

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias
- Assunto: Mais-valias Mobiliárias - Enquadramento de Operação de Permuta de Partes Sociais no Regime da Neutralidade Fiscal
- Processo: 24356, com despacho de 2024-08-01, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Vem o sujeito passivo A solicitar informação vinculativa acerca de operação de permuta de partes sociais e seu enquadramento face ao n.º 10 do artigo 10.º do Código do IRS (o qual remete para os artigos 73.º, n.º 5 e 77.º do Código do IRC). Operação esta que descreve no respetivo pedido.

O Requerente formula a seguinte questão cuja resposta pretende:

"As operações de permuta de partes sociais, em fase de projeto, melhor detalhadas no capítulo "Enquadramento Jurídico-Fiscal" envolvendo as sociedades acima identificadas, cumprem com os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 73.º e no artigo 77.º, ambos do CIRC, bem como no n.º 10 do artigo 10.º do CIRS, aplicando-se assim o regime de neutralidade fiscal, mantendo o signatário diretamente 0,01% do capital social da empresa B pelos motivos de unipessoalidade superveniente acima referidos".

FACTOS

Encontra-se em fase de estudo uma operação de reorganização societária, com o objetivo de estabelecer uma relação de domínio nas sociedades detidas pelo Requerente (melhor identificadas na "Introdução" do Pedido), nos termos previstos no artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais, centralizando a detenção das participações na sociedade C.

Em simultâneo, pretende-se introduzir maior racionalidade e eficiência na operativa e desenvolvimento estratégico dos negócios separando os diferentes ramos de atividade.

Estes objetivos serão alcançados através de operações de permuta de partes sociais e cisão-fusão de ramos de atividade, com enquadramento fiscal nos artigos 73.º e seguintes do Código de IRC, num contexto de neutralidade fiscal.

Pretende-se melhorar a atual estrutura societária, concentrando a unidade de negócio "Participações e financiamento" na sociedade C, a unidade de "Transportes" na B e a unidade "Atividade Imobiliária" na D. No que toca à sociedade C, além da operação de permuta de partes sociais atrás referida, pretende-se destacar o ramo de atividade de transportes desta sociedade para o fundir na B.

Atualmente, a sociedade C é detida em 100% pelo sócio A, sendo que esta sociedade detém 31,57% do capital social da sociedade B. Os restantes 68,43% são detidos pelo sócio A.

Após a reestruturação, o capital social da sociedade C continuará a ser detido em 100% pelo sócio A, pessoa singular, enquanto que a C passará a deter, após as operações de permuta de partes sociais, 99,99% do capital social da B, ficando 0,01% na posse do

sócio A, e 100% da D.

INFORMAÇÃO

1. O Parecer da Direção de Serviços de IRS incidirá apenas sobre a projetada operação de permuta de partes sociais e seu enquadramento no regime de neutralidade fiscal.

2. Tendo em conta que o sócio A uma pessoa singular, aplica-se o disposto no artigo 10.º do Código do IRS.

3. Assim, nos termos do artigo 10.º n.º 1, alínea b), 2) do referido Código, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo: extinção ou entrega de partes sociais das sociedades fundidas, cindidas ou adquiridas no âmbito de operações de fusão, cisão ou permuta de partes sociais.

4. Porém, o n.º 10 do mesmo preceito legal, consagra um regime especial de neutralidade fiscal que afasta de tributação as mais-valias obtidas com a alienação de partes sociais prevista na alínea b) do n.º 1, de que resulte a atribuição aos sócios de títulos representativos do capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida.

5. Com efeito, no caso de se verificar uma permuta de partes sociais, desde que esta operação cumpra um conjunto de condições cumulativas, legalmente previstas, a mesma não estará sujeita a tributação.
Assim,

6. O ato de permuta descrito no presente pedido de informação vinculativa não será objeto de tributação, por força da aplicação do regime da neutralidade fiscal, caso reúna as seguintes condições.

7. Em primeiro lugar a permuta de partes sociais deverá consistir numa operação pela qual uma sociedade (sociedade adquirente) adquire uma participação no capital social de outra (sociedade adquirida), que tem por efeito conferir-lhe a maioria dos direitos de voto desta última, ou pela qual uma sociedade, já detentora de tal participação maioritária, adquire nova participação na sociedade adquirida, mediante a atribuição aos sócios desta, em troca dos seus títulos, de partes representativas do capital social da primeira sociedade e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal dos títulos entregues em troca (cfr. n.º 5 do artigo 73.º do CIRC).

8. Por outro lado, deverão ainda verificar-se cumulativamente as seguintes condições:

- a sociedade adquirente e a sociedade adquirida sejam residentes em território português ou noutro Estado membro da União Europeia e preencham as condições estabelecidas na Diretiva n.º 2009/133/CE, de 19 de outubro (cfr. artigo 77.º n.º 2 do CIRC);
- os sócios da sociedade adquirida sejam pessoas ou entidades residentes nos Estados membros da União Europeia ou em terceiros Estados, quando os títulos recebidos sejam representativos do capital social de uma entidade residente em território português (cfr. artigo 77.º n.º 2 do CIRC);
- os sócios da sociedade adquirida continuem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor das antigas (cfr. artigo 10.º n.º 10 do CIRS).

9. Na permuta de partes sociais, ao contrário das restantes operações de reestruturação, a neutralidade fiscal verifica-se somente ao nível dos sócios, pelo que o preenchimento dos requisitos deverá ser averiguado sócio a sócio, importando a tributação das mais-valias decorrentes da transmissão das participações sociais dos sócios que não estejam nas condições mencionadas no artigo 77.º, n.º 2, alínea b) do CIRC, ou estando, optem por não valorizar, para efeitos fiscais, as novas participações sociais recebidas pelo valor das antigas.

10. No caso em apreço, e de acordo com os factos expostos pelo Requerente no pedido de informação vinculativa, verifica-se que a operação descrita consubstancia uma permuta de partes sociais, conforme resulta da subsunção da mesma à definição constante do n.º 5 do artigo 73.º do CIRC.

11. Com efeito, de acordo com os factos descritos, com a projetada permuta de partes sociais, a sociedade C passou a deter uma participação de 99,99% na sociedade B e 100% na sociedade D, o que lhe conferirá a maioria dos direitos de voto dessas sociedades.

12. Quanto à verificação dos requisitos previstos no n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC, estes encontram-se verificados, porquanto, todas as entidades envolvidas (sócio, sociedade adquirida e sociedade adquirente) têm sede ou direção efetiva em território português.

13. Quanto à questão da contrapartida a atribuir ao sócio da sociedade adquirida, esta deverá ser constituída por partes representativas do capital social da sociedade C, devendo aquele (o sócio A) continuar a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais recebidas pelo valor atribuído às antigas (detidas nas sociedades adquiridas), de acordo com o estabelecido no n.º 10 do artigo 10.º do Código do IRS.

14. Tratando-se de um regime de diferimento da tributação, a manutenção do valor, para efeitos fiscais, das novas partes sociais atribuídas aos sócios tem como função assegurar a correta tributação das mais-valias no âmbito de uma efetiva realização dos títulos que substituíram os títulos existentes antes da permuta e assim, ao valor de realização das partes sociais da sociedade beneficiária será deduzido o valor de aquisição das partes sociais da sociedade adquirida que deram origem àquelas.

15. Esta exigência resulta, aliás, da necessidade de controlo das futuras mais-valias para os sócios, as quais não são excluídas de tributação, mas sim, a sua tributação diferida para o momento da alienação onerosa.

16. A este respeito, verifica-se que o Requerente invoca no seu pedido de informação vinculativa que o sócio irá continuar a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais recebidas da sociedade adquirente pelo valor que possuíam as partes sociais entregues.

"Na operação prevista garante-se a neutralidade fiscal através da permuta de partes sociais igualando o valor das partes sociais recebidas com o das entregues, respeitando a paridade externa no valor das sociedades e permanecendo o valor económico global das participações detidas pelo signatário."

17. A este respeito, acresce referir que os sócios da sociedade adquirida devem deter e conservar os elementos de prova previstos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 78.º do CIRC (aplicável por remissão do artigo 10.º, n.º 13, al. b) do CIRS), ou seja,

1) Declaração que contenha:

- a descrição da operação de permuta de partes sociais,
- data em que se realizou;

- identificação das sociedades intervenientes,
- número e valor nominal das partes sociais entregues e das partes sociais recebidas,
- valor fiscal das partes sociais entregues e respetivas datas de aquisição,
- quantia em dinheiro eventualmente recebida,
- resultado que seria integrado na base tributável se não fosse aplicado o regime previsto no artigo 77.º e demonstração do seu cálculo;

2) Declaração da sociedade adquirente de que já detinha, ou ficou a deter em resultado da operação de permuta de partes sociais, a maioria dos direitos de voto da sociedade adquirida;

18. Por outro lado, constitui também obrigação do Requerente, sócio, pessoa singular, declarar no Quadro 6 do Anexo G1 da declaração modelo 3 de IRS, a operação de permuta de partes sociais abrangida pelo regime da neutralidade fiscal, no ano em que esta é realizada, indicando os intervenientes das transações efetuadas, a data da transação, as partes sociais alienadas, as partes sociais adquiridas e respetivos valores.

19. A declaração de operações abrangidas pelo regime de neutralidade fiscal, previstas nos n.ºs 10 e 11 do artigo 10.º do Código do IRS passou a fazer parte do Anexo G1, com o objetivo de se conhecer, no ano em que são realizadas, as operações abrangidas pelo regime de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões e permutas de partes sociais, previsto nos n.ºs 10 e 11 do artigo 10.º do Código do IRS e, deste modo, possibilitar um melhor controlo à posteriori do cumprimento das condições necessárias à aplicação desse regime, designadamente no momento da alienação das participações sociais adquiridas no âmbito daquelas operações.

20. Por último, no que respeita ao requisito relativo à existência de razões económicas válidas, explicita-se que não fica prejudicada a possibilidade de aplicação, a posteriori, da cláusula anti-abuso prevista no n.º 10 do artigo 73.º do Código do IRC, caso se verifiquem os respetivos pressupostos.

21. É que a elegibilidade da operação para efeitos de aplicação do regime de neutralidade fiscal tem de se ancorar numa real motivação económica, ainda que motivações fiscais possam estar presentes, desde que estas não sejam preponderantes ou sobrelevem as razões económicas, caso em que daí teriam de ser retiradas todas as consequências no plano fiscal, em especial reconduzir a operação ao regime geral de tributação.

22. Pois bem, refere aquele preceito legal que o regime de neutralidade fiscal não será de aplicar, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações elegíveis tiveram como principal objetivo a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, designadamente, quando as sociedades envolvidas se encontram submetidas a diferentes regimes de tributação ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades envolvidas.

23. A aplicação desta cláusula só poderá ter lugar, posteriormente, em resultado de inspeção tributária se se concluir pela inexistência de razões económicas, não sendo o afastamento dessa cláusula possível de atestar em sede de informação vinculativa.

24. Do exposto, parece ser de concluir que a operação de permutas de partes sociais é legível para efeitos do regime de neutralidade fiscal, porquanto a sociedade adquirente irá adquirir a maioria do capital e dos direitos de voto da sociedade adquirida, sendo ambas residentes em território português, estando ainda assegurado que os sócios da sociedade adquirida manterão o valor, para efeitos fiscais, das partes sociais recebidas pelo mesmo valor das partes sociais entregues.

25. O entendimento aqui vertido não prejudica a possibilidade de aplicação, a posteriori, da cláusula anti-abuso prevista no n.º 10 do artigo 73.º do Código do IRC, caso se verifiquem os respetivos pressupostos.