

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias
- Assunto: Categoria G - Mais-valias Mobiliárias - Enquadramento de Operação de Permuta de Partes Sociais no Regime da Neutralidade Fiscal
- Processo: 24838, com despacho de 2024-09-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre do enquadramento fiscal de uma operação de permuta de partes sociais, no âmbito do regime da neutralidade fiscal, designadamente, quanto à questão de saber se é aplicável o referido regime, previsto no n.º 10 do artigo 10.º do Código do IRS, à contribuição em espécie das ações de uma sociedade anónima constituída ao abrigo da lei suíça e com residência fiscal na Suíça, integralmente detida por uma pessoa singular residente fiscal em Portugal, para o capital social de uma sociedade anónima constituída ao abrigo da lei portuguesa e com residência fiscal em Portugal, detida pela mesma pessoa singular.

FACTOS

O Exponente é residente fiscal em Portugal.

O Exponente detém 100% do capital social da sociedade A, pessoa coletiva com o número de identificação fiscal xxx xxx xxx, com sede social na Rua y.

A sociedade A é uma sociedade anónima constituída ao abrigo da lei portuguesa, residente em território português para efeitos fiscais e sujeita a IRC, cujo objeto social consiste na gestão de participações noutras sociedades (cf. certidão comercial da sociedade A).

No âmbito do seu objeto social, a sociedade A detém participações sociais em duas sociedades constituídas ao abrigo da lei portuguesa e com residência fiscal em Portugal:

- A sociedade B, cujo objeto social consiste no estudo, importação, montagem, instalação, reparação, representação, compra e venda de material elétrico profissional, bem como as matérias-primas e peças acessórias necessárias à montagem desses materiais, bem como o exercício da atividade de indústria e comércio de bens e tecnologias militares; e

- A sociedade C, cujo objeto social consiste na importação e exportação de artigos elétricos e eletrónicos,

O Exponente detém, ainda, 100% do capital social da sociedade D uma pessoa coletiva com sede social em Genève, Suíça.

A sociedade D é uma sociedade anónima constituída ao abrigo da lei suíça e com residência fiscal na Suíça.

Os únicos ativos da sociedade D são uma participação representativa de 45% do capital social da sociedade B e uma conta bancária.

Uma vez que o Exponente pretende simplificar a estrutura societária existente e centralizar todas as suas participações societárias na sociedade A, o que se encontra perfeitamente alinhado com o seu objeto social, pondera efetuar uma contribuição em espécie das ações da sociedade D para o capital social da sociedade A ("Contribuição").

INFORMAÇÃO

1. Em matéria de neutralidade fiscal, tendo em conta que o sócio é uma pessoa singular, aplica-se o disposto no artigo 10.º do Código do IRS.

2. 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.

3. Porém, o n.º 10 do mesmo preceito legal, consagra um regime especial de neutralidade fiscal que afasta de tributação, no momento da realização da operação, 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.

4. 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,

5. O ato de permuta descrito no presente pedido de informação vinculativa apenas não será objeto de tributação, por força da aplicação do regime da neutralidade fiscal, caso reúna os pressupostos previstos no n.º 5 do artigo 73.º e no n.º 2 do artigo 77.º, ambos do Código do IRC, nos seguintes termos.

6. 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).

7. 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 Código do IRC);
- 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 Código do IRC);
- 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 Código do IRS).

8. 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 imediata 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 Código do IRC, ou estando, optem por não valorizar, para efeitos fiscais, as novas participações sociais recebidas pelo valor das antigas.

9. Com efeito, no caso em apreço, e de acordo com os factos expostos pelo Requerente no pedido de informação vinculativa, a sociedade A (sociedade adquirente) adquirirá a totalidade do capital social da sociedade D (sociedade adquirida), tornando-se a sua única acionista. Em contrapartida, serão atribuídas ao Exponente, em troca das ações da sociedade D, ações da sociedade A.

10. Vejamos agora quanto à verificação dos requisitos previstos no n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC, sendo que é sobre estes que recai a questão colocada pelo Requerente.

11. Refere o n.º 2 do artigo 77º do Código do IRC o seguinte, e passa a citar-se:

2 O disposto no número anterior apenas é aplicável desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) 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, do Conselho, de 19 de outubro;

12. Ou seja, a referida disposição legal exige expressamente que ambas as sociedades, adquirida e adquirente, sejam residentes em território português ou noutro Estado membro da União Europeia.

13. Ora no caso em apreço, a sociedade adquirida é residente na Suíça, sendo que o Estado Suíço não é membro da União Europeia, nem tão pouco do Espaço Económico Europeu, mas apenas membro da Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA).

14. Ora, a alínea a) do n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC, supra citada não prevê a aplicação do regime de neutralidade fiscal no caso de sociedades residentes no Espaço Económico Europeu, muito menos na Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA) consagrando expressamente na sua letra que a sociedade adquirida deve ser residente em território português ou noutro Estado membro da União Europeia.

15. Ainda assim, para além do elemento literal, cumpre ter em conta o elemento sistemático de interpretação.

16. Do ponto de vista sistemático, importa ter em conta a existência de diversos preceitos legais ao longo do Código de IRC, nos quais o legislador prevê expressamente a aplicação de determinados regimes a Estados membros do Espaço Económico Europeu (EEE)

17. Veja-se, a título de exemplo, o artigo 14.º do Código do IRC, sob a epígrafe "Outras isenções".

18. Prevê o referido preceito no seu n.º 3 e n.º 8 que:

"3 - Estão isentos os lucros e reservas que uma entidade residente em território português, sujeita e não isenta de IRC ou do imposto referido no artigo 7.º e não abrangida pelo regime previsto no artigo 6.º, coloque à disposição de uma entidade que:

a) Seja residente:

1) Noutro Estado membro da União Europeia;

2) Num Estado membro do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia

(...)

8 - Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 3, 4 e 5, estão ainda isentos de IRC os lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, nos termos e condições referidos no artigo 15.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, sempre que que: (...)"

19. Ou seja, o n.º 3 do referido artigo consagra uma isenção de tributação na distribuição de dividendos a sociedades, residentes noutro Estado membro da UE ou num Estado membro do Espaço Económico Europeu. Por sua vez, o n.º 8 do mesmo artigo prevê ainda que a referida isenção se aplica igualmente a sociedades residentes na Confederação Suíça, nos termos e condições referidos no artigo 15.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

20. Percorrendo o Código do IRC identificamos diversos preceitos legais nos quais se preveem expressamente a aplicação de diferentes regimes de tributação, em função da residência se localizar em países membros, ora da UE, ora do Espaço Económico Europeu, como sejam, o artigo 28.º-A, o artigo 51.º; o artigo 51.º-B, n.º 2, alínea b); o artigo 51.º-D; o artigo 54.º-A; o artigo 66.º, n.º 14 e o artigo 69.º.

21. Assim, retira-se também do elemento sistemático que quando o legislador pretende abranger Estados membros da UE ou do EEE ou mesmo da Confederação Suíça sob determinadas condições, prevê-o expressamente.

22. Esta sistemática conduz-nos ainda ao elemento teleológico do preceito, permitindo-nos extrair a seguinte conclusão: se quando o legislador pretende abranger Estados membros da UE ou do EEE ou mesmo da Confederação Suíça, sob determinadas condições, o prevê expressamente, então, quando não o faz, como é o presente caso, é de concluir que foi essa a sua intenção, nada indiciando o contrário.

23. Até porque, na fixação do sentido e alcance da lei, deve presumir-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (cfr. artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil (C.C.)).

Termos em que, se conclui,

24. Uma vez que a alínea a) do n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC não prevê a aplicação do regime de neutralidade fiscal a sociedades residentes no Espaço Económico Europeu, muito menos na Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA), da qual faz parte a Suíça, consagrando expressamente na sua letra que a sociedade adquirida deve ser residente em território português ou noutro Estado membro da União Europeia, no caso em apreço, o facto de a sociedade adquirida não ser residente em Portugal, nem noutro Estado membro da União Europeia, tal facto obsta à aplicação do regime de neutralidade fiscal.

25. Sendo os pressupostos de aplicação do regime de neutralidade fiscal de natureza cumulativa, e não se encontrando preenchido o requisito contido na alínea a) do n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC, fica assim precludida a análise dos demais.