

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS) e Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)

Artigo: 1.º, n.º 1 do CIS e verba 27.2 da TGIS

Assunto: Transmissão de Concessão no âmbito de uma operação de cisão-fusão

Processo: 2019000262 - IVE n.º15143, com despacho concordante de 2019.04.10, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I - INTRODUÇÃO**

Veio, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a Requerente solicitar a emissão de informação vinculativa, tendo por base o seguinte enquadramento fáctico.

II – ENQUADRAMENTO

A Requerente é uma sociedade que integra o Grupo (X).

O capital social da Requerente é integralmente detido pela (Y), uma sociedade de direito espanhol, cujo capital social é, por sua vez, detido integralmente por outra sociedade de direito espanhol, a (Z), ambas igualmente pertencentes ao Grupo (X).

A (Y) apresentou uma proposta no âmbito de um concurso lançado pelo Estado Português. Tendo ganho o referido concurso foi celebrado entre o Estado Português e a (Y) o respetivo Contrato de Implementação, o qual formalizou o pagamento de EUR (...) pela atribuição da concessão para construção e exploração dos aproveitamentos hidroelétricos (de ora em diante designado por "Projeto").

Por forma a desenvolver o Projeto em Portugal, a (Y) estabeleceu a (Y), Sucursal em Portugal ("Sucursal").

Foi celebrado entre o Estado Português e a (Y) o Contrato de Concessão ("Concessão").

Encontram-se imputados à Sucursal todos os ativos e passivos inerentes ao Projeto, incluindo a Concessão.

Neste contexto, a (Z), detentora da totalidade do capital social da (Y), pretende levar a cabo uma operação de cisão desta última, mediante o destaque do conjunto dos ativos e passivos alocados à Sucursal – que representam um ramo de atividade capaz de funcionar pelos seus próprios meios –, para a sua fusão por incorporação na esfera da Requerente, ou seja, por via de uma operação de cisão-fusão.

Dito isto, a Requerente pretende obter informação vinculativa no sentido de confirmar que a operação de cisão-fusão descrita não integra o âmbito de incidência da verba 27 da TGIS, relativa às "Transferências onerosas de atividades ou de exploração de serviços" (conjugada com o n.º 1 do artigo 1.º do CIS), e que, mais especificamente, a alteração da titularidade da Concessão, incluída na universalidade do ramo de atividade destacado e fundido, não é abrangida pela norma de incidência prevista na verba 27.2 – *"Subconcessões e trespasses de concessões feitos pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas autarquias locais, para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, tenha ou não principiado a exploração"*.

III - INFORMAÇÃO

Resumidamente, a Requerente entende que a transferência da posição contratual detida pela sociedade a cindir no Contrato de Concessão não se encontra abrangida pelo âmbito de incidência da verba 27.2 da TGIS, não estando por isso sujeita a tributação em sede de imposto do selo.

Em favor da sua pretensão examina o conceito de "trespasse", concluindo que a operação de cisão-fusão projetada não constitui uma transferência onerosa, condição sine qua non da figura do «trespasse», e traz à colação a Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008.

Vejamos,

A verba 27 da TGIS, conjugada com o n.º 1 do artigo 1.º do CIS, tributa, a uma taxa de 5%, as transferências onerosas de atividades ou de exploração de serviços, embora depois, nas respetivas (sub)verbas, os factos sujeitos a imposto do selo sejam delimitados.

Em concreto, a verba 27.2 da TGIS sujeita a imposto do selo as transferências onerosas ou de exploração de serviços de "*Subconcessões e trespases de concessões feitos pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas autarquias locais, para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, tenha ou não principiado a exploração*".

Esta norma, introduzida no CIS aquando da Reforma da Tributação do Património, operada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, tem uma profunda tradição no nosso ordenamento fiscal - sucedeu ao n.º 1 do § 1 do artigo 2.º do Código da SISA e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, que por sua vez, teve como antecedente mais remoto o n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento de 23 de dezembro de 1899 -, não atinge a Concessão propriamente dita, mas apenas a sua transferência definitiva a título oneroso, por via da figura do trespasse.

Diz-se no preâmbulo do CIS que "*é acrescentada à Tabela Geral a verba 27, como resultado de não serem incluídas na incidência do novo imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as subconcessões e trespases de concessões feitas pelo Estado ou entidades públicas para exploração de empresas ou serviços, que vinham sendo tributadas em imposto de sisa. Entendeu-se que não faria sentido manter tais contratos sujeitos a um imposto sobre transmissões de imóveis e que a sede natural da sua tributação seria em imposto do selo.*"

De um modo geral, para se poder aplicar a verba 27.2 da TGIS é necessário que, cumulativamente, se preencham dois pressupostos: (i) que a transmissão da Concessão para o novo cessionário seja a título definitivo, independentemente da tipicidade ou atipicidade do contrato transmissivo pela qual opere, pois só nesse caso se considera haver um trespasse; e (ii) essa mesma transmissão seja considerada onerosa, ou seja, a que uma prestação de um lado corresponda uma contraprestação do outro, não tendo as mesmas de ser necessariamente equivalentes.

Ora, a cisão-fusão projetada, onde se insere a Concessão, transferirá de forma definitiva a Sucursal para a esfera patrimonial da Requerente.

Acresce que a operação é onerosa. É que ainda que a mesma não seja monetária a onerosidade do contrato basta-se com a existência da contraprestação. Com efeito, a acionista da Sucursal (a Z)) irá receber, como

contraprestação, e *"em resultado da operação visada (...) correlativamente e na exata mesma medida (e, à partida, no mesmo valor líquido correspondente ao património transmitido)"*, partes representativas do capital social da Requerente.

O que nos leva a concluir que a transmissão da Concessão constitui, também ela, porque incluída numa operação de cisão-fusão onerosa, uma transmissão onerosa.

Estamos, portanto, perante uma transferência onerosa que altera definitivamente a titularidade da Concessão; transferência essa que, em princípio, poderia preencher o facto tributário previsto na verba 27.2 da TGIS.

Todavia, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º da Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, conforme alterada pela Diretiva 2013/13/UE do Conselho, de 13 de maio de 2013, ("Diretiva"), *"[O]s Estados-Membros não devem sujeitar as sociedades de capitais a qualquer forma de imposto indireto sobre (...) [A]s operações de reestruturação referidas no artigo 4.º"*.

Dispõe a alínea a) do artigo 4.º da Diretiva que é considerada uma *"operação de reestruturação"* a *"transmissão por uma ou mais sociedades de capitais da totalidade do respetivo património, ou de um ou vários ramos da sua atividade, a uma ou mais sociedades de capitais em vias de constituição ou já constituídas, desde que a remuneração da transmissão consista, pelo menos em parte, em títulos representativos do capital da sociedade adquirente"*.

Considerando que:

- i. O imposto do selo referente à verba 27 da TGIS tem a natureza de um imposto indireto, funcionando por repercussão;
- ii. A diretiva veda a cobrança de impostos indiretos sobre operações de reestruturação;
- iii. As derrogações previstas no artigo 6.º da Diretiva afiguram-se-nos inaplicáveis à operação sob análise;
- iv. A cisão-fusão projetada, pela qual, em conjunto com outros elementos patrimoniais, se transferirá a título definitivo e oneroso para a Requerente a Concessão configura, para efeitos da alínea a) do n.º 4 da aludida Diretiva, uma operação de reestruturação;

Conclui-se, numa interpretação conforme à Diretiva, que a transferência onerosa da Concessão operada pela cisão-fusão projetada, não se encontra sujeita ao imposto do selo previsto na verba 27.2 da TGIS.

IV – CONCLUSÃO

Por tudo o que vem exposto, somos a concluir que a transferência onerosa da posição contratual detida pela sociedade a cindir no contrato de Concessão não se encontra abrangida pelo âmbito de incidência da verba 27.2 da TGIS.