COIMBRA BUSINESS SCHOOL iscac Politécnico de Coimbra 100 ANOS

ISCAC | 2024 Filipa Andreia Carvalho da Silva O alojamento local e os não residentes – análise doutrinal

COIMBRA BUSINESS SCHOOL iscac Politécnico de Coimbra 100 ANOS

Filipa Andreia Carvalho da Silva

O alojamento local e os não residentes – análise doutrinal

Coimbra, outubro de 2024

Filipa Andreia Carvalho da Silva

O alojamento local e os não residentes – análise doutrinal

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação do Professor Carlos Barros.

Coimbra, outubro de 2024

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto.

PENSAMENTO

Quem ensina aprende ao ensinar,

E quem aprende ensina ao aprender.

(Paulo Freire)

DEDICATÓRIA

À minha mãe,
por me dar as oportunidades que nunca teve.

AGRADECIMENTOS

Termina um capítulo da minha vida académica, sendo que nada disto seria possível sem a ajuda e apoio de algumas pessoas.

Primeiramente gostaria de agradecer ao meu orientador Doutor Carlos Barros, pela disponibilidade, apoio na competência científica e acompanhamento ao longo do trabalho. Agradeço por poder privar com alguém tão sábio numa área que me diz tanto, por tudo isso, agradeço a generosidade na partilha de conhecimento.

Aos meus amigos, não posso deixar de agradecer toda a ajuda e paciência durante este percurso onde de uma forma ou outra me ajudaram nos maiores desafios, sendo vocês, também, a chave do meu sucesso.

À minha mãe, pai, avó, tios, e restante família por me apoiarem incondicionalmente e me fazerem sempre acreditar que podia alcançar mais e melhor.

Por último agradeço à Coimbra Business School – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, pelo seu exímio corpo docente que sempre prestou apoio na minha vida académica e posteriormente profissional. A todos com quem me cruzei, o meu sincero agradecimento.

Por tudo isto e por tudo mais, agradeço-vos!

Muito obrigada!

RESUMO

O presente trabalho de projeto destina-se aos leitores que tenham interesse em matérias fiscais e contabilísticas na atividade de Alojamento Local, de forma célere e eficiente.

Com recurso à revisão da literatura, o estudo é apresentado com base em três fundamentos: conceitos; enquadramento teórico (fiscal) e enquadramento operacional (contabilístico).

Procura-se, com esta investigação, esclarecer tanto os empresários como os profissionais que tratam a informação desta atividade, abrindo um caminho para a disponibilização de material relevante e especializado numa área especifica através de um único documento.

Adicionalmente, este projeto de trabalho teve em conta a análise da atividade de Alojamento Local através de um imóvel localizado em Portugal continental, pelo que os valores apresentados evidenciam esta condição.

Palavras-chave: Alojamento Local; Imóvel; Imposto sobre o Rendimento Coletivo; Imposto sobre o Rendimento Singular; Residente; Não Residente; Sujeito Passivo; Tributação Rendimentos

ABSTRACT

This work project is intended for readers who have an interest in tax and accounting knowledge focused on local accommodation activity, in a quick and efficient way.

Based on the literature review, local accommodation is presented based on three fundamentals: concepts; theoretical framework (tax) and operational (accounting).

This investigation aims to enlighten both executives and professionals who deal with the information in this activity, opening a path for the provision of relevant and specialized material in a specific area through a single document.

Additionally, this work project took into account the analysis of the local accommodation operation through a property located in mainland Portugal, where the values presented highlight this condition.

Keywords: Local Accommodation; Property; Corporate Income Tax; Personal Income Tax; Resident; Non-Resident; Passive subject; Income Taxation

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO 1

1 Conceitos 3

1.1 Alojamento Local 3

1.1.1 Figura de Alojamento Local 3

1.1.2 Exploração de Alojamento Local *vs* Contrato de Arrendamento Urbano 5

1.2 Sujeito passivo não residente 7

1.2.1 Residência 7

1.2.2. Sujeição de tributação 8

2 Enquadramento fiscal do AL 10

2.1 AL em Portugal 10

2.1.1 Proprietários da exploração de AL 10

2.1.1.1 Sujeitos Passivos Residentes 10

2.1.1.1.1 Tributação em sede IRS - residentes 10

2.1.1.1.2 Tributação em sede IRC - residentes 14

2.1.1.2 Sujeitos Passivos Não Residentes 16

2.1.1.2.1 Tributação em sede IRS – não residentes 17

2.1.1.2.2 Tributação em sede IRC – não residentes 19

2.1.1.3 Alienação do imóvel 19

2.1.2 Clientes 22

2.1.2.1 IVA 22

2.1.2.1.1 Regime normal 23

2.1.2.1.2 Regime isenção – artigo 53.º CIVA 24

2.1.3 Fornecedores 24

2.1.3.1 Nacionais 24

2.1.3.2 Comissões de Fornecedores não residentes 26

3 Os principais processos operacionais inerentes ao AL - incidência contabilística e fiscal 30

3.1 Proprietários da exploração de AL 30

3.2. Clientes 31

3.3. Fornecedores 32

3.3.1. Nacionais 32

3.3.2. Comissões de Fornecedores não residentes 33

CONCLUSÃO 35

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 37

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AL – Alojamento Local

AT – Autoridade Tributária

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DL – Decreto-Lei

EE – Estabelecimento Estável

IRC –Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS –Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

RJAL - Regime Jurídico das Autarquias Locais

SP – Sujeito Passivo

SP's – Sujeitos Passivos

INTRODUÇÃO

A globalização tem desempenhado um papel significativo na melhoria do acesso a bens e serviços, contribuindo para elevar a qualidade de vida das famílias.

De acordo com Almeida, Marques, Silva e Dionisio (2022) cada vez mais Portugal é um "destino para visitar, investir, viver, estudar e de grandes eventos e catapultando as exportações de produtos nacionais."

Esta nova realidade tem evoluído como um fenómeno global e consistente, levando à criação de um regime jurídico próprio, estabelecido pelo DL n.º 128/2014, que prevê e regulamenta todas as atividades relacionadas com este setor.

Torna-se insustentável que, após tantos anos do início deste regime jurídico, existam ainda relações com *stakeholders* que dão lugar a dúvidas, tanto ao tratamento a nível fiscal, quanto contabilístico a ser aplicado, visto ser necessário analisar as relações em sede dos vários impostos praticados em Portugal.

Este estudo tem como objetivo responder às questões levantadas neste âmbito para que os profissionais tenham a informação legal e teórica disponibilizada de forma mais acessível, conseguindo obter maior rentabilidade e segurança no trabalho final apresentado ao cliente.

É com esta finalidade que se considera pertinente, depois de um enquadramento teórico, fazer-se uma abordagem teórico-prática com vista a otimizar ainda mais a eficiência do profissional, uma vez que são expostas as situações e o tratamento adequado a cada uma.

Para a realização deste trabalho foi necessário ter em conta o método documental, uma vez que é na legislação e nas fontes primárias que se encontra o enquadramento teórico em análise. É ainda através da análise de fontes secundárias, ou seja, do método bibliográfico, que foi possível fazer um enquadramento teórico-prático mais adequado às necessidades diárias dos profissionais da área.

O presente trabalho encontra-se dividido em cinco secções principais. Depois da introdução, a segunda secção aborda os conceitos de alojamento local e de sujeito passivo

não residente, uma vez que estes termos se revelam essenciais para entender os assuntos que serão tratados posteriormente. A terceira secção trata do enquadramento teórico dos conceitos analisados na secção anterior, portanto determinam-se os possíveis enquadramentos jurídicos associados à atividade de alojamento local em Portugal. Após este enquadramento, na quarta secção, surge a componente prática, ou seja, aquela que demonstra como os profissionais devem utilizar e proceder quando estiverem perante as situações analisadas.

Por fim, na última secção são apresentados os objetivos iniciais e conclusões finais do trabalho, tendo sido reforçado os tópicos mais pertinentes deste trabalho. São apresentas ainda sugestões para trabalhos futuros no âmbito desta temática.

1 Conceitos

Importa entender os conceitos que estão em análise antes de iniciar a pesquisa mais aprofundada do trabalho.

1.1 Alojamento Local

1.1.1 Figura de Alojamento Local

Foi no Decreto–Lei (DL) n.º 39/2008 que a figura de Alojamento Local (doravante, AL) foi introduzida no regime jurídico português, de forma a categorizar os serviços de alojamento temporário em estabelecimentos que não reunissem os requisitos legais para serem considerados empreendimentos turísticos.

Assim, para a delimitação do conceito de estabelecimento de AL importa, desde logo, tal como sugere a Direção de Valorização da Oferta (2021), diferenciá-lo da figura de empreendimento turístico, visto que só poderão ser explorados como AL os estabelecimentos que, dadas as suas características, não possam ser enquadrados em nenhuma das tipologias de empreendimentos turísticos, nomeadamente os estabelecimentos hoteleiros, apartamentos turísticos, aldeamentos turísticos ou empreendimentos de turismo de habitação ou de turismo no espaço rural.

Segundo Cardoso (2014), o *boom* turístico sentido no ano de 2014 em Portugal levou a uma maior oferta dos estabelecimentos de AL, tornando-se novamente necessário ajustar a legislação a este "fenómeno consistente e global" criando-se um regime jurídico próprio (DL n.º 128/2014).

Na Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto, pode constatar-se que as principais alterações ao regime jurídico dizem respeito ao seguinte:

- À forma do procedimento de registo, que passa a ser o da comunicação prévia com prazo;
- À possibilidade de as câmaras municipais estabelecerem limites à atividade de exploração dos estabelecimentos em determinadas áreas;

- Ao alargamento das situações em que as câmaras podem cancelar os registos;
- À necessidade de autorização do condomínio para a instalação de hostel e;
- À previsão de novos requisitos ou regras de exploração e funcionamento, como sejam as relativas à capacidade máxima dos alojamentos, a obrigatoriedade de um livro de informações, de afixação de placas identificativas e de celebração de um seguro de responsabilidade civil.

O DL n.º 128/2014 foi adaptado à Região Autónoma da Madeira pelo Decreto Legislativo Regional n.º 13/2015/M, de 22 de dezembro.

Na Região Autónoma dos Açores aplica-se a Portaria n.º 83/2016, de 4 de agosto, que contém uma disciplina própria para os estabelecimentos de AL localizados nos Açores.

Carvalho (2019, p. 17) *apud* Meireles I. (2018, p. 168) aludem ao facto de a figura de AL contemplar seis requisitos essenciais: a existência de um estabelecimento de AL; a prestação de serviços de alojamento nesse estabelecimento; o caráter temporário dessa prestação de serviços; a prestação a turistas; a existência de remuneração e o respeito pelos requisitos previstos no Regime Jurídico das Autarquias Locais (doravante, RJAL).

Segundo o artigo 3.º do DL 128/2014:

"1 - Os estabelecimentos de alojamento local devem integrar-se numa das seguintes modalidades:

a) Moradia;

b) Apartamento;

c) Estabelecimentos de hospedagem;

d) Quartos.

2 - Considera-se "moradia" o estabelecimento de alojamento local cuja unidade de alojamento é constituída por um edifício autónomo, de caráter unifamiliar. "

1.1.2 Exploração de Alojamento Local *vs* Contrato de Arrendamento Urbano

Segundo Cardoso (2020), o RJAL tem o propósito de regular a atividade de AL, subordinando esta atividade ao cumprimento de determinados requisitos e regras de segurança.

Para distinguir os conceitos em análise, é fundamental considerar o conceito de locação no contrato. Conforme estabelecido no artigo 1022.º do Código Civil, a "locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição". Dessa forma, o RJAL não pressupõe necessariamente a celebração de um contrato específico, ao contrário do que ocorre com os contratos de arrendamento.

Existem várias semelhanças entre um contrato de AL e um contrato de arrendamento urbano, pelo que se torna difícil a distinção entre estes.

Segundo o artigo 4.º do DL 128/2014 tem-se que:

"2 - Presume-se existir exploração e intermediação de estabelecimento de alojamento local quando um imóvel ou fração deste:

a) Seja publicitado, disponibilizado ou objeto de intermediação, por qualquer forma, entidade ou meio, nomeadamente em agências de viagens e turismo ou sites da Internet, como alojamento para turistas ou como alojamento temporário; ou

b) Estando mobilado e equipado, neste sejam oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços complementares ao alojamento, nomeadamente limpeza, por períodos inferiores a 30 dias."

Assim, numa primeira análise poderia afirmar-se que o principal fator diferenciador entre os dois regimes reside no horizonte temporal, dado que o RJAL define um limite temporal máximo. No entanto, tal limitação também pode ser verificada no âmbito do contrato de arrendamento urbano, através dos contratos de curta duração (Carvalho, 2019).

Carvalho (2019) conclui que a principal diferença reside na prestação de serviços associada, dado que apenas o AL prevê a prestação de serviços além da cedência do imóvel.

Para determinar se uma situação constitui um AL ou não, é fundamental verificar se os requisitos estabelecidos pelo RJAL estão a ser cumpridos, além de prestar especial atenção ao propósito económico e fiscal para o qual o conceito de AL foi criado.

Em conclusão, é essencial que o legislador esclareça e defina de forma inequívoca os critérios que caracterizam o AL, de modo a eliminar as ambiguidades que persistem à volta deste tema.

1.2 Sujeito passivo não residente

O direito tributário internacional é o "ramo do direito que integra normas que criam e disciplinam as posições jurídicas de devedor/credor de tributos, tendo como objeto regular situações em que estão em contacto mais do que uma ordem jurídica tributária" (Lopes, 2017).

Tal como refere Gonçalves (2020, p. 33), *apud* Magno (2019, n.d.), no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, CIRS) a matéria da residência fiscal assume grande importância na medida em que é através da determinação da sujeição pessoal dos singulares que é avaliada a sujeição a imposto, o montante do rendimento tributado e a localização dessa tributação.

1.2.1 Residência

Segundo o artigo 16.º do CIRS:

"1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) 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;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português."

De relevar que o mesmo sujeito passivo (doravante, SP) singular pode usufruir tanto do estatuto de residente como de não residente para o mesmo ano fiscal, de acordo com o n.º 3 e n.º 4 do artigo 16.º do CIRS, denominando-se residência parcial.

Segundo o n.º 5 do artigo 16.º do CIRS, "a residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado".

Conclui-se que são considerados não residentes todos aqueles que não cumprem os requisitos acima mencionados, ou seja, os requisitos da residência de acordo com o CIRS para poderem ser considerados residentes em território nacional.

1.2.2. Sujeição de tributação

Segundo o artigo 15.º do CIRS:

"1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

3 - O disposto nos números anteriores aplica-se aos casos de residência parcial previstos nos n.º 3 e 4 do artigo seguinte, relativamente a cada um dos estatutos de residência."

Importa referir a alínea e) do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS menciona que se consideram obtidos em território português "os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado". Esta alínea tem uma grande importância visto que o objeto em estudo é o AL em Portugal.

De acordo com o n.º 2 do artigo 18.º do CIRS "entende-se por estabelecimento estável qualquer instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma das atividades".

Este artigo da legislação tem grande importância neste estudo, dado que o imóvel afeto ao AL se encontra em Portugal, de forma que estão reunidas as condições para que este rendimento seja considerado obtido e consequentemente tributado em Portugal.

Assim, e tal como afirma Azevedo (s.d.), evidencia-se que o regime fiscal aplicável aos SP's residentes e aos SP's não residentes é semelhante dado que prevalece o critério da fonte.

Azevedo (s.d.) afirma que as entidades não residentes que se encontram abrangidas pelas regras do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (doravante, CIRC) estão dividas entre as que possuem ou não Estabelecimento Estável (doravante, EE).

O facto de o imóvel estar situado em Portugal remete para que sejam tributados os rendimentos imputáveis ao EE, resultando assim num enquadramento fiscal semelhante ao aplicado aos SP's residentes em Portugal (Azevedo (s.d.)).

2 Enquadramento fiscal do AL

Nesta secção procura-se fazer um enquadramento teórico das relações dos diversos *stakeholders* afetos à exploração de AL. Os *stakeholders* em estudo são os proprietários da exploração, clientes e fornecedores.

Pretende-se que, no fim deste enquadramento teórico, estejam reunidas condições para entender como devem ser abordadas as relações entre estes agentes económicos, de acordo com o regime fiscal português.

2.1 AL em Portugal

2.1.1 Proprietários da exploração de AL

2.1.1.1 Sujeitos Passivos Residentes

A exploração de um AL, independentemente da sua tipologia, corresponde ao exercício de uma atividade de prestação de serviços de alojamento, que por sua vez pode ser tributada em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, IRS) ou Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, IRC) conforme o tipo de SP que pratica a atividade.

2.1.1.1.1 Tributação em sede IRS - residentes

Na tributação dos SP's residentes a nível de IRS, no regime fiscal português é possível identificar três tipos de situações mais comuns neste tipo de atividade.

No quadro abaixo pode observar-se em que categoria se enquadram os rendimentos dos SP's singulares residentes. Pode também observar-se que os enquadramentos fiscais divergem mediante o proprietário do estabelecimento afeto ao AL e o titular da exploração do AL, que nem sempre figuram na mesma pessoa.

Abaixo é apresentado as diferentes categorias de rendimentos dos SP's. É importante destacar que os enquadramentos fiscais podem divergir consoante a identidade

do proprietário do estabelecimento associado ao Alojamento Local (AL) e do titular da sua exploração, que nem sempre figuram na mesma pessoa.

SITUAÇÕES-TIPO	RENDIMENTOS POR CATEGORIA	
O proprietário do estabelecimento de alojamento local é o próprio titular da exploração.	**Proprietário / Titular da Exploração**	
	Categoria B	
O proprietário do estabelecimento de alojamento local é a pessoa distinta do titular da exploração.	**Proprietário**	**Titular da exploração**
	Categoria F salvo opção para a Categoria B	Categoria B
O proprietário do estabelecimento de alojamento local é inicialmente o titular da exploração e, nesse âmbito, cede a exploração a outro titular.	**Cedente (proprietário e titular da exploração inicial)**	**Cessionário (titular da exploração)**
	Categoria B	Categoria B

Tabela 1: Situações tipo - Tributação IRS
Fonte: Autoridade Tributária, Ofício-circulado 20180/2015, de 19 de agosto

Independentemente da situação em que estejam enquadrados e, mais especificamente, da categoria em que serão tributados os rendimentos, de acordo com o regime fiscal português estes devem ser declarados e tributados na entrega da declaração da Modelo 3.

Na primeira situação-tipo está-se perante o típico empresário em nome individual que detém tanto a propriedade como a exploração do imóvel, onde a atividade empresarial ativa é a de exploração de AL.

Para este setor de atividade e segundo o artigo 31.º do CIRS o rendimento líquido da categoria B obtém-se através de coeficientes, sendo:

- 0,35 se rendimentos obtidos na modalidade de moradia e apartamento;
- 0,50 se o estabelecimento estiver localizado em zona de contenção;
- 0,15 se rendimentos obtidos na modalidade de hospedagem e quartos.

Sobre o rendimento tributável deve aplicar-se o coeficiente correspondente à situação especifica, e, conforme o n.º 13 do artigo 31.º do CIRS, deve-se ainda "acrescer a diferença positiva, entre 15 % dos rendimentos brutos das prestações de serviços e o somatório das seguintes importâncias:

a) O **montante de € 4.104** (valor da dedução específica dos rendimentos do trabalho dependente) ou, se superior, os montantes comprovadamente suportados com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, que não sejam já dedutíveis no âmbito deste regime;

b) **Despesas com pessoal e encargos a título de remunerações,** ordenados ou salários, comunicados pelo SP à Autoridade Tributária (doravante, AT);

c) **Rendas de imóveis** afetos à atividade empresarial ou profissional que constem de faturas e outros documentos, comunicados à AT (neste caso, apenas se o proprietário do imóvel e do AL não figurarem na mesma pessoa);

d) **1,5% do valor patrimonial tributário dos imóveis** afetos à atividade empresarial ou profissional ou, quanto aos imóveis afetos a atividades hoteleiras ou de AL, 4% do respetivo valor patrimonial tributário, de que o SP seja o proprietário, usufrutuário ou superficiário;

e) **Outras despesas com a aquisição de bens e prestações de serviços** relacionadas com a atividade, (ex: eletricidade, água, transportes, etc.) que constem em faturas comunicadas à AT ou emitidas no Portal das Finanças;

f) **Importações ou aquisições intracomunitárias** de bens e serviços relacionados com a atividade.

Segundo o n.º 14 do artigo 31.º do CIRS as despesas e encargos quando apenas parcialmente afetos à atividade empresarial e profissional são considerados em apenas 25%.

No segundo caso da tabela 1, o proprietário do estabelecimento de AL é uma pessoa distinta do titular da exploração. Desta forma, estas duas figuras encontram-se enquadradas de forma divergente.

O titular da exploração, tal como na primeira situação é tributado de acordo com as regras da categoria B. O proprietário do estabelecimento do AL é tributado de acordo com as regras da categoria F dado se tratar da renda do imóvel para a atividade, contudo este pode optar pela tributação conforme as regras da categoria B, através da opção de englobamento dos rendimentos, conforme diz o artigo 22.º do CIRS.

A Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, aditou o n.º 14 do artigo 28.º do CIRS, prevendo a possibilidade do SP ser tributado segundo as regras aplicáveis à categoria F, para os rendimentos provenientes da atividade de AL para as modalidades de moradia e apartamento, contudo é possível observar assim "uma evidente exclusão da modalidade de estabelecimento de hospedagem, os vulgarmente conhecidos *hostels*" (Rocha, 2020).

Como menciona Rocha (2020), é concedida ao SP esta opção de escolha, tendo em vista as diferenças de tributação que se manifestam entre os rendimentos provenientes do AL e os rendimentos prediais. Esta medida visa uniformizar as duas atividades.

De acordo com a tributação na categoria F, como consta na alínea e) do artigo 72.º do CIRS são tributados à taxa autónoma de 28 % os rendimentos prediais, sendo ainda possível a tributação destes rendimentos através do englobamento da taxa, de acordo com o artigo n.º 22 do CIRS.

Para optar pela categoria B deve ter atividade aberta como trabalhador independente e desenvolver a atividade de arrendamento de bens imobiliários de acordo com o CAE 68200, conforme aprovado no DL n.º 381/2007,14 de novembro.

O coeficiente a aplicar a estes rendimentos, de acordo com a alínea d) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS é de 0,95, sendo que ao valor das rendas recebidas devem ser deduzidas as despesas suportadas com o arrendamento.

Por fim, na última situação-tipo apresentada, observa-se que inicialmente o proprietário do imóvel afeto ao AL é o explorador da atividade, contudo acaba por ceder a exploração do imóvel a outro contribuinte.

Dado que inicialmente o proprietário do estabelecimento de AL é também o titular da exploração, está enquadrado de acordo com a situação apresentada em primeiro lugar no quadro, ou seja, tributado com base nas regras da categoria B. Por sua vez, o cessionário, ou seja, a quem foi cedido a exploração do AL, está também enquadrado na categoria B, seguindo as regras mencionadas. acima.

Para além do referido é ainda possível tributar os SP residentes em sede de IRS segundo o regime da contabilidade organizada, caso os rendimentos sejam superiores a 200.000€ de acordo com o n.º 2 do artigo 28.º CIRS.

Morais (2014) argumenta que o regime de contabilidade organizada representa um encargo considerável, de que muitos agentes económicos não prescindiriam se não fossem a as numerosas exigências fiscais associadas.

No ponto seguinte irá ser analisado o apuramento em sede de IRC no regime geral, regras que se verificam igualmente para os SP residentes em sede de IRS que adotem o regime de contabilidade organizada.

2.1.1.1.2 Tributação em sede IRC - residentes

No regime fiscal português existem dois regimes de tributação dos rendimentos de SP's coletivos.

O regime regra é o regime geral (cálculo igual para os SP's residentes em sede de IRC), todavia de acordo com o n.º 1 do artigo 86.º-A do CIRC estes contribuintes podem optar pelo regime simplificado para apuramento da matéria coletável, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) "Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a (euro) 200 000;

b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda (euro) 500 000;

c) Não estejam legalmente obrigados à revisão legal das contas;

d) O respetivo capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;

e) Adotem o regime de normalização contabilística para micro entidades aprovado pelo DL n.º 36-A/2011, de 9 de março;

f) Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime."

De acordo com o n.º 4 do artigo 86.º-A do CIRC a aplicação deste regime cessa quando algum dos requisitos deixa de ser cumprido ou quando a empresa opta por renunciar ao regime.

Caso o requisito divergente para a cessação do regime seja a ultrapassagem do montante anual ilíquido de 200.000 euros, de acordo com o Processo n.º 392/2022-T do Centro de Arbitragem Administrativa, a aplicação do regime de tributação cessa no mesmo período em que ocorre a ultrapassagem desse montante, e não no período seguinte.

No caso da renúncia, os efeitos são retroativos ao primeiro dia do período de tributação em que a declaração de alterações correspondente à renúncia é apresentada, de acordo com o n.º 6 do artigo 86.º-A do CIRC.

Semelhante ao cálculo no regime simplificado de IRS, para o cálculo da matéria coletável de acordo com o regime simplificado do IRC concorrem os coeficientes do artigo 86.º -A, sendo que para a atividade em causa, de AL, concorrem os coeficientes de 0,50 e 0,35 previstos nas alíneas g) e h) do n.º 1 do mesmo artigo.

Já para o cálculo da matéria coletável de acordo com o regime geral do IRC tem-se o artigo 15.º do CIRC:

"1 — Para efeitos deste Código:

a) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a:

1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52.º;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;

b) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º, dos seguintes montantes:

1) Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento".

De notar, que a grande alteração introduzida pela Lei 24-D/2022, de 30 de dezembro que aprovou o Orçamento de Estado em 2023 refere que no artigo 52.º que os prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2023 são deduzidos aos lucros tributáveis dos períodos de tributação posteriores, sem limite temporal, ainda que a dedução se encontre limitada a 65% do lucro tributável.

Tanto para o regime geral ou para o regime simplificado de apuramento da matéria coletável de IRC, o valor apurado no cálculo pelo artigo 15.º do CIRC deverá ser sujeito à taxa de IRC aos primeiros 50.000 euros e à taxa de 21% ao restante valor.

2.1.1.2 Sujeitos Passivos Não Residentes

Desde 1990, de acordo com o Banco de Portugal (2021), que o investimento direto estrangeiro "tem vindo a ganhar uma importância crescente numa economia cada vez

mais globalizada, quer para os países em desenvolvimento, quer para os países desenvolvidos, e Portugal não é exceção."

Desta forma, torna-se imperativo verificar quais os princípios fiscais subjacentes aos investidores não residentes que pretendam seguir a atividade em estudo, mais concretamente, o AL.

Como foi anteriormente referido, no presente trabalho, o artigo 18.º do CIRS demonstra ter uma grande importância dado que o estudo é feito tendo como base um imóvel situado em Portugal, ou seja, estão reunidas as condições para que os rendimentos sejam considerados obtidos e consequentemente tributados em Portugal.

2.1.1.2.1 Tributação em sede IRS – não residentes

Estão definidos critérios para que os SP não residentes possam ser considerados residentes ou não, bem como a sua sujeição ao imposto em Portugal.

De acordo com os princípios estabelecidos no CIRS, que regulamenta a tributação ao nível singular do SP, as pessoas singulares não residentes são tributadas em IRS com base nos rendimentos obtidos em território português, conforme no n.º 2 do artigo 15.º do CIRS.

No âmbito do artigo 2.º e 18.º do CIRS, sendo que o imóvel está localizado em Portugal, os rendimentos provenientes da exploração de um alojamento mobilado para turistas podem ser considerados como rendimentos obtidos em território nacional.

Uma vez que se encontram reunidas as condições para que os rendimentos sejam considerados obtidos e tributados em Portugal, o SP não residente abrangido pelo regime simplificado deve calcular o seu imposto de acordo com o coeficiente previsto no artigo 31.º do CIRS, tal como se de um residente singular se tratasse.

Independentemente de os rendimentos obtidos pelo SP não residente serem enquadrados na categoria B ou F através do EE sito em Portugal, de acordo com a alínea

a) do n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, o rendimento coletável é sujeito à taxa especial de 25%.

Na Lei 82/2023, que dita o Orçamento de Estado de 2024 surge uma alteração ao Regime Fiscal dos Ex-Residentes ou Programa Regressar que apenas se aplicava aos SP's que se tornassem fiscalmente aceites até ao final de 2023, alargando assim as condições de acesso para os SP's que se tornem fiscalmente residentes até ao final de 2026. Nestes casos o benefício prevê:

"1 — São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendi- mentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos, até ao montante do limite superior do primeiro escalão previsto no n.º 1 do artigo 68.º-A, pelo período de 5 anos, que:

a) Se tornem fiscalmente residentes nos termos dos n. os 1 e 2 do artigo 16.º até 2026;

b) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores;

c) Tenham sido residentes em território português em qualquer período antecedente ao previsto na alínea anterior;"

Acredita-se que este benefício pode ter um impacto positivo no estímulo ao investimento em Portugal, especialmente por ex-residentes que pretendam investir no segmento do AL, um mercado que tem demonstrado um crescimento significativo. O incentivo do Programa Regressar traduz-se, na ótica do contribuinte, na possibilidade de obter rendimentos adicionais que serão apenas parcialmente tributados, tornando o investimento mais atrativo na sua ótica.

2.1.1.2.2 Tributação em sede IRC – não residentes

De acordo com Lopes (2017), os SP não residentes com E.E. encontram-se enquadrados na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC, ou seja, o IRC incide sobre "o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português".

O artigo 55.º do CIRC refere ainda que "o lucro tributável imputável a EE de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, o disposto na secção II". Por outras palavras, as regras fiscais aplicadas a um SP não residente são iguais às regras fiscais aplicadas a um SP residente.

Para consultar as regras de tributação deste enquadramento jurídico e fiscal deve rever-se o ponto 2.1.1.1.2. deste trabalho.

2.1.1.3 Alienação do imóvel

A alienação de imóveis pode gerar mais-valias ou menos-valias, sendo estas tributadas em sede de IRS ou IRC, quando o valor da realização (valor da venda) é superior ou inferior ao valor de aquisição do imóvel, deduzido dos encargos correspondentes. Além disso, também podem ocorrer mais-valias nos casos de afetação e desafetação de imóveis utilizados para o exercício de atividades empresariais em diferentes patrimónios.

A Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2021 elimina as mais-valias geradas pela transferência de bens imóveis da esfera pessoal para a empresarial do sujeito passivo, e vice-versa. Assim, a tributação das mais-valias ocorre apenas quando a transmissão é a terceiros.

Segundo Cruz (2022), o "legislador optou pela neutralidade fiscal na afetação e na transferência para a esfera particular dos imóveis, considerando na afetação o valor de aquisição, no registo na categoria B". Na altura, dado o contexto social e político originado pelo COVID-19, o legislador optou, por num momento difícil financeiramente para os SP, não tributar as mais-valias resultantes destas operações.

Quando o proprietário de um imóvel o afeta ao exercício da atividade de AL, transfere a sua afetação da esfera particular para a esfera do estabelecimento comercial. Neste sentido, ao passar a explorar um estabelecimento de AL, o sujeito passivo tem um património pessoal e um empresarial distintos e, por consequência, tem de afetar o imóvel onde realiza a exploração daquele estabelecimento ao seu património empresarial. No âmbito da atividade de AL, as mais-valias surgem aquando da desafetação de um imóvel do património da empresa para o património particular e vice-versa (Cruz,2022).

Aquando da afetação de um imóvel à atividade de alojamento, há lugar à tributação de uma mais-valia oculta, pois não existe um proveito ou ganho por si só. Através da alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRS, o legislador soluciona esta situação considerando que nestes casos "o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas". Com isto, as mais-valias provenientes da afetação do imóvel à atividade empresarial e profissional não são imediatamente tributadas, mas no momento da sua alienação onerosa ou transferência de propriedade.

Existia uma divergência no cálculo das mais-valias, caso fossem calculadas com base na categoria B ou G, o que não se considerava justificável. As mais-valias tributadas pelas regras da categoria B eram calculadas aplicando o coeficiente de 95% e se calculadas pelas regras da categoria G era considerado apenas 50% do valor apurado.

Quando for feita a desafetação do imóvel da atividade também não haverá lugar ao cálculo das mais valias imobiliárias, basta atender ao facto de existir a passagem do imóvel da esfera privada para a esfera empresarial e depois novamente para a privada, obtendo-se assim um movimento nulo, conforme artigo 10.º do CIRS.

Importa referir que, de acordo com o n.º 16 do artigo 10.º do CIRS, a alienação de património imobiliário afeto à atividade empresarial é tributada de acordo com as regras da categoria B se não tiverem decorridos três anos desde o seu regresso à esfera particular do SP, o que implica a consideração da totalidade do valor de realização, contrariamente ao que ocorre na categoria G.

Na prática Orçamento de Estado de 2021 criou um regime transitório. Assim, o SP pode optar pela tributação de acordo com as regras do regime anterior quanto ao

apuramento de mais-valias e menos-valias ou então ser tributado pelo novo regime de tributação.

Apesar de o legislador dar a opção de escolha do regime de tributação, tem-se pelo artigo 57.º do CIRS que o SP deve indicar qual o enquadramento que pretende, de forma que a AT possa verificar e recolher a informação relativa aos imóveis que estejam afetos à atividade empresarial.

No Processo n.º 653/2020-T do Centro de Arbitragem Administrativa consta-se o facto da AT aplicar um tratamento discriminatório entre a tributação dos SP residentes e não residentes, pelo que a Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, ditou que a tributação das mais-valias decorrentes da alienação de imóveis fosse o mais semelhante e justo entre SP residentes e SP não residentes.

Pelo n.º 5 do artigo 43.º do CIRS as mais-valias obtidas por SP residentes eram consideradas apenas em 50% e tributadas de acordo com a taxa resultante do englobamento dos restantes rendimentos pelo artigo 68.º do CIRS, enquanto as mais-valias obtidas por SP não residentes eram tributadas, na sua totalidade, à taxa especial de 28%, de acordo com o artigo 72.º do CIRS.

Pelas alterações decorrentes da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, as mais-valias obtidas de imóveis em território nacional por SP não residentes após 1 de janeiro de 2023 passaram ter um novo regime de tributação.

De acordo com as novas alterações, são apurados os rendimentos previstos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º e pelo n.º 2 do artigo 43.º do CIRS são consideradas em 50%. O englobamento do rendimento apurado é obrigatório de acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do CIRS e por fim é aplicada a taxa geral aplicável pelo artigo 68.º do CIRS.

Para determinação da taxa a aplicado artigo n.º 68 do CIRS, é obrigatório considerar todos os rendimentos auferidos pelo SP não residente dentro e fora do território nacional, tal como se verifica para os SP's residentes, ou seja, a aplicação de uma taxa média resultante da totalidade de rendimentos tributáveis, como se pode verificar no n.º 4 do Ofício Circulado n.º 20255/2023.

Efetivamente apenas é tributada a metade das mais-valias imobiliárias, mas à taxa média e que será superior à taxa média que resultaria se apenas fossem considerados os rendimentos das mais-valias, contudo estas condições são semelhantes às dos SP residentes.

2.1.2 Clientes

2.1.2.1 IVA

Este imposto é o que mais questões levanta sendo um imposto indireto que deriva do consumo/despesas dos clientes da atividade. Na verdade, para esta atividade económica e neste âmbito em específico, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, CIVA) é bastante claro relativamente à aplicabilidade deste imposto.

Como relembra Cabrita (2015) o estabelecimento de AL está obrigado a emitir faturas para todos os serviços prestados, sendo imperativo utilizar um programa de faturação certificado pela AT. Caso exista necessidade de proceder à correção das faturas emitidas deve ser emitido o documento de regularização corresponde, ou seja, a nota de crédito, cujo duplicado tem de ser assinado pelo cliente para ser possível regularizar o Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, IVA) dessa operação.

O ficheiro SAF-T deve ser comunicado à AT até ao 5.º dia útil do mês seguinte a que se refere, exceto se as faturas forem diretamente emitidas no Portal das Finanças (DL n.º 198/2012, de 24 de agosto).

É a declaração de início de atividade, ou à posteriori, a declaração de alterações, que declara qual o enquadramento em sede de IVA do contribuinte, podendo este estar enquadrado no regime especial de isenção ou no regime normal (Cabrita, 2015).

Como observa Palma (2005) a União Europeia cada vez mais tem vindo a simplificar as operações de IVA entre Estados-Membros assumindo as regras de localização de prestações de serviços um papel relevante.

De acordo com o n.º 6 do artigo 6.º do CIVA são tributáveis no regime fiscal as prestações de serviços efetuadas a qualquer SP desde que os serviços sejam efetuados em

território nacional (regra da localização de operações), desde que o prestador tenha em território nacional a sua sede ou EE. Desta forma, independentemente de o adquirente dos serviços ser um SP residente ou SP não residente, a tributação dos rendimentos derivados da atividade de AL, de um imóvel sito em Portugal, é sempre localizada em território nacional.

De seguida irá analisar-se em mais pormenor como devem ser tratadas as relações com os clientes, agentes económicos fundamentais, visto desempenharem um papel indispensável para esta atividade.

2.1.2.1.1 Regime normal

De acordo com a Lista I do CIVA, verba 2.17 a atividade de AL está sujeita à taxa reduzida de IVA, sendo que esta se aplica "exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão."

Assim sendo, pode resumir-se a emissão das faturas pelo contribuinte ao seu cliente final as seguintes taxas de tributação consoante a prestação de serviços efetuada:

Regime alojamento com pequeno-almoço – Taxa 6%, caso pequeno-almoço seja faturado em conjunto;

Regime pensão completa – ½ do valor a faturar são tributados a 6% e ½ do valor é tributado a 13%;

Regime meia pensão – ¾ do valor a faturar são tributados a 6% e o ¼ do valor é tributado a 13%.

Conclui-se assim que na atividade de prestação de serviços de AL existe lugar à liquidação de imposto que será entregue ao Estado aquando da entrega de Declaração Periódica de IVA.

2.1.2.1.2 Regime isenção – artigo 53.º CIVA

Como vimos anteriormente, a prestação de serviços de AL exige a liquidação do imposto correspondente, contudo existem exceções.

Segundo o artigo 53.º do CIVA é possível esta atividade estar sujeita a um regime de isenção, desde que reúna os seguintes requisitos:

1- O volume de negócios no ano anterior não tenha sido superior a 15 000 euros;
2- Não sejam praticadas operações de importação, exportação ou atividades conexas;
3- Não exista obrigatoriedade em possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC;
4- Não efetuem transmissão de bens ou prestações de serviços previstos no anexo E do CIVA.

De acordo com o artigo 53.º do CIVA este regime é válido para quando o volume de negócios não seja superior a 14 500 euros no ano de 2024.

De acordo com o artigo 55.º do CIVA é possível fazer a renúncia ao regime de isenção de IVA. O direito da opção do regime é exercido nas declarações de início ou alterações de atividade, contudo de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo "o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, apresentar a declaração de alterações a que se refere o artigo 32.º CIVA no caso de desejar voltar ao regime de isenção."

2.1.3 Fornecedores

2.1.3.1 Nacionais

De acordo com Martins (2005), "o IVA é um imposto cujo apuramento reveste alguma complexidade. Assenta na subtracção sistemática do imposto dedutível àquele que é liquidado nas operações tributárias ativas dos SP, mediante o mecanismo de crédito de imposto, desta forma erigido no pilar garantista da neutralidade fiscal".

Segundo o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA pode-se concluir que é obrigatório constar os seguintes elementos nas faturas:

- Identificação da empresa fornecedora (nome, morada fiscal e número de identificação fiscal);

- Identificação do cliente (nome, morada fiscal e número de identificação fiscal);3

- Identificação dos bens e/ou serviços faturados (denominação do artigo vendido, quantidade, preço, taxas aplicáveis ou na sua falta, o motivo da isenção e data da disposição ao cliente).

É necessário atender à forma legal da emissão das faturas, uma vez que o artigo 19.º do CIVA deixa claro a não dedutibilidade em sede de IVA caso as faturas não sejam emitidas na forma legal. Quando existe lugar ao apuramento de imposto em sede de IRS não existem outras implicações além da não dedutibilidade do IVA quando os documentos não se enquadram nas disposições legais da AT, contudo quando existe lugar ao apuramento de imposto em sede de IRC, para além da não dedutibilidade do IVA nestes documentos, não é possível a sua dedução para efeitos da determinação do lucro tributável de acordo com o artigo 23-Aº CIRC. Desta forma, pode-se concluir que um SP que seja tributado de acordo com as regras do CIRC é duplamente penalizado quando as despesas não estão devidamente documentadas.

Como refere Amorim (s.d.), quando o proprietário do AL se enquadra nas regras do artigo 53.º CIVA estamos perante um caso de isenção incompleta, isto é, "o SP também não liquida imposto, mas não pode deduzir o IVA suportado nas aquisições. Nestas últimas isenções, o sujeito passivo tem de suportar efetivamente o ónus do IVA, porque não lhe é reconhecido o direito à dedução."

Neste tipo de atividade é comum existirem comissões de intermediação, promoção e publicidade. "A verba 2.17 da Lista I anexa ao Código apenas se aplica ao alojamento de tipo hoteleiro e não à prestação de serviços da sua promoção." Pode-se afirmar então que

os serviços referidos acima estão sujeitos à taxa IVA aplicável de acordo com o regime fiscal do país do operador.

Os SP´s residentes são tributados em Portugal pela totalidade dos rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora do território nacional, ou seja, pela regra da universalidade ou de base mundial, conforme o n.º 1 do artigo 4.º do CIRC.

Assim, se o fornecedor das comissões for nacional deverá liquidar este imposto à taxa normal.

A particularidade a nível fiscal relativamente às comissões é referente aos fornecedores de outros Estados-Membros, uma vez que pode ser necessário acionar as Convenções de Dupla Tributação celebradas entre os países. Este tema será analisado com mais detalhe no capítulo 2.1.3. 2..

2.1.3.2 Comissões de Fornecedores não residentes

As grandes dificuldades nesta temática passam pelos procedimentos pelo que Vasques (2015), afirma "seria importante que a AT corrigisse e uniformizasse os seus procedimentos no que a entidades sem sede, residência ou EE em território nacional diz respeito, especificamente no que concerne à liquidação de imposto que lhe tem vindo a ser exigida nas suas operações ativas (em operações com SP residentes, nas quais se aplica a regra de inversão do SP)".

Quanto ao direito à dedução de IVA, estabelece o artigo 19.º do RITI que esse direito à dedução será determinado tendo em conta o disposto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, contudo há que ter em atenção pois caso seja um SP que apenas pratique operações isentas (ao abrigo do artigo 53.º CIVA), que não conferem direito à dedução, não pode deduzir este IVA que suportou nesta aquisição intracomunitária.

Como refere Vasques (2015), o facto da liquidação do imposto se processar no país de destino e ser feito pelo adquirente em substituição do fornecedor não altera o enquadramento do adquirente (mantendo-se sujeito passivo isento).

Conclui-se assim que caso a operação seja localizada em território nacional, a operação é tributada em Portugal e cabe ao SP português a autoliquidação de IVA, isto é, terá de efetuar o *reverse charge*, deduzindo e liquidando o imposto uma vez que se está perante aquisição intracomunitária a um fornecedor SP de outro Estado-membro, conforme previsto no artigo 6.º do CIVA.

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 94.º do CIRC, quando um SP português paga a outro SP não residente comissão relativa a AL em Portugal deve ser efetuada retenção na fonte à taxa liberatória de 25% dado que, em termos de IRC estes rendimentos são considerados como obtidos em Portugal, pelo artigo 71.º CIRS.

Como clarifica Nogueira (2015), os rendimentos podem ser tributados no país onde são obtidos (regra da territorialidade) e no país de residência da empresa que os obtém (regra da universalidade), quando esse país não for o mesmo, pelo que se pode estar perante duas regras de tributação diferentes. Para estas situações foram criadas as Convenções de Dupla Tributação Internacional celebradas entre Portugal e outros Estados, com o objetivo de estabelecer uma redução ou eliminação de tributação de determinados rendimentos obtidos num Estado por residentes do outro Estado (Nogueira, 2015).

O artigo 98.º do CIRC define que não é necessário efetuar retenção na fonte de IRC, total ou parcialmente, em relação aos rendimentos mencionados no n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, quando, em virtude de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação ou de outro acordo internacional vinculativo para o Estado Português, ou de legislação interna, a competência para tributar os rendimentos obtidos por uma entidade não residente é estabelecida.

As plataformas digitais de hospedagem apresentavam muito pouca procura quando comparado às ofertas das principais cadeias hoteleiras, contudo, aos dias de hoje, acontece

exatamente o contrário, sendo possível afirmar que o modelo de negócio adotado pelas plataformas digitais deve ser reconhecido (Dantas,2019).

Embora essas plataformas cobrem comissões pela comercialização e divulgação dos estabelecimentos, é fundamental ter atenção para evitar que essas comissões sejam consideradas rendimentos tributáveis em Portugal (Dantas, 2019). Neste contexto, as empresas podem recorrer à Convenção para Evitar a Dupla Tributação, firmada entre Portugal e o país de residência corresponde, de modo a mitigar a possibilidade de tributação dupla dos rendimentos.

A resolução prática relativa à retenção na fonte das comissões pagas a um SP não residente está em acionar as convenções celebradas entre os dois Estados-Membros e com o apoio da Modelo 21-RFI, assinado pelo beneficiário e autenticado pelas autoridades fiscais, e um certificado de residência fiscal e consequentemente a sujeição a imposto no seu país. Com esta documentação, não será necessário efetuar retenção na fonte sobre os valores pagos.

Todos os valores que sejam pagos a entidades não residentes devem ser identificados através do número de identificação fiscal português especial para a empresa não residente sem EE e declarados na Declaração Modelo 30. Conforme o previsto no n.º 7 do artigo 119.º do CIRS, esta declaração deve ser entregue até ao final do segundo mês seguinte à data da colocação à disposição dos rendimentos ao beneficiário.

Caso, após a entrega da Modelo 30 a empresa não residente já tiver em sua posse os documentos que comprovam a não sujeição a retenção na fonte, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto retido, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de Modelo 24-RFI, desde que cumpra as respetivas condições referidas para o acionamento da Convenção.

Caso efetivamente haja necessidade de entregar a retenção na fonte, a empresa portuguesa deve entregar até ao dia 20 do mês seguinte à realização do pagamento do

rendimento o valor retido na fonte através da Declaração de retenções de IRC/IRS, código 202.

3 Os principais processos operacionais inerentes ao AL - incidência contabilística e fiscal

Neste tópico são analisados os procedimentos a nível contabilístico a adotar tendo em conta o enquadramento fiscal abordado na secção anterior.

Procura-se enquadrar as relações com os diversos *stakeholders* com o intuito dos utilizadores desta informação conseguirem fazer da componente prática um tema mais leve e acessível a todos.

3.1 Proprietários da exploração de AL

Os proprietários da exploração de AL são responsáveis por levar a bom porto o seu negócio, contudo podem e devem procurar sempre as melhores opções fiscais a nível de tributação dos rendimentos.

Uma das decisões, em termos práticos, a tomar no início da atividade é a forma pela qual irá conduzir a sua atividade, ou seja, se na forma de SP de IRS ou de SP de IRC. A escolha da forma do contribuinte demonstra ter uma grande importância, uma vez que é esta a base para o enquadramento contabilístico dos registos.

Não é possível afirmar qual o melhor regime a optar. No apuramento a nível de IRS tem-se o regime simplificado *vs* contabilidade organizada e no apuramento a nível de IRC tanto é possível fazer o cálculo através do regime geral ou regime simplificado, contudo só mediante uma análise custo/benefício é possível avaliar qual a melhor solução de otimização fiscal.

A questão que mais releva na perspetiva do SP que explora o AL, independentemente da sua forma, é a tributação das mais valias que podem derivar da alienação do imóvel. Deve ter-se em conta que se for adotado o regime em sede de IRS, no momento da alienação, o cálculo do imposto a pagar terá em conta todos os rendimentos obtidos na esfera pessoal do SP.

Já no caso do regime em sede de IRC a questão da tributação das mais-valias decorrentes da alienação de um imóvel não decorre na esfera pessoal do explorador do

AL e as mais-valias serão tributadas à taxa prevista, sendo que o contribuinte poderá usufruir ainda benefícios/incentivos fiscais.

3.2. Clientes

A exploração de um AL, corresponde ao exercício de uma atividade de prestação de serviços, logo o registo contabilístico do rédito associado deve ser feito na conta 72 de acordo com a Portaria 198/2016.

De acordo com a alínea a) do § 69 da Estrutura Conceptual redigida pela Comissão de Normalização Contabilística (s.d.) é possível definir rendimentos como os "aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio".

No lançamento contabilístico da emissão da fatura debita-se a conta 211 – Clientes c/c, por contrapartida da conta 72 - Prestações de Serviços (Portaria 198/2016).

Como visto no enquadramento teórico, independentemente do tipo cliente, tem-se no lançamento contabilístico o IVA liquidado que deve ser reconhecido, consoante a taxa que deve ser aplicada, na conta credora 2433 – IVA Liquidado. Excecionalmente, quando o explorador da atividade do AL está abrangido pela isenção do artigo 53 do CIVA, deve mencionar no documento fiscal o motivo da isenção de IVA e não há lugar à conta de IVA liquidado.

Em Portugal existem cidades onde a taxa municipal turística de dormida já entrou em vigor, sendo o valor variável entre as diferentes cidades. Caso exista lugar à aplicação da taxa turística ao cliente, esta deve estar indicada na emissão da fatura e não está sujeita a IVA de acordo com o n. º 2 do artigo 2 do CIVA.

A taxa cobrada pela empresa ao cliente em nome da Autarquia deve estar reconhecida a crédito na conta 246 – Tributos das autarquias locais, dado que se está perante "taxas e impostos que a entidade pública tem a pagar à autarquia local".

Caso seja a entidade intermediária a cobrar a taxa ao cliente, esta deve estar registada na conta 278 – Outros devedores e credores que irá ser regularizada aquando do encontro de contas entre a empresa do AL e a entidade intermediária.

A conta 211 – Clientes c/c "credita-se aquando do recebimento, por contrapartida de uma conta da Classe 1 — Meios financeiros líquidos, ou da conta 2181 Adiantamentos de clientes, pelo valor previamente adiantado" (Portaria 198/2016).

3.3. Fornecedores

Nas operações com os fornecedores, deve ser creditada de acordo com a Portaria 198/2016 a conta 221 – Fornecedores c/c dado que "regista os movimentos com as entidades, singulares ou coletivas, vendedoras de bens ou serviços, com exceção da aquisição de ativos fixos.". Os fornecedores relativos à aquisição de ativos fixos devem ser reconhecidos a crédito na conta 271 - Fornecedores de investimentos (Portaria 198/2016).

As contas acima são creditadas contrapartida da conta 31 - Compras, ou 62 - Fornecimentos e Serviços externos ou da conta 225 - Faturas em receção e conferência.

Tal como expõe Bastos (2014), o direito à dedução do IVA encontra-se dependente da existência de uma relação direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos e as operações que são tributadas.

Utiliza-se a conta da classe 1 - Meios financeiros líquidos, aquando do pagamento, ou a conta 228 - Adiantamentos a fornecedores para regularizar a situação da conta corrente do fornecedor (Portaria 198/2016).

3.3.1. Nacionais

Como afirma Palma (2020), numa fase inicial deve verificar-se se a operação é tributável em sede de IVA, dado que se estiver fora do seu campo de incidência não existe lugar à liquidação de imposto.

Deve também atender se a operação é sujeita a imposto, ou seja, é necessário averiguar se está abrangida pelo regime de isenção previsto nos artigos 9º, 14º ou 53º do CIVA, dado que não existe lugar à liquidação de IVA (Palma, 2020).

Se o adquirente reunir as condições para exercer a dedução do imposto, deve reconhecer-se a base de incidência na conta de gasto respetiva (Palma, 2019) e considerando que não existe qualquer limitação à dedução de IVA imposta no CIVA, deve contabilizar-se o valor do IVA a débito a conta 2432 – IVA Dedutível (Portaria 198/2016).

O artigo 21.º do CIVA apresenta ainda diversas exclusões do direito à dedução deste imposto, não havendo especificidades aplicáveis ao AL.

3.3.2. Comissões de Fornecedores não residentes

Como já foi referido no presente trabalho, existem elementos obrigatórios nos documentos para que possam ser aceites a nível contabilístico e fiscal.

De acordo com o artigo 6.º do CIVA e uma vez que a operação é localizada em Portugal, o fornecedor intracomunitário ou de Outros Mercados emite a fatura sem liquidação de IVA, com a menção "IVA- Autoliquidação". Assim, o contribuinte terá de efetuar o *reverse charge*, ou seja, dedução e liquidação do IVA.

Caso as comissões sejam referentes à intermediação na venda ou na locação ou arrendamento de bens imóveis e na constituição ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis, deve aplicar-se a regra prevista nos n.º 7 e 8, alínea a) do artigo 6.º do CIVA, isto é, a tributação em sede de IVA ocorre no local onde está situado o imóvel a que se referem os serviços de intermediação.

Caso o adquirente reúna todas as condições poder deduzir o imposto, deve reconhecer-se a base de incidência na conta de gasto respetiva (Palma, 2019) e considerando que não existe qualquer limitação à dedução de IVA imposta no CIVA, deve contabilizar-se o valor do IVA a débito a conta 2432x – IVA Dedutível Aquisições

Intracomunitárias (Portaria 198/2016) e a crédito a conta 2433x – IVA Liquidado Aquisições Intracomunitárias.

Na declaração de IVA é necessário indicar logo no início do quadro 06 que foi liquidado IVA na perspetiva de adquirente. A parte relativa ao valor tributável em mercado internacional deve constar no campo 97 do quadro 06-A e caso a entidade seja residente Noutros Mercados deve constar no campo 98 do mesmo quadro. Nas situações é que o IVA dedutível deverá constar entre o campo 20 a 24 e a parte do IVA liquidado referente à liquidação do imposto pelo emitente deve constar nos campos a 6 do quadro 06.

Os rendimentos pagos a SP não residentes obedecem a regras específicas. Assim, de acordo com o Despacho n.º 4743-A/2008, de 21 de fevereiro pode-se definir o objetivo de cada uma das modelos que devem ser entregues neste âmbito:

1. Modelo 21- RFI: Pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte;
2. Modelo 22 – RFI: Pedido de reembolso de imposto sobre dividendos de ações e juros de valores mobiliários;
3. Modelo 23 – RFI: Pedido de reembolso de imposto sobre *royalites*, dividendos e juros (matéria não estudada neste trabalho);
4. Modelo 24 – RFI: Pedido de reembolso de imposto sobre outros rendimentos;

No Despacho n.º 4743-A/2008 pode verificar-se as observações prévias e a forma de preenchimento destas declarações fiscais.

A declaração imperativa é a Modelo 30 uma vez que a sua entrega é obrigatória sempre que sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos a entidades não residentes, devendo a sua entrega ser feita pelo prazo definido no n.º 7 do artigo 119.º do CIRS.

CONCLUSÃO

O número de entidades que tem como objeto principal a atividade económica relacionada com o Alojamento Local aumentou progressivamente, e com esse aumento tornou-se fundamental definir leis e uniformizar procedimentos para todos os contribuintes. Existiu a necessidade de aprofundar este tema uma vez que, após tantos anos desde a primeira legislação sobre Alojamento Local, ainda continuam a existir dúvidas relativamente à forma como algumas matérias devem ser abordadas.

Assim, ao longo deste estudo, o objetivo principal foi responder às questões mais suscitadas nesta área, para que os profissionais pudessem ter a informação legal e teórica disponibilizada de forma mais acessível e rápida.

Desta forma, foi pertinente existir um único documento que abordasse os aspetos mais relevantes do Alojamento Local, de forma a poder otimizar a eficiência do profissional da contabilidade e, por sua vez, a qualidade da informação disponibilizada ao investidor.

Para a realização deste trabalho foi necessário adotar o método documental, visto que é na legislação e nas fontes primárias que se pode obter um enquadramento teórico e a respetiva análise, facilitando o entendimento da matéria em análise. Pela adoção do método documental, também foram analisadas fontes secundárias, o que permitiu transcrever a informação teórica para a parte operacional e que foi trabalhada para ser de mais fácil análise.

O trabalho pretendeu analisar tanto a componente fiscal como a componente contabilística dos vários *stakeholders* envolvidos na atividade económica de Alojamento Local. Assim, foram analisadas e esclarecidas as principais matérias inerentes no âmbito do proprietário da exploração do Alojamento Local, Clientes e Fornecedores, bem como foram analisados impostos como o IRS, IRC e IVA.

Ao longo da análise das componentes foi possível identificar matérias para as quais continuam a existir dúvidas e acredita-se que foram esclarecidas por força dos enquadramentos teórico e operacional efetuados.

Uma vez que este trabalho aborda as principais temáticas essenciais em relação aos *stakeholders*, permite assim ao investidor focar-se na gestão da sua atividade com vista a

obter uma atividade rentável e que gere lucro e permite também ao profissional da contabilidade procurar as soluções de otimização fiscal que possam ser aplicadas.

Sugere-se que, para estudos futuros, se faça a apresentação de casos práticos e/ou casos reais e respetivos cálculos de modo a selecionar o regime fiscal mais vantajoso para o proprietário da exploração do Alojamento Local, verificando e apresentando a relação custo/benefício da opção por um regime ou por outro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida, P. A., Marques, C. G., Silva, C. P., & Dionisio, M. (2022). Alojamento Local: do paraíso ao inferno - o impacto da Covid 19 e as estratégias para recuperar o investimento, em Portugal. *Journal of Tourism and Heritage Research, 5*(1), 191-202. http://hdl.handle.net/10400.5/28132

Amorim, J. D. C. (s.d.). *O sujeito passivo misto de IVA. O caso das autarquias locais.* XVII Encuentro AECA. https://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/87f.pdf

Azevedo, P. (s.d.). A tributação em sede de IRC dos sujeitos não residentes em Portugal. *Escola Superior de Tecnologia e Gestão. Politécnico do Porto*. https://www.estg.ipp.pt/noticias/a-tributacao-em-sede-de-irc-dos-sujeitos-passivos-nao-residentes-em-portugal

Banco de Portugal. (2021, dezembro). Impacto do investimento de não residentes e do alojamento turístico nos preços da habitação ao nível local. *Boletim Económico*, 29-31.

Bastos, R. M. P. D. C. (2014). *O Direito à dedução do IVA.* Edições Almedina, S.A.

Cabrita, J. F. M. (2015). *Regime Jurídico do Alojamento Local: A problemática dos imoveis arrendados de particulares e dos respetivos rendimentos não declarados.* [Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Gestão Hotelaria e Turismo]. Repositório da Universidade do Algarve. http://hdl.handle.net/10400.1/8610

Cardoso, A. P. D. J. (2014). *IVA nas Prestações de Serviços: a "Territorialidade"*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. Repositório do Instituto Politécnico de Coimbra. http://hdl.handle.net/10400.26/13359

Cardoso, F. A. S. (2020). *Alojamento local e arrendamento de curta duração: que relação?* [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade

Católica Portuguesa]. Repositório da Universidade Católica Portuguesa. http://hdl.handle.net/10400.14/33712

Carvalho, R. S. (2019). *O arrendamento de curta duração em especial o Alojamento Local*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa]. Repositório Institucional da Universidade Católica Portuguesa. http://hdl.handle.net/10400.14/29337

Cruz, P. J. C. M. (2022). *O tratamento fiscal do arrendamento e do alojamento local – Uma discussão*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa]. http://hdl.handle.net/10400.21/15367

Comissão de Normalização Contabilística. (s.d.). Estrutura Conceptual. https://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/SNC_EC.pdf

Dantas, D. M. (2019). *Caracterização do Alojamento Local e o seu impacto no turismo da cidade do Porto*. [Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho]. Repositório da Universidade do Minho. https://hdl.handle.net/1822/60390

Gonçalves, M. J. D. Q. D. (2020). *Tributação dos Não Residentes – Alojamento Local. Caso Prático- Estágio na empresa Lidergest*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. http://hdl.handle.net/10400.22/17722

Lopes, C. M. M. (2017). Sebenta da unidade curricular de Fiscalidade Internacional ministrada ao Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial (1.º trimestre do ano letivo 2021/2022). pp 1-109.

Martins, A. (2005). Os Aspetos Formais do Direito à Dedução do IVA: A Dedução do Imposto em Operações Simuladas. *Revista Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, 22*, 127-134.

Morais, R. D. (2014). *Sobre o IRS*. Edições Almedina

Nogueira, D. A. P. R. (2015). *Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais*. [Dissertação de Mestrado, Escola de Direito

do Porto da Universidade Católica Portuguesa]. Repositório da Universidade Católica Portuguesa. http://hdl.handle.net/10400.14/18929

Oferta, D. V. (2021). *Guias técnicos: Alojamento local: regime jurídico*. Lisboa: Turismo de Portugal. http://www.turismodeportugal.pt/

Palma, C.C. (2005). *Introdução ao imposto sobre o Valor Acrescentado*. Edições Almedina.

Palma, C. C. (2019). Algumas notas sobre a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado nas prestações de serviços. *Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP*, *1*, 1-14. http://hdl.handle.net/10400.21/10299

Palma, C.C. (2020). *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado* (6ª ed.). Edições Almedina.

Rocha, D. B. D. (2020). *Regime de tributação do Alojamento Local*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. http://hdl.handle.net/10400.22/17496

Vasques, S. (2015). *Incidência subjetiva e Repercussão do IVA. Cadernos IVA*. Coimbra: Almedina

Legislação:

Código Civil

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Decreto Legislativo Regional 13/2015/M, de 22 de dezembro

Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 agosto

Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto

Decreto-Lei n.º 381/2007,14 de novembro

Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março

Despacho n.º 4743-A/2008, de 21 de fevereiro

Lei 24-D/2022, de 30 de dezembro

Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro

Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto

Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro

Lei n.º 82/2023 de 29 de dezembro

Ofício Circulado n.º 20255/2023, de 14 de abril

Ofício-Circulado 20180/2015, de 19 de agosto

Portaria n.º 198/2016, de 20 de julho

Portaria n.º 83/2016, de 4 de agosto

Processo n.º 392/2022-T do Centro de Arbitragem Administrativa

Processo n.º 653/2020-T do Centro de Arbitragem Administrativa

Regime Jurídico das Autarquias Locais