

## FICHA DOUTRINÁRIA

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

Artigo: 2.º CIS; Verba 27.1 TGIS

Assunto: Fusão por incorporação – Transmissão de estabelecimento

Processo: 2019000598 – IVE n.º 15548, com despacho concordante de 2019-07-01, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – PEDIDO**

A sociedade "A" (Requerente), sucursal em Portugal de sociedade com sede no Luxemburgo, veio solicitar a emissão de informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), que esclareça se incide ou não imposto do selo da verba 27.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS), sobre a operação de fusão por incorporação no seu património de todos os ativos e passivos do estabelecimento estável localizado em território português da sociedade "B", sucursal em Portugal, entretanto extinta, tendo a fusão incluído a transmissão do direito de arrendamento urbano para fins não habitacionais de um imóvel.

### **II – APRECIÇÃO**

INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DO SELO SOBRE A TRANSMISSÃO DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL

1. Relativamente ao âmbito de aplicação da verba 27.1 da TGIS entende a Administração Tributária e Aduaneira (AT), que só se está perante um trespasse sujeito a imposto do selo quando a operação de transmissão onerosa de um conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos organizados para a prática de uma atividade comercial ou industrial for acompanhada do direito ao arrendamento urbano para fins não habitacionais do imóvel necessário ao exercício da atividade, não se colocando em momento algum a questão relativa ao valor atribuído a este direito e ao seu peso no conjunto dos outros direitos e bens que constituem o estabelecimento comercial.

A única questão que se tem colocado ao intérprete da verba 27.1 da TGIS, à qual a doutrina tem apresentado respostas com sentidos diferentes, é aquela atinente à necessidade da existência ou não de um contrato de arrendamento urbano para fins não habitacionais para que se possa qualificar a operação de transmissão do estabelecimento comercial como sendo um trespasse.

Como se viu, a AT perfilhou a posição mais restrita, aquela que entende que só incide imposto do selo da verba 27.1 da TGIS quando a transmissão do estabelecimento comercial inclui também o direito ao arrendamento urbano para fins não habitacionais.

Esta transmissão plúrima de elementos de natureza diversa onde se inclui a transmissão de um direito ao arrendamento para fins não habitacionais e sua sujeição a imposto de selo da verba 27.1 não está condicionada pelo valor individualmente considerado de cada um dos direitos ou bens transmitidos.

Recorrendo aos ensinamentos de *ORLANDO DE CARVALHO* (Em *Crítério e Estrutura do Estabelecimento Comercial*, I, *O problema da empresa como objeto de negócios*, Coimbra, 1967, pág. 700 e ss.) e *MENEZES CORDEIRO* (António Menezes Cordeiro, *Estabelecimento Comercial e Arrendamento in*

*Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles Volume III - Direito do Arrendamento Urbano, 2002, pág. 416.) para haver trespasse é condição necessária que se transmita o estabelecimento ou a Empresa como universalidade traduzida numa unidade económica composta de um acervo de meios de natureza heterogénea formando uma individualidade própria distinta dos elementos que a integram, composta por um conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos, que poderão encontrar-se dispersos em vários pontos geográficos, mas organizados para a prática de uma atividade comercial ou industrial, o que permite a sua negociação unitária, acompanhado de um direito ao arrendamento de um qualquer imóvel necessário ao desenvolvimento daquela atividade.*

Por outro lado, como afirmam CAROLINA CUNHA e RICARDO COSTA (A Simplificação formal do trespasse de estabelecimento comercial e o novo regime do arrendamento urbano, in ARS IVDICANDI, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves, Vol. II Direito Privado. " Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pags. 197/8.) no trespasse, o estabelecimento deve encarar-se como um bem indiviso, sem gomos discriminados, sem partes excluídas, sem distinção de elementos independentemente da eventual saliência de um deles, estando sempre patente a natureza unitária do objeto do negócio, não sendo feita qualquer distinção deste em função da localização geográfica dos ativos que a integram ou de outro qualquer critério, existindo apenas um preço estabelecido globalmente.

2. Se o contrato de trespasse do estabelecimento comercial é caracterizado por ser a empresa o seu objeto direto, já na operação de fusão e cisão a empresa será indiretamente o seu objeto, sendo neste caso alcançada essa titularidade pela via da transmissão e controlo das participações sociais.

Observa-se, assim, que num e noutro caso, seja a empresa o objeto direto ou indireto da operação, o património que a compõe transmite-se enquanto universalidade para a titularidade de outrem, em cujo acervo de direitos e obrigações transmitidos poderá também estar incluída a posição de arrendatário.

Para um mesmo resultado não deverá ser dado tratamento fiscal diferenciado.

Por exemplo, no que se refere à qualificação jurídica da transferência de ativos entre sociedades, importa salientar a posição defendida por Menezes Leitão, que equipara uma entrada de ativos a um trespasse de estabelecimento comercial: " *Concluindo, parece-nos que a entrada de ativos, em face da legislação portuguesa deve ser caracterizada como o ingresso de um novo sócio numa sociedade já constituída, consistindo a sua entrada na transmissão de um estabelecimento comercial ...*" - ("Fusão, Cisão de Sociedades e Figuras Afins", in Fisco, n.º 57, setembro 1993, pp. 27).

Partindo desta conclusão, deve, assim, também entender-se que a operação de fusão cabe na previsão da verba 27.1 da TGIS, caso, no conjunto de direitos e obrigações transmitidos, esteja incluída a posição de arrendatário.

3. Aqui chegados, importa verificar se de algum modo essa sujeição pode ser afastada.

Relativamente ao regime especial da neutralidade fiscal aplicável às cisões e fusões em sede de IRC importa referir de que não foi este princípio acolhido

no Código do Imposto do Selo, nem no Código de IMT, não sendo admitida, como expressamente prevê o artigo 10.º do EBF, o recurso à integração analógica.

No que se refere à invocação das Diretivas 2008/7/CE e 2009/133/CE em nada altera este entendimento.

Toda a Diretiva 2009/133/CE, de 19 de outubro, foi concebida numa ótica de regulamentação da tributação do "rendimento", "lucros" ou "mais-valias" (cfr. n.º 1 do artigo 4.º, n.º 1 do artigo 8.º), e, quando o legislador especificamente trata da transmissão do estabelecimento estável, no artigo 10.º, mantém o mesmo foco, fala-nos unicamente de um regime de tributação dos lucros, ou mais-valias ligados àquela transmissão, isto é, a preocupação manifestada pelo legislador circunscreveu-se aos impostos sobre o rendimento.

No que respeita à incidência de impostos indiretos sobre as reuniões de capitais já a Diretiva 2008/7/CE, de 12 de fevereiro, se pronuncia relativamente a essa matéria.

No artigo 6.º, sob a epígrafe "Impostos e direitos", e em derrogação do disposto no artigo 5.º, designadamente, da alínea e), do seu n.º 1, que remete para o artigo 4.º, o legislador prevê a cobrança de impostos e direitos que incidam sobre a transmissão de estabelecimentos comerciais (cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º), independentemente do facto de a sede de direção efetiva ou a sede estatutária da sociedade de capitais se situar ou não no território do Estado-membro que cobra a imposição (cfr. n.º 2 do artigo 6.º). Ou seja, e subsumindo a norma ao caso em apreço, não existe impedimento legal a que seja tributada em sede de imposto do selo – verba 27.1 da TGIS - a fusão por incorporação da sociedade "B" na sociedade "A".

Todavia, a sujeição só abrangerá o estabelecimento comercial sito em Portugal (cfr. parte final da alínea b), n.º 1 do artigo 6.º da Diretiva 2008/7/CE. ou seja,

### **III – CONCLUSÃO**

Incide imposto do selo da verba 27.1 da TGIS sobre a fusão por incorporação de uma sociedade quando a universalidade de direitos e obrigações transmitidos integre o direito ao arrendamento urbano para fins não habitacionais, não lhe sendo aplicável o regime especial da neutralidade fiscal, nem os limites à sujeição objetiva previstos nas Diretivas 2008/7/CE e 2009/133/CE; no entanto, o limite da sujeição territorial - "estabelecimentos comerciais sitos no respetivo território" - deverá ser observado (cfr. parte final da alínea b), n.º 1 do artigo 6.º da Diretiva 2008/7/CE).