

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.6º - Transparência fiscal
- Assunto: Regime de transparência fiscal; Sociedades de simples administração de bens; Sociedade por quotas cuja atividade exercida é a administração de imóveis, propriedade dos quotistas, para arrendamento, na posse da sociedade por contratos de comodato;
- Processo: 24870, com despacho de 2023-12-12, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: A questão analisada tem subjacente a seguinte descrição fáctica:

- Trata-se de sociedade por quotas, com dois sócios, casados um com o outro, cada um deles com 50% do capital social e cujas atividades exercidas são: Atividades de Contabilidade e Auditoria (CAE 69200); Administração de Imóveis por Conta de Outrem (CAE 68321); Arrendamento de Bens Imobiliários (CAE 68200); Outras atividades de Consultoria para os Negócios e Gestão (CAE 70220);

- A empresa faz gestão dos arrendamentos dos imóveis de que os sócios são proprietários

Para esse efeito foram celebrados contratos de comodato entre os sócios e a empresa;

- Pretende saber se é possível considerar os rendimentos gerados pelos arrendamentos dos imóveis objeto de comodato acima referidos como passíveis de serem enquadrados numa atividade de simples administração de bens e, conseqüentemente, encontrar-se a sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal;

- O regime de transparência fiscal, enquanto regime especial de tributação em sede de IRC, caracteriza-se genericamente pela imputação aos sócios da matéria coletável determinada nos termos do CIRC "integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou de IRC, consoante o caso", não se encontrando "as sociedades e outras entidades" abrangidas por esse regime sujeitas a tributação em sede de IRC, salvo quanto às tributações autónomas (cfr. nº 1 do artigo 6º do CIRC e art. 12º do CIRC).

- Estão, obrigatoriamente, abrangidas por esse regime todas as sociedades com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros, enumeradas no nº 1 do artigo 6º do CIRC, consoante a sua alínea c), 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;

Por sua vez, por "grupo familiar" deve entender-se "o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adoção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive." (cfr. alínea c) do mesmo nº 4).

No que, especificamente, respeita às sociedades de simples administração de bens refira-se, ainda, que na definição compreensiva constante da alínea b) do n.º 4 do artigo 6.º do CIRC, se encontram abrangidas quer "a sociedade que limita a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios" quer "aquela que conjuntamente exerça outras atividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos";

- Tem sido doutrinária e jurisprudencialmente entendido por "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. Ou seja, o regime de transparência fiscal, quando aplicado às sociedades de administração de bens, visa abranger rendimentos passivos, decorrentes da mera detenção/administração de bens, o que pressupõe a ideia de permanência e conservação dos bens e valores no âmbito da sociedade;

O que o legislador visou abranger no regime de transparência fiscal foram as sociedades cuja atividade dominante ou exclusiva fosse a de simples fruição de bens imobiliários. Nesse sentido cfr. J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Lisboa 1998, onde a pags. 216 se afirma que "temos aqui, já com toda a clareza, uma norma destinada a evitar o abuso da forma societária para a simples fruição de bens imobiliários. Notemos que ter apenas como actividade a gestão do imobiliário significa uma renúncia a uma verdadeira actividade comercial";

- Verifica-se o requisito de natureza orgânico a que se reporta a alínea c) do n.º 1 do art. 6.º do CIRC, uma vez que 100% do capital social pertence diretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, como tal se entendendo, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 6.º, o "grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal.";

- No que respeita ao requisito de natureza substantiva a que se refere a alínea b) do n.º 4 do art. 6.º, o mesmo só se verificará se a sociedade exercer, a título principal, a atividade de administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou a compra de prédios para a habitação dos seus sócios e a média dos proveitos, dos últimos 3 anos, resultantes da atividade de administração de bens se cifrar em mais de 50% da média do total dos proveitos nesse período temporal;

- O contrato de comodato encontra-se regulado nos artigos 1129.º a 1141.º do Código Civil (CC), sendo definido no artigo 1129.º do mesmo CC como "o contrato gratuito pelo qual uma das partes entrega à outra certa coisa, móvel ou imóvel, para que se sirva dela, com a obrigação de a restituir". Ou seja, caracteriza o contrato de comodato a sua natureza gratuita e a exigência da entrega da coisa para a sua realização.

- Pelo comodato opera-se a atribuição do uso da coisa para todos ou alguns dos fins lícitos, dentro da função normal das coisas da mesma natureza (no caso em análise, para a gestão dos arrendamentos dos imóveis propriedade dos quotistas).

- E pela atribuição dos rendimentos gerados pelos arrendamentos dos imóveis objeto de comodato à sociedade, seus frutos civis, verifica-se a atribuição do direito à fruição dos mesmos imóveis (cfr. artigo 1132.º do Código Civil);

- Resultando, no caso em análise, do fim do contrato a sua afetação à empresa para gestão dos respetivos arrendamentos, a sua celebração, ainda que não transmuda a propriedade jurídica desses bens, que permanecem na esfera dos comodantes (isto é, dos sócios da empresa), determina que a atividade de arrendamento e a gestão da

mesma deixe de ser exercida pelos comodantes, passe a ser exercida pela sociedade comodatária, e os rendimentos produzidos diretamente fruídos por esta e, indiretamente, por aqueles.

- Face aos dados aportados pelo socio requerente - e no expresse respeito pelos factos descritos - se os rendimentos auferidos pela sociedade resultarem apenas da atividade desenvolvida por esta de gestão de arrendamentos de imóveis propriedade dos quotistas dessa sociedade e objeto dos referidos contratos de comodato, esses rendimentos devem ser considerados como provenientes de bens mantidos como reserva ou para fruição e, nessa medida, sujeita ao regime de transparência fiscal, enquanto sociedade de simples administração de bens, nos termos da alínea b) do nº 4 e alínea c) do nº 1 do artigo 6º do CIRC;