

Reinvestimento

A empresa «A», SA, sociedade hoteleira, vendeu em 2007 o edifício (hotel) de que era proprietária. Desta venda resultaram mais-valias fiscais. Para uma perspectiva de continuidade do negócio, e face às alternativas que se colocavam, optou-se pelo seguinte: em 2008 e 2009 foram adquiridas acções de outra sociedade hoteleira, a empresa «B», SA, que é proprietária de um edifício onde funciona um hotel. No final de 2009 a sociedade «A», já é a maior accionista da sociedade «B». Ambas as empresas têm como objecto a exploração hoteleira.

O valor reinvestido em acções na sociedade «B» (resultante da venda do edifício), poderá ser aceite fiscalmente? Ou, pelo facto do valor aplicado (resultante da venda de imobilizado corpóreo) de ter sido em partes de capital, não é considerado fiscalmente como reinvestimento?

Para se beneficiar do regime previsto no art.º 48.º do CIRC relativamente ao reinvestimento e correspondente não tributação de metade da tributação das mais-valias, é necessário que estas tenham sido realizadas «mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade

do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º». O valor de realização de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento poderá/deverá ser utilizado para a aquisição de outro elemento do activo fixo tangível, de um activo biológico que não seja consumível ou em propriedades de investimento. Reinvestindo o valor de realização, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 45.º do CIRC a mais-valia será considerada em metade do seu valor para efeitos de determinação do lucro tributável.

Face ao exposto, o reinvestimento da mais-valia resultante da alienação de um activo fixo tangível, em termos fiscais, não aproveitará da exclusão de tributação da mais-valia, se reinvestida num activo fixo intangível ou em partes de capital.

O n.º 4 do mesmo preceito permite o reinvestimento em partes de capital, mas apenas nos casos em que o saldo positivo entre mais ou menos-valias tenha resultado de transmissão onerosa de partes sociais de capital.

RESPOSTA DE MARÇO DE 2010

Consignação de rendimentos

Uma IPSS, cujo objecto é o ensino do 1.º ciclo do básico, pode usufruir da consignação de 0,5 por cento de IRS de particulares?

A Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho prevê, no seu artigo 32.º, n.º 6, a possibilidade das pessoas singulares consignarem uma quota equivalente a 0,5 por cento do IRS a favor de uma pessoa colectiva de utilidade pública de fins de beneficência ou de assistência ou humanitários ou de uma instituição particular de solidariedade social, indicando tal facto na respectiva declaração de rendimentos.

O artigo 65.º, n.º 2, da mesma Lei, estipulava que as instituições particulares de solidariedade social que tenham pedido a restituição do IVA no período a que respeita a colecta não podem beneficiar da consignação referida.

A Lei 91/2009 de 31 de Agosto procede à primeira alteração à Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho, alargando e simplificando a possibilidade de benefício da consignação de 0,5 por cento do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares por igrejas e comunidades religiosas e por instituições particulares de solidariedade social.

Com a alteração efectuada por esta Lei permite-se que o facto de a instituição ter solicitado o reembolso do IVA suportado, nos termos previstos do art.º 2.º do Decreto-Lei 20/90, de 13 de Janeiro, não seja impeditivo de beneficiar igualmente do regime da consignação. Para que essa consignação se efective não basta, para isso, a indicação feita pela pessoa singular. É também necessário que a instituição particular de solidariedade social, efectue os

seguintes procedimentos, estabelecidos na Portaria n.º 80/2003, de 22 de Janeiro, assim:

- Faça prova do reconhecimento da isenção de IRC com fundamento no exercício de actividade com os mesmos fins, com carácter exclusivo, nos termos do artigo 10.º do Código do IRC;
- Requeira o benefício correspondente à consignação, nos termos da parte final do n.º 4 do artigo 32.º da Lei.

As obrigações referidas no número anterior deverão ser cumpridas até 31 de Dezembro de cada ano, ou seja, a instituição deve requerer a adesão ao regime fiscal da Lei n.º 16/2001 e fazer prova do cumprimento dos requisitos legais para o efeito exigíveis, deve entender-se como respeitante a 31 de Dezembro do ano fiscal anterior àquele a que respeita a colecta a consignar, isto é, do ano anterior ao da percepção dos rendimentos cuja tributação proporcionará a quota de 0,5 por cento do imposto liquidado, ou seja, se for entregue um pedido até 31 de Dezembro de 2010, a consignação respeitará aos rendimentos obtidos pelo contribuinte em 2011.

Estas obrigações devem ser renovadas anualmente, caso a entidade em causa pretenda continuar a usufruir do benefício.

As instituições particulares de solidariedade social, as pessoas colectivas de utilidade pública de fins de beneficência ou de assistência ou humanitários, que tenham efectuado os procedimentos referidos e às quais tenha sido consignada uma quota equivalente a 0,5 por cento do IRS, receberão as correspondentes importâncias, directamente, através da Direcção de Serviços de Contabilidade e Controlo.

RESPOSTA DE MARÇO DE 2010

Activos intangíveis

Uma empresa de prestação de serviços de informática (implementação de software) adquiriu uma carteira de clientes a uma outra do mesmo sector. Parece cumprir os critérios de reconhecimento como activo: passa a ser um «recurso controlado pela empresa», uma vez que lhe é transferida a gestão dos contratos de continuidade e de assistência técnica (dependendo, naturalmente, da capacidade de prestação de serviços e de manutenção do cliente); espera-se que «fluam benefícios económicos futuros», pela prestação de serviços e de manutenção do software (através dos contratos de continuidade para upgrade das versões do software); e é «resultado de acontecimentos passados», pelo pagamento de um valor acordado.

A questão tem a ver com a existência de facto de um «recurso controlado pela empresa». Contudo, como o contrato refere a existência de um «risco de rescisão», o qual definirá a manutenção ou não da carteira de clientes, se acontecer a perda de algum(s) cliente(s) dessa carteira, poder-se-á considerar a respectiva imparidade.

Neste contexto, considerar-se-á na conta 444 - Propriedade industrial e outros direitos? Ou esta aquisição deverá ser considerada como um gasto? O valor de aquisição corresponde, em traços largos, ao volume de negócios dessa carteira para cerca de um ano. O que significa que a carteira terá que "manter-se" na empresa por um período superior para se tornar rentável.

Os activos intangíveis, conceito que, de algum modo, poderá ser equiparado ao imobilizado incorpóreo previsto no POC, estão previstos na norma contabilística e de relato financeiro n.º 6 – Activos intangíveis, que estabelece os critérios de reconhecimento e de mensuração, bem como as informações a serem divulgadas, relativas aos dispêndios associados a este tipo de activos. Haverá, então, que referir a necessidade da existência de três condições para que um dispêndio possa ser definido como um activo intangível: identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros.

Um activo intangível satisfaz a condição de identificabilidade quando este for separável do conjunto da entidade, de modo a que possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, ou então, quando este resultar de direitos contratuais ou legais separáveis da entidade.

Uma entidade controla um activo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros relacionados directamente

com esse activo intangível e possa restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, esse poder advém de direitos legais ou contratuais que a empresa possui sobre esse activo intangível (por exemplo, *copyrights* ou contratos de fidelização de clientes).

Os benefícios económicos futuros relacionados com o activo intangível poderão incluir réditos da venda ou prestações de serviços, poupanças de custos ou outros benefícios resultantes do uso desse activo pela entidade.

Como critério geral de reconhecimento dos activos intangíveis, a NCRF 6 estabelece que estes apenas deverão ser reconhecidos como tal, quando seja provável que os benefícios económicos futuros relacionados directamente com esse activo intangível fluam para a entidade e quando o custo desse activo possa ser fiavelmente mensurado.

Em termos de momentos de reconhecimento, bem como de mensuração, haverá que atender às diferentes situações em que se poderá estar perante um activo intangível.

Na questão colocada, atendendo a que se refere a uma aquisição de uma carteira de clientes, para os dispêndios relacionados haverá que considerar as seguintes situações em que se possa, ou não, estar perante um activo intangível: aquisição separada ou aquisição numa concentração empresarial. De referir que em termos de conceito, a NCRF 6 estabelece que as carteiras de clientes, devido aos esforços e relacionamentos criados e mantidos pela entidade para fidelizar os clientes poderão levar a que este continuem a fazer negócios com a entidade levando à existência provável de benefícios económicos futuros.

No entanto, tal facto por si mesmo não significa que possa ser reconhecido um activo intangível, uma vez que normalmente não existe controlo sobre essa carteira de clientes, já que os clientes poderão deixar de fazer negócios com a entidade a qualquer momento.

Esta ausência de controlo sobre uma carteira de clientes acontece na maior parte das situações, a não ser que exista um direito legal da entidade exercer um controlo sobre esses clientes, como por exemplo, pela existência de contratos que obriguem os clientes a efectuar negócios com a entidade.

Para que a existência de um contrato possa representar um controlo efectivo da entidade sobre o cliente, deverão existir cláusulas de rescisão que levem a que seja mais caro ao cliente sair do contrato do que o cumprir, sendo provável a continuidade dos contratos.

No caso em concreto, os contratos referem-se a contratos de continuidade e de assistência técnica relativas a um programa de contabilidade e gestão, que normalmente pressupõem a realização de actualizações e manutenções periódicas desse programa informático, levando à existência de um controlo efectivo que irá gerar benefícios económicos futuros.

Quando uma entidade decide adquirir separadamente uma carteira de clientes, não adquirindo, portanto, o resto do pa-

trimónio da empresa, pagando para o efeito um preço estabelecido pelo vendedor por tal bem intangível, estará a prever que esse valor pago irá gerar benefícios económicos futuros para a entidade.

Desta forma, o primeiro critério de reconhecimento de um activo intangível estará sempre cumprido neste tipo de situações, uma vez que a probabilidade de que fluam benefícios económicos futuros para entidade estará reflectido no custo do activo intangível.

Por outro lado, o custo desse activo intangível adquirido separadamente da entidade poderá ser mensurado com fiabilidade, uma vez que esse custo normalmente está definido em dinheiro ou em outros activos monetários, cumprindo, assim, o segundo critério de reconhecimento dos activos intangíveis. Em termos de mensuração, o activo intangível deverá ser registado inicialmente pelo seu custo, que inclui o preço de compra líquido de descontos, despesas acessórios e outros custos directos necessários à preparação do activo para ser usado pela entidade, ficando, de seguida, sujeito a depreciações e a imparidades.

Conclui-se, desta forma, que se a carteira de clientes for adquirida a uma outra entidade separadamente, ou seja, não seja adquirida em conjunto com o restante património, esta poderá ser registada pela entidade adquirente como um activo intangível, uma vez que os critérios de reconhecimento estarão sempre cumpridos. No momento seguinte ao reconhecimento inicial pela aquisição da carteira de clientes, poderá a mesma ser revalorizada pelo seu justo valor, utilizando o modelo de revalorização previsto nos parágrafos 74 a 86 da NCRF 6.

Para se efectuar a revalorização deste activo intangível, o seu justo valor deverá ser determinado com referência a um mercado activo. No entanto, normalmente para as carteiras de clientes não existirá um mercado activo, uma vez que se tratam de activos únicos, com características específicas, não se podendo ter como referência qualquer outra transacção comparável.

Este facto limitará a utilização do modelo de revalorização, devendo a carteira de clientes manter a sua mensuração pelo seu custo, ficando sujeita a depreciações, tendo em conta a sua vida útil (prazo dos contratos), e a perdas por imparidade, tendo em conta a existência de rescisões dos contratos.

Quando a aquisição da carteira de clientes fizer parte de uma concentração de actividades empresariais, haverá que ter em atenção que, mais uma vez, o custo do activo reflectirá a probabilidade dos benefícios económicos futuros desse activo intangível possam fluir para a entidade sendo que, neste caso, o custo do activo será dado pelo justo valor desse activo à data da aquisição, conforme critério estabelecido pela NCRF 14 – «Concentrações de actividade empresariais».

Ora, o facto do custo do activo ser determinado em função do seu justo valor, poderá ser determinante para que se cumpra, ou não, o critério de reconhecimento, uma vez que,

tratando-se de um activo intangível relativo a uma carteira de clientes, poderá não ser possível estabelecer qualquer justo valor para tal activo, nomeadamente quando este não esteja separado do restante património e do valor da entidade adquirida. E, mesmo que a carteira de clientes seja um activo separado do restante património, poderá não ser possível determinar um justo valor para o activo intangível, uma vez que dificilmente existirá uma base fiável para se estabelecer o valor de uma carteira de clientes.

Efectivamente, refere o parágrafo 77 da NCRF 6, que para os activos intangíveis com características semelhantes a carteiras de clientes, normalmente, não existe um mercado activo, uma vez que tais activos são únicos e mesmo as transacções que possam existir deste tipo de activos são relativamente pouco frequentes.

Desta forma, dificilmente se poderá estabelecer um justo valor para um activo intangível deste tipo baseado em transacções semelhantes, uma vez que não existirá comparabilidade entre diferentes carteiras de clientes.

Atendendo, a esta dificuldade, normalmente, a carteira de clientes não constituirá um activo intangível separado numa aquisição através de uma concentração empresarial, devendo fazer parte do *goodwill*.

Conclui-se, portanto, que se a carteira de clientes for adquirida a uma outra entidade através de uma concentração empresarial, ou seja, adquirida em conjunto com o restante património, esta não poderá ser registada pela entidade adquirente como um activo intangível em separado, uma vez que os critérios de reconhecimento não estarão cumpridos, devendo fazer parte do *goodwill*.

Na realidade, o critério de probabilidade de que fluam para a empresa benefícios económicos futuros relativos à carteira de clientes não estará cumprido, uma vez que este resulta da reflexão do estabelecimento de um justo valor para essa carteira de clientes, que já se demonstrou ser de difícil determinação, levando também a mesma dificuldade ao não cumprimento do outro critério, pela inexistência de uma mensuração fiável do custo activo (neste caso, o justo valor). Em termos de contas, no caso da carteira de clientes poder ser reconhecida como um activo intangível, por exemplo, no caso de ter sido adquirida separadamente a uma outra entidade, o SNC não prevê uma conta específica para este tipo de activo intangível, podendo ser criada uma subconta nos códigos disponíveis:

- Conta 445 – Carteira de clientes; ou
- Conta 4461 – Outros activos intangíveis – Carteira de clientes.

A carteira de clientes não deverá ser registada na conta 444 – Propriedade Industrial, uma vez que esta conta deverá incluir activos relacionados apenas com propriedade industrial, tal como patentes, moldes, licenças e outros semelhantes. Ao contrário do POC, que na mesma conta (conta 433 – Proprie-

dade industrial e outros direitos) incluía activos relacionados com propriedade industrial e activos relacionados com outros direitos, onde se podiam incluir as carteiras de clientes, o código de contas do SNC separa estes dois tipos de activos.

RESPOSTA DE MARÇO DE 2010

Mais-valias

A sociedade "A", uma SGPS, adquiriu em Julho de 2008 a um dos seus accionistas (com 99 por cento de participação) as parcelas que este detinha em várias sociedades pelo valor total de 75 000 000 euros. Em Setembro do mesmo ano a sociedade alienou todas as participações à sociedade "B" pelo valor total de 75 500 000 euros (a sociedade "B" SGPS, SA tem de capital social 100 000 000 euros representados por 100 000 000 de acções, das quais uma acção pertence ao mesmo accionista da sociedade "A" SGPS, SA a quem foram adquiridas as participações). A alienação teve como o objectivo subscrever e realizar 75 por cento do capital da sociedade "B" SGPS, SA (entradas em espécie). Qual o tratamento fiscal a dar à mais-valia apurada no montante de 500 mil euros?

Nos termos do n.º 2 do artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, as mais e menos-valias realizadas pelas SGPS, de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades. Contudo, esta exclusão de tributação não é aplicável à situação em análise, dado que a SGPS alienante deteve as acções por período inferior a um ano.

Assim, é aplicável a esta operação o regime geral do IRC, constante do artigo 43.º do respectivo Código. Poderia também o sujeito passivo proceder ao reinvestimento do respectivo valor de realização, beneficiando neste caso, do regime previsto no artigo 45.º do Código do IRC, desde que cumprisse os requisitos. Caso o sujeito passivo declare a intenção de reinvestimento nos termos do artigo 45.º do Código do IRC, a mais-valia fiscal será considerada para efeitos de determinação do seu lucro tributável em 50%.

No entanto, também aqui, é exigida a detenção das participações por período não inferior a um ano, o que não acontece na situação exposta.

ESTE TEXTO FOI PUBLICADO NA ÚLTIMA EDIÇÃO DA REVISTA «TOC» (N.º 121, ABRIL 2010). POR TER SIDO DETECTADA UMA IMPRECIÇÃO NA RESPOSTA, APRESENTA-SE A NOVA VERSÃO, DEVIDAMENTE CORRIGIDA.

Retenção na fonte de IRC

Numa empresa que presta serviços transitórios, a maioria são subcontratados, quando estes serviços têm como destino final um cliente nos Açores. Como é que a empresa sediada no Continente deve facturar os serviços efectuados na Região Autónoma? A 14 ou a 20 por cento? Na situação inversa, como facturar ao cliente do Continente os serviços prestados nos arquipélagos?

A questão reside em se saber onde se consideram localizados os serviços prestados pelo transitório aos seus clientes, quando localizados no território nacional, mas em espaço fiscal diferente, designadamente, nas Regiões Autónomas e no Continente.

Para o enquadramento fiscal deste conjunto de serviços, não é relevante se utiliza meios próprios ou se recorre a subcontratação.

Por força do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, as operações tributáveis, com excepção dos serviços de transporte, consideram-se localizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do Código do IVA, com as devidas adaptações.

Assim, nos termos da alínea a), do n.º 6 do artigo 6.º, são localizadas no Continente as prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo cuja sede, estabelecimento estável ou, na

sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no Continente (taxa de 20 por cento).

Pelo contrário, não se localizarão no Continente, as prestações de serviços cujo adquirente seja domiciliado noutro espaço fiscal, neste caso, nas Regiões Autónomas, estando sujeitas à taxa de 14 por cento, devendo, por isso, apresentar o anexo R à declaração periódica do IVA.

Estas serão as taxas usadas, independentemente das que usarem os subcontratados ou outros fornecedores a montante.

Todavia, nos termos do n.º 3, do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, as prestações de serviços de transporte entre o Continente e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e vice-versa serão consideradas como tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual são efectuadas.

No entanto, de acordo com a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º do Código, o transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o Continente, e vice-versa, está isento de imposto. Daqui resultará que, independentemente do espaço fiscal onde se localiza as operações de transporte, as mesmas estarão isentas (isenção completa), se forem discriminadas na factura.

RESPOSTA DE MARÇO DE 2010

Importação de veículos pesados

Determinada empresa tem como actividade principal a importação de veículos pesados. Durante o período de garantia, os concessionários são confrontados com reclamações efectuadas pelos clientes finais, dando lugar a reparações. Após uma avaliação são determinados os valores a atribuir aos concessionários, procedendo-se à emissão de uma auto-factura. Por sua vez, a empresa é reembolsada desses custos através da emissão de uma nota de crédito pela empresa-mãe na Alemanha.

Em sede de IVA, qual o procedimento a adoptar? Trata-se de uma operação a reaver na declaração recapitulativa? Na declaração periódica em que campos deve ser relevada esta operação?

Estamos na presença de um concessionário com sede em Portugal, que importa veículos pesados da empresa-mãe, sediada na Alemanha.

É referido que quando algum veículo se avaria dentro do período da garantia, a reparação é efectuada pela empresa portuguesa.

Por sua vez, a entidade alemã emite uma nota de crédito sobre esses custos inerentes à reparação.

Neste sentido, questiona-se o enquadramento em sede de IVA sobre esta operação.

O Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, transpõe para a ordem jurídica interna as alterações introduzidas na Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, pelo artigo 2.º da Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (vem alterar as regras previstas no artigo 6.º do Código do IVA (CIVA), com efeitos para as operações a partir de 1 de Janeiro de 2010).

Assim, passarão a constar duas regras gerais que se encontram previstas nas alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, que estabelecem, respectivamente, a tributação no local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente em serviços prestados a sujeitos passivos e a tributação no local da sede do prestador ou estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados a não sujeitos passivos.

No que se refere aos serviços prestados sobre bens móveis corpóreos (reparações) deve tomar-se em consideração o seguinte: independentemente da operação principal a que se refere a reparação ser localizada em território nacional, ou fora dele, quando o adquirente seja um sujeito passivo estabelecido na Comunidade ou em país terceiro (e prove que é sujeito passivo de país terceiro), a operação é localizada no local do estabelecimento do adquirente (regra geral da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, outra novidade é o facto de passar a ser necessário, para as prestações de serviços, o preenchimento de um anexo recapitulativo (cuja estrutura se encontra na Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro) onde se discriminam todos os valores das operações e onde se identificam individualmente os adquirentes das prestações de serviços, que por aplicação das regras de localização, não serão tributadas em território nacional. Esta forma de controlo já existia para as transmissões de bens e foi alargada a partir de 2010 às prestações de serviços.

Esta obrigação declarativa passa a ser entregue em diferentes prazos e condições, ou seja, a sua entrega não será sob a forma de anexo à respectiva declaração periódica e terá um prazo de envio mais curto (até ao dia 20 do mês seguinte ou até ao dia 20 do final do trimestre seguinte ao período a que respeitam as operações).

Por último, deixamos referência à alteração da declaração periódica do IVA, a partir de 1 de Janeiro de 2010 (vide Portaria 988/2009, de 7 de Setembro e Ofício-Circulado n.º 30 112/2009, de 20 de Outubro).

No caso exposto, o prestador é um sujeito passivo português e o adquirente um sujeito passivo alemão, a norma de localização a aplicar é a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º (a contrário) do CIVA (sujeição a IVA no território do adquirente).

De acordo com o ofício n.º 30 115, de 29 de Dezembro de 2009, refere-nos no ponto 3.1 que «(...) devem mencionar, no campo 7 do quadro 06, juntamente com as transmissões intracomunitárias de bens realizadas no período, as prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos comunitários, cuja localização/tributação se verifica no Estado membro do adquirente, por força da regra geral (norma reflexa da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, no Estado membro do adquirente).»

Assim, o valor da prestação de serviços irá constar no campo 7 do quadro 06 da nova declaração periódica e também na declaração recapitulativa com a identificação fiscal do adquirente, por estes estarem estabelecidos noutro Estado membro.

Não obstante o adquirente emitir nota de crédito, tal procedimento não dispensa o sujeito passivo português de emitir factura ou documento equivalente, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

Face à natureza residual do conceito de prestação de serviços constante no artigo 4.º do CIVA, o débito de encargos é tratado como uma prestação de serviços.

RESPOSTA DE MARÇO DE 2010

IRC - Operações com entidades relacionadas

Determinado empresário da área das madeiras quer vender a fábrica e o terreno onde ela está inserida ao sócio (sócio único), ou seja, ele próprio. Quais são os passos legais para este tipo de procedimento?

As entidades mencionadas, sociedade e respectivo sócio, são pessoas jurídicas e tributárias distintas, devendo ser salvaguardada a integridade do seu património.

O valor das transacções não pode, pois, ser estipulado em função do objectivo que se pretender obter concretamente num caso específico, mas antes tendo em consideração o mercado e as condições em que as operações são efectuadas de forma a maximizar o rendimento da sociedade (não podemos ignorar que inerente à constituição de uma sociedade comercial está a obtenção do proveito). Isto não significa que o imóvel não possa ser vendido ao sócio, mas antes que o valor da venda não pode ser estabelecido exclusivamente em função dos interesses deste, nem da sua condição de sócio.

O próprio Código do IRC estabelece no seu art.º 64.º que «nas operações comerciais (...) efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis», entendendo-se como existindo relações comerciais nas situações referidas no n.º 4 deste mesmo artigo. Significa isto que o valor contratado

para o negócio deverá também ter em conta o montante que a sociedade poderia obter no mercado por aquele imóvel. Note-se que falamos de valor de mercado e este não acompanha necessariamente o valor patrimonial tributário (VPT).

Outra situação será a tributação desta operação, já que falámos aqui de duas coisas distintas: uma, o valor estabelecido para o contrato (que deve ser livremente negociado entre as partes), outra o valor que deve ser tido em consideração para efeitos de tributação (de acordo com as normas fiscais).

Em termos de IMT (Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), no caso de transmissão onerosa do imóvel, o imposto incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário do imóvel, consoante o que for maior.

Também a nível do IRC, atendendo ao art.º 64.º, n.º 2, se o valor constante do contrato for inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor (o VPT) a considerar pelo alienante e pelo adquirente, para determinação do lucro tributável.

Em sede de IVA, de facto, atendendo a que a transmissão de bens imóveis fica sujeita a IMT, aplica-se a isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA. Só que, tendo sido deduzido o IVA da construção do imóvel, o que terá sido efectuado por se considerar que o imóvel estava afecto a uma actividade tributada, na venda deste ter-se-á de considerar o disposto no art.º 24.º do CIVA, para aferir se há ou não lugar à regularização prevista no n.º 5 deste artigo.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, as regularizações do imposto deduzido deverão ser efectuadas se ainda estiver a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA (20 anos), sendo efectuada de uma só vez pelo período ainda não decorrido. Este prazo de regularização deverá ser contado a partir da



data de conclusão das obras ou de ocupação de imóvel.

O procedimento será regularizar 1/20 avos da dedução do IVA, efectuada na reconstrução do imóvel, desde o ano da locação do imóvel, por cada ano que falte para se completar o prazo de 20 anos, sendo que a dedução de imposto dos anos até à locação será mantida, uma vez que se considera que essa dedução ocorreu em bens afectos a uma actividade tributada.

Ocorrendo a venda do terreno ao sócio, há que tratar a venda como normal a terceiros, pelo valor efectivo constante da escritura pública.

Os movimentos contabilísticos, de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística, são os seguintes:

Quanto ao terreno:

Débito da conta 6871/ 7871 – Gastos e perdas/Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros – Alienações;

Crédito da conta 431 – Terrenos e recursos naturais, pelo valor (líquido) do terreno;

Débito da conta da conta 278 – Outros devedores e credores;

Crédito da conta 6871/ 7871 – Gastos e perdas/Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros – Alienações, pelo valor da venda.

Quanto ao edifício:

Abatimento das depreciações (amortizações) acumuladas por contrapartida da conta de activo onde está registado o bem;

Débito da conta 438 – Depreciações acumuladas;

Crédito da conta 432 – Edifícios e outras construções;

Débito da conta 6871/7871 – Gastos e perdas/Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros – Alienações;

Crédito da conta 432 – Edifícios e outras construções, pelo valor escriturado do bem (líquido de amortizações acumuladas)

Débito da conta da conta 278 – Outros devedores e credores

Crédito da conta 6871/ 7871 – Gastos e perdas/Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros – Alienações, pelo valor da venda.

RESPOSTA DE MARÇO DE 2010