

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.8º - Rendimentos da categoria F
- Assunto: SUBLOCAÇÃO DE IMÓVEL NÃO HABITACIONAL OBJETO DE CONTRATO DE LOCAÇÃO FINANCEIRA, E ADQUIRIDO NO TERMO DA VIGÊNCIA DO RESPECTIVO CONTRATO - VALOR RESIDUAL
- Processo: 23713, com despacho de 2024-04-22, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende a requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto à viabilidade de o valor residual de imóvel que liquidou no termo da vigência do respetivo contrato de locação financeira, poder relevar a título de despesas da Categoria F do Código do IRS. Refere que o imóvel em questão, com destino não habitacional, foi objeto de contrato de subarrendamento celebrado entre a requerente, como sublocadora (senhoria), e uma empresa como sublocatária (inquilina) que, entretanto, cessou, mas cujos rendimentos gerados durante o seu período de duração foram devidamente declarados nos termos e para efeitos do IRS.

INFORMAÇÃO

1. Define o n.º 1 do artigo 8.º do Código do IRS, que se consideram rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B. E continua o seu n.º 2 estabelecendo que são havidas como rendas, entre outras:

- As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência (conforme al. a));
- A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio (conforme al. c)).

2. Tratam-se em ambos os casos de rendas auferidas pela cedência da fruição de imóvel, sendo que, na al. a) estão contempladas as importâncias auferidas pelo proprietário do imóvel e, na al. c), as situações em que quem arrenda é simultaneamente inquilino e não proprietário do imóvel. Nesta última situação, o legislador pretende tributar como renda apenas a diferença entre o que inquilino paga de renda ao senhorio e a renda que recebe pelo subarrendamento a terceiro.

3. Face ao exposto, a questão a decidir prende-se em determinar qual a posição do locatário em contrato de locação financeira imobiliária, para se poder qualificar os rendimentos prediais auferidos em sede de IRS.

4. Sobre este assunto, pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), através do acórdão nº 05713/12, de 26 de fevereiro de 2013, cujo sumário se transcreve:

"I - Aquele que ocupa a posição de locatário no âmbito de um contrato de locação financeira de um imóvel e (devidamente autorizado pelo locador) dá este imóvel de arrendamento, no apuramento dos rendimentos prediais (categoria F) para efeitos de tributação em IRS, não pode deduzir às rendas que auferem enquanto senhorio as rendas

que paga enquanto locatário financeiro, dedução que apenas seria possível se os referidos contratos tivessem sido celebrados em desenvolvimento de uma atividade económica e, por isso, os respetivos rendimentos fossem subsumíveis à categoria B.

II - Não pode invocar-se a favor da pretendida dedução o disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 8.º do CIRS, pois, sendo certo que este artigo consagra para efeitos de tributação dos rendimentos prediais em IRS um conceito de renda mais lato do que o previsto na lei civil, aquela regra visa exclusivamente sujeitar a imposto os rendimentos auferidos pelo arrendatário quando dá o imóvel de subarrendamento por uma renda superior à por ele paga ao senhorio.

III - No âmbito do contrato de locação financeira, regulado pelo Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho, na redação do Decreto-Lei n.º 265/97, de 2 de Outubro, o locatário financeiro não constitui um arrendatário, nem paga renda a um senhorio e, sendo certo que, desde que autorizado pelo locador [alínea g) do n.º 1 do art. 10.º do referido diploma legal], pode dar de arrendamento o imóvel objeto do contrato de locação financeira, esse contrato de arrendamento não pode ser visto como uma sublocação, quer em face do art. 1086.º do CC, quer em termos conceptuais.

IV - Seja como for, para efeitos da tributação em IRS, o locatário em sede de contrato de locação financeira imobiliária surge numa posição de "proprietário económico" do bem que paga integralmente, ou na sua maior parte, durante o período do contrato, e cujos riscos assume, posição bem distinta da do arrendatário no âmbito de um contrato de arrendamento, motivo por que, contrariamente ao que sucede com este último, se dá o prédio em arrendamento não tem o direito de que as rendas auferidas no âmbito deste contrato sejam sujeitas a tributação somente quanto ao rendimento resultante da diferença entre o que pagou no âmbito do contrato de locação financeira imobiliária e o que auferiu enquanto locador do mesmo imóvel."

5. Assim, apresentando-se a ora requerente como equiparada a um "proprietário económico" e não como mero arrendatário, fruto da posição que ocupa com a celebração do contrato de locação financeira, as rendas que auferiu não devem ser declaradas no quadro 5 do anexo F da Declaração Modelo 3, mas antes no quadro 4 do mencionado anexo, porquanto não se trata de uma situação de sublocação.

6. Consequentemente, e por maioria de razão, também o valor residual do imóvel que a requerente pagou não deve ser declarado no anexo F da declaração Modelo 3.