

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.6º - Transparência fiscal

Assunto: Aplicação do Regime da Transparência Fiscal a Sociedade de Simples Administração de Bens.

Processo: 28026, com despacho de 2025-07-28, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: A questão em apreço prende-se com a necessidade de apurar se determinada entidade, residente em Portugal, está sujeita ao regime da transparência fiscal, tendo em conta que a sua atividade passa exclusivamente pelo arrendamento de dois espaços de natureza industrial (pavilhões adquiridos em regime de locação financeira pela Requerente), e cuja manutenção, conservação e adaptação está entregue à responsabilidade dos arrendatários.

De acordo com o artigo 6.º do CIRC, o regime da transparência fiscal, enquanto regime especial de tributação, 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 rendimento tributável para efeitos de IRS ou de IRC, consoante o caso», ainda que não tenha havido distribuição de lucros. Nestes termos, as entidades abrangidas por este regime jurídico-fiscal não se encontram sujeitas a tributação em sede de IRC, salvo quanto às tributações autónomas (cfr. artigo 12.º do CIRC).

Com esta solução, o legislador pretendeu atingir três grandes objetivos: a) a neutralidade fiscal, mediante a tributação dos sócios ou membros da sociedade da mesma forma que seriam tributados se exercessem diretamente a atividade geradora do rendimento; b) o combate à evasão fiscal, evitando a possibilidade dos sujeitos passivos de imposto constituírem sociedades apenas com o objetivo de pagarem menos impostos; c) a 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.

Note-se que o regime da transparência fiscal é de aplicação obrigatória verificados os respetivos pressupostos legais.

Para o efeito, e com circunscrita relevância para a decisão em apreço, estão sujeitas a este regime as sociedades elencadas no n.º 1 do artigo 6.º do CIRC, que tenham sede ou direção efetiva em território português, designadamente, 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 (alínea c)).

Em complemento, determina a alínea b) do n.º 4 do artigo 6.º do CIRC que o termo «sociedade de simples administração de bens» inclui, nomeadamente, a sociedade que limita a sua atividade à «administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição».

Ora, quer a doutrina administrativa quer a jurisprudência têm entendido que «os atos de administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição» dizem respeito, entre outros, a contratos de locação ou arrendamento desses bens, bem como atos relativos à sua manutenção, reparação ou realização de benfeitorias (neste sentido, vide as Fichas Doutrinárias n.ºs 24870/2023, 23024/2023 4122/2020, 144/2018; e, designadamente, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proc. n.º 01637/17.4BEBRG, de 2022-03-31).

No fundo, o regime de transparência fiscal, quando aplicado às sociedades de simples administração de bens, visa abranger rendimentos passivos, decorrentes essencialmente da mera detenção/administração de bens, ou seja, visa exclusivamente ou predominantemente a atividade de simples fruição de bens imobiliários.

Como destaca J. L. Saldanha Sanches (in Manual de Direito Fiscal, Lisboa 1998, págs. 216), está em causa «uma norma destinada a evitar o abuso da forma societária para a simples fruição de bens imobiliários», já que «ter apenas como actividade a gestão do imobiliário significa uma renúncia a uma verdadeira actividade comercial».

Face ao quadro legal invocado, bem como ao suporte doutrinal e jurisprudencial avançado, no caso em apreço a entidade cumpre todos os pressupostos do regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRC. Vejamos.

A entidade tem sede em território português, cumprindo o pressuposto de residência exigido pelo n.º 1 do artigo 6.º do CIRC.

Do ponto de vista da detenção do capital social, a entidade preenche também o requisito numérico de sócios constante na al. c) do n.º 1 do mesmo normativo. Com efeito, a sociedade é detida por apenas dois sócios.

Por sua vez, a respeito da sua atuação económica, a entidade limita a sua atividade à perceção de frutos civis (rendas), resultantes do arrendamento dos dois pavilhões industriais mencionados (cfr. o artigo 212.º n.º 1 e 2 do Código Civil (CC)).

Ora, nos termos dos artigos 1021.º e 1022.º do CC, respetivamente, a locação corresponde ao contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição, sendo que o arrendamento corresponde a uma modalidade do contrato de locação, cuja qualificação tem lugar quando este tem por objeto coisa imóvel.

Assim, ainda que a Requerente não esteja contratualmente obrigada a praticar atos de manutenção e conservação dos referidos imóveis, nem a promover a sua necessária adaptação à utilização dos arrendatários, a atividade da sociedade reconduz-se materialmente à simples fruição de bens imobiliários, na medida em que a mesma se limita a fruir de rendimentos passivos proporcionados pela locação daqueles imóveis, isto é, limita-se a percecionar rendimentos que têm por base atos contratuais subsumíveis ao conceito de «atos de administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição».

Neste sentido, estão também preenchidos os requisitos substantivos de atividade previstos na alínea b) do n.º 4 do artigo 6.º do CIRC.

Por outro lado, o facto de os referidos pavilhões industriais terem sido adquiridos em regime de locação financeira não afeta a validade das considerações já expedidas.

É verdade que 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, nos termos da alínea b) do n.º 4, do artigo 6.º do CIRC, reclamando, neste sentido, que tais bens tenham de ser propriedade da sociedade (Cfr. Ficha Doutrinária n.º 4122/2020, sancionado por Despacho, de 18 de novembro, da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária).

No entanto, não se pode ignorar que as aquisições em regime de locação financeira projetam, com relevância para a aplicação do regime da transparência fiscal, efeitos jurídicos equiparáveis.

Com efeito, de acordo com artigo 1.º do DL n.º 149/95, de 24 de junho (Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira), a «[l]ocação financeira é o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados».

Mais reforça a alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do referido diploma que «[s]ão, nomeadamente, obrigações do locador: [] [c]onceder o gozo do bem para os fins a que se destina», permitindo ainda as alíneas g) e h) do artigo 10.º do mesmo diploma, em conjugação, a sublocação do objeto locado, sem prejuízo da comunicação ao locador, bem como da respetiva autorização.

Neste sentido, no caso concreto, na vigência do contrato de locação financeira, o exercício dos poderes gozo/gestão dos referidos pavilhões, manifestados sobre a forma de sublocação, e respetiva perceção de rendas, são titulados pela entidade.

Mais, para efeitos contabilísticos, a locação financeira é também equiparável à aquisição da propriedade dos bens sem recurso à locação. Com efeito, tanto num caso como no outro, os bens são registados no ativo da respetiva entidade adquirente.

Neste sentido, atente-se ao ponto 51 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística:

«51. Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dê origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidos como tais no balanço do locatário».

Assim, mesmo não sendo a entidade a real proprietária dos imóveis, atento os poderes de que dispõe sobre mesmos, deve considerar-se que aqueles ingressam o conceito de bens mantidos para fruição na aceção da alínea b) do n.º 4 do artigo 6.º do CIRC.

Pelo exposto, a entidade, com sede em território português, qualifica-se como sociedade de simples administração de bens, cumprindo, nessa medida, os pressupostos do regime da transparência fiscal, e estando, por consequência, obrigatoriamente sujeita ao mesmo, conforme resulta do artigo 6.º do CIRC.