CONFEDERAÇÃO
DO COMÉRCIO E SERVIÇOS
PORTUGAL

CIRCULAR

N/REFª: 15/2018
DATA: 01/03/2018

Assunto: **Da tributação em imposto sobre o rendimento do alojamento local**

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 02/2018 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

N.º 02/2018 28 de fevereiro

CIRCULAR

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

EDITORIAL

Uma pequena alteração feita pelo artigo 287.º da Lei do OE/2018 corrigiu uma grande injustiça. Tratou-se de incluir no n.º 1 do artigo do 268.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, subordinado à epígrafe "Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas" a frase "...e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação...". E "o seu a seu dono": a alteração constava originariamente do artigo 224.º da Proposta de lei apresentada pelo Governo à Assembleia da República.

A norma em causa, antes da modificação agora introduzida, previa a isenção das mais-valias, no âmbito da insolvência, apenas para a dação em cumprimento de bens e direitos do credor e da cessão de bens e direitos dos credores. Tanto para as pessoas singulares, como para as pessoas coletivas, as mais-valias resultantes da alienação onerosa a terceiros, nomeadamente de bens imóveis, não estavam isentas de tributação. E, para as pessoas singulares, nem o regime especial aplicável às mais-valias imobiliárias, consagrado no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, que aprovou a reforma do IRS, aqui se aplicava, porque o banco que tinha concedido o empréstimo para a compra do imóvel era, ainda que privilegiado, um credor da massa insolvente. Não se podia, pois, falar em "reinvestimento na amortização do empréstimo" de que aquela norma fazia depender a delimitação negativa.

A jurisprudência - e os casos chegaram ao STA - manteve-se inabalável: ignorando a violação do princípio da capacidade contributiva, que é o fundamento e a medida da tributação, mantinha as liquidações das mais-valias feitas pela AT às pessoas singulares que se tinham apresentado à insolvência e cujos imóveis, incluindo as habitações próprias e permanentes, eram vendidas no âmbito daquela, sendo o produto da venda da massa insolvente. O argumento invocado era apenas um: os prédios continuam a ser, não obstante afetos à insolvência, propriedade do insolvente. Logo, ele é o devedor do imposto pelas mais-valias apuradas (cfr., v. g., Acórdão do STA de 31-05-2017, Proc. 01410/16).

A alteração assinalada vai, definitivamente, impedir, para o futuro, esta injustiça. Infelizmente não foi aprovado um preceito que a mande aplicar às situações em curso e ainda não decididas. Seria este um caso de retroatividade "boa", porque objetivamente justificada.

DA TRIBUTAÇÃO EM IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO ALOJAMENTO LOCAL

1. De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, "*Em todos os estabelecimentos de alojamento local deve existir um titular da exploração do estabelecimento*, ***a quem cabe o exercício da atividade de prestação de serviços de alojamento***". Ao direito fiscal interessa, exclusivamente, esta realidade (o exercício da atividade da prestação de serviços de alojamento), dada a neutralidade que lhe é exigível em relação ao exercício de uma atividade económica, e , consequentemente, tratá-la com uniformidade. O legislador fiscal, porém, parece, por razões que não foram divulgadas e que também se não descortinam, alheado dessa característica do direito fiscal e insiste em criar tratamentos diferenciados em matéria de tributação nos impostos sobre o rendimento que apenas distorcem a realidade económica e criam nos agentes económicos incerteza e insegurança.

2. É certo que o regime jurídico do alojamento local, consagrado no já referido Decreto-Lei n.º 128/2014, criou diversas modalidades para o exercício desta atividade económica. Como o faz, de resto, para muitas outras, designadamente noutras áreas afins desta, como a dos empreendimentos turísticos. Veja-se, a propósito, a respetiva tipologia constante do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março. Constate-se, por outro lado, se o legislador fiscal criou regimes fiscais de tributação no imposto sobre o rendimento para alguma ou algumas dessas modalidades. Não o fez, exceto na diferenciação que pudesse resultar de um dos poucos instrumentos fiscais a que, verdadeiramente, se pode imputar o desenvolvimento das estruturas de suporte ao turismo. Trata-se do Regime da Utilidade Turística, de caráter geral e abstrato, consagrado pelo Decreto-Lei n.º 423/83, de 12 de maio.

3. Só pode, pois, concluir-se que se está perante uma situação anómala, de uso do sistema fiscal, neste caso do IRS e do IRC, para finalidades extra-fiscais de natureza punitiva que não se lhes ajustam (as sanções têm sede própria e, por definição, um imposto não tem caráter sancionatório) e não uniforme, uma vez que, consoante o imposto, se os operadores económicos optarem pela determinação do rendimento líquido / matéria coletável da atividade exercida mediante contabilidade organizada deixam de ser objeto de qualquer discriminação. Na verdade, e dependendo do que estiver em causa, no IRS e no IRC, esta opera somente, em sede de regime simplificado, o que também constitui, no mínimo, uma perplexidade, ou no IRS opera em ambos os regimes e no IRC opera apenas no regime simplificado. Adiante explica-se. É a total e indevida instrumentalização, e consequente complexificação, dos impostos. No entanto, o que se ouve é louvaminhar a sua simplificação, eficiência e neutralidade em relação às opções dos agentes económicos.

4. Como foi amplamente divulgado, a presunção de despesas que, para as prestações de serviços em geral constituía um pilar estruturante (tributação regra e nunca por nunca de benefício fiscal) no regime simplificado foi fortemente abalada com a Lei do OE/2018. E se as modalidades "em apartamento" ou "moradia" já haviam sido em 2017 excluídas do coeficiente 15% no IRS e 4% no IRC, nos quais se manteve a modalidade "estabelecimentos de hospedagem" como se entre elas não houvesse senão diferenças quantitativas, tendo para as mesmas sido incluídas no coeficiente de 35% (adrede criado no IRC, o que é incompreensível já que os coeficientes em IRC são em regra mais baixos do que em IRS face à dupla tributação económica resultante da integração IRS/IRC - os lucros quando passam da sociedade para o sócio, pessoa singular, estão sujeitos a uma retenção na fonte de 28%, o que, naturalmente, não sucede em IRS), em IRS a "presunção" passou a estar sujeita à prova (!) a fazer por quem dela beneficia (?) de uma parte das despesas. Tal não sucede, por enquanto, em IRC.

5. Desta sorte, se um sujeito passivo de IRS ou de IRC obtiver € 100.000 de rendimentos provenientes do exercício da atividade de prestação de serviços de alojamento temporário na modalidade de "Estabelecimentos de hospedagem", tem, *ipso facto*, em IRS, um rendimento líquido equivalente na categoria B de **€ 15.000** e no

Rua Pe. Luís Aparício, n.º 11-1.º- B - 1150-248 LISBOA
T. +351 213 523 862 F. +351 213 576 181 E-mail: geral@pffd.pt

Novas Fiscais

Portaria n.º 58/2018, de 27/02 - Alterações à Portaria n.º 302-D/2016, de 2 de dezembro que estabelece as listas das jurisdições participantes, previstas no n.º 6 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro.

Declaração de Retificação n.º 6/2018, de 26/02 - Declaração de Retificação à Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, Orçamento do Estado para 2018, publicada no Diário da República, n.º 249, 1.ª série, de 29 de dezembro de 2017.

Portaria n.º 52/2018, de 21/02 - Procede à atualização do valor de referência do RSI para 2018.

Portaria n.º 53/2018, de 21/02 - Procede à atualização do valor de referência do CSI para 2018.

Portaria n.º 51/2018, de 16/02 - Portaria que altera o conjunto de documentos que integram o dossier fiscal a que se refere o artigo 1.º da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro, e aprova os modelos do mapa a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro.

Portaria n.º 48/2018, de 14/02 - Identifica quais as estâncias aduaneiras sob jurisdição nacional em que são executadas as verificações e formalidades relativas à importação e exportação na União Europeia de espécimes de espécies incluídas nos anexos A, B, C ou D do Regulamento (CE) n.º 338/97, do Conselho, de 9 de dezembro de 1996, e revoga a Portaria n.º 1225/2009, de 12 de outubro.

Despacho n.º 1316/2018, DR, II Série, de 7/02 - Cria um grupo de trabalho com a missão de avaliar a aplicação dos incentivos fiscais associados à redução do consumo de sacos plásticos e a sua aplicabilidade a outros produtos de base plástica descartável de origem fóssil.

Ofício Circulado n.º 40116/2018, de 15/02 - DSIMT - Declaração modelo 11 . cumprimento da obrigação prevista no art.º 49.º do CIM por entidades e profissionais tituladores de documentos particulares autenticados eletronicamente depositados.

IRC a matéria coletável de **€ 4,000**. Mas se a proveniência dos mesmos proveitos for ainda o alojamento temporário, mas nas modalidades de "moradia" e ou "apartamento", tudo se altera. No IRC, o sujeito passivo tem a matéria coletável de **€ 35.000** (!). No IRS, depende. Se comprovar € 6.000 de despesas, então o seu rendimento líquido será:

(100.000 x 0,15) - 4.104 - 6.000 = € 4.896

100.000 x 0,35 = 35.0000 + 4.896 = **RL € 39.896.**

Por esta ordem de ideias, se nada comprovar terá um RL de 35.000 + 10.896 = **€ 45.896.** Se comprovar € 10.896 de despesas ou mais, terá um RL de **€ 35.000**.

E tudo se passa na categoria B, com qualquer um destes valores sujeitos a englobamento, tributado como rendimento líquido daquela categoria.

6. Não se ficam por aqui, no entanto, as especificidades. O legislador parece gostar de um jogo que fez as delícias das pessoas, hoje carinhosamente apelidadas de idosas na sua meninice: o jogo do rapé, "rapa, põe, tira e deixa". Com efeito, mesmo ainda sem nada se prever quanto a esta modificação pouco ortodoxa a que a presunção de despesas no regime simplificado foi sujeita na Lei do OE/2018, o legislador da lei do OE para 2017 tinha introduzido no artigo 28.º do Código do IRS (nada de semelhante se tenha verificado no Código do IRC) mais uma das "opções" em que aquele diploma se vem tornando fértil.

7. Com efeito, no n.º 14 daquele preceito, aditado pela Lei do OE/2017 dispôs-se o seguinte: "*Os titulares de rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento podem, a cada ano, optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria F*". Temos, portanto, desde logo e uma vez mais uma norma que não é geral e abstrata, pois deixa de fora uma das modalidades de alojamento local, os "estabelecimentos de hospedagem" sem que nada, *a priori*, o justifique. O alojamento local é qualificado legalmente como prestação de serviços de alojamento temporário e não como arrendamento, sendo, pois, contratos distintos.

8. No plano da interpretação jurídica, tudo indicaria que não existiriam problemas: a opção estava, sistematicamente, incluída numa regra de determinação da matéria coletável pelo que não pareceria legítima uma interpretação que estendesse o sentido e o âmbito da opção para lá desse domínio. De resto, assim se vinha afirmando desde a Contribuição Industrial, quando a jurisprudência corrigiu um desiderato da administração fiscal e proclamou que "*um contribuinte do grupo A não deixa de o ser quando a matéria sua coletável é determinada segundo as regras do grupo B*" (isto para efeitos de dedução de prejuízos anteriores determinados segundo as regras do Grupo A). E se repetiu, a propósito da opção que já estava consagrada no mesmo artigo para um titular de rendimentos da categoria B, obtidos de uma única entidade, que "*poderia optar pela tributação segundo as regras da categoria A*". O que essa opção determinava era que lhe fosse aplicada, **na categoria B**, a dedução específica prevista para a categoria A. Ou seja, não se afigurava possível que a opção pudesse descaracterizar o titular dos rendimentos, modificando o seu enquadramento da categoria B para a categoria F. E, em qualquer caso, para efeitos de liquidação do IVA que se mostrar devido pelo exercício da atividade comercial de alojamento temporário, nunca o poderá fazer. Vivemos, porém, um tempo em que tudo é possível. Assim o queira quem pode (legisla).

9. Na verdade, os anexos B e C da declaração mod. 3, aprovados para, em 2018, serem declarados os rendimentos de 2017, surpreenderam, com os quadros 15 e 13, respetivamente, ao corporizarem a inovadora, a todos os títulos, interpretação da irreversibilidade de a opção "*pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria F*" s**e traduzir na mudança de categoria** (da B para a F), que não se sabe se é reversível ou irreversível, mas que, pelo menos no ano em que é feita, deverá garantir:

a) A inaplicabilidade do regime simplificado e das suas complicações;

b) A dedutibilidade de "t*odos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos, com exceção dos gastos de natureza financeira, dos relativos a depreciações* ***e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração*** (esta é que não vem nada a calhar!), *bem como do adicional ao imposto municipal sobre imóveis*", conforme se dispõe no n.º 1 do artigo 41.º;

c) E o acesso a uma segunda e não despicienda **opção** (opções em cadeia): englobamento ou taxa especial de 28%.

10. Claro que se o titular destes rendimentos também tiver um restaurante e uma mercearia no mesmo complexo onde aufere os rendimentos de alojamento local na modalidade de apartamento, ou tem uma contabilidade verdadeiramente analítica, ou ver-se-á em palpos de aranha para, mais do que rendimentos, "separar" e imputar encargos. Mas o que é isso, comparado com as amplas possibilidades de planeamento fiscal lícito que a lei, de bandeja através do seu mediador, o intérprete e aplicador, lhe oferece?