regras de apuramento do valor de aquisição.

Relativamente ao valor de aquisição, é necessário analisar os arts. 45º e 46º do CIRS.

⁵ Rui Morais, 2016, p. 103;

⁶ Saldanha Sanches, 2000, p. 216;

O primeiro aplica-se quando esteja em causa uma aquisição a título gratuito, relevando o valor considerado para efeitos de liquidação do imposto de selo, ou quando não haja lugar a este, ao que serviria de base, caso fosse aplicável.

O segundo aplica-se quando o bem seja adquirido a título oneroso, relevando o valor que considerado para efeitos de liquidação do IMT, ou caso não seja devido, ao que serviria de base, caso fosse aplicável.

O valor de aquisição, tem ainda que ser submetido à correção monetária a que alude o art. 50º n.º 1 do CIRS⁷. Os coeficientes são fixados através de Portaria, aprovados anualmente, sendo aplicáveis desde que tenham decorridos mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data de alienação ou afetação.

Esta correção monetária tem em vista acompanhar a evolução do imóvel, já que o decurso do tempo tem efeitos sobre o bem imóvel, nomeadamente a sua valorização.

O art. 51º prevê um conjunto de despesas e encargos que uma vez comprovados, podem diminuir o montante de mais-valias sujeitas a imposto. Assim, ao valor de aquisição acresce as despesas realizadas nos últimos 12 anos. Estão em causa despesas relacionadas com a valorização do imóvel, nomeadamente “(...) encargos intrinsecamente ligados ao bem alienado, conducentes a uma valorização, quer material ou física, quer económica, do mesmo⁸”.

O nosso legislador consagrou um benefício fiscal para certos casos de reinvestimento (art. 10º n.º 5⁹ e n.º 7).

Para ser aplicada a exclusão total de tributação, é necessário que a transmissão onerosa de imóveis cumpra os seguintes requisitos: o imóvel alienado tenha sido a habitação própria e permanente do sujeito passivo e do seu

⁷ Art. 50º - “O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, bem como de partes sociais no caso da alínea b) do referido número, é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação.”

⁸ Paula Rosado Pereira, 2018, p 218;

⁹ Rui Morais, 2016, p.110 - “Em épocas de crise, como a que vivemos recentemente, deparamos frequentemente com situações em que os sujeitos passivos se vêm obrigados a vender a sua habitação por não terem condições para pagar os encargos bancários contraídos e/ou não possuírem outros meios para obter a liquidez necessária à sua sobrevivência. Não havendo reinvestimento, o imposto incide sobre toda a mais-valia obtida, incluindo a correspondente ao valor utilizado para reembolsar a entidade bancária do montante mutuado em ordem à aquisição do prédio.”

agregado familiar; o reinvestimento seja aplicado na aquisição de uma propriedade¹⁰ situada no nosso território, na União ou no EEE; o reinvestimento aconteça entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização; haja manifestação do sujeito passivo em recorrer a este mecanismo, na sua declaração de rendimentos¹¹.

O reinvestimento parcial (art. 10º n.º 9) ocorre quando a aquisição subsequente é relativa a um imóvel de preço inferior ao do valor de realização, ou, quando a aquisição subsequente é financiada com recurso a um empréstimo.

Para determinar o montante sujeito a imposto, é importante atender à parte final do n.º 9, “os benefícios a que se referem os n.os 5 e 7 respeitam apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.”

Em suma, este regime só é aplicado quando ocorrer o reinvestimento, tendo que cumprir todos os requisitos acima mencionados, nomeadamente o temporal.

2.4 – Taxas aplicáveis

O regime de tributação de residentes e não residentes e tem algumas particularidades que cumpre analisar.

2.4.1– Residentes

Os residentes estão sujeitos à tributação sobre o rendimento global auferido, nos termos do art. 15º n.º 1 do CIRS.

São aplicadas as progressivas do art. 68º do CIRS e o englobamento é obrigatório, devendo constar na declaração modelo 3 de IRS, no Anexo G. Esta é uma obrigação acessória que tem por base a obrigatoriedade de apresentação da declaração, dentro do prazo previsto no art. 57º do CIRS.

O CIRS prevê no seu art. 43º n.º 2, a sujeição ao imposto de apenas 50% do saldo apurado das mais-valias para os residentes.

¹⁰ Seja em outao imóvel, terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel;

¹¹ Declaração de rendimentos – modelo 3 de IRS – art. 57º n.º 4 alínea a);

2.4.2 – Não residentes

O regime de tributação das mais-valias auferidas por não residentes, impõe a análise de algumas distinções.

Os não residentes estão por regra sujeitos à aplicação da taxa especial de 28%, prevista no art. 72º do CIRS. Assim, segundo o art. 22º n.º 3 do CIRS os não residentes não estão sujeitos ao englobamento.

A tributação aplicável aos residentes noutra Estado-membro da União ou residentes no Espaço Económico Europeu, tem regras próprias, pois o legislador nacional tentou aproximar o regime de tributação desta categoria de não residentes à dos residentes, por motivos que adiante serão analisados.

A Lei nº67-A/2007 de 31 de dezembro, introduziu a opção prevista nos atuais n.º 14 e 15¹² do art. 72º, isto é, a sujeição às taxas progressivas previstas no art. 68º, sujeitos a um regime de tributação equivalente aos residentes.

Todavia, o legislador não previu a consideração de apenas 50% do saldo apurado das mais-valias quando a opção assente na aplicação da taxa proporcional.

No entanto, tal tendo sido aplicado pela jurisprudência nacional, como se verá seguidamente.

Quanto às obrigações acessórias, também os não residentes estão obrigados a entregar a declaração Modelo 3 de IRS, já que estão sujeitos a taxas especiais.

Nos termos do art. 130º n.º 1 e n.º 2 do CIRS, aos não residentes cumpre nomear um representante fiscal já que não está em causa a aplicação de taxas liberatórias. De ressaltar que, aos sujeitos residentes em Estado-membro ou EEE, esta nomeação é facultativa.

“14 - Os residentes noutra Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a), b) e e) do n.º 1 e no n.º 6, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português. (Anterior n.º 13, redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março).

15 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”

3 - Análise da jurisprudência do TJUE

3.1 - Enquadramento factual

3.1.1 - Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de outubro de 2007 (processo C-443/03)

O Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de outubro de 2007, no processo C-443/06¹³, teve por base um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo SJT.

O processo subjacente ao pedido de reenvio opôs Erika Hollmann (residente na Alemanha) contra a Fazenda Pública e prendeu-se com a liquidação de IRS relativa ao ano de 2003.

E. Hollmann, residente na Alemanha, no ano de 1998, adquiriu um imóvel situado em Portugal e, em 2003 procedeu à venda do mesmo.

A AT considerou, no ato de liquidação a totalidade da mais-valia realizada.

A questão controvertida teve por base o regime estatuído no art. 72º n.º 1 do CIRS, que previa a aplicação de uma taxa especial e proporcional de 25% ao saldo apurado das mais-valias dos não residentes.

Os residentes beneficiavam da tributação de apenas 50% do saldo apurado entre as mais e menos valias, tal como vem plasmado no art. 43º n.º 1 e 2, com a aplicação das taxas progressivas do art. 68º.

Ou seja, os não residentes não beneficiavam da redução em 50% do saldo apurado das mais e menos valias.

O Supremo Tribunal de Justiça decidiu colocar uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, questionando se o art. 43º do CIRS, no seu n.º 2, viola o Direito da União Europeia.¹⁴

¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0443&from=EN>;

¹⁴ Mais concretamente os arts. 12º, 18º 39º, 43º e 56º do TCE, atualmente plasmados respetivamente nos arts. 18º, 21º, 45º, 49º, 63º, do TFUE;

O Tribunal de Justiça da União Europeia, começa por relembrar a necessidade do respeito pelo direito comunitário, apesar da fiscalidade direta não ser da competência dos estados-membros, acrescentando ainda uma referência à proibição das restrições dos movimentos de capitais entre estados-membros, prevista no art. 56º do TCE (atualmente 63º do TFUE). Salienta ainda a diferença do regime fiscal, no ordenamento jurídico português, entre os residentes e os não residentes.

Esta diferença acontece, como vimos, no âmbito de aplicação do art. 43º n.º 2 do CIRS, uma vez que este permite a consideração de apenas 50% do saldo apurado entre as mais e menos valias obtidas residentes.

Já os não residente, são tributados sobre a totalidade desse valor. O tribunal concluiu pela existência de uma restrição aos movimentos de capitais.

Seguiu-se o teste da proporcionalidade de tal restrição.

O Governo português afirmou que a redução prevista no art. 43º n.º 2 do CIRS para os residentes é um mecanismo que serve de atenuação à sujeição dos mesmos às taxas progressivas, lembrando que o rendimento coletável advém do englobamento dos rendimentos das diferentes categorias.

Invocou ainda, a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.

Mas o Tribunal afirmou que para tal ser aceite o argumento da coerência “é necessário que se demonstre a existência de uma relação directa entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através de determinada imposição fiscal”¹⁵.

Os argumentos apresentados pelo Governo português não mereceram aceitação por parte do Tribunal de Justiça, que concluiu pela injustificada existência de uma tributação mais gravosa relativamente aos não residentes, com a conseqüente restrição à liberdade de circulação de capitais.

3.1.2- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de março de 2021 (processo C-388/19)

¹⁵ § 56 do Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de outubro de 2007 (processo C-443/03);

O Acórdão do Tribunal de Justiça da União, datado de 18 de março de 2021 (processo C-388/19)¹⁶ teve por base um reenvio prejudicial apresentado pelo CAAD.

MK, residente fiscal em França, declarou a alinação de um imóvel no território nacional optando pela tributação aplicável aos não residentes. Deste modo, o saldo apurado da mais-valia realizada foi tributado com base no art. 72º n.ºs 1, 14 e 15.

Por sua vez, emitiu uma nota de liquidação segundo a qual a A.T, aplicou à totalidade do saldo apurado da mais-valia, a taxa especial de 28% do referido preceito.

MK decidiu contestar a nota de liquidação no CAAD, argumentando que o regime de tributação padecia de ilegalidade. Considerou estar em causa a discriminação dos sujeitos passivos que residam em território da União, contrariando o que ficou estabelecido pelo Acórdão Hollmann, isto é, que o regime jurídico em causa consagrava uma restrição à liberdade de circulação de capitais.

A AT, defende que o regime jurídico em causa foi alterado, sendo introduzida a hipótese dos não residentes optarem pela sujeição às taxas progressivas do art. 68º beneficiando da redução plasmada no art. 43º n.º 2 do CIRS sendo que, o regime de tributação das mais-valias imobiliárias destes não residentes, depende apenas da sua vontade.

Perante estas divergências, o CAAD procedeu ao reenvio prejudicial, por forma a esclarecer se o regime jurídico que veio possibilitar a opção dos não residentes a uma tributação análoga à dos residentes, é suficiente para eliminar a restrição da liberdade de capitais, defendida no Acórdão Hollmann.

O Tribunal de Justiça, entendeu que o regime introduzido pela Lei 76-A/2007, que introduziu no art. 72º os n.ºs 9 e 10, traduz-se na escolha por parte dos residentes na União ou no EEE, de um regime discriminatório e outro não discriminatório. Portanto, mesmo que a escolha esteja a cargo do sujeito passivo, tal não elimina o caráter discriminatório.

Entendeu ainda que não é possível admitir à luz do DUE, um regime que contenha em si disposições contrárias ao Direito da União, mais concretamente

¹⁶<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=239005&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8705032;>

ao art. 63º do TFUE. Como resulta da jurisprudência do TJUE, a permanência de uma disposição violadora de uma liberdade fundamental, mesmo que facultativa, não é compatível com o Direito da União.

Deste modo, o TJUE concluiu que, à luz dos artigos 63º e 65º do TFUE, não pode ser admitido um regime de tributação que, para não ser aplicada uma carga fiscal superior comparativamente aquela que é aplicável a um residente, tal esteja dependente de uma escolha por parte do sujeito passivo.

O Tribunal concluiu que a alteração legislativa supramencionada, não é compatível com a liberdade de circulação de capitais, mantendo-se assim um regime discriminatório.

3.1.3 – As conclusões do Advogado Geral

Cumpr agora, analisar a posição do Advogado Geral, Gerard Hogan.

Inicialmente, refere que é necessário analisar o regime fiscal em causa e não apenas um elemento isolado da legislação.

Considera que o teor do art. 43º n. 2º do CIRS não pode ser analisado isoladamente, uma vez que ao residente são aplicadas taxas progressivas, e o englobamento de todos os rendimentos é obrigatório para o apuramento desta. Ao invés, o não residente é sujeito a uma taxa fixa de 28%, relativamente ao saldo apurado da(s) mais-valia(s).

Com isto, afirma que a questão central é a de saber se, os não residentes são tributados a uma taxa única superior à taxa marginal aplicada aos não residentes. A redução de 50% do saldo apurado das mais-valias e aliada à aplicação de uma taxa especial teria como consequência a consagração de um regime mais favorável do que o regime estatuído para os residentes.

Gerard Hogan, esclarece que o tema central do Acórdão Hollmann não era a redução de 50% da matéria coletável sujeita a imposto. Mas antes, a taxa de tributação global efetiva, tendo em conta a redução e a taxa aplicável.

Assim, a aplicação do art. 43º n.º 2 aos não residentes, não põe termo à restrição identificada pelo Tribunal.

De facto, segundo o seu entendimento, o Direito da União só exige que os Estados-membros garantam aos não residentes um tratamento equivalente ao dos residentes e não um regime mais favorável.

A solução legislativa portuguesa, como já referido, permitiu aos não residentes a escolha do seu regime de tributação, podendo beneficiar de um regime de tributação equivalente ao aplicado aos residentes.

Para o Advogado-Geral, esta opção elimina qualquer tipo de tratamento fiscal discriminatório. Todavia, lembra que é necessário garantir que os não residentes são devidamente informados¹⁷ desta dualidade presente no regime português. E, sendo aplicado o regime análogo ao dos residentes, tal deve ser feito de forma absoluta.

Por fim, afirma que o regime português de tributação das mais-valias imobiliárias dos não residentes está em conformidade com a liberdade de circulação de capitais (art. 63º do TFUE), desde que seja assegurada a possibilidade aplicação de um regime igual ao dos residentes. E desde que, tal possibilidade seja devidamente comunicada aos não residentes.

3.2 - A posição da Comissão Europeia

Em janeiro de 2019, a Comissão Europeia elaborou um parecer, dirigido a Portugal, defendendo que a alteração legislativa decorrente da Lei n.º 67-A/2007, mantém a discriminação negativa dos não residentes.

Com efeito, veio solicitar a alteração das disposições restritivas, relativas ao regime de tributação das mais-valias imobiliárias, com vista à sua conformidade com as decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União.

A Comissão afirma que, “Em dois processos (C-443/06, Hollmann versus Fazenda Pública e C-184/18, Fazenda Pública contra Teixeira), o Tribunal de Justiça considerou este tratamento diferenciado incompatível com a livre circulação de capitais garantida pelo artigo 63.º do TFUE e pelo Acordo EEE. Reconhecendo que Portugal introduziu uma opção segundo a qual os não residentes podem ser equiparados a contribuintes residentes e 50 % dessas mais-

¹⁷ Conclusões do Advogado Geral – Gerard Hogan (Processo C-388/19) §80 “(...) nestas condições, as autoridades do Estado-Membro em causa devem certificar-se de que a possibilidade de fazer tal escolha foi comunicada aos não residentes, de forma clara, atempada e inteligível, e que as consequências decorrentes do facto de a totalidade dos rendimentos da pessoa em causa não ser tributada nesse Estado são neutralizadas (...)”.

valias de fontes portuguesas possam ser tributadas a taxas progressivas de imposto sobre o rendimento.”¹⁸.

Acrescenta, “No entanto, a jurisprudência da UE considera que a mera existência de uma opção de tratamento equivalente ao dos contribuintes residentes não corrige a infração se, por defeito, a tributação continuar a impor um encargo mais elevado aos contribuintes não residentes. Se Portugal não der uma resposta satisfatória no prazo de dois meses, a Comissão pode decidir remeter a questão para o Tribunal de Justiça da UE.”

Ficou claro que a opção consagrada no art. 72º n.ºs 14 e 15 não é suficiente para a sua conformidade com o Direito da União, devendo ser alterado o regime de tributação das mais-valias imobiliárias relativamente aos não residentes.

3.3– A posição da Autoridade Tributária

A Autoridade Tributária alterou o seu entendimento relativamente à tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por residentes na União ou EEE, conforme o disposto na Informação Vinculativa, processo n.º 4217/2017¹⁹ (com despacho concordante da Subdiretora Geral do IR de 07-01-2019).

Apesar do texto do art. 43º n.º 2 do CIRS referir expressamente que “2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c), d) e i) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é: b) Apenas considerado em 50 % do seu valor, nos restantes casos.”, a Autoridade Tributária veio alterar a sua posição, relativamente à aplicação deste preceito, estendendo o âmbito de aplicação também aos não residentes.

A jurisprudência nacional, tem sido unânime relativamente a esta questão no sentido de aplicar este benefício e como tal, a Autoridade Tributária decidiu cumprir tal entendimento.

Deste modo, ficou estabelecido que, “(...) tratando-se de rendimentos da categoria G, mais-valias imobiliárias, obtidos por residentes noutra Estado membro da União Europeia, no caso em Luxemburgo, desde que o sujeito passivo faça a opção estabelecida no n.º 9 do artigo 72.º do CIRS ou do artigo

¹⁸ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/memo_19_462

¹⁹ https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/54_PIV_12894.pdf

17.º-A do Código do IRS, aplicar-se-á o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, implicando, todavia, a inclusão na declaração de IRS dos rendimentos obtidos no estrangeiro, para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos rendimentos obtidos em território português”.

Esta posição está também consagrada nas instruções de preenchimento da declaração Modelo 3 do IRS.

3.4– A nossa opinião

A questão central é saber se a opção introduzida pela Lei n.º 67-A/2007 (presente nos atuais n.ºs 14 e 15 do art. 72º do CIRS), mais concretamente, a consagração de dois regimes de tributação e a possibilidade de escolha por parte residente num Estado-membro ou EEE, é suficiente para afastar a incompatibilidade deste regime com o Direito da União, tal como ficou plasmado no Acórdão Hollmann.

O Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de março de 2021 entendeu que não pode ser mantido no ordenamento jurídico um regime incompatível com o Direito da União, mesmo que tal só seja aplicado por vontade do sujeito passivo.

Ao invés, Advogado-Geral entende que o cumprimento do DUE, não impõe aos Estados-membros um tratamento mais favorável aos não residentes.

De facto, na tributação das mais-valias imobiliárias, os residentes estão sujeitos às taxas progressivas do art. 68º e apenas 50% do saldo apurado é sujeito a tributação.

Os residentes num Estado-membro da União ou EEE, têm a possibilidade de escolher o seu regime de tributação. Assim, podem ser tributados em condições análogas às dos residentes ou, nos termos do art. 72º n.º 1 do CIRS, isto é, são tributados à taxa fixa de 28%.

Para determinar se o regime estatuído pelo legislador português está ou não conforme com o DUE, é necessário compreender, de forma sucinta o âmbito da liberdade fundamental em causa.

A liberdade de circulação de capitais²⁰ é uma liberdade fundamental do DUE, estando atualmente prevista no art. 63º do TFUE. Por regra, é proibida qualquer restrição aos movimentos de capitais, quer entre estados-membro, quer entre estados-membros e países terceiros.

As restrições das liberdades fundamentais são, contudo, possíveis para qualquer uma das liberdades.

No que se refere às restrições da liberdade de circulação de capitais, cumpre analisar o disposto no art. 65º do TFUE.

O n.º 3 deste artigo, impõe que as medidas adotadas “não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos (...)”.

A alínea a) estabelece que, a diferença de tratamento entre contribuintes deve ter por base situações que não sejam objetivamente comparáveis²¹. De notar que, o Tribunal de Justiça, entende que esta alínea deverá ser objeto de uma interpretação restritiva²².

Já a alínea b) permite aos estados-membros “Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.”

Estas justificações só podem ser aplicadas quando esteja em causa, “uma ameaça real e suficientemente grave”²³.

Cumprir determinar se a manutenção desta dualidade de regimes de tributação, pode ser justificada com base na aplicação do princípio da coerência fiscal, mais concretamente se as situações são objetivamente comparáveis.

Note-se que este princípio não se encontra previsto no TFUE, decorrendo da jurisprudência do TJUE²⁴.

²⁰ João Félix Nogueira, 2010 - “O tratado não concretiza o que deve ser entendido como circulação de capitais, pelo que o tribunal tem recorrido, como critério de densificação (ainda que não exaustivo), aos movimentos descritos no Anexo I da Diretiva 88/361/CEE, do Conselho, de 24 de junho de 1988.”;

²¹ Cfr. Acórdão do TJUE de 29 de abril de 2021 - C 480/19, EU:C:2021:334, § 30;

²² Cfr. Acórdão Santander Asset Management SGIIC, C-338/11 a C-347/11, § 21;

²³ Cfr. Acórdão Èglise Scientologie, C-54/99, §17;

²⁴ Exemplo desta construção: Acórdão do Tribunal de Justiça 28 de Janeiro de 1992 (processo C-204/90);

O TJUE não aceitou o princípio da coerência do sistema fiscal, remetendo para a argumentação estabelecida pelo Acórdão Hollmann, mais concretamente afirma que “não estava demonstrada uma relação direta entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinada imposição fiscal e que a restrição resultante da regulamentação nacional em causa não podia, portanto, ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.”²⁵

No entanto, a dualidade de regimes apresenta-se compreensível, na medida em que os residentes estão sujeitos à tributação do rendimento global e à aplicação de taxas progressivas. Sem o benefício do art. 43º n.º 2 os residentes poderiam sofrer uma carga fiscal considerável, uma vez que a taxa máxima se encontra nos 48,00% (art. 68º n.º 1).

Importa realçar que, enquanto um residente está sujeito a uma tributação pessoal, sendo considerada a totalidade dos rendimentos auferidos, o não residente está sujeito por regra, a taxas especiais/liberatórias. Tudo isto decorre do normal funcionamento do CIRS.

Por outro lado, aplicando a redução de 50% ao saldo apurado das mais-valias e a posterior sujeição à taxa especial de 28% prevista no art. 72º, poderá levantar o problema da discriminação inversa, relativamente aos residentes.

Um dos problemas da fundamentação deste último Acórdão do TJUE, assenta na ausência de uma análise aprofundada de todo o regime, não sendo apurada a ratio das normas em causa.

O Tribunal decidiu apenas forçar-se na permanência em vigor de um regime que considera discriminatório, sem atentar a todo o seu enquadramento. Por outras palavras “(...) ao invés de considerá-lo como parte do regime avaliado (ou como um regime composto, como proposto por AG Hogan), considerou-o de forma autónoma. E concluiu que a inclusão de um segundo regime (opcional) não era “capaz de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro dos dois regimes de tributação”.²⁶

O DUE não consagra qualquer proteção para as situações puramente internas, uma vez que não tem competência, por faltar um elemento transfronteiriço. Assim, um residente de um Estado-membro pode ser

²⁵ Cfr. Acórdão do TJUE de 18 de março de 2021 (processo C-388/19) § 41;

²⁶ AA.VV, 2022, p. 5;

discriminado pelo sistema desse Estado ao passo que, um residente noutra Estado-membro da UE não pode, sob pena de estar em causa uma violação do DUE.

A alteração legislativa supramencionada consagra outro ponto assinalável, nomeadamente a possibilidade do não residente (dependente da sua própria escolha) ser sujeito às taxas gerais do art. 68º. Este é de facto um regime de difícil implementação prática uma vez que obriga ao englobamento dos rendimentos obtidos fora do território nacional.

Por último, o ónus transferido para o residente em território de um Estado-membro ou EEE, de escolha do regime que considerar mais favorável levanta a questão do cumprimento do dever de informação.

É também difícil, sob o ponto de vista prático, garantir que a informação deste ónus é devidamente prestada ao não residente. Este ponto foi abordado nas conclusões do Advogado Geral (anteriormente analisadas) uma vez que este defendeu a manutenção desta dualidade de regimes desde que o não residente seja devidamente informado.

Em suma, consideramos que a tributação das mais-valias imobiliárias padece de dificuldades práticas, que merecem uma resposta inovadora por parte do legislador nacional, que atenda não só à compatibilidade com o DUE, assegurando a não discriminação dos não residentes, mas também à discriminação invertida afetando os residentes.

4. Tributação das mais-valias imobiliárias noutros ordenamentos jurídicos

4.1 – França

No ordenamento jurídico francês, as mais-valias imobiliárias são tributáveis, exceto se estiver em causa a residência principal do sujeito passivo.

A legislação francesa consagra ainda algumas isenções, em virtude da natureza do imóvel ou da situação pessoal do sujeito passivo²⁷.

²⁷ Cfr. Art. 150 U II. - Code général des impôts;

São consideradas isentas de tributação, as situações em que há venda por parte do sujeito passivo para a compra de outra habitação e no caso de venda da residência principal, sendo extensível aos residentes num Estado-membro da União ou no EEE.

Note-se que, quando há lugar ao apuramento da mais-valia realizada por um residente em país terceiro, é obrigatória a nomeação de um representante fiscal²⁸. Este fica incumbido de determinar a mais-valia sujeita a tributação e o imposto a pagar. Assim, elabora e assina a declaração assumindo a responsabilidade de pagamento.

Tal como na legislação portuguesa, a mais-valia é apurada através da diferença entre o valor da venda e o valor da aquisição²⁹. O valor da venda é aquele que vem plasmado na escritura³⁰.

Ao preço de aquisição somam-se as despesas presentes no art. 150 VB II, com o objetivo de diminuir o imposto a pagar.

Diferença assinalável é a possibilidade de ser aplicada uma taxa de redução por ano de detenção, funcionando como um desconto que incide sobre o imposto final a pagar.

Deste modo, nos termos do art. 150 CV “I. – A mais-valia bruta realizada sobre os bens ou direitos referidos nos artigos 150.º U, 150.º UB e 150.º UC é reduzida por uma dedução fixada em: “– 2% para cada ano de propriedade além do quinto; – 4% para cada ano de propriedade além do décimo sétimo; – 8% para cada ano de propriedade além do vigésimo quarto. A mais-valia bruta realizada sobre os bens ou direitos mencionados no artigo 150.º UA é reduzida com uma redução de 5% por cada ano de propriedade além do segundo.”³¹

As mais-valias imobiliárias estão sujeitas à taxa fixa de 19% (art. 200 B) que são aplicáveis quer aos residentes, quer aos não residentes.

O imposto é pago no momento da entrega da declaração (art. 150 VH I. do Código Tributário Geral Francês). Esta declaração, segundo o art. 150 VG, consagra os elementos necessários para determinar o valor de imposto a pagar.

²⁸ Cfr. Art. 171C- Code général des impôts;

²⁹ Cfr. Art.150V - Code général des impôts;

³⁰ Cfr. Art. 150VA - Code général des impôts;

³¹ A tradução é da nossa responsabilidade;

Assim, no que se refere às mais-valias imobiliárias, a declaração deve ser entregue antes ou da formalidade do registo sob pena de ser recusado (art. 150 VG I. 1º e 2º e 150 VH).

As formalidades relativas à declaração deste imposto, são assumidas pelo responsável pela venda (advogados, notários e revisores oficiais de contas).

De facto, o seu papel é fundamental já que elabora a declaração de mais-valias, calcula as mais-valias sujeitas a tributação, preparando a declaração³².

Relativamente ao pagamento do imposto, este é efetuado também pelo próprio notário por conta do vendedor nos serviços de registo predial da localização do imóvel.

Deste modo, o notário desempenha um papel de cobrador do imposto sendo um intermediário entre o sujeito passivo e as autoridades fiscais. Tal tem por consequência a existência de um maior controlo na declaração destes rendimentos, reduzindo a fraude e evasão fiscal. Isto porque, já não é possível a omissão voluntária da declaração relativa ao imposto das mais-valias.

Por sua vez, o contribuinte mantém a obrigação de declarar³³ o montante da mais-valia apurada pelo notário para efeitos de consideração do seu rendimento fiscal, (e do seu agregado familiar) não havendo lugar a dupla tributação.

4.2 – Itália

No ordenamento jurídico italiano, o regime de tributação das mais-valias vem regulado nos arts. 67º e 68º no “Testo Unico delle imposte sui redditi”³⁴.

À luz deste diploma, constituem mais-valias a alienação onerosa de bens imóveis adquiridos ou construídos há menos de 5 anos.

Esta opção do legislador italiano centra a tributação quando a alienação tem em vista uma finalidade especulativa. Deste modo, a finalidade especulativa é aferida através da verificação de três requisitos, o bem imóvel é vendido a título oneroso, o imóvel é vendido no prazo de 5 anos a partir do momento da

³² Formulário n.º 2048-IMM;

³³ Formulário 2042 C;

³⁴ Texto Único para Impostos de Renda – Tradução da nossa responsabilidade;

compra/construção e por último, que o imóvel não seja residência principal do vendedor ou do seu agregado familiar.

É também consagrado um regime de exclusão de tributação, mais concretamente quando os bens imóveis são adquiridos por sucessão, o bem imóvel tenha sido a residência principal do sujeito passivo e dos seus familiares³⁵ e, a contrario, os imóveis adquiridos há mais de 5 anos. Note-se que, se as vendas de terrenos para construção estão sempre sujeitas a tributação no âmbito deste imposto, segundo o disposto no art. 67º n.º 1 alínea a) e art. 68º n.º 2.

Se o imóvel for adquirido por doação, a mais-valia só será sujeita a tributação se a venda ocorrer dentro do prazo de 5 anos. Cumpre esclarecer que, o prazo de 5 anos conta-se a partir da data de aquisição pelo doador e não pelo donatário, nos termos do art. 67º n.º 1 alínea b) parte final.

A mais-valia é apurada através da diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição ou construção, ou na falta de preço, no valor atribuído ao bem (art. 68º n.º 1). Nos termos deste artigo, ao custo de aquisição/construção do bem imóvel alienado, pode ser considerado “qualquer outro custo inerente ao próprio ativo”, estando aqui em causa as despesas relacionadas com o imóvel.

No que se refere às taxas aplicáveis existem dois regimes em vigor. Por um lado, o sujeito passivo pode optar pela tributação no âmbito das taxas progressivas, tendo em consideração o seu rendimento global. Para tal, o artigo 11º do TUIR no seu n.º 1, vem determinar as taxas aplicáveis (a mínima é de 23% e a máxima é de 43%). Tal como sucede no IRS português, o regime italiano permite que o imposto apurado seja pago após a entrega da declaração anual de rendimentos por parte do contribuinte.

Por outro lado, o art. 1º n.º 496 da Lei n.º 266/2005 (alterada pelo art. 2º § 21 da Lei 286/2006), veio implementar um imposto substitutivo do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, aplicável à tributação de certas mais-valias imobiliárias obtidas através da alienação de um bem prédios ou terrenos que não sejam para construção, detidos há menos de 5 anos. Atualmente esta taxa substitutiva está fixada em 26%³⁶.

Todavia, por regra são aplicadas as taxas progressivas quer relativamente aos residentes, quer aos não residentes.

³⁵ Abrange o cônjuge, parentes até ao 3º grau;

³⁶ Cfr Art. 1º c. 695, Lei n.º 160 de 27 de dezembro de 2019 (Orçamento do Estado);

As regras de apuramento do imposto são equivalentes e a escolha deste regime cabe unicamente ao sujeito passivo, que deve dirigir um pedido ao notário no momento da alienação, sendo introduzida uma clausula nessa escritura.³⁷ Esta opção deve estar presente expressamente na escritura, sob pena de serem aplicadas as regras gerais acima mencionadas.

Diferença relevante ocorre no âmbito da aplicação e cobrança do seu valor, quando esteja em causa a aplicação do imposto substitutivo.

É ao notário que cabe a aplicação do imposto substitutivo sobre a mais-valia apurada, a cobrança do seu valor e a comunicação às autoridades fiscais³⁸.

O notário entrega o modelo ao vendedor, cobra o imposto e entrega à administração fiscal.

O vendedor assume a responsabilidade pelos dados fornecidos, relevantes para o apuramento da mais-valia em concreto.

Em suma, também o ordenamento jurídico italiano atribuiu ao notário um papel relevante para a tributação das mais-valias imobiliárias, quando seja aplicável o imposto substitutivo. Por conseguinte, incumbe ao notário a tarefa de cobrar o imposto ao vendedor, e entregar à administração fiscal o que permite uma cobrança célere e eficiente deste imposto, não estando dependentes da posterior apresentação de declaração.

5. A necessidade de alteração legislativa

5.1 – A problemática legislativa

A uniformização do regime de tributação das mais-valias imobiliárias para residentes e não residentes em geral, é um desafio a que o legislador terá de atender.

O legislador português terá de repensar este regime, tendo em conta a consagração de um regime equivalente entre ambos que este seja funcional.

³⁷ Resolução AE n.º 143/E de 21 de junho de 2007;

³⁸ Agenzia delle Entrate protocollo 2006/133524 – prevê o modelo de comunicação das informações necessárias para a venda de imóveis quando o contribuinte opta pelo imposto substitutivo;

Em seguida, será apresentada uma proposta de solução legislativa e também a possível introdução de uma nova figura com vista ao auxílio na cobrança do imposto.

Os residentes estão sujeitos a um único regime, sendo tributados segundo as taxas progressivas do art. 68º do CIRS sobre o rendimento global auferido e é considerado apenas 50% saldo das mais-valias.

Os não residentes têm o ónus de optar pelo regime equivalente aos dos residentes ou pela sujeição à taxa especial e proporcional de 28% fixada no art. 72º n.º1.

O sistema fiscal português prevê assim uma dualidade de regimes, “Essa diferença justifica-se pelo entendimento de que cabe ao Estado de Residência considerar a capacidade contributiva do indivíduo, pois apenas esse Estado normalmente tem um quadro completo da situação económica e pessoal dos contribuintes (que ainda variam de país para país) e, portanto deve levá-los em consideração.”³⁹ De facto, só o Estado da Residência consegue apurar efetivamente o princípio da capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

No entanto, como já vimos a jurisprudência do TJUE analisou apenas um dos regimes em vigor concluindo pela permanência no sistema normativo de uma norma que sujeita o não residente a uma carga fiscal superior, à que se aplica ao residente, considerando este regime incompatível com o DUE.

A verdade é que, a introdução de um regime de tributação dos não residentes equivalente ao que se aplica aos residentes não é capaz de solucionar o problema levantado pelo TJUE nem é uma solução que permita harmonizar o sistema.

Por conseguinte, a sujeição do não residentes à tributação segundo o rendimento global, é de difícil implementação prática, uma vez que “(...) isso exigiria tanto uma extensão da base tributável quanto a tarefa onerosa de fornecer ao Estado de origem informações adicionais normalmente disponíveis apenas para o Estado de residência (...)”. De modo que, “(...) não é claro que seja uma maneira adequada de eliminar efetivamente a discriminação introduzida pelo padrão tratamento diferente.”, não sendo aceite pelo TJUE.⁴⁰

³⁹ AA. VV, 2022, p. 2 – tradução da nossa responsabilidade;

⁴⁰ AA. VV, 2022, p. 2 – tradução da nossa responsabilidade;

Cumpra ainda referir que, este regime consagra também uma discriminação inversa, mais concretamente para os residentes. Isto porque, se o não residente optar pela tributação segundo as taxas especiais, com a redução do art. 43º n. 2º do CIRS sendo conseqüentemente tributados a uma taxa que na realidade corresponde a 14%, verificando-se um regime discriminatório.

Note-se que, o TJUE apenas tem em vista a proteção dos residentes na União e o cumprimento das liberdades fundamentais, já que nas situações puramente internas este não tem competência para dirimir qualquer tipo de litígio.

Acresce que, no âmbito da fiscalidade direta a União Europeia não tem competência para legislar nem controlar aquilo que é a legislação interna dos Estados-membros, tendo estes uma soberania fiscal total neste tipo de situações.

Com efeito, cabe aos Estados-membros excluir regimes que sejam mais favoráveis para os residentes, mas o inverso pode acontecer e é aceite pelo TJUE.

Por outro lado, a tributação dos residentes em países terceiros não foi alvo de qualquer alteração legislativa, não tendo sido incluídos na letra do art. 72º atualmente n.ºs 14 e 15 e, como já analisado o TFUE estende a liberdade de circulação de capitais e a proibição de restrições, também aos residentes em países terceiros.

Por conseguinte, é defensável uma alteração legislativa que resulte numa melhor harmonização da tributação dos residentes e dos não residentes.

5.2 – A questão da evasão fiscal

O regime em vigor está sujeito à fraude e evasão fiscal, uma vez que a liquidação e a cobrança do imposto, estão dependentes da obrigação acessória de declaração por parte do sujeito passivo.

Os residentes em território nacional são tributados pela globalidade dos rendimentos (worldwide income principle) e a categoria G impõe o englobamento obrigatório destes rendimentos na declaração Modelo 3 de IRS estando sujeitos às taxas progressivas do art. 68º do CIRS.

Nos termos do art. 57º do CIRS, os residentes são obrigados a proceder à entrega da referida declaração (Anexo G).

Os residentes num Estado-membro ou no EEE, que optem pela tributação segundo a taxa especial do art. 72º, estão dispensados do englobamento não havendo a consideração do rendimento global.

A tributação é efetuada de forma autónoma, no momento da liquidação anual de IRS, pela própria AT, estando obrigados à apresentação da declaração nos mesmos termos dos residentes, apresentando a Declaração Modelo 3 de IRS (Anexo G).

Os residentes em países terceiros, apenas podem ser tributados nos termos do art. 72º já que não estão abrangidos pelos n.ºs 14 e 15. Estão ainda obrigados a “designar uma pessoa singular ou coletiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Autoridade Tributária e Aduaneira e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.”⁴¹

É de facto possível, face às fragilidades do sistema, observar comportamentos dos não residentes que tenham como objetivo o não pagamento do imposto. Deste modo, verifica-se uma maior exposição à fraude e evasão fiscal, uma vez que a declaração deste rendimento está dependente da vontade destes sujeitos passivos.

A título de exemplo, imaginemos que um cidadão residente no Brasil resolve comprar um bem imóvel situado em Portugal. Passados alguns anos, decide alienar o referido imóvel e não tem intenção de regressar a Portugal. Esta intenção pode levar à não apresentação da declaração Modelo 3, estando assim suscetível à referida evasão fiscal dada a ausência de controlo imediato destes rendimentos por parte da Administração Fiscal.

5.3 – Possíveis soluções legislativas

5.3.1 – Taxa

A necessidade de uma alteração legislativa é evidente, sendo imperativo introduzir um regime que permita uma melhor harmonização de tributação quer de residentes, quer de não residentes em geral. Julgamos que se impõe a

⁴¹ Cfr. Art. 130º do CIRS;

eliminação da tributação das mais-valias imobiliárias através da aplicação das taxas gerais do art. 68º do CIRS. Isto porque, foi rejeitado pelo TJUE a possibilidade de englobamento da totalidade dos rendimentos auferidos por não residentes em geral, e existe de facto uma impossibilidade prática de considerar a totalidade de rendimentos dos não residentes.

O TJUE acrescentou que a manutenção de dois tipos de taxas não é suficiente para eliminar o carácter discriminatório deste regime.

Assim, ao invés de manter no CIRS, dois tipos de taxas (especiais e gerais) para a tributação deste tipo de rendimento, deverá apenas manter-se a aplicação de uma taxa especial. Esta taxa não incide sobre os rendimentos brutos, mas sim sobre os rendimentos líquidos, permitindo a manutenção das deduções previstas no art. 51º do CIRS.

Optar por uma taxa liberatória com retenção total na fonte, teria por consequência a tributação do rendimento bruto, do saldo apurado das mais-valias, não podendo ser consideradas quaisquer despesas.

Por outro lado, tal pressupõe que o substituto disponha ou deva dispor de contabilidade organizada⁴² o que neste tributo não configura a maioria das situações já que por regra se assiste a vendas entre particulares.

Deste modo, apesar da sua facilidade prática de cobrança, este tipo de taxa não poderia ser aplicado às mais-valias imobiliárias.

A tributação no nosso entender, deverá assentar exclusivamente na aplicação de uma taxa fixa de 28% aplicável quer a residentes quer a não residentes em geral, eliminando a redução plasmada no art. 43º n.º 2 do CIRS.

Isto porque, a ratio legis desta norma assentou numa tentativa de atenuação da sujeição dos residentes ou residentes em território da União ou EEE (caso exerçam essa opção) às taxas progressivas do art. 68º que tem como limite máximo a taxa de 48%, não se compadecendo com uma taxa fixa.

No nosso entender a taxa deverá manter-se igual ao plasmado no art. 71º e 72º do CIRS, com vista a obter uma maior uniformização dos valores de ambas as taxas, independentemente da categoria de rendimentos, permitindo uma maior facilidade de compreensão do CIRS, sobretudo quanto aos não residentes.

⁴² Cfr. Art. 101º do CIRS;

Por outro lado, defendemos que deverá ser mantida a possibilidade de serem considerados os encargos e despesas para o apuramento das mais-valias, nos termos do art. 51º do mesmo diploma.

Quanto ao reinvestimento, total ou parcial, entendemos que se justifica a sua manutenção.

5.3.2 – Cobrança do imposto

Em primeiro lugar, tal como sucede no IMT, o sujeito passivo tem a seu cargo a obrigatoriedade de preencher e entregar a declaração Modelo 1 do IMT, ou num Serviço de Finanças, ou através da plataforma da Autoridade Tributária e Aduaneira⁴³.

Assim, poderia ser imposto ao sujeito passivo, o preenchimento de uma declaração que consagrasse os valores de aquisição e realização, em momento imediatamente anterior ao da escritura.

Por conseguinte, o notário só poderia realizar a escritura, mediante apresentação de um comprovativo de entrega da referida declaração.

Em segundo lugar, defendemos à semelhança do que sucede em França, que seria conveniente o legislador considerar a potencialidade que o notário poderia ter no cálculo e na cobrança deste imposto.

Os sujeitos passivos passariam a comprovar perante o notário, o valor de aquisição, as despesas e encargos do imóvel e o valor de realização com vista a ser calculado o montante sujeito a imposto.

Também no regime de tributação italiano, tal como foi referido anteriormente, se o sujeito passivo preencher os requisitos e manifestar a sua

⁴³ Art. 19º do CIMT “1 – A liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida.

2 – A liquidação é promovida oficiosamente pelos serviços de finanças que forem competentes e sempre que os interessados não tomem a iniciativa de o fazer dentro dos prazos legais, bem como quando houver lugar a qualquer liquidação adicional, sem prejuízo dos juros compensatórios a que haja lugar e da penalidade que ao caso couber.

3 – A declaração prevista no n.º 1 deve também ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, antes do ato ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção.”

vontade, pode ser aplicada uma taxa substitutiva. A taxa aplicada não revela para a questão a tratar, mas sim o papel que o notário tem nesta opção.

Assim, a obrigatoriedade do pagamento deste imposto no momento da escritura reduziria a fraude e a evasão fiscal, já que qualquer uma das soluções permitiria a comunicação imediata deste rendimento à Administração Fiscal.

Defendemos que, de um ponto de vista prático, estas soluções iriam auxiliar a Administração Fiscal, numa cobrança mais eficiente, ficando-lhe reservado o papel de controlo e fiscalização ou, pelo menos seria garantido o conhecimento da existência deste rendimento.

Por último, reiterámos que é imperativa uma alteração legislativa com vista a assegurar os princípios e liberdades decorrentes do DUE, dando cumprimento à jurisprudência do TJUE alcançando um regime harmonioso que não diferencie residentes e não residentes.

Conclusão

- I. A Lei n.º 67-A/2007, procurou responder às orientações impostas pelo Tribunal de Justiça da União, no Acórdão Hollmann, consagrando uma opção para o residente num Estado-membro na União, ou EEE, de ser tributado nos mesmos moldes de um residente.
- II. O Acórdão do TJUE de 2021, veio expor as fragilidades desta opção afirmando a sua incompatibilidade com o DUE.
- III. Ficou clara a impossibilidade prática de haver englobamento de todos os rendimentos dos não residentes.
- IV. Por outro lado, entendeu que não pode ser um encargo do não residente a possibilidade de ser ou não sujeito a uma carga fiscal superior à do residente.
- V. Defendeu ainda estar em causa a manutenção de um regime incompatível com o Direito da União, mais concretamente com a liberdade de circulação de capitais que, não passou no teste de proporcionalidade.
- VI. Apesar da jurisprudência nacional, ser unânime na extensão da aplicação do art. 43º n.º 2 do CIRS, também para os não residentes não se compreende a manutenção do nosso ordenamento jurídico, de um regime discriminatório e desigual para residentes e não residentes.
- VII. De facto, mesmo aplicando a redução de 50% à taxa de 28%, prevista no art. 72º, tal não deixaria de vincar as desigualdades do sistema.
- VIII. Ao invés, verifica-se uma discriminação invertida, para os residentes já que os não residentes seria no fundo tributados a uma taxa efetiva de 14%.
- IX. Cremos que, deveria ser implementado um regime sólido, uniforme e claro quer para os residentes, quer para os não residentes.

- X. Reconhecemos a complexidade da questão e a dificuldade prática de reformar o regime de tributação das mais-valias imobiliárias, não sendo possível responder a este problema de forma absoluta.
- XI. São apresentadas linhas orientadoras que entendemos ser um auxílio na resolução imperativa desta questão.
- XII. Deveria, deste modo, ser aplicada uma taxa fixa de 28% sobre a totalidade do saldo apurado das mais-valias imobiliárias, sem qualquer redução aplicável quer para residentes quer para não residentes.
- XIII. Todavia, deveria manter-se e estender-se a todos os sujeitos passivos, o regime estatuído relativo ao reinvestimento, quer total, quer parcial.
- XIV. Também consideramos essencial a manutenção das deduções do art. 51º já que contribuem para uma tributação mais justa.
- XV. O legislador, no nosso entender deverá ter em conta o papel central que poderá ser dado ao notário por forma a garantir um maior controlo e eficiência relativamente ao apuramento e, pagamento do imposto auxiliando a Administração Fiscal.
- XVI. Acrescentando ainda que, tal competência minimizará a fraude e a evasão fiscal a que está sujeito.

Referências bibliográficas

I. Livros e artigos científicos

A.

AA. VV. (2022) – PWC Coletânea Tributária Anotada 2022, 11ª ed., Rei dos Livros;

AA. VV. (2019) - Códigos Anotados e Comentados: Rendimento, Tributação e Incentivos, Lexit pp. 204;

B.

BASTO, José Guilherme Xavier de (2007) – IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, pp. 385;

D.

DUQUE, Mónica – Mais-valias, afetação e desafetação de bens imóveis e princípio da realização: alguns problemas. Cadernos de Justiça Tributária, 20 (2018), 3-4;

M.

MORAIS, Rui Duarte (2016) – Sobre o IRS. Reimpressão da 3.ª Edição de 2014. col. “Manuais Universitários”, Almedina pp. 10;

N.

NABAIS, José Casalta (2017) – Direito Fiscal. 10ª ed., col. “Manuais Universitários”, Almedina;

NOGUEIRA, João Félix, (2010) – Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais, Wolter Kluwer, Coimbra Editora;

P.

PEREIRA, Paula Rosado (2021) – Manual de IRS, 3ª ed., col. “Manuais Universitários”, Almedina, pp. 218.

PEREIRA, Paula Rosado (2020) - Temas de IRS- Princípios Constitucionais, Tributação e Garantias, Coimbra, Almedina;

S.

SANCHES, Saldanha J. L. (2007) – Manual de Direito Fiscal. 3º edição, Coimbra Editora;

SANCHES, Saldanha J. L. (2000) – A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2º ed. Col. Lisboa Lex, pp. 216;

V.

VASQUES, Sérgio (2018) – Manual de Direito Fiscal. 2º ed., col. “Clássicos Sá da Costa”, Almedina;

III. Materiais em suporte eletrónico

FERREIRA, André Caetano – “A compatibilidade de normas fiscais nacionais com a dimensão externa da liberdade de circulação de capitais”, 2019, [revafp_ano_i_n2_a_dimensao_externa_da_lcc_andre_c.ferreira.pdf](#) consul. em 01/jun/2022, 31-64;

VALLIER, Pierre, “La fiscalité comparée de la gestion et de la transmission des biens immobiliers détenus par des non résidents: le cas France-Suisse”, 13/nov/2020, <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-03533012/document> consul. em 19/mai/2022;

IV. Documentos governamentais

República Francesa (2022) “Plus-values immobilières”;

<https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/plus-valuesimmobilieres>

Comissão Europeia (2019) Ficha informativa - “Pacote de procedimentos de infração de janeiro: principais decisões”

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/memo_19_462

AA. VV (2018) “La riforma della tassazione del redditi derivanti dalle partecipazioni qualificate”

<https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1334>

V. Teses e dissertações

VIDAL, Maria João Ganchinho (2017) – Tributação das mais-valias imobiliárias em sede de IRS, Origem, Evolução e Atualidade, Dissertação de Mestrado em Direito e Economia, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;

VI. Jurisprudência

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 11 de outubro de 2007 (processo C-443/03);

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de março de 2021 (processo C-388/19);

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia 23 de Fevereiro de 2006 (processo C-0471/04);

Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de abril de 2021 (processo C-480/19);

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de abril de 2014 (processo C-190/12);

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03 de fevereiro de 2021 (Processo: 0276/11.8BELRS);

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09 de dezembro de 2020 (Processo: 092/19.9BALS);

Decisão arbitral do CAAD de 22 de fevereiro de 2021 (Processo nº 537/2020-T);

Decisão arbitral do CAAD de 23 de março de 2021 (Processo nº 600/2020-T);

Decisão arbitral do CAAD de 12 de abril de 2021 (Processo nº 121/2020-T);

VII. Conclusões de Advogados Geral:

Conclusões do Advogado-Geral Gerard Hogan, apresentadas a 19 de novembro de 2020, no processo C-388/19, MK contra Autoridade Tributária e Aduaneira;