

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

Artigo/Verba: Art.2º - Incidência objectiva e territorial

Assunto: Aquisição de participações sociais numa Sociedade Anónima detentora de imóveis; Não aplicação da isenção do n.º 1 do art.º 60.º do EBF a pessoas singulares

Processo: 23404, com despacho de 2023-06-30, do Diretor-Geral

Conteúdo: I - PEDIDO

Por via eletrónica, veio "A" (doravante Requerente), NIF , apresentar pedido de informação vinculativa, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), pretendendo ver esclarecidas as seguintes questões:

a) Sujeição a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), nos termos da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, e a Imposto do Selo (IS), nos termos da al. c) no n.º 3 do art.º 1.º do CIS, da aquisição por si efetuada de 80% das participações sociais da sociedade "X", S.A., por via da fusão da sociedade "Y", LDA, na primeira, sociedade esta de que já detém 20% do capital social a título direto, ficando, assim, com 100% desse capital.

b) Se a operação de fusão projetada se qualifica como uma operação elegível para efeitos da isenção prevista nas alíneas a) e b) do n.º 1 e do n.º 3 do art.º 60.º do EBF e se esta isenção abrange a totalidade dos imóveis envolvidos nesta operação de fusão, uma vez que a totalidade desses imóveis está afeta à atividade exercida a título principal.

II - FACTOS

1 - A operação projetada consiste numa fusão por incorporação da sociedade "Y", LDA., na sociedade "X", S.A., mediante a transferência global do património de uma sociedade para a outra, nos termos da al. a) do n.º 4 do art.º 97.º do CSC.

2 - Atualmente a sociedade incorporante "X" S.A. - é detida por dois sócios:

i) O REQUERENTE - com 20% do capital social; e,

ii) "Y", LDA. - com 80% do capital social.

3 - A sociedade a incorporar - "Y", LDA. - é detida a 100% pelo Requerente e não é proprietária de quaisquer bens imóveis.

4 - A "X", S.A. tem como CAE principal o CAE 68100 - Compra e Venda de Bens Imobiliários - e como CAE secundário o CAE 68200 - Arrendamento de Bens Imobiliários -, tendo, ainda, como objeto social a compra, venda e permuta de bens imóveis, incluindo a revenda de bens adquiridos para esse fim, como a

construção, promoção, exploração, arrendamento e gestão de bens imóveis.

5 - É proprietária de 19 prédios, urbanos e rústicos, localizados em Portugal, sendo que os urbanos têm como afetação habitação, comércio e indústria e os rústicos estão afetos a uma atividade agrícola.

6 - O Requerente afirma que os referidos prédios constituem mais de 50% do valor do ativo desta sociedade.

7 - Uma vez efetuada a projetada fusão, as participações sociais da incorporada na incorporante passarão a ser detidas diretamente a 100% pelo ora Requerente, ficando, assim, a sociedade incorporante - "X", S.A. - com um único sócio.

III - ANÁLISE DO PEDIDO

A. DO ART.º 2.º, N.º 2, AL. D) DO CIMT

8 - Começamos por analisar a matéria referente à aquisição pelo Requerente de 80% das participações sociais da sociedade "X", S.A., por via da fusão da sociedade "Y" LDA naquela, sociedade em que o Requerente já detém 20% do capital social a título direto, ficando, assim, com 100% desse capital.

9 - Com a Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, a al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT passou a ter uma nova redação, integrando o conceito de transmissão de bens imóveis:

"A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando cumulativamente:

i) O valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50 % por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário;

ii) Tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis;

iii) Por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75 % do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social".

10 - A anterior redação da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT dispunha que "() 2 - Para efeitos do n.º 1, integram, ainda, o conceito de transmissão de bens imóveis: () d) A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois, casados ou unidos de facto", ou seja, não impunha, tal e qual, a cumulação de pressupostos que atualmente a norma prevê.

11 - Este conceito de tributação é já oriundo da extinta sisa e, em 2021, foi alargado também à tributação da aquisição de partes sociais de sociedades anónimas quando cumulativamente reúnam os requisitos das subalíneas da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, sendo essa aquisição classificada como transmissão fiscal de bens imóveis para efeitos de incidência objetiva do IMT.

12 - Com efeito, o conceito fiscal de transmissão de imóveis, sujeita a IMT, é mais amplo que o conceito do direito privado.

13 - O princípio que está subjacente à norma acima referida é precisamente procurar evitar que através da aquisição de partes sociais em sociedades que possuam prédios em Portugal, se possa adquirir, de forma indireta, o domínio desses prédios, sem a respetiva tributação em sede de IMT.

14 - Como anteriormente se disse, a al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT passou a ter uma nova redação, integrando no conceito de transmissão de bens imóveis, para efeitos de IMT, a aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando estejam reunidos os pressupostos acima elencados.

15 - Analisemos, então, a operação de aquisição de participações sociais por parte do Requerente, para ver se a situação fáctica enunciada se enquadra na incidência objetiva de IMT ao abrigo da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

16 - As três subalíneas da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT têm que estar cumulativamente verificadas para que a norma de incidência se mostre preenchida.

17 - A subalínea i) da norma em apreço estabelece que o valor do ativo da sociedade da qual se estão a adquirir as participações sociais, resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50 % por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário.

18 - Ora, no texto do PIV, o Requerente reconhece como facto assente que os prédios da sociedade incorporante - "X", S.A - constituem mais de 50% do valor do seu ativo, motivo pelo qual se assume como verificado o primeiro requisito de tributação consagrado na al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

19 - Vejamos as duas outras subalíneas.

20 - Para haver tributação em sede de IMT, no âmbito da subalínea ii) desta norma, tais imóveis não podem estar diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis.

21 - Quer isto dizer que, se os imóveis estiverem afetos à atividade de compra e venda, haverá sujeição a IMT (preenchendo, igualmente, as outras subalíneas).

22 - De referir que, no âmbito da subalínea ii), dada a similitude da redação desta norma com o n.º 4 do art.º 51.º-C do CIRC, e não dispondo o CIMT de um conceito de atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, deve-se, numa interpretação sistemática, recorrer ao n.º 4 do art.º 3.º do CIRC e aplicá-lo à situação em concreto, considerando-se "() de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de

operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços" (ponto 20 da IVE n.º 12898).

23 - No caso do arrendamento (o Requerente refere que a sociedade incorporante tem três imóveis arrendados), constituindo esta atividade parte do seu objeto social e sendo comprovadamente exercida enquanto atividade económica de carácter empresarial, afigura-se estarem preenchidos os pressupostos para ser enquadrada como atividade de natureza comercial (ponto 27 da IVE n.º 12898).

24 - Na documentação anexa ao PIV remetida pelo Requerente, podemos constatar as diferentes afetações dos imóveis, bem como o seu valor contabilístico e o seu VPT.

25 - Ora, sendo o CAE principal da sociedade da qual se adquiriram as participações sociais precisamente a compra e venda de imóveis, está preenchido o pressuposto da subalínea ii) da al. d) do n.º 2 do art.º 2 do CIMT.

26 - Por último, estabelece a subalínea iii) que "[p]or aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75 % do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social".

27 - No caso em apreço, com a aquisição por parte do Requerente de 80% das participações sociais da sociedade "X", S.A.(sociedade incorporante), por via da fusão com a sociedade "Y", LDA (sociedade incorporada), considerando que o Requerente já detém 20% do capital social a título direto da sociedade incorporante, ficará, a partir da referida operação de fusão, a deter 100% do capital.

28 - Resumindo, na sequência da projetada fusão, as participações sociais da incorporada na incorporante passarão a ser detidas diretamente a 100% pelo ora Requerente, ficando, assim, a sociedade incorporante - "X", S.A. - com um único sócio.

Pois bem,

29 - É entendimento da AT que a expressão "quaisquer outros factos" contida na subalínea iii) é um conceito aberto que permite uma interpretação mais abrangente da norma no que respeita aos negócios jurídicos que nela se integram, ou seja, aos factos jurídicos nela previstos.

30 - Desta forma, a alteração da representatividade do sócio no capital social da sociedade para, pelo menos, 75% do mesmo, insere-se no âmbito de incidência objetiva de IMT.

31 - Assim, e nos termos desta interpretação, são tributadas em sede de IMT, na esfera dos respetivos sócios, as aquisições (decorrentes de quaisquer factos) de quotas em sociedades por quotas e em sociedades anónimas que determinem um domínio tal sobre aquelas sociedades (pelo menos 75%) que permita concluir que está em causa uma aquisição indireta dos bens imobiliários constantes do ativo das mesmas sociedades por parte de tais sócios.

32 - Como referem J. SILVÉRIO MATEUS e L. CORVELO DE FREITAS, "[t]rata-se de situações em que o predomínio da titularidade do capital social terá como consequência um resultado económico próximo da titularidade sobre os imóveis detidos pela sociedade e que, na perspetiva da lei, justifica a tributação do titular maioritário do capital social" (in «Os Impostos sobre o Património Imobiliário - O Imposto do Selo», Engifisco, 2005, pág. 319).

33 - A lei estabelece que qualquer negócio ou ato jurídico que tenha como efeito a disponibilização a um só sócio de, pelo menos, 75% do capital social de uma sociedade com imóveis no seu património está sujeito ao imposto. O facto tributário que está sujeito ao imposto é o negócio ou o facto jurídico, mas a condição indispensável da sua submissão ao imposto é que a sua realização provoque como efeito que um só sócio passe a deter aquele limiar do capital social, ou mais.

34 - Ora, com a operação supra descrita, o Requerente ficará a dispor de 100% do capital da sociedade incorporante, motivo pelo qual, também, se considera verificado o terceiro e último requisito de tributação consagrado na al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

35 - Em face do exposto, verifica-se, assim, que a situação fáctica supra enunciada está sujeita a tributação em sede de IMT, nos termos da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

36 - Quanto ao IS - verba 1.1 da Tabela Geral, deve referir-se que a operação descrita não se encontra sujeita a este imposto, na medida em que não estamos perante a transmissão jurídica de imóveis, mas sim perante uma transmissão ficcionada.

B. DO ART.º 60.º, N.º 1 DO EBF

37 - No que se refere às isenções de IMT/IS constantes do art.º 60.º do EBF, deve referir-se que, em sentido contrário ao que o Requerente afirma, não é pelo facto de uma situação estar sujeita a IMT ao abrigo da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT que, eventualmente, tal situação pode beneficiar das isenções do art.º 60.º do EBF.

38 - Como acima se explicitou a aquisição de participações sociais está sujeita a IMT se, cumulativamente, reunir os pressupostos elencados na citada norma [al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT].

39 - As isenções constantes do art.º 60.º do EBF aplicam-se às entidades que exerçam uma atividade económica e que se reorganizem, designadamente através de fusões de sociedades (n.º 3 da norma), e, nesse âmbito, se verifique a transmissão de imóveis.

40 - A al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT é um facto tributário diferente do da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT. Correspondem a dois factos tributários perfeitamente distintos, em que a transmissão de imóveis ao abrigo da al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT, essa sim pode beneficiar das isenções constantes do art.º 60.º do EBF, nos termos da al. a) e subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF (fusão e cisão de entidades) se reunir os pressupostos elencados neste dispositivo legal.

41 - As transmissões de bens imóveis por fusão, determina a sujeição da operação a IMT, nos termos da al. h) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT, e a IS, nos termos da verba 1.1 da TGIS, de acordo com o n.º 1 do art.º 1.º do CIS, porquanto esta verba segue as regras do CIMT.

42 - Relativamente à subsunção da operação de fusão referida no presente pedido à al. a) e à al. b) do n.º 1 e do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, dir-se-á que, sendo o Requerente uma pessoa singular, nunca poderá beneficiar das isenções supramencionadas.

43 - Como acima se referiu, em consonância com o regime legal vigente, na redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, os benefícios previstos no art.º 60.º do EBF, são aplicáveis às ENTIDADES que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, e que se reorganizem, em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação.

44 - A lei concede o benefício nas transmissões onerosas de imóveis necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação, para que a tributação não seja um óbice à concentração empresarial. Ora, a letra da lei que prevê a isenção circunscreveu um universo de participantes dessas operações de reestruturação ou acordos de cooperação do qual não constam as pessoas singulares.

45 - Com efeito, o art.º 60.º do EBF - tal como o art.º 73.º do Código de IRC - é apenas aplicável a situações de "Reorganização de entidades em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação". Este artigo cria um regime de neutralidade fiscal relativo à transmissão de imóveis entre entidades (sujeitos passivos de IRC) envolvidas em operações de reestruturação ou acordos de cooperação.

46 - Entende-se a opção legislativa pela própria natureza dos regimes subjacentes ao comércio jurídico das pessoas singulares. O Código do Imposto sobre Pessoas Singulares não faz qualquer referência a fusão ou cisão, pois empresários em nome individual não se podem fundir ou cindir. Diversamente, nos artigos 73.º e ss. do Código do Imposto sobre Pessoas Coletivas encontra-se previsto um regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais.

47 - A essência da fusão de sociedades consiste em juntar os elementos pessoais e patrimoniais de duas ou mais sociedades preexistentes, de tal modo que passe a existir uma só sociedade, a incorporante, para a qual se transmite todo o feixe de direitos e obrigações das incorporadas, que se extinguem (art.º 97.º do CSC). Do mesmo modo, a cisão consiste na divisão de uma ou mais sociedades, de qualquer tipo, mediante o destaque de parte ou da totalidade do seu património (art.º 118.º do CSC), sendo que nenhum dos regimes se aplica a um empresário em nome individual.

48 - No mesmo sentido decidiu-se no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 06-04-2006, proferido no processo n.º 0631414 e disponível no seguinte link: [http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/d1d5ce625d24df5380257583004ee7d7/792bed2794a4b67180](http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/d1d5ce625d24df5380257583004ee7d7/792bed2794a4b67180257154)

0046d330?OpenDocument, onde se mencionam outros Acórdãos em idêntica linha jurisprudencial. Entendem que, para ser possível configurar uma fusão, é

necessário que estejamos perante a existência de duas ou mais sociedades pois as fusões, no sentido técnico-jurídico próprio, são sempre efetuadas entre sociedades e nunca entre sociedades e particulares.

49 - Ainda, conforme o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2012-06-14, proferido no Processo n.º 0475/12, "[a] criação do benefício fiscal consagrado no artigo 60.º, n.º 1, alíneas a) e b) do EBF, teve em vista, em face do desaparecimento completo das fronteiras internas dos diferentes espaços nacionais e a simultânea criação de um mercado único, criar mecanismos que permitam a renovação e reestruturação das empresas com perspetivas de expansão nesse mercado alargado, com vista a fortalecer o tecido empresarial, aumentando a competitividade e a concorrência. A ratio da isenção é facilitar as operações de reorganização entre empresas e as operações de fusão dos ativos entre elas ()".

50 - Ora, em face do que ficou dito, sendo o Requerente uma pessoa singular, não consubstancia, portanto, (i) uma entidade resultante de uma fusão ou cisão (existe uma manifesta falta de compatibilidade entre a natureza da operação e o tipo de pessoa), (ii) nem exerce diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, (iii) nem assegurará (ele próprio) a continuidade da atividade da sociedade a extinguir, pelo que não poderá beneficiar das isenções contidas no n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

IV - CONCLUSÃO

Em face do exposto no capítulo anterior, conclui-se que:

51 - Na sequência da aquisição de 80% do capital social da "X", S.A. (sociedade incorporante), por via da fusão da "Y", LDA (sociedade incorporada), o Requerente ficará com a totalidade do capital social da "X", S.A., e, encontrando-se reunidos todos os pressupostos da norma, tal aquisição está sujeita a tributação em sede de IMT ao abrigo da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, não estando, todavia, sujeita a IS por não se estar perante a transmissão jurídica de bens imóveis.

52 - O Requerente, pela aquisição de 80% do capital social sujeita a IMT nos termos do ponto anterior, não poderá beneficiar da isenção contida na al. a) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, pois sendo uma pessoa singular não consubstancia (i) uma entidade resultante de uma fusão ou cisão (existe uma manifesta falta de compatibilidade entre a natureza da operação e o tipo de pessoa), a que acresce que (ii) não exerce diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, (iii) nem assegurará (ele próprio) a continuidade da atividade da sociedade a extinguir.

*Note-se que se o sócio assim tributado vier posteriormente a adquirir o prédio àquela sociedade, e, conseqüentemente, vier a nascer novo facto tributário (por exemplo ao abrigo do n.º 1 ou da al. f) do n.º 5, ambos do art.º 2.º do CIMT), não haverá dupla tributação em resultado do disposto na al. c) da regra 19.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT.