

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	6.º, 51.º, 51.º-C
Assunto:	Transparência fiscal: Distribuição de lucros e venda de participações sociais
Processo:	2020 002188, sancionado por Despacho, de 7 de julho de 2020, da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária - IR PIV n.º 17619.
Conteúdo:	As questões em apreço consistem em saber quais os efeitos fiscais, relativos aos lucros que venham a ser distribuídos pelas sociedades Subsidiárias à sua acionista única (100%), qual o tratamento fiscal das mais-valias que venham a ser apuradas com transmissão onerosa das participações detidas no capital social das sociedades Subsidiárias, num momento em que estas estejam sujeitas ao regime da transparência fiscal, e se a sociedade detentora de 100% do capital social das sociedades Subsidiárias pode ser considerada como sociedade de simples administração de bens, para efeitos do art.º 6.º do Código do IRC, caso as suas Subsidiárias sejam enquadradas no regime de transparência fiscal.

As questões colocadas têm subjacentes os seguintes factos:

Uma sociedade anónima de direito português adquiriu a totalidade do capital social de cinco sociedades portuguesas, (doravante designadas por subsidiárias, que foram constituídas com o propósito de desenvolver um projeto urbanístico.

Cada uma das Subsidiárias adquiriu um lote de terreno para construção compreendido no projeto urbanístico, no qual ficará responsável por desenvolver a construção de um imóvel, que se prevê que irá decorrer entre 2020 e 2022.

A partir de 2023 está previsto que comecem a ser concluídos os contratos tendentes à exploração dos imóveis construídos, designadamente tendo por objeto o arrendamento dos mesmos, passando, a partir dessa data, as Subsidiárias a limitar a sua atividade à administração dos ativos por si detidos e mantidos para sua fruição.

Questão 1

Qual o tratamento fiscal aplicável aos lucros que venham a ser efetivamente distribuídos pelas sociedades Subsidiárias à sua acionista única (100% do capital social), num momento em se encontrem sujeitas ao regime da transparência fiscal ou relativamente a resultados obtidos em períodos de tributação em que as mesmas foram sujeitas a tal regime?

1. O regime de transparência fiscal encontra-se consagrado no art.º 6.º do Código do IRC.

Trata-se de um regime de aplicação imediata caso estejam verificados os pressupostos consignados na lei.

Com este regime visa-se atingir, entre outros, o objectivo da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, evitando que os rendimentos sejam tributados na esfera da sociedade e dos sócios, passando a ser tributados apenas na esfera destes últimos.

2. Dispõe ainda o art.º 12.º do Código do IRC que as sociedades e outras entidades a que, nos termos do art.º 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal, não são tributadas em IRC, exceto quanto às tributações autónomas.

Assim, embora seja relativamente à sociedade ou entidade transparente que tem lugar o apuramento da matéria colectável, de acordo com as regras estabelecidas no Código do IRC, a tributação é feita na esfera dos respetivos sócios ou membros mediante a imputação dos resultados da primeira.

3. Este facto não obsta a que a própria sociedade ou entidade transparente seja considerada sujeito passivo de IRC, na medida em que reúna os pressupostos contidos na respetiva norma de incidência pessoal, pelo que estas sociedades estão obrigadas ao cumprimento de todas as restantes obrigações fiscais, nomeadamente à apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 e da declaração de informação empresarial simplificada (IES), com os anexos respetivos.

4. A eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos está consagrada no art.º 51.º do Código do IRC, sendo o pressuposto base da norma a existência de uma tributação do mesmo rendimento na esfera de dois sujeitos passivos distintos.

5. *In casu*, não está em causa a aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, porquanto um dos princípios subjacentes ao regime de transparência fiscal é, precisamente, a total eliminação da dupla tributação.

Ora, não havendo tributação na esfera das subsidiárias, por se encontrarem enquadradas no regime de transparência fiscal, não se verifica qualquer dupla tributação dos lucros em causa, pelo que não faz sentido falar em eliminação da dupla tributação quando ela não existe.

Deste modo, não tem aqui aplicação o disposto no art.º 51º do Código do IRC.

6. Assim, os lucros que lhe venham a ser distribuídos pelas Subsidiárias, num momento em que aquelas estejam sujeitas ao regime da transparência fiscal e/ou relativamente a lucros obtidos em períodos de tributação em que as mesmas foram sujeitas a tal regime, não estão sujeitos a tributação na esfera da sua acionista única, uma vez que tais lucros já foram tributados no momento da imputação da matéria coletável.

7. Relativamente a esta matéria, conforme resulta das instruções de preenchimento do quadro 07 da modelo 22, “Nos períodos de tributação em que as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal procederem à distribuição de lucros, os sócios (sociedades) devem deduzir no campo 771 os lucros distribuídos, desde que os mesmos se encontrem incluídos no resultado líquido do período, de forma a evitar a dupla tributação.”

Questão 2

Qual o tratamento fiscal aplicável às mais-valias que venham a ser apuradas pela sociedade que detém 100% das participações sociais das sociedades suas Subsidiárias, com a transmissão onerosa dessas participações, num momento em que estas se encontrem enquadradas no regime da transparência fiscal?

8. A Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, introduziu no ordenamento jurídico interno, um regime de participation exemption, previsto nos artigos 51.º e seguintes do Código do IRC, que visa, verificadas certas condições e requisitos, a não tributação, em sede IRC, de lucros e reservas auferidos, e ainda de mais-valias realizadas com a alienação onerosa de partes sociais, por sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português.

9. No que diz respeito à alienação de partes sociais, determina o art.º 51.º-C do Código do IRC que não concorrem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português as mais-valias e as menos-valias realizadas com a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e independentemente da percentagem da participação transmitida, de partes sociais detidas, ininterruptamente, por um período não inferior a um ano, desde que, na data da transmissão, se mostrem cumpridos os requisitos previstos nas alíneas a), c) e e) do n.º 1 do art.º 51.º do mesmo diploma, bem como o requisito previsto na alínea d) do n.º 1 ou no n.º 2 do mesmo artigo.

Assim, no caso de não se verificarem cumulativamente estes requisitos, não é aplicável este regime às mais-valias e menos-valias fiscais obtidas.

10. No caso concreto, verificando-se, que as suas Subsidiárias se encontram enquadradas no regime de transparência fiscal, esse facto obsta à aplicação do regime de participation exemption, previsto nos art.ºs 51.º e seguintes do Código do IRC.

11. No regime de participation exemption (art.º 51.º) visa-se evitar a tributação sucessiva ou em cascata que ocorreria na ausência do mesmo, em IRC, relativamente a lucros já anteriormente tributados nesse imposto. Ora, não existindo tributação em sede de IRC das sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, essa tributação sucessiva não se verifica na esfera dos respetivos sócios.

12. De referir ainda que, o disposto no art.º 51.º-C do Código do IRC, apenas tem aplicação caso se verifiquem, cumulativamente, todos os requisitos nele previstos, sendo um dos requisitos aí exigidos o previsto na alínea d) do n.º 1 ou no n.º 2 do artigo 51.º do Código do IRC.

Não existindo tributação em sede de IRC das sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, esse facto determina que não se encontra preenchido o requisito estabelecido na alínea d), do n.º 1 do art.º 51.º do Código do IRC.

13. Assim, não se aplica ao caso concreto o disposto no art.º 51.º-C do Código do IRC, quanto às mais-valias e menos-valias realizadas mediante

transmissão onerosa de partes sociais, ficando essa transmissão sujeita a tributação de acordo com as regras gerais.

Questão 3

Deve a sociedade que detém 100% do capital social das sociedades suas Subsidiárias ser considerada uma sociedade de simples administração de bens, para efeitos do art.º 6.º do CIRC, na medida em que dedica a sua atividade à gestão das suas participações sociais, caso as sociedades Subsidiárias se encontrem enquadradas no regime de transparência fiscal?

14. O regime de transparência fiscal, consagrado no art.º 6.º do CIRC, é um regime de aplicação obrigatória caso estejam verificados os pressupostos consignados na lei.

Ficam enquadradas no regime de transparência fiscal as sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

Relativamente às sociedades de simples administração de bens acrescem, ainda, os requisitos da alínea b) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC, nos termos da qual, para que uma sociedade possa ser considerada como sociedade de simples administração de bens deve limitar a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios ou, quando exerça conjuntamente outras atividades, os rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios devem atingir, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos.

15. Consideram-se atos de administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, aqueles que digam respeito, entre outros, a contratos de locação ou arrendamento desses bens, à sua manutenção, reparação, ou realização de benfeitorias.

16. A letra da lei, ao referir-se à administração de bens ou valores utilizando o vocábulo "mantidos", parece querer determinar que esses bens ou valores façam parte do património da sociedade, pelo que os bens ou valores a que se refere a primeira parte da alínea b) do n.º 4, do art.º 6.º do CIRC, terão de ser da propriedade da sociedade.

17. Nos termos do disposto do n.º 5 do art.º 6.º do Código do IRC, ficam excluídas do conceito de sociedade de simples administração de bens as entidades que "exerçam a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades e que detenham participações sociais que cumpram os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º."

18. Relativamente às sociedades de simples administração de bens, entende-se, tal como se encontra definido na alínea b) do n.º 4, do art.º 6.º do Código do IRC, que apenas são consideradas como tais as sociedades

que limitam a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição.

19. Limitando-se a atividade da sociedade à gestão das participações das Subsidiárias, incluindo a eventual prestação de serviços conexos com a gestão daquelas sociedades e o financiamento das respetivas atividades, sendo essas participações sociais de 100%, as mesmas não são mantidas para reserva ou fruição, mas sim para intervir ativamente na gestão daquelas sociedades, o que é considerado como uma forma indireta de exercício de uma atividade económica. De facto, as participações não são, à semelhança do que sucede com as SGPS, uma mera aplicação de capitais, mas sim um instrumento de intervenção ativa na gestão da atividade das sociedades participadas.

21. Assim, a sociedade fica excluída do conceito de sociedade de simples administração de bens, conforme se refere na primeira parte da norma do n.º 5 do art.º 6.º do Código do IRC e, em consequência, não lhe é aplicável o regime de transparência fiscal. |