

## FICHA DOUTRINÁRIA

|           |   |
|-----------|---|
| Diploma:  | Estatuto dos Benefícios Fiscais   |
| Artigo:   | 22.º  |
| Assunto:  | Enquadramento fiscal de rendimentos obtidos por SICAFI  |
| Processo: | 1537/21, PIV n.º 20862, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 28-05-2021  |
| Conteúdo: | A sociedade X é uma sociedade por quotas que explora um Centro Empresarial, do qual é proprietária, celebrando com os seus clientes contratos de cedência, ocupação e utilização de espaço. |

A referida sociedade celebrou ainda um contrato de cessão de exploração, com a associação M, relativo ao imóvel Quinta M.

Estando eminente a conversão da sociedade X numa SICAFI (sociedade de investimento imobiliário com capital fixo), pretende-se o enquadramento em sede de IRC, na esfera da SICAFI, dos rendimentos auferidos no âmbito daqueles contratos, designadamente, saber se os rendimentos em questão estão abrangidos pela exclusão prevista no n.º 3 do art.º 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Para efeitos fiscais, as sociedades de investimento imobiliário, com sede ou direção efetiva em território português, são sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do IRC (CIRC), incidindo este imposto sobre o seu lucro (cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC).

No caso concreto, tratando-se de uma sociedade de investimento imobiliário constituída e a operar de acordo com a legislação nacional, é-lhe, contudo, obrigatoriamente aplicável, bem como aos respetivos participantes/detentores de participações sociais, o regime especial de tributação dos organismos de investimento coletivo (OIC) previsto, respetivamente, nos art.ºs 22.º e 22.º-A do EBF.

Este regime (criado pelo Decreto-lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro), aproxima-se de um modelo de tributação à saída, nos termos do qual se procura que o rendimento obtido através do OIC seja tributado na esfera dos seus participantes/detentores de participações sociais (em IRS ou IRC, consoante o caso), à medida que vá sendo colocado à disposição destes, e não aquando da sua obtenção pelo OIC.

Com efeito, estabelece o n.º 3 do art.º 22.º do EBF que, no apuramento do lucro tributável dos OIC, *“...não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, exceto quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, os gastos ligados àqueles rendimentos ou previstos no artigo 23.º-A do Código do IRC, bem como os rendimentos, incluindo os descontos, e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam para as entidades referidas no n.º 1.”*

Sobre o sentido e o alcance da referência aos art.ºs 5.º, 8.º e 10.º do CIRS, prevista no n.º 3 do art.º 22.º do EBF, é relevante o despacho n.º 92/2020-XXII, de 20-02-2020, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF).

De acordo com o referido despacho, *“...a referência àqueles artigos do Código do IRS apenas visou identificar as características mecânicas ou objetivas relevantes daqueles rendimentos, caso em que esta referência se bastará com a mobilização*

*das descrições de rendimento referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, independentemente da categoria de rendimento a que pertença,”.*

Impõe-se, assim, e em conformidade com aquela interpretação, aferir se os rendimentos decorrentes dos contratos em causa se enquadram nas descrições de rendimento que estão presentes no n.º 2 do art.º 5.º, no n.º 2 do art.º 8.º ou nas várias alíneas do n.º 1 do 10.º, todos do CIRS.

### **Contratos de cedência, ocupação e utilização de espaço**

No âmbito do contrato de cedência, ocupação e utilização de espaço (contrato atípico), objeto do presente PIV, celebrado com o cliente Y, a empresa X obtém rendimentos, decorrentes de:

- Cedência de espaço (que apenas poderá ser utilizado pelo cliente Y para o exercício de atividades administrativas), com inclusão de:
  - trabalhos de adequação do mesmo (realizados previamente à disponibilização do espaço ao cliente, caso necessário);
  - direito de acesso às áreas e equipamentos de utilização comum do centro empresarial;
  - cartão de descontos (em restaurantes e outros estabelecimentos com os quais a empresa X tem parcerias);
  - ações de marketing (de promoção e divulgação do Centro Empresarial); e
  - direito de uso da denominação e insígnia do centro empresarial;
- Cedência de lugares de estacionamento;
- Serviços comuns (essenciais ao funcionamento e utilização do Centro, concretamente, serviços de limpeza, vigilância e segurança, supervisão, desinfeção, energia, água, contratos de manutenção e conservação das áreas, jardins e espaços comuns, tratamento de resíduos, seguro multiriscos, sistema de gestão de estacionamento e eventos periódicos destinados às pessoas, em geral, que aí trabalhem).

Nos termos das cláusulas do contrato, o cliente paga, mensalmente, à empresa X, um montante por m<sup>2</sup> pela cedência de espaço e um montante fixo por cada lugar de estacionamento. Por sua vez, o cliente obriga-se, ainda, a participar, mensalmente, nas despesas comuns do Centro. A quota-parte das despesas e encargos mensais a pagar pelo cliente, para o funcionamento e utilização do Centro corresponde a um determinado montante por m<sup>2</sup>.

Em conformidade com as cláusulas do contrato, a remuneração pela cedência e uso do espaço, pelo uso do estacionamento e as despesas comuns são indissociáveis umas das outras, constituindo o não pagamento de qualquer delas fundamento de resolução de todo o contrato.

Os rendimentos aqui em causa, auferidos pela empresa X, não se enquadram de todo nas descrições presentes no n.º 2 do art.º 5.º, nem nas várias alíneas do n.º 1 do 10.º, ambos do CIRS, contudo, poderão, eventualmente, ter enquadramento no n.º 2 do art.º 8.º do referido Código.

Com efeito, a alínea a) do n.º 2 do art.º 8.º do CIRS refere-se às “...importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;”, as quais integram o conceito fiscal de renda.

Ora, considerando a definição, para efeitos fiscais, de renda, tem-se que, para o cômputo do valor da renda recebida, deve ter-se em conta o valor dos serviços que se encontram associados à cedência do espaço.

Assim, no caso concreto, considera-se terem enquadramento na alínea a) do n.º 2 do art.º 8.º do CIRS, quer as importâncias relativas à cedência dos espaços, incorporando o direito de acesso às áreas e equipamentos de utilização comum, ao cartão de descontos, a ações de marketing (tal como descritas nos elementos que integram o PIV) e ao uso da denominação e da insígnia do centro (direitos estes que se considera não desvirtuarem o conceito fiscal de renda), bem como, as importâncias relativas aos serviços comuns, concretamente, ao serviço de limpeza, vigilância e segurança, supervisão, desinfestação, energia, água, manutenção e conservação das áreas, jardins e espaços comuns, tratamento de resíduos, ao seguro multirriscos, ao sistema de gestão de estacionamento e a eventos periódicos. Por sua vez, considera-se terem também enquadramento naquela alínea as importâncias relativas à cedência dos lugares de estacionamento.

Face ao exposto, os rendimentos decorrentes do contrato de cedência, ocupação e utilização de espaço celebrado com o cliente Y, bem como os gastos ligados a esses rendimentos, estão abrangidos pela exclusão prevista no n.º 3 do art.º 22.º do EBF, pelo que não devem ser considerados, para efeitos do apuramento do lucro tributável da SICAFI que resulte da conversão da empresa X.

### **Contrato de cessão de exploração**

Nos termos do contrato de cessão de exploração, objeto do presente PIV, a cedente concede à cessionária, a gestão e exploração dos projetos de requalificação da Quinta M (que abrange o Edifício, a Quinta e os Jardins), imóvel do qual a cedente é dona e legítima proprietária e que se encontra em processo de requalificação, com vista a albergar um espaço cultural e turístico, aberto ao público. A gestão e exploração deste projeto turístico e cultural, da qual a cedente é também dona e legítima titular, é também concedida à cessionária no âmbito do contrato em causa.

O comumente designado contrato de cessão de exploração de estabelecimento, que se encontra regulado nos art.ºs 1109.º e ss. do Código Civil, consiste num negócio jurídico através do qual o titular do estabelecimento (cedente) transfere para outrem (cessionário), temporariamente e mediante retribuição, o gozo de um prédio ou parte dele em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial nele instalado.

Ou seja, o objeto da cessão de exploração não é o imóvel em si – caso em que configuraria um contrato de locação comercial – mas sim, o estabelecimento como bem unitário.

Apesar de a lei não fornecer uma noção de estabelecimento comercial, este pode definir-se como a pluralidade de coisas, corpóreas (o próprio imóvel onde o estabelecimento se encontra instalado, mercadorias, mobília, equipamentos, etc.) e incorpóreas (nome do estabelecimento, direitos provenientes de licenças concedidas, etc.), devidamente organizado com vista à realização do respetivo fim.

No caso em apreço, fica o cessionário autorizado, pelo prazo do contrato, renovável por iguais períodos, e mediante o pagamento de um montante, a utilizar o imóvel Quinta M e respetivos espaços, incluindo os bens e equipamentos que o integram, com vista à gestão e exploração dos projetos de requalificação desse imóvel e do projeto turístico e cultural, assumindo, para tal, a posição contratual da cedente em todos os contratos celebrados por esta no âmbito desses projetos, sendo-lhe também cedidos os trabalhadores afetos à exploração dos projetos.

Fica o cessionário responsável por cumprir toda a legislação aplicável às atividades a desenvolver no âmbito da exploração dos projetos, assumindo os inerentes custos, sendo também responsável pelos encargos e despesas correntes inerentes ao fornecimento de bens ou serviços relativos ao imóvel cedido.

Verifica-se, portanto, que estamos perante a disponibilização de uma determinada universalidade de bens com aptidão e autonomia económica (estabelecimento de serviços culturais e turísticos), por determinado período de tempo, mediante determinada remuneração, ou seja, estamos em presença de uma cessão de exploração temporária, pelo que se considera que os rendimentos obtidos pela cedente não se enquadram naqueles a que se referem os art.ºs 5.º, 8.º e 10.º do CIRS.

Saliente-se, ainda, podendo levantar-se a dúvida quanto ao enquadramento destes rendimentos na alínea a) do n.º 2 do art.º 8.º do CIRS, que esta se refere às “...importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência”, sendo que, no caso concreto, o objeto da cedência não é um prédio em si, mas um estabelecimento como um bem unitário.

Assim, ainda que, de acordo com a interpretação acolhida na sequência do despacho n.º 92/2020-XXII do SEAF, se atenda apenas à descrição do rendimento referido naquela alínea e desconsidere a categoria a que os rendimentos em causa pertencem (rendimento de natureza empresarial – Categoria B –, nos termos da alínea e), do n.º 2, do art.º 3.º do CIRS), conclui-se que os mesmos não têm aí enquadramento.

Face ao exposto, os rendimentos provenientes do contrato de cessão de exploração celebrado com a Associação M, bem como os gastos ligados a esses rendimentos, não estão abrangidos pela exclusão prevista no n.º 3 do art.º 22.º do EBF, pelo que devem ser considerados, para efeitos do apuramento do lucro tributável da SICAFI que resulte da conversão da empresa X. |