

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)
Artigo: 2.º, 7.º e 11.º, n.º 5
Assunto: Transformação de uma sociedade por quotas numa sociedade de investimento imobiliário – SIIMO; Caducidade da isenção de prédios para revenda
Processo: 2018001666- IVE n.º 14747, com despacho concordante de 2019.04.03, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – PEDIDO**

Veio a Requerente, apresentar pedido de informação vinculativa, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), no sentido de lhe ser prestada informação sobre a sujeição a Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) da transformação de uma sociedade por quotas numa sociedade de investimento imobiliário (SIIMO).

II - FACTOS

1 – A Requerente é uma sociedade por quotas, cujo objeto social consiste na compra e venda de imóveis, compra para revenda de imóveis e, ainda, gestão de património imobiliário.

2 – A administração desta sociedade está a ponderar transformar a mesma num Organismo de Investimento Coletivo (OIC), sob a forma societária, em concreto numa Sociedade de Investimento Imobiliário (SIIMO), sujeita ao Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo (RGOIC), aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de janeiro, alterada pelo Decreto-Lei n.º 124/2015, de 7 de julho, e pretende manter o mesmo objeto social.

3 – No âmbito da sua atividade, a Requerente adquiriu, em território nacional, um conjunto de imóveis destinados à prossecução do seu objeto social, ou seja, a revenda dos mesmos, pelo que a sua aquisição beneficiou da isenção de IMT contida no art.º 7.º do CIMT, encontrando-se ainda a decorrer o prazo de caducidade desta isenção (n.º 5 do art.º 11.º do CIMT).

4 – De acordo com o alegado pela Requerente não existe, ainda, um regulamento de gestão da nova sociedade, a qual irá manter a mesma atividade comercial, designadamente o CAE 68100, e o mesmo NIPC. Apenas será objeto de uma alteração de natureza jurídica e a sociedade anterior não será dissolvida. Haverá um aumento do capital social pelo sócio único quando a operação for registada, mas no que respeita à estrutura acionista da SIIMO, prevê-se a manutenção da que se verifica na atual estrutura societária.

5 – A Requerente acrescenta que "*(...) a carteira de imóveis (...) continuará a figurar no respetivo balanço, na medida em que se pretende que estes ativos mantenham o mesmo destino de prossecução do objeto social verificado na estrutura societária primitiva (...)*", pelo que a transformação societária não implicará a caducidade da isenção ora em análise

6 – Em face do exposto, a Requerente pretende que lhe seja prestada uma informação vinculativa, nos termos do art.º 68.º da LGT, esclarecendo se:

- a) A transformação da natureza jurídica da sociedade consubstancia uma transmissão onerosa do direito de

propriedade sobre os imóveis detidos pela mesma e, consequentemente, não constitui um facto tributável para efeitos de tributação em IMT;

- b) O prazo de três anos para a revenda dos imóveis detidos pela Requerente continuará a decorrer na esfera da nova estrutura societária (SIIMO).

III - ANÁLISE DO PEDIDO

Em primeiro lugar, cumpre-nos analisar se a transformação de sociedades desencadeia algum facto tributário em sede de IMT.

O regime da transformação de sociedades vem previsto nos art.ºs 130.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais (CSC), o qual, sob a epígrafe "Noção e Modalidades", dispõe o seguinte: *"1 - As sociedades constituídas segundo um dos tipos enumerados no artigo 1.º, n.º 2, podem adotar posteriormente um outro desses tipos, salvo proibição da lei ou do contrato. 2 - As sociedades constituídas nos termos dos artigos 980.º e seguintes do Código Civil podem posteriormente adotar algum dos tipos enumerados no artigo 1.º, n.º 2, desta lei. 3 - A transformação de uma sociedade, nos termos dos números anteriores, não importa a dissolução dela, salvo se assim for deliberado pelos sócios. 4 - As disposições deste capítulo são aplicáveis às duas espécies de transformação admitidas pelo número anterior. 5 - No caso de ter sido deliberada a dissolução, aplicam-se os preceitos legais ou contratuais que a regulam, se forem mais exigentes do que os preceitos relativos à transformação. A nova sociedade sucede automática e globalmente à sociedade anterior. 6 - A sociedade formada por transformação, nos termos do n.º 2, sucede automática e globalmente à sociedade anterior"*.

A transformação de sociedades consiste, assim, na modificação do tipo societário, no presente caso, de uma sociedade por quotas para uma SIIMO, não se verificando a dissolução da sociedade anterior, salvo se assim for deliberado pelos sócios, nem se constituindo uma nova sociedade, apenas se adotando outro tipo legal de sociedade.

As SIIMO encontram-se sujeitas ao Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo (RGOIC), aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de janeiro, alterada pelo Decreto-Lei n.º 124/2015, de 7 de julho.

Diz-nos isso precisamente o n.º 1 do art.º 11.º do RGOIC ao estabelecer que *"os organismos de investimento coletivo sob forma societária regem-se pelo presente Regime Geral e ainda pelo disposto no Código das Sociedades Comerciais, salvo quando as normas deste se mostrem incompatíveis com a natureza e objeto específicos destes organismos ou com o disposto no presente Regime Geral"*.

Ora, a al. e) do n.º 2 do art.º 11.º do RGOIC dispõe que, entre outras, as normas respeitantes ao regime de fusão, cisão e transformação de organismos de investimento coletivo sob forma societária são incompatíveis com o CSC.

Todavia, quererá esta norma referir-se à transformação de qualquer sociedade comercial num OIC ou apenas a transformações operadas entre diferentes tipos de organismos de investimento coletivo (OIC's)?

Analisando o Capítulo III do RGOIC com o título - "Vicissitudes dos

organismos de investimento coletivo” –, designadamente a sua Secção I – “Fusão, cisão e transformação” –, deparamo-nos com o n.º 4 do art.º 28.º que, sob a epígrafe “Regime aplicável”, dispõe que “[a] transformação e cisão de organismo de investimento coletivo regem-se pelas regras definidas em regulamento da CMVM”.

Ora, sobre a matéria em análise, o Regulamento da CMVM n.º 2/2015 – Organismos de Investimento Coletivo (Mobiliários e Imobiliários) e Comercialização de Fundos de Pensões Abertos de Adesão Individual –, adiante Regulamento, vem desenvolver o regime previsto no RGOIC (cfr. n.º 1 do art.º 1.º do Regulamento) e, no seu art.º 102.º, sob a epígrafe “Modalidades de transformação” dispõe que “1 - É permitido a um organismo de investimento coletivo transformar-se: a) De aberto em fechado e vice-versa; b) De organismo de investimento alternativo em valores mobiliários em organismo de investimento coletivo em valores mobiliários; c) De organismo de investimento em ativos não financeiros em organismo de investimento imobiliário, incluindo especial, ou em organismo de investimento alternativo em valores mobiliários; d) De organismo de investimento imobiliário em organismo especial de investimento imobiliário e vice-versa. 2 - O organismo de investimento coletivo transformado não pode voltar a transformar-se”.

A remissão do n.º 4 do art.º 28.º do RGOIC para o Regulamento parece, assim, ser aplicável apenas à transformação deste tipo de OIC’s, porquanto o art.º 102.º do Regulamento elenca de forma taxativa as modalidades de transformação de um OIC, não abarcando a transformação das sociedades comerciais previstas no CSC em OIC’s e, portanto, não contemplando a situação em análise no presente pedido de informação vinculativa, ou seja, a transformação de uma sociedade por quotas numa SIIMO, ou seja, num OIC.

Neste pressuposto, afigura-se-nos que as incompatibilidades com o CSC previstas no n.º 2 do art.º 11.º do RGOIC, designadamente a constante da sua al. e), não se aplicam à situação descrita, pelo que serão de aplicar as regras do CSC, salvo quando as normas deste se mostrem incompatíveis com a natureza e objeto específicos destes organismos (o que desde logo é aferido pela CMVM aquando da constituição destes organismos, nos termos dos art.ºs 19.º a 26.º do RGOIC – Capítulo II – “Condições de acesso e de exercício da atividade”) e com o RGOIC.

Desta forma, as disposições legais constantes do CSC (nomeadamente no seu art.º 130.º) não se mostram incompatíveis com a natureza e objeto específicos dos OIC’s e com o RGOIC, pelo que, salvo deliberação em contrário pelos sócios (que não é referido no pedido, logo não se partirá desse pressuposto), a transformação da Requerente (sociedade por quotas) não importa a sua dissolução nos termos do n.º 3 do art.º 130.º do CSC e, assim sendo, não haverá outra sociedade.

Pergunta-se então: Sendo a Requerente proprietária de vários imóveis e pretendendo, por razões várias, transformar-se numa SIIMO, cujo regime se encontra previsto nos art.ºs 11.º, 27.º e 28.º e 49.º a 59.º do RGOIC, esta transformação terá implicações em sede de IMT?

Ora, para o efeito, torna-se necessário verificar se, das disposições normativas relativas aos factos tributários sujeitos a IMT, existe alguma na qual o caso *sub judice* se possa subsumir.

Veja-se, por isso, o art.º 2.º do CIMT, referente à incidência objetiva e

territorial, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido.

Deambulando pelos vários números e alíneas desta norma, conclui-se que a transformação, tal qual vem referida no pedido, aparentemente, não se subsume em nenhum deles.

Isto porque:

A transformação desta sociedade não pressupõe qualquer transmissão com carácter de onerosidade, o qual é um dos pressupostos de tributação em sede de IMT, conforme estabelecem os art.ºs 1.º e 2.º do respetivo Código.

Para melhor compreensão do que ficou dito, chama-se à colação o parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 59/2011 que, embora incidente em matéria relativa à transformação de uma sociedade anónima em sociedade unipessoal por quotas, se pode aplicar ao caso aqui em análise e que se passa a citar: *"O CIMT tipifica quais as situações que dão origem a tributação por via do alargamento da noção de transmissão. A transformação das sociedades não é uma das situações tipificadas no alargamento da incidência. E percebe-se que assim seja porquanto estamos perante uma mesma pessoa coletiva que adotou um outro tipo social ou seja assumiu um conjunto de características diferentes mas com a mesma personalidade jurídica ou seja, é o mesmo ente detentor dos mesmos direitos e deveres anteriores. Sabemos que a noção de pessoa coletiva corresponde a uma ficção jurídica criada pela ciência do direito para permitir que substratos de pessoas e bens possam atuar na ordem jurídica facultando e facilitando a organização da vida social e económica. (...). No direito tributário é relevante a interpretação e abordagem económica da situação de facto ou seja a vantagem económica ou o efeito útil que se retira da situação factual. É com base nestes critérios que se construiu um conceito de transmissão em IMT diferente do comum, enquadrando todas as situações detetáveis em que o efeito económico do ato é equivalente à aquisição da propriedade. De entre estas destaca-se a detenção por um sócio de uma participação maioritária numa sociedade detentora de um bem imobiliário. Neste contexto a detenção de uma participação maioritária é equivalente à detenção do bem porquanto o sócio maioritário poderá fazer dele o que bem entende. A transformação da sociedade em si mesma considerada não dá qualquer vantagem aos sócios ou à sociedade e não está na norma de incidência do IMT. Parece resultar claro que aquilo que determina a incidência em IMT não é a constituição de uma sociedade ou a sua transformação mas "uma participação dominante em determinadas sociedades se o seu ativo for constituído por bens imóveis"*.

Relativamente à segunda questão colocada pela Requerente, ou seja, se o prazo de três anos para a revenda dos imóveis detidos pela sociedade transformada continuará a decorrer na esfera da mesma com a sua nova estrutura societária (SIIMO), cumpre-nos começar por analisar quais as atividades e operações permitidas desenvolver aos OIC's pelo RGOIC, sendo de destacar que a aquisição de imóveis para revenda é uma delas, conforme estabelece a al. b) do n.º 1 do seu art.º 210.º.

Assim, não obstante a sociedade Requerente não ter enviado o seu Regulamento de Gestão, que no âmbito da presente informação vinculativa lhe foi solicitado, partindo do pressuposto que, tal como alega, manterá o objeto social de aquisição de imóveis para revenda, atividade esta permitida, como já atrás referimos, pelo RGOIC, e como apenas irá alterar a sua natureza jurídica, havendo continuidade da sociedade primitiva, conclui-se que o prazo

de caducidade da isenção prevista no art.º 7.º do CIMT (três anos a contar da aquisição dos imóveis, conforme n.º 5 do art.º 11.º) continuará a decorrer na esfera jurídica da SIIMO, enquanto (desde que) se mantenham inalterados os pressupostos da isenção na esfera da SIIMO.

IV – CONCLUSÃO

Em face ao exposto, conclui-se que:

- a) A transformação de uma sociedade por quotas numa SIIMO, conforme a situação em causa no presente pedido de informação vinculativa, não tendo os respetivos sócios deliberado que a transformação implicava a dissolução da sociedade inicial, não está sujeita a IMT;
- b) Partindo do pressuposto que a SIIMO, resultante da transformação da sociedade por quotas (ora Requerente), manterá como objeto social a aquisição de imóveis para revenda, havendo continuidade da sociedade primitiva uma vez que apenas é alterada a sua natureza jurídica, o prazo de caducidade da isenção prevista no art.º 7.º do CIMT, que se encontra estabelecido no n.º 5 do art.º 11.º do mesmo Diploma Legal, continuará a decorrer na esfera jurídica da SIIMO, enquanto (desde que) se mantenham inalterados os pressupostos da isenção na sociedade transformada.