

FICHA DOUTRINÁRIA

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

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

Assunto: Aquisição de ações (não superior a 75%) de sociedades detentoras de imóveis por uma pessoa singular - art. 2.º, n.º 2, al.d) subalínea iii) do CIMT

Processo: 25494, com despacho de 2024-07-19, do Diretor de Serviços da DSIMT, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

Por via eletrónica, veio "X" (doravante Requerente), na qualidade de acionista das empresas que se pretendem fundir, NIF , apresentar pedido de informação vinculativa (PIV), ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), no sentido de lhe ser prestada informação sobre o enquadramento jurídico-tributário de uma operação de fusão de sociedades proprietárias de imóveis situados em território nacional, concentrando na sociedade incorporante 100% do capital social das mesmas (proprietárias de imóveis), prendendo-se a dúvida da Requerente com o facto de "entender que na situação de facto exposta não há sujeição a IMT de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT, por não haver concentração de mais de 50% das participações sociais de sociedades detentoras de imóveis numa única pessoa singular", pelo que o enquadramento jurídico-tributário que pretende obter resume-se à esfera jurídica dos sócios, enquanto pessoas singulares, e não na ótica de qualquer das sociedades envolvidas na fusão projetada.

II - FACTOS OFERECIDOS PELA REQUERENTE

1. A sociedade "Y", S.A. (à data de apresentação do PIV, "Y", LDA.), NIPC , pretende efetuar uma operação de fusão com a sociedade "Z", S.A (à data de apresentação do PIV, "Z", LDA.), NIPC), ambas detentoras de participações sociais em sociedades proprietárias de imóveis.
2. A referida fusão (fusão por incorporação) será realizada na modalidade de transferência global do património da "Z" (sociedade incorporada) para a "Y" (sociedade incorporante), nos termos do disposto na al. a) do n.º 4 do art.º 97.º do CSC (cf. ponto II do Projeto de Fusão por Incorporação).
3. Nos termos deste Projeto, "[p]ela fusão, haverá lugar à criação de novas ações no capital social da "Y" que serão atribuídas aos acionistas da "Z" (cf. Ponto II do Projeto de Fusão por Incorporação).
4. Em momento posterior à submissão do PIV, após um aumento de capital e a entrada de dois sócios, o capital social da "Y" passou a ser de 59.900,00 e a estar dividido por cinco acionistas, a saber:
 - a) "X" - NIF - com 33,33% do capital social;
 - b) "A" - NIF - com 33,33% do capital social;
 - c) "B" - - com 33,33% do capital social;

d) "C" - NIF - com 0,008% do capital social;

e) "D" - NIF - com 0,008% do capital social;

5. No que respeita à sociedade "Z", verificou-se, igualmente, a situação descrita no ponto anterior e o capital social da "Z" passou a ser de 55.160,00 , dividido pelos mesmos acionistas, na mesma proporção da acima mencionada.

6. Após a fusão, a "Y" controlará, diretamente, mais de 75% do capital social das seguintes sociedades:

a) "AA", NIPC ;

b) "BB", NIPC ;

c) "CC", NIPC ;

d) "DD", NIPC ;

e) "EE", NIPC ;

7. Ao contrário do referido pela Requerente nos pontos 11 e 12 do PIV, a "Y" não controlará, diretamente, mais de 75% do capital social da sociedade "FF", NIPC , nem da sociedade "GG", NIPC , na medida em que, tal como é demonstrado no organigrama do ponto 10 do PIV, com a operação de fusão, a sociedade incorporante ficará a deter 72,66% e 72,86%, respetivamente, das mencionadas sociedades.

8. E, contrariamente ao referido pela Requerente no ponto 12 do PIV, controlará, indiretamente, mais de 75% do capital social das seguintes sociedades:

a) "AA", NIPC , através da "EE", NIPC .;

b) "HH", NIPC , através da "EE", NIPC .;

c) "FF", NIPC , através da "EE", NIPC .;

d) "GG", NIPC , através da "EE", NIPC .

9. Das sociedades supramencionadas as únicas com património imobiliário são as seguintes:

a) "CC" - os ativos fixos tangíveis representam 0,24% do balanço;

b) "DD" - os ativos fixos tangíveis representam 80,03% do balanço e os imóveis em inventário representam 3,08% do mesmo;

c) "BB" - os imóveis em inventário representam 94,57% do balanço;

d) "JJ" - os imóveis em inventário representam 98,88% do balanço;

e) "HH" - os ativos fixos tangíveis representam 16,84% do balanço e os imóveis em inventário representam 70,79% do mesmo.

10. De acordo com o último esclarecimento prestado pela Requerente, as participações

na "Z" serão extintas e os sócios, pessoas singulares, receberão ações da sociedade incorporante.

III - ANÁLISE DO PEDIDO

11. Atendendo ao teor do presente pedido, analisaremos o PIV no sentido de ser prestada informação vinculativa sobre o enquadramento jurídico-tributário de uma operação de transmissão de partes de capital de sociedades proprietárias de imóveis situados em território nacional para a esfera jurídica dos sócios, enquanto pessoas singulares, e não na ótica de qualquer das sociedades envolvidas na fusão projetada, de acordo com o pretendido pela Requerente que entende "()" que na situação de facto exposta não há sujeição a IMT de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT, por não haver concentração de mais de 50% das participações sociais de sociedades detentoras de imóveis numa única pessoa singular".

12. Na operação de fusão projetada "()" haverá lugar à criação de novas ações no capital social da "Y" que serão atribuídas aos acionistas da "Z" (cf. Ponto II do Projeto de Fusão por Incorporação).

13. Com efeito, devemos realçar que o art.º 5.º do CSC estabelece que "[a]s sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem, sem prejuízo do disposto quanto à constituição das sociedades por fusão, cisão ou transformação de outras". Assim, todos os sócios têm personalidade jurídica distinta, sendo vistos como sujeitos passivos independentes, sejam eles individuais ou coletivos.

14. A este respeito transcreve-se o entendimento de António Pereira de Almeida, in "Sociedades Comerciais", 4ª edição, pág. 83 e 84: "O sócio entra para a sociedade com uma contribuição patrimonial em dinheiro ou em espécie assumindo, em contrapartida, o "status" de sócio. Repare-se que a sociedade nasce de um negócio jurídico celebrado entre os fundadores, mas, uma vez constituída a sociedade e atribuída a personalidade jurídica - art.º 5.º -, as relações estabelecem-se diretamente entre os sócios e a sociedade e não entre os sócios que celebram o negócio jurídico constitutivo, como seria normal. A posição jurídica de sócio respeita, pois, diretamente à sociedade e não se estabelece entre os sócios; é uma consequência da personalidade jurídica daquela. () Não pondo em causa o direito dos sócios sobre as ações, que hoje é um direito adquirido, não se pode confundi-lo com o direito social, cuja natureza se procura agora aprender. Na verdade, a sociedade é uma pessoa jurídica distinta (art.º 5.º) com capacidade para possuir bens (art.º 6.º, n.º 1) e hoje é indiscutível que a personalidade opera, quer nas relações externas, quer nas internas. Assim os sócios ao entrarem com as contribuições para a sociedade perdem a sua titularidade, ficando a sociedade proprietária das mesmas, sem que se possa falar de compropriedade ou propriedade coletiva, como reconhece hoje a generalidade da doutrina".

15. Considerando um Parecer do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros (CEF), elaborado sobre esta matéria - al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT (na redação anterior à atual) -, a finalidade da norma de sujeição é abranger na incidência os casos em que "()" através da aquisição de mais do que 75% do capital social, um sócio passa a possuir um poder de domínio sobre a vontade de uma sociedade com imóveis, e com isso, sobre estes.

Trata-se de um tipo legal de facto tributário que o legislador construiu especificamente para o IMT, com conceitos jurídicos e pressupostos próprios e específicos "()".

O legislador entendeu que só a partir da obtenção de mais de 75% do capital social é

que se deve considerar que a aquisição "encobre" um propósito de transmissão de imóveis; só com esta percentagem é que «() o sócio ficará com uma "nítida posição de predomínio" sobre a sociedade, passando desse modo a ter idêntica posição de domínio sobre os prédios existentes no património desta, pela capacidade que teria de determinar a vontade social».

16. No Parecer supramencionado é, ainda, referido que «[a] lei tipifica como sujeitos a imposto um conjunto de factos jurídicos que conduzam àquele resultado de um dos sócios adquirir o domínio de 75% ou mais do capital social de uma sociedade com imóveis. () Porém, para que se considere consumado o facto gerador da obrigação de imposto não basta que se produza o facto ou negócio jurídico previsto na lei. É necessário, cumulativamente que, independentemente de qual seja esse facto ou negócio, ele produza o efeito de permitir ao adquirente que "fique a dispor de, pelo menos, 75 % do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto"».

17. A subalínea iii) da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT assume especial relevância na análise do presente PIV.

18. Ora, com esta operação, não se verificará qualquer alteração significativa nos termos acima expostos, na posição qualitativa ou quantitativa, que cada um dos cinco sócios (incluindo a ora requerente), enquanto pessoas singulares, dispõem no capital social da sociedade (incorporante, e emitente das novas ações) "Y", não ficando nenhum deles a dispor de, pelo menos, 75% do capital da sociedade, nem se reduzindo a dois, casados ou unidos de facto, pelo que a previsão dessa subalínea não está preenchida, e, por conseguinte, a Requerente não será sujeito passivo de IMT nesta operação, nos termos da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

19. No seguimento do que ficou sobredito, parece-nos que perderá qualquer efeito útil analisar as restantes subalíneas da norma aqui em questão, na medida em que a verificação dos pressupostos da mesma é cumulativa e um deles não se mostra já preenchido.

IV - CONCLUSÕES

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

a) Os pressupostos da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT são de verificação CUMULATIVA, pelo que o não preenchimento de um deles prejudica a tributação em sede de IMT da situação fáctica exposta.

b) O legislador entendeu que só a partir da obtenção de mais de 75% do capital social é que se deve considerar que a aquisição "encobre" um propósito de transmissão de imóveis;

c) Não se verificando qualquer alteração, quer qualitativa, quer quantitativa, na posição que cada um dos cinco sócios (incluindo a ora requerente), enquanto pessoas singulares, dispõem no capital social da sociedade (incorporante, e emitente das novas ações) "Y", verifica-se que nenhum deles ficará a dispor de, pelo menos, 75% do capital da sociedade, nem os sócios se reduzirão a dois casados ou unidos de facto, pelo que a requerente não será sujeito passivo desta operação, nos termos da al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.