

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Artigo/Verba:	Art.10º - Mais-valias
Assunto:	Tributação de criptomoedas
Processo:	23162, com despacho de 2025-01-22, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	Pretende a requerente obter informação vinculativa quanto ao enquadramento a efetuar, em sede de IRS, relativamente à alienação de criptomoedas no ano de 2022 que adquiriu em 2013.

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente pretende manter a sua residência em Portugal por um período superior a 183 dias, considerando que no ano de 2022 deve ser tratada como sujeito passivo residente território português.
2. Em 2013 a requerente adquiriu sessenta e duas Bitcoins pelo valor de 1.500 (mil e quinhentos euros).
3. A requerente alienou cinco Bitcoins no ano de 2017, uma no ano de 2020 e outra no ano de 2021.
4. Em 2022 a requerente tem na sua posse cinquenta e cinco criptomoedas que pretende alienar trocando-as por moeda real.
5. Na petição a requerente alega que não exerce, nem pretende exercer, qualquer atividade profissional ou empresarial, com carácter de habitualidade, relacionada com a compra e venda de criptomoedas.
6. O requerente pretende ver esclarecidas as seguintes questões:
 - a) O enquadramento fiscal da venda das referidas criptomoedas e troca por euros em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;
 - b) Se a venda das cinquenta e cinco criptomoedas está sujeita a declaração em sede de IRS, e, em caso afirmativo, qual o modelo e anexo(s) para o efeito;
 - c) Se resultar da venda de criptomoedas (Bitcoins) e troca por moeda real (Euro) uma mais-valia, se a mesma vai ser tributada em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e em que categoria.

II - ENQUADRAMENTO FISCAL

7. Durante o ano de 2022 a requerente, por ter permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, foi considerada um sujeito passivo de imposto residente em território português (alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS)
8. Sendo considerada residente em território português o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.
9. Durante o ano de 2022, efetuadas as pesquisas necessárias, não consta das bases de dados da AT que a requerente tenha auferido rendimentos em território nacional, não tendo entregue qualquer declaração de rendimentos.

10. A partir de janeiro de 2023 a requerente é considerada não residente em território português, sendo tributada apenas pelos rendimentos auferidos neste território.

III - ANÁLISE DAS QUESTÕES SUSCITADAS

11. Em face do que anteriormente foi exposto, cumpre-nos informar o seguinte:

Sobre a tributação da alienação das criptomoedas ou moedas virtuais a Autoridade Tributária e Aduaneira já se pronunciou na informação vinculativa relativa ao processo 5717/2015.

12. É o seguinte o entendimento sancionado nesta informação vinculativa aplicável apenas às alienações ocorridas até 31 de dezembro de 2022:

"Relativamente à Categoria G

Dispõe n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS que são tributáveis, como mais valias as seguintes realidades:

- a) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários;
- b) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com exceção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º;
- c) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, com exceção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º
- d) Cessão onerosa de créditos, prestações acessórias e prestações suplementares.

Ora o legislador quando construiu esta norma de incidência recorreu a uma tipificação fechada, isto é, a tributação só incide sobre os ganhos derivados dos factos ali descritos.

No caso das cripto-moeda não estamos perante partes sociais, nem as mesmas constituem um qualquer direito que permita receber qualquer quantia. Por outro lado a valorização das cripto-moeda não assenta em qualquer ativo subjacente, uma vez que o seu valor é meramente determinado pela oferta e procura das mesmas (e pela criação de cripto-moeda em função da utilização), pelo que também não poderá ser tida como um produto financeiro derivado, e por fim, atenta a definição de valor mobiliário constante do artigo 1.º do Código dos Valores Mobiliários não estamos perante uma realidade que possa, no presente momento, ser subsumida na definição de valores mobiliários. Pelo que se conclui não ser esta realidade tributável em sede de categoria G."

"Relativamente à Categoria E

No que respeita aos rendimentos de capital verificamos que a norma de incidência está construída de forma aberta, indicando uma regra geral e exemplificando diversas realidades sujeita a tributação (mas não únicas). Assim, verifica-se que nesta categoria são tributados os rendimentos que são gerados pela mera aplicação de capital, ou seja, são tributados os frutos jurídicos isto é os produzidos prejuízo da substancia do produtor. Ora no caso vertente o rendimento produzido é obtido pela venda do direito, pelo que não será passível de ser tributada em sede de categoria E"

"Relativamente à Categoria B

Antes de mais salienta-se que a categoria B se aplicável em concorrência com qualquer

uma das categorias anteriores prevalece sobre estas. Na categoria B são tributados os rendimentos auferidos em função do exercício de uma atividade e não em função da origem do rendimento. Assim, nesta categoria podem ser tributados rendimentos quer os mesmos provenham de vendas, quer sejam frutos, ou revistam qualquer outra natureza, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS. Ora o exercício da atividade apura-se pela sua habitualidade e pela orientação da atividade à obtenção de lucros. Verificando-se a existência do exercício de uma atividade empresarial ou profissional então ficará o contribuinte obrigado a cumprir as obrigações declarativas constantes do n.º 6 do artigo 3.º do Código do IRS, isto é, a emitir fatura ou documento equivalente (fatura-recibo eletrónico), sempre que realizar uma venda ou prestar um serviço.

13. Conclui-se assim que a venda de criptomoeda não é tributável face ao ordenamento fiscal português, a não ser que pela sua habitualidade constitua uma atividade profissional ou empresarial do contribuinte caso em que será tributado na categoria B."

14. A requerente procedeu a alienação esporádica de criptomoeda em 2017, 2020 e 2021.

15. Em 2022 a requerente pretende alienar os restantes Bitcoins que tem em carteira, isto é, cinquenta e cinco unidades.

16. A requerente alega que não pretende proceder ao desenvolvimento de uma atividade empresarial ou profissional (o que não é passível de comprovação neste procedimento), pelo que, a confirmar-se, os rendimentos auferidos em resultado da alienação de criptomoeda não se enquadram na Categoria B.

17. Assim, e de acordo com a ficha doutrinária referente ao processo n.º 5717/2015, conclui-se que os rendimentos auferidos pela requerente não são sujeitos a tributação em sede de IRS por a sua alienação não se consubstanciar numa atividade empresarial e profissional.

18. Mais se reitera que a alienação de criptomoedas até dezembro de 2022, na categoria G - Incrementos Patrimoniais - não se encontra sujeita a tributação por inexistência de norma de incidência.
Deste modo, o rendimento produzido, se realizado em 2022, não será inscrito na Modelo 3 de IRS nem em qualquer dos seus anexos.

19. Alerta-se que com a entrada em vigor da Lei N.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, foi introduzido no ordenamento jurídico fiscal português um regime de tributação dos criptoativos, neles se incluindo as criptomoedas.

20. Assim, a partir de 1 de janeiro de 2023, os rendimentos resultantes da alienação de criptoativos podem ser sujeitos a tributação na Categoria B, E ou na Categoria G.

21. Não sendo exercida uma atividade empresarial e profissional, os ganhos resultantes da alienação de criptomoedas são qualificados como um incremento patrimonial - Categoria G encontrando-se afastada a tributação da Categoria B e E.

22. Nos termos da alínea k) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de criptoativos que não constituam valores mobiliários.

23. Pelo exposto, a alienação de criptomoedas, desde que não constitua um rendimento

empresarial e profissional, de capitais ou prediais, a partir de 1 de janeiro de 2023, seria sujeita a tributação na categoria G.

24. De acordo com o n.º 19 do artigo 10.º do Código do IRS são excluídos de tributação os ganhos obtidos, bem como as perdas incorridas, resultantes das operações previstas na alínea k) do n.º 1 relativas a criptoativos detidos por um período igual ou superior a 365 dias.

25. O legislador no artigo 220.º da Lei 24-D/2022, de 30 de dezembro, procedeu à definição de um regime transitório no qual se encontra previsto que para efeitos do disposto no n.º 19 do artigo 10.º do Código do IRS, o período de detenção dos criptoativos adquiridos antes da data da entrada em vigor da presente lei seja considerado para efeitos de contagem do período de detenção referido naquele artigo.