IRS - Modelo 10

Relativamente aos adiantamentos das rendas prediais (12 meses, a contar com Outubro) com retenção em que ultrapasse um ano económico, o mais acertado deverá ser pagar a retenção efectuada. No preenchimento do anexo J ou modelo 10, deverão constar as retenções efectuadas mesmo de anos seguintes? Em que campos? Deverá o senhorio declarar os rendimentos do adiantamento? Em que ano?

A empresa efectuou um pagamento referente a um ano (de Outubro 2006 a Setembro de 2007), de acordo com o artigo 8.º, n.º 3 do Regime de Retenção na Fonte (Decreto-Lei n.º 42/91), «a retenção que incide sobre os rendimentos das categorias B e F referidos no n.º 1 é efectuada no momento do respectivo pagamento ou colocação à disposição e a que incide sobre os rendimentos da categoria E, em conformidade com o disposto no artigo 7.º do Código do IRS.»

O procedimento correcto será incluir no modelo 10 todas as rendas pagas ou colocadas à disposição do senhorio. E até dia 20 do mês seguinte ao do pagamento deverá entregar a retenção efectuada relativa ao adiantamento das rendas paga, em 1 de Dezembro de 2005.

Através do modelo 10 as entidades cumprem o disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 119.º do CIRS, comunicando à Direcção-Geral dos Impostos a identificação dos titulares de rendimentos e os respectivos montantes, discriminando os rendimentos sujeitos a retenção e os correspondentes valores retidos e os rendimentos dispensados de retenção. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Direito à dedução

Existe o direito à dedução de IVA de uma automóvel de sete lugares e com espaço na traseira para transportar máquinas ou ferramentas pesadas?

A alínea a) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA exclui do direito à dedução o IVA contido em diversas despesas relacionadas com viaturas de turismo, consideradas estas como sendo os veículos ligeiros de passageiros ou mistos, de acordo com a categoria e tipo mencionado no livrete da viatura.

Nos termos da alínea a) do artigo em questão, é considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor.

Assim, são considerados de turismo os veículos que nos respectivos livretes forem classificados como viaturas de passageiros, ou mistos os que tiverem menos de nove lugares, incluindo o condutor.

Neste caso o IVA suportado, na aquisição, não é dedutível.

Quando as viaturas estão classificadas nos livretes como sendo de mercadorias, e não tenham mais de dois lugares, não estão abrangidas pela exclusão da alínea a) do n.º 1 do art. 21.º, sendo passível de dedução o IVA suportado na sua aquisição, desde que o referido veículo seja utilizado para o exercício de uma actividade tributável (n.º 1 do art. 20.º do CIVA).

Essa exclusão não se verificará apenas nas situações previstas na alínea a) do n.º 2 do art. 21.º, ou seja, quando se trate de um bem cuja venda ou exploração constitua objecto da actividade do sujeito passivo.

Estão nestas circunstâncias, por exemplo, os *stands* de vendas de automóveis, as empresas de *rent-a-car* e as escolas de condução. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Transacções intracomunitárias

Um contribuinte registado em IVA no regime normal, neste caso um agricultor em regime simplificado, adquiriu em Espanha imobilizado e mercadoria. Qual o tratamento contabilístico correcto em termos de IVA?
Foi-lhe transmitido pelo vendedor de nacionalidade espanhola, que uma vez que não pagava o valor do IVA no "país vizinho", tinha que se dirigir ao serviço de finanças de Portugal e pagar o respectivo valor. Esta informação é correcta ou deve deduzir e liquidar aquele valor apenas na declaração de IVA? Caso adquira combustível (gasóleo normal) qual o tratamento? Na circunstância de um agricultor ter adquirido uma máquina de ordenha em França e não ter lá pago o valor do IVA por lhe terem dito que o tinha de fazer em Portugal, tendo-o apenas realizado na declaração de IVA, onde deduziu e liquidou, mas quando foi fiscalizado pela DGCI outro remédio não teve senão desembolsar esse valor, que procedimento adoptar?

A alínea c) do n.º 1 do art. 1.º do Código do IVA determina que estão sujeitas a IVA «… as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias…».
Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do RITI, regulamenta a seguinte norma de incidência: «…as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do art. 2.º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro, que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do art. 9.º, nem os transmita nas condições previstas nos n.os 1 e 2 do art. 11.º…».
O art. 3.º do RITI fornece-nos o conceito de aquisição intracomunitária, do seguinte modo «…considera-se, em geral, aquisição intracomunitária, a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro…».
Ora, a entidade em causa, sujeito passivo em território nacional, ao adquirir em Espanha imobilizado e mercadorias (e verificados os demais requisitos), está a realizar uma aquisição intracomunitária, logo, torna-se sujeito passivo de imposto pela aquisição.
A aquisição realizada é tributável em território nacional (n.º 1 do art. 8.º do RITI), sendo o imposto assim liquidado passível de dedução nos termos gerais do Código (n.º 1 do art. 19.º do RITI).
Este procedimento deverá ser devidamente registado em termos contabilísticos, em contas apropriadas, IVA liquidado e IVA dedutível, sendo integrado no apuramento do imposto, à semelhança dos demais registos desta natureza.
Na declaração periódica de IVA, estes movimentos devem ocorrer nos campos 9 e 10, base tributável e respectivo imposto liquidado e, caso o imposto seja passível de dedução, nos campos 20 a 24, consoante a natureza da operação.
O enquadramento até aqui referido tem por base o pressuposto de que estamos face a um sujeito passivo enquadrado no regime normal em IVA. Caso o sujeito passivo em causa, agricultor, praticasse exclusivamente operações isentas ao abrigo do art. 9.º do Código do IVA, concretamente o n.º 36, então ter-se-ia que ter presente a derrogação prevista no art. 5.º do RITI.
Segundo este artigo, não são sujeitas a imposto, as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas, nomeadamente, por sujeitos passivos que exerçam exclusivamente actividades isentas sem direito à dedução, desde que o respectivo valor global, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, devido ou pago no Estado membro onde se inicia o transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso o montante de 10 mil euros.
Isto significa que as aquisições intracomunitárias efectuadas por tais sujeitos passivos noutros Estados membros só são tributáveis no território nacional a partir daquele limiar, ou por opção, sendo aplicável às aquisições de bens abaixo de tal montante a regra de tributação no país de origem.

Deste modo, as aquisições intracomunitárias cujo valor exceda aquele montante, serão tributadas em território nacional, não existindo, no entanto, qualquer alteração ao enquadramento das operações efectuadas pelo sujeito passivo no decurso da sua actividade.
Para que se cumpra o princípio da tributação do país de destino dos bens, consagrado no RITI, é necessário que o adquirente informe o fornecedor do seu número de registo em IVA em Portugal que, de acordo com a legislação consignada naquele normativo, constitui um dado absolutamente necessário para que se verifique o citado princípio.
É certo que os sujeitos passivos isentos ao abrigo do art. 9.º do Código do IVA se encontram arredados de grande parte das obrigações inerentes aos restantes sujeitos passivos.
Assim, ao efectuar aquisições intracomunitárias que, por força do art. 5.º do RITI, ficam sujeitas a IVA em território nacional, ficam obrigados a:
- Entregar, nos termos do art. 25.º do RITI, a declaração de alterações (visto que já se encontra registado) antes de efectuar a aquisição intracomunitária, na medida em que excede o montante previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 5.º do RITI, devendo para o efeito assinalar o campo 8 do quadro 11 da referida declaração;
- Proceder à liquidação de imposto devido pela aquisição intracomunitária, em factura ou documento equivalente emitidos pelo fornecedor ou em documento interno emitido pelo próprio sujeito passivo (n.º 1 do art. 28.º do RITI);
- Enviar a declaração periódica (no caso, será a modelo B) para o Serviço de Administração do IVA até ao fim do mês seguinte àquele em que o imposto se tornou exigível. Esta obrigação só se verifica relativamente aos períodos em que haja operações tributáveis (art. 30.º do RITI);
- Proceder ao pagamento do imposto que se mostre devido pela aquisição intracomunitária.
O valor tributável da aquisição intracomunitária deverá constar no quadro 06, no campo 10 e o imposto calculado (imposto a favor do Estado) no campo 11, não havendo lugar à inscrição de quaisquer valores na coluna relativa às deduções, na medida em que o sujeito passivo não beneficia do direito à dedução face ao seu enquadramento no art. 9.º do Código do IVA, uma vez que, conforme já referido, o facto de efectuar aquisições intracomunitárias não altera o enquadramento das operações por ele efectuadas.
Relativamente ao consumo de combustíveis em Espanha, esta operação, tratando-se de uma aquisição realizada e consumida (ou utilizada) em território espanhol, é nesse território sujeita a tributação. Portanto, o sujeito passivo português terá que suportar o imposto liquidado pela entidade alienante espanhola. Contabilisticamente, o imposto suportado deve ser reflectido na conta de custos respectiva atendendo à natureza da operação, neste caso, provavelmente seria em subconta da 62212 - Fornecimentos e Serviços Externos - Fornecimentos e Serviços - Combustíveis. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Estabelecimento estável

O presente caso prende-se com uma empresa com sede nos Estados Unidos, que durante um período não superior a seis meses está a operar em Portugal no âmbito de venda de bilhetes para viagens aéreas. Esta entidade sedeada no estrangeiro é uma companhia aérea, sendo a actividade exercida em Portugal uma "intermediação" comercial, já que os meios de transporte estão localizados na sede.
No registo de pessoas colectivas a empresa foi considerada "Sem actividade em Portugal".
A declaração de início de actividade foi entregue com as seguintes orientações:
- Não residente sem estabelecimento estável;
- Representação legal por sujeito passivo singular residente em Portugal;
- Regime de tributação em sede de IRC - Não sujeição;
- Regime de tributação em sede de IVA: efectua operações que conferem o direito à dedução, em regime trimestral;
- Não possui contabilidade organizada.
A referida empresa possui um escritório em Lisboa, onde trabalham quatro pessoas já registadas para efeitos de contribuições para a Segurança Social. As retenções na fonte em sede de IRS estão a ser processadas normalmente.
A dúvida que se coloca prende-se, por um lado, com o enquadramento dado em sede de IRC:

Deve ou não estar registada como «não residente com estabelecimento estável»?
Deve ou não o regime de tributação ser «Isenção» em vez de ser «Não sujeição» (art. 13.º CIRC e art. 8.º da Convenção entre Portugal e EUA para evitar a dupla tributação)?
Qual o regime de IVA para este tipo de actividades (estará enquadrado ao nível do regime orientado para agências de viagens)?
Parece também pertinente referir que face à situação de estar representada em Portugal, toda a correspondência fiscal vai para a residência do representante, o que se torna inconveniente quando existe correspondência dirigida pela alfândega em Lisboa. Haverá alguma forma de contornar a situação?

O artigo 5.º da Convenção para evitar dupla tributação, celebrada entre Portugal e os Estados Unidos, define estabelecimento estável como uma instalação fixa através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.
Este conceito compreende, nomeadamente, uma sucursal ou um escritório. Contudo, por força do disposto na alínea e) do n.º 5 do mesmo artigo, qualquer instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer actividade de carácter preparatório ou auxiliar não está compreendida no conceito de estabelecimento estável.
Em face dos elementos remetidos, parece-nos que as actividades desenvolvidas em território nacional são meramente auxiliares, pelo que assim sendo poderemos concluir que o sujeito passivo não possui estabelecimento estável em Portugal.
Por outro lado, nos termos do artigo 8.º da referida Convenção os resultados obtidos em Portugal seriam sempre tributados no Estado de residência, sendo ainda de referir que nos termos do artigo 13.º do Código do IRC, são isentos deste imposto, os lucros realizados pelas pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios ou aeronaves, desde que isenção recíproca e equivalente seja concedida às empresas residentes da mesma natureza e essa reciprocidade seja reconhecida pelo titular da pasta das Finanças, em despacho publicado no «Diário da República».
Assim se concluindo que a entidade dispõe de estabelecimento estável em Portugal, está a mesma dispensada da apresentação da declaração modelo 22, conforme previsto no n.º 7 do artigo 109.º do Código do IRC, caso lhe seja aplicável a isenção referida.
No que respeita a IVA, de acordo com as informações disponibilizadas, entendemos que a actividade exercida em Portugal, de venda de bilhetes para viagens áreas, não se insere no Regime Especial das Agências de Viagens previsto no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho. Contudo, a actividade mencionada poderá beneficiar das isenções estabelecidas no artigo 14.º do IVA, nomeadamente da alínea r) onde se isentam as prestações de serviços relacionadas com transporte internacional de passageiros. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Pensões

Em 1986, com uma desvalorização superior a 30 por cento, resultante de um acidente de trabalho, foi fixada, pelo Tribunal de Trabalho, uma pensão (indemnização) anual vitalícia, paga em duodécimos.
Em Março de 2006, por força da lei, a pensão (ou indemnização) foi remida, ou seja, foi entregue o capital de remição ao sinistrado.
O capital de remição pago ao sinistrado é englobado para efeitos de IRS na categoria H? As pensões recebidas pelo sinistrado têm sido englobadas nos rendimentos de pensões, sendo, contudo, "anulados" porque são inferiores à dedução específica da Categoria H.
Se o capital de remição for englobado, como o deverá ser, sabendo que a pensão deveria ter sido remida em 2003, mas só o foi o ano passado? Deste modo, o sinistrado recebeu (incluindo juros) por conta de 2003, 2004, 2005, 2006, e por conta de anos futuros, tendo em atenção a sua esperança de vida.
Se o capital de remição for englobado como referente ao presente ano, o sinistrado será fortemente penalizado, uma vez que a dedução específica da categoria H é muito baixa, não tendo culpa que o legislador lhe tenha remido a pensão quando, se continuasse a receber a pensão (indemnização) como até aqui, não estaria sujeito a qualquer "pagamento" de IRS.

Estão enquadrados na categoria H, os rendimentos de pensões, considerando-se, como tal, nos termos do n.º 1 do art. 11.º. As prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência desde que não sejam consideradas rendimentos de trabalho dependente, bem como outras de idêntica natureza, incluindo os rendimentos referidos no n.º 12 do art. 2.º; as pensões de alimentos; as prestações que, não sendo consideradas rendimentos do trabalho dependente, sejam pagas por companhias de seguros, fundos de pensões ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de Segurança Social em razão de contribuições da entidade patronal; quaisquer pensões ou subvenções não referidas anteriormente; e, finalmente, as rendas temporárias ou vitalícias.

Nos termos do n.º 2 do art. 11.º, a remição ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade dos rendimentos previstos no seu n.º 1, não lhes modifica a natureza de pensões. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Regras de localização e prestações de serviços

Tendo sido adquirido via Internet um *software* a um fornecedor sedeado na cidade de Seattle, nos Estados Unidos, por um cliente do ramo informático com sede em Portugal, pergunta-se: a aquisição de *software* é considerada importação de bens ou prestação de serviços? Relativamente ao IVA, estará esta operação isenta, como sendo importação, ou será sujeita ao imposto com a respectiva dedução (*reverse charge*)?

A aquisição de *software* (quer de países comunitários quer de países não comunitários) via Internet é para efeitos de IVA, uma operação qualificada como de prestação de serviços, face ao conceito residual do art. 4.º do CIVA.

O conceito de comércio electrónico aplica-se ao conjunto de «transacções totalmente efectuadas através de uma rede de telecomunicações como é o caso da Internet».

Quando a aquisição de um bem é feita a partir da utilização da rede é efectuada sem corporização física, por exemplo, *software* informático, fala-se de um serviço adquirido *on-line*, que está sujeito às regras específicas de localização das prestações de serviços estabelecidas no art. 6.º do CIVA.

As regras de localização das prestações de serviços encontram-se regulamentadas no art. 6.º do CIVA, estabelecendo o n.º 4, como regra geral, que a tributação dos serviços será efectuada no país onde o prestador tiver a sua sede, estabelecimento ou domicílio.

No entanto, esta regra comporta diversas excepções. Uma dessas excepções, são as prestações de serviços elencadas na alínea n) do n.º 8 do art. 6.º, (serviços relacionados com aquisição de *software* por via electrónica), que estabelece a tributação dos referidos serviços no país do adquirente dos mesmos. Assim, porque o prestador dos serviços está sedeado fora do território nacional, neste caso nos Estados Unidos e porque o adquirente é aqui um sujeito passivo, esses serviços são sujeitos a IVA em território nacional. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, estabelece que é o adquirente dos serviços que está obrigado a liquidar o respectivo imposto.

Pelo exposto, e relativamente à aquisição de *software*, deverá o sujeito passivo adquirente proceder à liquidação do IVA (taxa 21 por cento) e, caso se trate de um sujeito passivo do regime normal com direito à dedução poderá proceder, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA, à sua dedução. Trata-se de uma operação meramente contabilística (vulgar "engenharia fiscal"), mas que terá de ser relevada na contabilidade e na declaração periódica de imposto, no quadro 06, campo 3 (base tributável), campo 4 (imposto a favor do Estado) e campo 24 (imposto a favor do sujeito passivo). Contabilisticamente, a aquisição terá como destino contas diferentes, conforme seja para utilização da empresa ou para posterior venda. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Mais-valias

É um dado adquirido que a alienação de participações sociais em sociedades por quotas, quando adquiridas depois de 1989, está sujeita a IRS/mais-valias; a alienação de acções em sociedades anónimas, quando adquiridas depois de 1989, está sujeita a IRS/mais-valias, salvo se as acções forem detidas há menos de 12 meses.
Porém, nos termos da alínea b) do n.º 4 do art. 43.º do CIRS, a data de aquisição de acções resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhe deram origem.
Importa esclarecer uma questão: reportando-se a data da "aquisição" das acções, em caso de passagem de "Lda." a "SA" à data da aquisição das quotas que lhes deram origem, poderá considerar-se essa a data de aquisição das acções para efeitos dos 12 meses pelo qual as acções devem ser detidas para efeitos de isenção de mais-valias? Por exemplo, as quotas foram adquiridas em 1995, a transformação em sociedade anónima operou-se em 2 de Abril de 2006. Para contagem dos 12 meses considera-se 1995 ou 2 de Abril de 2006?
Ou o reporte à data de aquisição das quotas, referido na alínea b) do n.º 4 do art. 43.º do CIRS apenas se refere aos efeitos da data de aquisição para determinar se o "lucro" está ou não sujeito a mais-valias?

As mais-valias provenientes da alienação onerosa de partes sociais são consideradas um rendimento obtido no âmbito da categoria G - Incrementos patrimoniais, segundo o que determinam os artigos 9.º e 10.º do Código do IRS.
Não obstante, embora tratando-se de um rendimento sujeito a tributação, o n.º 2 do art. 10.º do Código do IRS, exclui de tributação as mais-valias provenientes da alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses.
Assim sendo, tendo em conta que a data de aquisição de acções resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem, nos termos da alínea b) do n.º 4 do art. 43.º do CIRS, e que as acções foram detidas por um período superior a 12 meses, a mais-valia é excluída de tributação.
Isso significa que para efeitos de contagem do período dos 12 meses, se conta a partir da data de aquisição que será 1995. Conjugando estes dois preceitos, conclui-se que, verificando-se a condição de detenção, por pelo menos 12 meses, das acções que irão ser alienadas, há efectivamente exclusão de tributação, em IRS, da mais-valia gerada. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Desperdícios, resíduos e sucata

Nos termos da Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, foi alterado o tratamento do IVA no que respeita a resíduos, sucatas e desperdícios, com efeitos a partir de 1 de Outubro.
Para efeitos de contabilização do mesmo, qual a classificação a dar na conta 24 e respectivo enquadramento na declaração periódica de compra de desperdícios para uma oficina-auto (consumo próprio), factura fornecedor sem IVA, venda de resíduos de vidro, nossa factura, sem IVA?

Em primeiro lugar, queremos salientar que apenas se poderá aplicar o Regime aprovado pela Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, caso estejamos perante a transmissão de produtos e serviços enquadráveis no Anexo E ao Código do IVA e que se classifiquem como resíduos, desperdícios ou sucata.
A empresa que vende os resíduos a outra empresa, deverá indicar na factura, a emitir nos termos do artigo 28.º do CIVA, o motivo da não liquidação, devendo conter a expressão «IVA devido pelo adquirente», (n.º 13 do artigo 35.º do CIVA), dado que não lhe compete liquidar o IVA da operação.
Esta operação deve ser inscrita no campo 08 do quadro 06 da declaração periódica.
Em termos contabilísticos, o fornecedor do bem deverá registar a venda do mesmo numa conta da classe 7, nomeadamente a conta 71x - Vendas de mercadorias, por contrapartida da conta 21X - clientes c/c.
Por sua vez, o adquirente ao receber a factura do seu fornecedor, deverá liquidar o imposto

devido pela aquisição, como foi referido na factura.
Ou seja, este regime é aplicável sempre, desde que o adquirente do bem e/ou serviço seja um sujeito passivo de IVA.
Em termos contabilísticos, o adquirente dos bens deverá registar a débito a compra dos mesmos numa conta da classe 3, nomeadamente a conta 31x - Compras de mercadorias ou numa subconta da conta 62 - FSE, na circunstância de se tratar de um serviço.
Dever-se-á também debitar a conta 2432 - IVA dedutível.
Por sua vez, a crédito devem ser movimentadas as contas 221X - Fornecedores e 2433 - IVA liquidado.
Em termos de preenchimento da declaração periódica, o adquirente, dado que poderá exercer o direito à dedução, deverá inscrever os montantes no campo 3 (base tributável), no campo 4 (imposto liquidado) e campos 22 e/ou 24 (IVA dedutível), do quadro 06 da declaração periódica.
Acrescenta-se ainda que as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos sujeitos passivos referidos na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º deverão ser numerados seguidamente, em uma ou mais séries convenientemente referenciadas, devendo conservar-se na respectiva ordem os seus originais e, bem como, todos os exemplares dos que tiverem sido anulados, com os averbamentos indispensáveis à identificação daqueles que os substituíram, se for caso disso, (n.º 2 do artigo 48.º).
Ressalva-se ainda que os Serviços do IVA emitiram o Ofício-Circulado n.º 30098/2006, de 11 de Agosto, de modo a esclarecer as alterações dadas pela Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Operações triangulares

Um sujeito passivo em território nacional vende a um outro sujeito passivo no mesmo território mercadorias que este último revende a outros sujeitos passivos na Bélgica e na Suiça. O transporte ou expedição das mercadorias para o estrangeiro é feito directamente pelo primeiro interveniente na operação. Devem estas operações estar isentas de IVA?

Uma operação triangular é composta por três intervenientes, como a própria designação indica, de três Estados membros diferentes, sendo que o circuito documental não acompanha o circuito físico dos bens. O caso exposto trata de duas «falsas» operações triangulares, na medida em que ambos os casos dois dos intervenientes nas operações são sujeitos passivos do mesmo Estado membro, no caso, em Portugal.
O primeiro interveniente na operação, que está a realizar uma transmissão interna, sujeita a IVA nos termos gerais do Código, não lhe é aplicável a isenção do art. 14.º do RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) nem do art. 14.º do Código do IVA, uma vez que a entidade adquirente é sujeito passivo em território nacional.
Esta operação deverá ser relevada na declaração periódica de IVA e na declaração anual de informação contabilística e fiscal de um modo geral, isto é, na declaração periódica de IVA nos campos 1 a 6, consoante a taxa de IVA que corresponde ao bem e, no Anexo L da declaração anual de informação contabilística e fiscal, no quadro 03, como uma operação interna activa realizada.
O segundo sujeito passivo interveniente na operação, isto é, aquele que adquire para depois vender novamente, efectua uma aquisição interna, podendo exercer o direito à dedução do imposto suportado nos termos gerais do Código (art. 19.º e seguintes). Posteriormente, realiza uma transmissão intracomunitária de bens, isenta nos termos do art. 14.º do RITI.
Na declaração periódica de IVA a dedução do imposto respeitante à aquisição deverá ser inscrita nos campos 20 a 24, conforme a natureza da operação; a transmissão intracomunitária deverá ser inscrita nos campos 10 e 11, base tributável e respectivo imposto. Na declaração anual de informação contabilística e fiscal - Anexo L: a aquisição deverá ser reflectida nos quadro 04 - Operações internas passivas; a transmissão deve inscrever-se nos campos L37 ou L41, conforme se trate de imobilizado ou outras operações.
Um outro ponto prende-se com o transporte ou expedição das mercadorias para a Suíça, que é feito directamente pelo primeiro interveniente na

operação, ou seja, estaremos aqui perante uma exportação de bens.
O primeiro sujeito passivo interveniente na operação está a efectuar uma exportação, já que os bens são expedidos para fora do território da União Europeia, logo trata-se de uma operação isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 14.º do Código do IVA.
Contudo, e atendendo ao modo como os bens saem do território nacional, ou seja, considerando o seu percurso físico e o modo de intervenção das diferentes entidades envolvidas na operação, importa ter presente o disposto no art. 6.º do Decreto-lei n.º 198/90, de 19 de Junho.
Admitindo o cenário de isenção ao abrigo do art. 14.º do Código do IVA (directamente ou por reunir as condições do diploma anteriormente referido), esta operação deverá ser relevada no campo 8 da declaração periódica de IVA, e no quadro 05 do Anexo L da declaração anual de informação contabilística e fiscal. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

IVA - Regularizações

Uma empresa tem como actividade a prestação de serviços médicos (clínicas), estando isenta ao abrigo da art. 9.º, n.º 2.
No início da actividade foi efectuada a opção de tributação pelo regime normal dos serviços prestados, ou seja, liquidação e dedução de IVA.
Passados os cinco anos de permanência nesse regime, foi entregue uma declaração de alterações para passar para o regime de isenção do IVA.
Qual o tratamento fiscal no imobilizado (equipamento básico e edifícios e outras construções), quando adquirido sob a forma de contrato de locação financeira (*leasing*)?
O imobilizado da empresa deverá ser alvo de liquidação de IVA pelo seu valor líquido, como mencionado no art. 24.º, n.º 5? Se sim, como se calcula o valor sobre o qual irá incidir o IVA a liquidar?
A dedução do IVA na aquisição deste imobilizado foi feita através das rendas trimestrais. Os prazos destes *leasings* variam entre 15 e 20 anos.

Estamos na presença de um sujeito passivo enquadrável nos termos do art. 9.º, n.º 2 do CIVA.
Verifica-se pela exposição que o sujeito passivo renunciou ao longo de cinco anos à isenção, portanto passou a ser um sujeito passivo de IVA. No entanto, foi entregue uma declaração de alterações passando a estar enquadrado na isenção prevista do art. 9.º do CIVA.
Nesta circunstância, somos inquiridos relativamente a qual o procedimento a efectuar em sede de IVA, no que concerne à aquisição de equipamento básico e edifícios/outras construções, no qual foi deduzido o respectivo IVA. Antes de iniciarmos a exposição, ressalvamos que o enquadramento para as duas situações apresentadas é o mesmo.
Estabelece a alínea g) do n.º 3 do art. 3.º do CIVA, que aquando de uma afectação de bens por um sujeito passivo a um sector isento, e tenha havido dedução parcial ou total do imposto, é considerada, para efeitos deste imposto, uma transmissão de bens.
Neste sentido, o sujeito passivo deverá proceder à liquidação do imposto, considerando o valor tributável da operação, o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento de realização das operações, conforme o disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA.
Note-se, que a liquidação de imposto deverá constar na declaração periódica de IVA, no momento da afectação, nos campos 3 (base tributável) e 4 (imposto liquidado).
No que concerne à conclusão de eventuais construções, naturalmente que, a sociedade passando a ser um sujeito passivo isento de IVA, não terá o direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.
Porém, caso o contrato de locação financeira ainda esteja a decorrer, não obstante os bens estarem classificados em imobilizado corpóreo como se fossem propriedade da empresa, para efeitos de IVA, estamos perante uma prestação de serviços (de locação).
A sociedade tem vindo a deduzir IVA nas rendas mensais, porque tinha renunciado à isenção. Agora que caducou essa opção e não foi renovada, deixa de ter direito a deduzir o IVA facturado nas posteriores rendas. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Rendimentos do trabalho dependente

Um TOC desempenha funções numa empresa na qual os funcionários compraram acções da empresa-mãe, de nacionalidade francesa, corria o ano de 2004. No entanto, a empresa-mãe ofereceu aos funcionários das suas participadas condições especiais, permitindo-lhes comprar abaixo do preço de mercado.
Assim sendo, os funcionários adquiriram as acções a um valor mais baixo que o preço de mercado, valor esse que foi suportado pela empresa para a qual eles trabalham. Em 2005, foi enviado o modelo 19 relativo ao ano transacto, onde constava o número de contribuinte dos funcionários, a data de criação do plano e da sua consolidação (ou compra) com o respectivo diferencial entre o preço de mercado e o preço pago pelos funcionários. Esse mesmo valor foi igualmente incluído na declaração de rendimentos dos mesmos em 2004.
Mas há uma informação nova que baralha os dados: em 2006, os funcionários venderam essas mesmas acções, não tendo para tal necessidade de comunicar nada à entidade patronal. Uma vez que esse plano de acções foi extinto é preciso fazer menção disso na modelo 19, referente a 2006?

A subscrição de acções, pelos trabalhadores de determinada sociedade, em condições privilegiadas (abaixo do valor de mercado), tem subjacente a existência de um vínculo laboral, constituindo um benefício auferido em razão da prestação do trabalho, sendo um rendimento do trabalho dependente enquadrável no artigo 2.º n.º 3 alínea b), n.º 7 do CIRS.
Nesta situação devem ser aplicadas as regras de tributação definidas para a categoria de rendimentos do trabalho dependente havendo, no entanto, dispensa de retenção na fonte do imposto, ao abrigo do artigo 99.º, n.º 1 do CIRS.
De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 24.º do CIRS, o momento em que se consideram obtidos os ganhos, resultantes da aquisição das acções, é o da subscrição, que se nos afigura ser o caso exposto. Só assim não é, quando os planos de atribuição estão sujeitos a um conjunto de condições cumulativas:
- Não aquisição ou registo dos valores mobiliários ou direitos adquiridos a favor do trabalhador;
- Impossibilidade do trabalhador celebrar negócio de disposição ou oneração sobre os valores mobiliários ou direitos equiparados;
- Sujeição a um período de restrição que exclua os trabalhadores do plano de atribuição em caso de cessação do vínculo, pelo menos nos casos de iniciativa com justa causa da entidade patronal;
- Impossibilidade de aquisição de outros direitos inerentes à titularidade dos valores mobiliários ou direitos equivalentes, como sejam o direito a rendimentos ou participação social.

Caso em que o ganho se considera obtido no momento em que o trabalhador é plenamente investido no correspondente direito (alínea e) do n.º 4 do artigo 24.º do CIRS.
O rendimento consiste na diferença entre o valor pago pelas acções e o respectivo valor de mercado. Os dividendos, tal como as eventuais mais-valias que o trabalhador venha a realizar posteriormente através do fundo, não se confundem com as remunerações acessórias do trabalho que resultam destes planos de aquisições de acções. Deste modo: os dividendos pagos ao fundo, relativamente às acções anteriormente adquiridas, não perdem essa natureza, independentemente do respectivo montante ser aplicado na aquisição de novas acções ou no pagamento dos encargos financeiros inerentes aos financiamentos concedidos ao fundo para adquirir novas acções.
Os ganhos obtidos com a alienação das unidades de participação consubstanciam mais-valias a tributar de acordo com o regime geral.
Os ganhos de mais-valias consideram-se obtidos no momento da alienação e são constituídos pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (n.os 3 e 4 alínea a) do artigo 10.º do CIRS)
Para cumprimento da obrigação a que se refere o artigo 119.º do Código do IRS, foi criada pela Portaria n.º 698/2002 a qual igualmente tornava obrigatória a entrega via transmissão electrónica, a declaração modelo 19 - Planos de opção, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente.
Uma vez que no caso exposto, os rendimentos em resultado do plano foram logo tributados, nos termos do n.º b) do n.º 4 do artigo 24.º no ano da sua subscrição, não parece necessário que tenha que preencher, relativamente ao ano de 2006, a declaração modelo 19, na medida em que o plano foi criado e extinto em 2004, com a tributação das vantagens acessórias que dele resultaram. ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)

Residência fiscal

Um indivíduo que trabalha em Angola e passa menos de um mês em território português, não tem qualquer rendimento em território nacional. Já a sua esposa reside e aufere rendimentos em Portugal.
Perante esta situação, o referido indivíduo deve declarar no seu IRS alguns rendimentos em Portugal? E a esposa, deve declarar os seus rendimentos como separada de facto? Ele pode ser considerado sujeito passivo A e nomear representante fiscal?

Determina o CIRS que os sujeitos passivos residentes em território nacional são tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles que provêm de outros territórios (regra da universalidade ou de base mundial). Por sua vez, verifica-se que os sujeitos passivos não residentes são tributados de acordo com a regra da territorialidade, isto é, apenas serão tributados os rendimentos aqui obtidos.
Assim, consideram-se residentes em território português, nos termos do art. 16.º do Código do IRS, as pessoas singulares que, no ano a que respeitam os rendimentos:
- Tenham permanecido em território português mais de 183 dias seguidos ou intercalados;
- Mesmo tendo permanecido por menos tempo, disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que faça supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;

- Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado português.
Havendo agregado familiar, consideram-se também residentes todas as pessoas que o constituam, desde que qualquer delas a quem incumba a sua direcção resida em território português.
A Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, OE de 2006, ao aditar o n.º 3 e 4.º ao art. 16.º, permite o afastamento da situação de residente ao cônjuge que não se encontra em território nacional, porquanto refere que, «a condição de residente resultante da aplicação do disposto no n.º 2 do art. 16.º pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1 (183 dias) , desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português», caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do art. 18.º.
Sendo feita a prova referida, que a administração fiscal ainda não esclareceu como deve ser efectuada, mas que se afigura tratar-se da alteração ao número fiscal, passando o contribuinte à situação de "não residente" com nomeação de representante nos termos do art. 130.º, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no n.º 2 do art. 59.º.
Assim, o mencionado indivíduo poderá, se o desejar, ser tributado exclusivamente em Angola e se tiver rendimentos obtidos em Portugal, ser aqui tributado como não residente. O cônjuge que reside em Portugal apresentará a declaração Modelo 3 exclusivamente com os seus rendimentos ou com os rendimentos dos dependentes a seu cargo, assinalando no estado civil, "separado de facto". ★

(Resposta redigida em Janeiro de 2007)