O CONCEITO DE DOMÍNIO E A APLICAÇÃO DAS TAXAS DE IMPOSTO AGRAVADAS EM SEDE DE IMI E IMT

António Castro Caldas e André de Gândara Gomes

Socio y Asociado Júnior, respectivamente, del Área de Fiscal de Uría Menéndez (Lisboa)

O conceito de domínio e a aplicação das taxas de imposto agravadas em sede de IMI e IMT

O conceito de "domínio" e a aplicação das taxas de imposto agravadas em sede de IMI e IMT.

O presente artigo analisa a interpretação do conceito de domínio por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira nos pedidos de informação vinculativa recentemente publicados[1], nomeadamente, no contexto de aplicação das taxas de imposto agravadas por via de detenção indireta no Imposto Municipal sobre os Imóveis ("IMI") e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis ("IMT").

Neste artigo, exploramos o acolhimento de conceitos utilizados noutros ramos de Direito pela fiscalidade, em particular, a remissão expressa para o Código das Sociedades Comerciais ("CSC") quanto ao conceito de domínio. Com efeito, desligamo-nos de outros argumentos invocáveis nesta sede a respeito da arquitetura do regime fiscal que pode levar à aplicação das taxas de imposto agravadas em sede de IMI e IMT via detenção indireta, como por exemplo, a violação da livre circulação de capitais[2].

Conforme se procurará demonstrar, a interpretação veiculada pela Autoridade Tributária e Aduaneira do referido conceito, nomeadamente, por considerar que relevam as pessoas singulares como entidades dominantes

1 Referimo-nos aos pedidos de informação vinculativa n.º 20871, de 29 de dezembro de 2023, n.ºs 21969, 22273, 21957, 22074, 21838, de 3 de janeiro de 2024, e n.º 22835, de 4 de janeiro de 2024, disponíveis em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi.

2 Para uma maior densificação desta temática veja-se, António Castro Caldas e Raquel Maurício, A Tributação Agravada Sobre o Património Imobiliário Detido Por Entidades Residentes em Paraísos Fiscais e a Liberdade de Circulação de Capitais, disponível em: https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7444/documento/foro-port02.pdf?id=12271&forceDownload=true.

— o que não encontra respaldo no CSC — é contra legem, desconsidera as regras de hermenêutica aplicáveis às normas tributárias e, consequentemente, afronta princípios e normas estruturantes do sistema.

PALAVRAS-CHAVE:
Imposto Municipal sobre os Imóveis; Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis; relação de domínio; Código das Sociedades Comerciais; taxas de imposto agravadas.

The concept of "ownership"[?] And the application of increased IMI and IMT rates

This article analyses how the Portuguese Tax Authority has interpreted the concept of "ownership" in its recently published binding rulings, particularly in relation to the application of the increased rates of Municipal Property Tax ("IMI") and Real Estate Transfer Tax ("IMT") for indirect ownership.

We examine the use of other legal concepts in the field of taxation, in particular the reference in the Portuguese Companies Law ("CSC") to the concept of "ownership". But we leave out the other arguments raised in this context regarding the tax regime's design that can result in the application of the higher IMI and IMT rates, such as breaching the free movement of capital.

The article shows that the Portuguese Tax Authority's interpretation of "ownership", namely that a natural person can be considered a controlling entity – which is not supported by the CSC – is against the law, disregards the rules of interpretation applicable to tax legislation and, consequently, violates the tax system's structural principles and regulations.

KEYWORDS:
Property Tax, Real Estate Transfer Tax, ownership, Companies Law, higher rates.

FECHA DE RECEPCIÓN: 14-11-2024

FECHA DE ACEPTACIÓN: 29-11-2024

Caldas, António Castro; Gomes, André de Gândara (2024). O conceito de domínio e a aplicação das taxas de imposto agravadas em sede de IMI e IMT. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 66, pp. 104-120 (ISSN: 1578-956X).

1. Breve enquadramento

Recentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira pronunciou-se, em vários pedidos de informação vinculativa, sobre o conceito de domínio[3] exercido por entidades domiciliadas em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável[4] em sede de IMI. A interpretação veiculada por esta será também relevante para efeitos de IMT, tendo em conta que os regimes bebem da mesma fonte normativa: a remissão expressa para o CSC.

A determinação do conceito de domínio em sede dos impostos sobre o património é fundamental, visto que impacta a taxa de imposto aplicável. Efetivamente, se se verificar uma situação de domínio exercido por entidade domiciliada em país, território ou região sujeito a um regime fiscal

3 Embora a norma fiscal se refira aos termos "controlo" ou "domínio", fá-lo sem grande critério técnico: "*Note-se na desastrada construção legislativa: a norma começa por referir "domínio ou controlo' fazendo intuir que serão dois conceitos diferentes e alternativos, para depois esclarecer que se considera existir uma relação de domínio ou controlo apenas quando exista uma relação de domínio nos termos do Código das Sociedades Comerciais, esvaziando assim por completo o conceito de "controlo" para estes efeitos*", António Castro Caldas, Taxas Agravadas de IMT e IMI, *in* Revista Vida Imobiliária.

4 Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro.

mais favorável, deverá aplicar-se as respetivas taxas de imposto agravadas que, no caso do IMI, se traduzem na taxa de imposto de 7,5% (*cf.* artigo 112.º, n.º 4, alínea b) do Código do IMI). Por sua vez, em sede de IMT, tal levará à taxa de imposto de 10%, sem a possibilidade de se aplicar qualquer isenção ou redução (*cf.* artigo 17.º, n.º 4, alínea b), do Código do IMT).

Em traços gerais, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que o termo "entidade" constante do artigos 112.º, n.º 4, alínea b), do Código do IMI, tem aplicação lata, abrangendo qualquer ente jurídico, seja pessoa singular ou coletiva. Assim, desconsidera a remissão expressa feita para o regime do CSC e a definição de domínio acolhida pela lei comercial, considerando, por exemplo, que são suscetíveis de espoletar as taxas de imposto agravadas casos em que o "domínio" é exercido por pessoa singular.

No nosso entender, a interpretação veiculada pela Autoridade Tributária e Aduaneira desconsidera as regras de hermenêutica fiscal constantes do artigo 11.º da Lei Geral Tributária ("*LGT*"), criando, para além disso, incongruências interpretativas de difícil resolução. Segundo cremos ser a interpretação devida, só se poderão aplicar as taxas de imposto agravadas quando estejam em causa estruturas societárias e comerciais de direito estrangeiro dominantes, devendo o conceito de domínio ser ilidível — tal qual como na lei comercial — e seguindo de perto as condições da lei e doutrina estabelecida quanto a este ramo do Direito (e.g. considerar estruturas comerciais equiparáveis às que o CSC considera como sendo suscetíveis de uma relação de domínio).

2. O orçamento do estado para 2021 e o quadro normativo vigente

As taxas de imposto agravadas em impostos sobre o património quando o titular tenha o seu domicilio em país, território ou região com regime fiscal mais favorável têm feito escola no sistema jurídico-tributário português.

A tradição advém da Contribuição Autárquica que, com a entrada em vigor do Orçamento do Estado para 2002 (*cf.* Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro), passa a dispor no seu artigo 16.º, n.º 3, da seguinte redação:

"*O disposto nos números anteriores não é aplicável quando o sujeito passivo do imposto tenha o domicílio em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, caso em que a taxa de Contribuição Autárquica é sempre de 2%*".

Volvido sensivelmente um ano e feita a reforma fiscal em sede de impostos sobre o património, observamos a mesma dinâmica no Código do IMT, que passava a consagrar uma taxa de imposto agravada de 15% para a aquisição de imóvel por parte de titular com o seu domicilio em país, território ou região com regime fiscal mais favorável (*cf.* artigo 17.º, n.º 4).

Todavia, a aplicação destas taxas de imposto agravadas cingia-se aos casos de detenção ou aquisição direta dos imóveis. Este quadro normativo foi, entretanto, alvo de algumas metamorfoses,

designadamente, quanto às taxas de imposto aplicáveis. Destaca-se, ainda assim, que através da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, passou a excluir-se, tanto em sede de IMI como de IMT, a aplicação das taxas de imposto agravadas pela detenção ou aquisição direta do imóvel sempre que o titular fosse pessoa singular (*cf.* artigos 17.º, n.º 7, do Código do IMT e artigo 112.º, n.º 17, do Código do IMI nas suas atuais redações).

O Orçamento do Estado para 2021 traz um novo volte-face ao regime, passando as taxas de imposto agravadas a aplicar-se a cenários de detenção indireta. Em sede de IMT alterou-se o n.º 4, do artigo 17.º do respetivo Código, destacando-se na alínea b) que a taxa de imposto é de 10%, sem possibilidade de qualquer isenção ou redução, sempre que o adquirente:

"*Seja uma entidade dominada ou controlada, direta ou indiretamente, por entidade que tenha domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças*".

Por sua vez, o n.º 8 do artigo 17.º do Código do IMT esclarece que:

"*Para efeitos da alínea b) do n.º 4, considera-se haver uma situação de domínio ou controlo quando se verifique uma relação de domínio nos termos estabelecidos no artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro*".

Em suma, o legislador remeteu o conceito de domínio da lei fiscal para o estabelecido no CSC.

Por seu turno, em sede de IMI, a alteração relevante ocorre no artigo 112.º, n.º 4, com a introdução da alínea b), aplicando-se, assim, a taxa de imposto agravada de 7,5% nos casos em que:

"*Sejam, nos termos previstos no n.º 8 do artigo 17.º do Código do IMT, uma entidade dominada ou controlada, direta ou indiretamente, por entidade que tenha domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças*".

Novamente, o legislador pretende utilizar o conceito de "domínio" do CSC, desta vez por via de dupla remissão: do Código do IMI para o IMT e, seguidamente, do IMT para o CSC.

As alterações do OE de 2021 advêm das Propostas de Lei do Grupo Parlamentar "Os Verdes" n.º 1074C e n.º 1078-C1. Abstraindo-nos agora do respetivo mérito e tributação agravada em elementos estáticos — por contraposição a fluxos de rendimento — entendeu-se que: "*O mecanismo dos paraísos fiscais caracteriza-se, regra geral, por um regime fiscal extremamente favorável, em termos de impostos sobre o rendimento, pela ausência do controlo das atividades desenvolvidas, pela permanência do sigilo bancário e comercial e pela falta de transparência e ausência de troca de informações. Através desse mecanismo, as empresas ou pessoas registam os lucros não no país onde fazem os negócios e ganham esse dinheiro, mas sim nos paraísos fiscais* (...)".

Recapitulando o quadro normativo vigente em sede de IMI e IMT: haverá tributação segundo as taxas de imposto agravadas (7,5% ou 10%, respetivamente) se, nos termos da lei, a entidade for "dominada" de acordo com o conceito adotado pelo CSC.

Face ao exposto, é fulcral compreender o alcance do conceito de domínio e o impacto da respetiva remissão expressa para outro ramo do Direito por parte das normas fiscais.

Nunca é demais recordar que a interpretação da lei fiscal está, desde logo, subordinada ao artigo 11.º da LGT, nomeadamente, o seu n.º 2:

"*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*".

Para auxiliar a tarefa interpretativa que nos propomos fazer, iremos, por motivos esquemáticos, começar por analisar o conceito de domínio nos termos adotados pelo CSC.

3. Sobre o conceito de domínio para o CSC

Conforme tivemos oportunidade de sublinhar, as normas fiscais remetem para o conceito de domínio constante do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais:

"*1 - Considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante.*

2 - Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente:

a) Detém uma participação maioritária no capital;

b) Dispõe de mais de metade dos votos;

c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização.

3 - Sempre que a lei imponha a publicação ou declaração de participações, deve ser mencionado, tanto pela sociedade presumivelmente dominante, como pela sociedade presumivelmente dependente, se se verifica alguma das situações referidas nas alíneas do n.º 2 deste artigo" (sublinhado nosso).

Consagrou-se de forma expressa que a relação de domínio é exercida por sociedades, estabelecendo presunções ilidíveis como casos paradigmáticos em que isso se verifica.

Entre as formas de domínio estabelecidas, consta a detenção da participação maioritária no capital. Assim sendo, se três sociedades comerciais - e.g. "A", "B" e "C" — que não são detidas pelo mesmo ente jurídico, detêm a mesma participação noutra sociedade — e.g. "D" - de 33,33%, não existe, à partida, relação de domínio.

De igual forma, destaca-se que as pessoas singulares não são passíveis de exercer "domínio": a relação é estabelecida por sociedade dominante face a outra dominada. Por outras palavras, se Abel detém 100% do capital social de uma sociedade por quotas, o respetivo regime jurídico do CSC não será aplicável.

Sem prejuízo do exposto anteriormente, dispõe o n.º 2.º, do artigo 483.º, do CSC:

"2 - À titularidade de quotas ou acções por uma sociedade equipara-se, para efeito do montante referido no número anterior, a titularidade de quotas ou acções por uma outra sociedade que dela seja dependente, directa ou indirectamente, ou com ela esteja em relação de grupo, e de acções de que uma pessoa seja titular por conta de qualquer dessas sociedades".

No fundo, o legislador estabeleceu um conceito material de titularidade[5] ou, como também apelidado, regra de transparência das participações sociais[6]. Significa isto que é suscetível de conduzir a uma situação de domínio entre sociedades a detenção direta e indireta. Por exemplo, se a sociedade "A" é dominante de "B" porque detém a maioria do capital social e "B" detém, por sua vez, a maioria do capital social de "C", existe uma relação de domínio entre A-B, B-C e, igualmente, entre A-C.

Estas relações podem também ser estabelecidas por interposta pessoa, mas neste caso a letra da lei consagra expressamente que tal se aplica apenas nos casos em que interposta pessoa detenha ações. A lógica aqui é, novamente, atender à materialidade das relações estabelecidas e evitar a introdução de "blockers", como pessoas individuais ou coletivas para obstaculizar a contabilização material das participações e consequente aplicação do regime jurídico. Em qualquer dos casos, e como inicialmente destacámos, é a sociedade que é dominante e não a pessoa individual que "domina" a sociedade para efeitos de aplicação do regime jurídico.

Conforme demonstrado acima, as respetivas sociedades comerciais são suscetíveis de domínio plural vertical. Ou seja, a sociedade "A" é dominante de "B" e de "C". Mais discutível, porém, é a existência de domínio plural horizontal, isto é, porventura duas sociedades-mãe a exercer domínio sobre a sociedade filha[7].

Não se deve também descurar que o artigo 481.º do Código das Sociedades Comerciais delimita o âmbito de aplicação do regime das sociedades coligadas (mormente, das sociedades dominantes):

"*1 - O presente título aplica-se a relações que entre si estabeleçam <u>sociedades por quotas, sociedades anónimas e sociedades em comandita por acções</u>.*

2 - <u>O presente título aplica-se apenas a sociedades com sede em Portugal</u>, salvo quanto ao seguinte:

5 José A. Engrácia Antunes, Os Grupos de Sociedades, 2ª Edição, 2002, pág. 318.

6 Orlando Vogler Guiné, Código das Sociedades Comerciais em Comentário, 2014, pág. 54.

7 José A. Engrácia Antunes, Os Grupos de Sociedades, 2ª Edição, 2002, págs. 545 e ss.

a) A proibição estabelecida no artigo 487.º aplica-se à aquisição de participações de sociedades com sede no estrangeiro que, segundo os critérios estabelecidos pela presente lei, sejam consideradas dominantes;

b) Os deveres de publicação e declaração de participações por sociedades com sede em Portugal abrangem as participações delas em sociedades com sede no estrangeiro e destas naquelas;

c) A sociedade com sede no estrangeiro que, segundo os critérios estabelecidos pela presente lei, seja considerada dominante de uma sociedade com sede em Portugal é responsável para com esta sociedade e os seus sócios, nos termos do artigo 83.º e, se for caso disso, do artigo 84.º;

d) A constituição de uma sociedade anónima, nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 488.º, por sociedade cuja sede não se situe em Portugal" (sublinhado nosso).

Tendo isto em consideração, o regime indicia que são pressupostos da aplicação os sujeitos adotarem determinada forma jurídica — sociedades por quotas, anónimas ou em comanditas por ações — e existir domínio propriamente dito.

Denote-se, assim, que estará excluído do respetivo regime as sociedades comerciais de pessoas (sociedades em nome coletivo e em comandita simples) e sociedades civis (excluindo porventura em forma comercial) — as empresas não societárias — v.g., empresários em nome individual, estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, agrupamentos complementares de empresas, etc.[8].

Mais problemática é a aplicação do regime a sociedades sem sede em Portugal: "(...) *o elemento adicional de conexão espacial previsto pelo 481.º/2 discrimina, todavia, infundadamente, o regime a aplicar às coligações internas e internacionais, criando até um regime mais favorável para as sociedades estrangeiras que atuam em Portugal*"[9]. Conforme evidencia a doutrina, esta interpretação levaria a resultados indesejados[10]. Na mesma senda, não descurando esta consequência, outros analisam se a remissão para tais conceitos ao longo do respetivo regime jurídico deve estar balizado ou não pela aparente delimitação espacial ou pessoal ou, porventura, se são capazes de se soltar dessas amarras[11].

Esta breve excursão ao regime do CSC e notas doutrinárias não é inócua. Como veremos mais à frente, será retomado para efeitos de interpretação do conceito de domínio na lei fiscal. Tal como temos vindo a destacar, as regras de hermenêutica fiscal sublinham que a utilização de conceitos de outros ramos de Direito deve ser interpretado como aí o são, salvo se outra interpretação decorrer diretamente da lei (*cf.* artigo 11.º, n.º 2, da LGT).

---

8 José A. Engrácia Antunes, Os Grupos de Sociedades, 2ª Edição, 2002, pág. 294 e ss.

9 Ana Perestrelo de Oliveira, Código das Sociedades Comerciais Anotado, 3ª edição, 2020, pág. 1554.

10 José A. Engrácia Antunes, O Âmbito de Aplicação do Sistema das Sociedades Coligadas, Estudos em Homenagem à Professora Doutora Isabel Magalhães Collaço, 2002, pág 105 e ss.

11 "(...) *sempre que o recurso à noção de «relações de domínio ou de grupo» tenha como objectivo assegurar a eficácia da ratio das normas, impedindo que as mesmas sejam defraudadas mediante a interposição de sociedades, parece ser de defender que a sede da sociedade é irrelevante*", Catarina Tavares Loureiro e Joana Torres Ereio, A Relação de Domínio ou de Grupo como Pressuposto de Facto para a Aplicação das Normas do Código das Sociedades Comerciais – O Âmbito Espacial em Particular, disponível em: https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3223/documento/art05.pdf?id=3371&forceDownload=true.

4. Sobre o conceito de domínio para a Autoridade Tributária na aplicação das taxas de imposto agravadas em IMI e IMT

A posição veiculada pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos pedidos de informação vinculativa aos quais temos feito menção é relativamente simples de se explicar: segundo esta, a remissão feita para o CSC e conceito de domínio deve abranger qualquer figura jurídica, ente ou forma societária, incluindo, como veremos, pessoas singulares. Fundamentando esta posição, a Autoridade Tributária e Aduaneira socorre-se da expressão "entidade", constante do artigo 112.º, n.4º, alínea b), do código do IMI, atribuindo-lhe ampla relevância interpretativa.

Por razões de exposição, segregaremos os tópicos mais relevantes e respetivos trechos resultantes dos pedidos de informação vinculativa publicados.

4.1. Domínio por pessoa singular

A Autoridade Tributária e Aduaneira problematiza nos pedidos de informação vinculativas n.º 21957 e 21969 se a detenção de sociedade comercial residente em Portugal por pessoa singular com domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, pode espoletar a aplicação das taxas de imposto agravadas. Em ambos considera que se devem aplicar as taxas de imposto agravadas.

Lê-se num destes pedidos de informação vinculativa:

"*A dúvida coloca-se no detentor único — pessoa singular — do capital social e no/na domínio/influência que este, por causa da quota detida, exerce na requerente, como sociedade comercial subordinada ao CSC. Enquanto pessoa singular domiciliada em território com regime de tributação privilegiada, o acionista único não tem nem adquiriu, efetivamente, qualquer tipologia societária*".

Noutro excerto relevante destes pedidos:

"*A detenção futura da totalidade do capital social da requerente por sócio único, pessoa singular domiciliada em território (Mónaco) que beneficia de um regime de tributação mais favorável, torna evidente o exercício de um domínio/controlo — direto — à luz do disposto no artigo 486.º do CSC*".

4.2. Domínio conjunto de pessoas singulares

O pedido de informação vinculativa n.º 22273 apresenta uma particularidade curiosa, pois — ainda que os dados sejam parcos — a dada altura a Autoridade Tributária e Aduaneira parece analisar se a detenção conjunta por dois sócios pessoas singulares domiciliados em território que dispõe de regime fiscal mais favorável é passível de espoletar as taxas de imposto agravadas de IMI:

"(...) *a soma das suas participações (diretas) não constitui pressuposto válido, à luz das presunções estabelecidas no n.º 2 do artigo 486.º do CSC do referido agravamento de taxa do IMI, pois que detêm participações minoritárias, a par da participação da sociedade [X] Limited*".

Contudo, de seguida, esclarece:

"(...) *no enquadramento da aplicação da taxa agravada deve-se dar relevância ao controlo ou domínio que esses dois sócios exercem na sociedade [X] Limited, por força das quotas nela detidas, o que significa que as participações diretas devem ser analisadas conjuntamente com as participações indiretas, repercutindo-se esse resultado na esfera individual de cada um deles. O agravamento tributário introduzido depende assim da análise conjunta das participações diretas e indiretas de cada investidor, pelo que, pelo menos um dos sócios terá sempre uma participação maioritária no capital*".

A Autoridade Tributária volta a concluir que se devem aplicar neste caso as taxas de imposto agravadas.

4.3. Relevância do conceito de beneficiário efetivo e o domínio por detenção de outras entidades

A particularidade do pedido de informação vinculativa n.º 22835 assenta, primeiramente, na análise do conceito de beneficiário efetivo e aproximação com a relação de domínio para aplicação das taxas de imposto agravadas. A par disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira analisa o encadeamento das participações sociais para efeitos da relação de domínio.

O beneficiário efetivo assume relevância neste tema pois, à falta de critérios objetivos que permitam à Autoridade Tributária e Aduaneira analisar a estrutura corporativa, em particular nos casos em que a jurisdição em causa não dispõe de troca de informações automática, este poderia ser um dos critérios de que se socorreria. Adiante-se, desde logo, que entendemos que isto é um equívoco na medida em que a lei nunca se refere a tal conceito, o que provoca uma confusão conceptual desnecessária. De qualquer modo, é curioso notar que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenta essa aproximação, embora a descarte nas suas conclusões:

"(...) *a insuficiência de dados concretos oferecidos no pedido sobre como o beneficiário efetivo exerce o controlo nas duas entidades prejudica a análise da existência da relação de domínio / influência dominante, ou da verificação das demais presunções (ilidíveis) respaldadas no n.º 2 do artigo 486.º do CSC*".

Fechada esta via, a Autoridade Tributária e Aduaneira prossegue analisando a estrutura do requerente:

"*Conforme resulta do pedido e do diagrama que lhe está anexo, o controlo exercido sobre o requerente realiza-se economicamente, por via de participações de várias entidades, algumas das quais localizadas em território considerado de tributação privilegiada, e, por outro lado, de forma política, pela entidade A* (...).

A constatação do controlo e/ou domínio — económico — indireto manifesta-se, desde logo e designadamente, pelas participações que a entidade B (28,993%) e a entidade C (sedeada em território de tributação privilegiada) (35,018%) detêm na entidade D, sendo através desta que há domínio indireto de 75% das participações do requerente. Num exercício isolado, é certo que cada uma das participações se considera inaptas à concretização do conceito de domínio indireto; porém, o facto das entidades B e C serem detidas e administradas a 100% por entidade domiciliada em território de tributação privilegiada, dúvidas não restam de que se devem considerar elegíveis à verificação do referido exercício indireto".

Ao que tudo indica, pelo menos quanto à soma das participações sociais, o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira afigura-se correto, na medida em que embora as entidades intermédias possam não espoletar a relação de domínio, se a que está acima desta as detém a 100% e consta de território de tributação privilegiada então, em tese, tal é suscetível de espoletar a aplicação das taxas de imposto agravadas.

4.4. Domínio sobre fundo sem tipologia societária

O pedido de informação vinculativa n.º 22074 debruça-se sobre a detenção indireta de unidades de participação por pessoa singular em Organismo de Investimento Coletivo fechado sob forma contratual:

"*No concreto caso apresentado pelo requerente e como é por demais evidente, o Fundo não tem nem adquiriu qualquer tipologia societária, encerrando uma natureza estrutura, com consequências e vicissitudes, até a nível tributário, distintas e distantes das sociedades comerciais, não obstante poder verificar-se uma aplicação subsidiária e pontual do CSC em determinadas matérias. O mesmo se diga do detentor de mais de 50% do capital social da participante única do Fundo requerente, uma vez que se trata de pessoa singular* (...).

A autonomia patrimonial do Fundo requerente, assim como a influência exclusiva da entidade gestora na sua administração e desde que se trate de um OIC fechado, como é o caso, não configuram fundamento idóneo à ilisão das presunções previstas no n.º 2 do artigo 486.º do CSC, pois que os poderes deliberativos atribuídos às assembleias de participantes (artigo 61º n.º 1 do RGOIC) se podem traduzir numa influência dominante no devir da gestão do Fundo requerente por parte de todos, alguns ou de um participante que, de facto e/ou de iure, possa(m) dominar/determinar o sentido das votações nessa assembleia".

Na linha deste raciocínio, concluiu a Autoridade Tributária e Aduaneira que:

"*A falta da natureza societária do requerente e também do detentor de mais de 50% do capital social da participante única do Fundo, a autonomia patrimonial (pessoa singular), assim como a influência exclusiva da entidade gestora na sua administração enquanto Fundo fechado, não configuram fundamento idóneo à ilisão das presunções previstas no n.º 2 do artigo 486º do CSC e, por maioria de razão, não inibem a aplicação da nova regra da alínea b) do n.º 4 do artigo 112.º do CIMI*".

4.5. Outras figuras do direito estrangeiro

Finalmente, o pedido de informação vinculativa n.º 21838 versa sobre as relações de domínio em figuras estrangeiras muito específicas, designadamente, *Special Limited Partnerships* (*société en commandite spéciale*) — SCSp[12], que detém a maior parte do capital social da requerente: sociedade de investimento imobiliário de capital fixo.

Por sua vez a SCSp está vinculada contratualmente e de um ponto de vista de gestão a um *General Partner* S.a.r.l.[13] que é detido por entidade domiciliada em território de tributação privilegiada, neste caso em Jersey, também (aparentemente) uma Limited Partnership.

Entendeu a Autoridade Tributária que:

"*A natureza societária adquirida ao abrigo de regime próprio e distinto do CSC, a autonomia patrimonial, assim como a influência exclusiva da entidade gestora na sua administração enquanto sociedade de investimento imobiliário de capital fixo, não inibem a aplicação da nova regra da alínea b) do n.º 4 do artigo 112.º do CIMI*". Prosseguindo, "(...) *a gestão — indireta — efetuada por entidade domiciliada na Ilha de Jersey (a [] Fund SLP LP), faz operar o agravamento da taxa introduzido (artigo 112.º n.º 4 alínea b) do CIMI), na medida em que, sendo ou podendo a sociedade gestora da requerente ser designada por tal entidade (alínea c) do n.º 2 do artigo 486.º do CSC), faz presumir a sua dependência e, concomitantemente, o exercício de um domínio/controlo (indireto)*".

4.6. Notas preliminares

Os trechos citados evidenciam que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem uma interpretação bastante lata do conceito de domínio, visto que o aplicam a um sem-número de realidades sem grande justificação ou preocupação com as regras de hermenêutica tributária.

A Autoridade Tributária e Aduaneira considera que qualquer ente jurídico pode ser "dominante", mormente, pessoas singular ou outras tipologias não societárias. Algo que, diga-se de passagem, contrasta com a normatividade do CSC.

Como já evidenciámos, a interpretação da Fazenda Pública funda-se, essencialmente, na expressão "entidade", constante do artigo 112.º, n.º 4, alínea b), do Código do IMI, que permitiria, segundo o seu entendimento, livrar-se de constrangimentos do CSC por ser um termo suficientemente amplo. Porém, o facto de um termo ser terminologicamente amplo, não quer dizer que tenha cunho jurídico amplo. Ou, sendo tecnicamente mais corretos: tal não significa que sobrepese sobre os restantes termos jurídicos de acordo com as regras de interpretação das normas fiscais.

No nosso entender, nem todas as entidades devem estar sujeitas às taxas de imposto agravadas por controlo indireto ou, melhor dizendo, devem ser tidas como relevantes para efeitos da relação

12 Partnerships que são sociedades em comandita de acordo com a lei luxemburguesa e que diferem, de um ponto de vista legal, pela ausência de personalidade jurídica, quando comparadas com as SCS (*société en commandite spéciale*).

13 *Société à responsabilité limitée – SARL*, tratando-se, no fundo, de uma sociedade comercial.

de domínio, nomeadamente, quando se trate de pessoas singulares. Antes de apresentarmos a nossa proposta interpretativa teremos, invariavelmente, de recuperar conceitos-chave de hermenêutica fiscal.

5. Sobre a interpretação (devida) do conceito de domínio

5.1. Breves notas sobre a hermenêutica tributária

Aqui chegados, importa recordar que "*as normas jurídicas tributárias são normas jurídicas, idênticas a qualquer outra, com necessário fundamento axiológico* (...)"[14]. E, como são normas jurídicas, necessitam de ser interpretadas de acordo com certas regras — também elas jurídicas — que estabelecem critérios pelos quais o intérprete-aplicador se deve guiar.

A presente temática, apesar de nova, apresenta-se sob velhas roupagens. Como interpretar a norma fiscal e como se dá o acolhimento de conceitos de outros ramos de Direito é um tema clássico da ciência tributária. Todavia, não nos espanta que mais uma vez se coloque a dúvida, na medida em que cada texto, remissão e restantes regras devem ser adaptadas para o caso em concreto. Neste, procuramos responder a uma questão aparentemente simples: como interpretar o conceito de "domínio" utilizado nos impostos sobre o património, sabendo que este é remetido expressamente para outro ramo de Direito, o Societário.

A este propósito, consagra o artigo 11.º, n.º 1, da LGT:

"*Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*".

A LGT reafirma o princípio geral de que na interpretação das normas fiscais deverá atender-se às regras do Código Civil, nomeadamente ao seu artigo 9.º. Mais à frente, estatui o n.º 2 do artigo citado:

"*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*" (sublinhado nosso).

Este balizamento feito pela LGT é fulcral para compreender o alcance das remissões e utilização de conceitos advindos de outros ramos de Direito. O Direito Fiscal não faz prevalecer a substância económica da jurídica. Pelo contrário: atende em primeiro lugar à substância jurídica, considerando que se deve respeitar o sentido que decorra do outro ramo de Direito.

14 Diogo Leite de Campos, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, A Interpretação das Normas Fiscais, pág. 27 e ss.

Subjaz ao acolhimento de conceitos de outros ramos de Direito na hermenêutica fiscal o próprio avanço da ciência tributária que gozará da consolidação de conceitos longamente estudados por outros ramos, permitindo assim maior certeza e segurança nas relações jurídicas[15].

Todavia, surgindo dúvidas, dispõe o n.º 3 do artigo 11.º da LGT:

"*Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*".

Diz-se, assim, que o número 2 e 3 da LGT são de aplicação sucessiva[16]. A aplicação é sucessiva, não alternativa. A aplicação do n.º 3 da LGT depende da existência de dúvidas[17] sobre o alcance, mas não leva a uma interpretação das normas jurídicas com base somente na substância económica. Se assim fosse, desrespeitar-se-iam os ditames gerais citados da interpretação das respetivas normas. Conforme destaca a doutrina autorizada:

"*Esta via conduz facilmente à derrogação das normas jurídicas pelo intérprete, a pretexto, mais ou menos declarado, da sua inadequação aos resultados económicos que são erigidos, com largo subjetivismo, em sua finalidade* (...) *com grave prejuízo da certeza e da segurança do direito fiscal e, em última análise, do próprio princípio da legalidade dos imposto* (...)"[18].

Observa-se também na jurisprudência a afirmação do que temos vindo a discorrer: "*As leis fiscais que usam termos próprios de outro ramo do direito devem interpretar-se, em regra, com o sentido que aí têm*"[19].

A este propósito, a título exemplificativo, ainda na vigência da antiga SISA, discutia-se o conceito de transmissão adotado pelo Código era o civilístico ou outro que decorria expressamente da lei, leia-se, um autónomo, determinando o STA:

"*O próprio art.º 90º do Código basta-se com a mudança nos possuidores dos bens, sendo desnecessária a mudança nos donos dos bens. Nos termos do artº 11º, nº 2, da Lei Geral Tributária, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito (v.g. transmissão), devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. e diz o n.º 3: persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários. Ora, resulta da*

15 Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária anotada e comentada, pág 121.

16 António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, pág 85.

17 Conforme destaca Carlos Lobo: "*Consagra-se, em particular, que só é legítimo o recurso na interpretação das normas tributárias à substância económica dos factos tributários em caso de a dúvida sobre o sentido e alcance das normas tributárias persistir após o esgotamento após os meios comuns de interpretação das normas jurídicas. Por outro lado, declara-se que, sempre que as normas de Direito Tributário adoptem conceitos próprios de outros ramos de direito, presume-se que o seu sentido é o que aí têm. Põe-se cobro a interpretações arbitrárias das normas do Direito Fiscal a pretexto da sua especificidade e que, por vezes, têm sido a causa de litígios inúteis entre a Administração Tributária e os contribuintes*", em Alguns Aspetos Relativos À Lei Geral Tributária, pág 7, disponível em: Plano de unic (isg.pt).

18 Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária anotada e comentada, pág 122.

19 Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 926829, de 16 de outubro de 2002, disponível em: Acordão do Supremo Tribunal Administrativo (dgsi.pt).

lei fiscal que o conceito transmissão, utilizado no artº 3º do Código, se refere não à transmissão do direito civil, mas à transmissão fiscalmente relevante – transferência real e efectiva dos bens".

5.2. Interpretação proposta

Conforme tivemos oportunidade de demonstrar, a Autoridade Tributária e Aduaneira adota uma visão simplista do conceito de "domínio", cabendo dentro deste todas e quaisquer realidades ou estruturas, desde que a dada altura haja interação com um país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável.

Recuperando mais uma vez a redação da norma relevante em sede de IMT (para a qual o IMI igualmente remete):

"*Seja uma entidade dominada ou controlada, direta ou indiretamente, por entidade que tenha domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças* (*sublinhado nosso*).

(...)

Para efeitos da alínea b) do n.º 4, considera-se haver uma situação de domínio ou controlo quando se verifique uma relação de domínio nos termos estabelecidos no artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro" (sublinhado nosso).

Denote-se que o conceito operativo de domínio para o qual a lei fiscal remete é o do CSC, mas a Autoridade Tributária e Aduaneira tem sobrepesado a expressão "entidade" face aos restantes itens interpretativos.

No nosso entender, tal subverte o intuito da remissão expressa para o CSC. Caso o legislador quisesse um conceito abrangente de domínio tê-lo-ia feito expressamente, por via da adoção de um conceito autónomo, como fez ao abrigo da SISA, por exemplo, quanto às transmissões, conforme destacado acima. Se assim não for, desvirtuamos a remissão para o CSC e, consequentemente, desrespeitamos o artigo 11.º, n.º 2 da LGT. Novamente: se o legislador pretende incluir todo e qualquer ente jurídico, então a remissão deveria ter sido feita tão-só para as presunções de domínio — i.e. indícios que relevariam sobre qualquer figura jurídica a existência de domínio — mas a lei fiscal decide fazê-lo para o artigo 486.º do CSC no seu todo. Em última análise, estaremos a suplantar a letra da lei em busca de uma conceção de justiça teleológica.

Aliás, se olharmos para a sistematicidade do Código do IMT a expressão "entidade" é usada inúmeras vezes sem grande critério e tipicamente associada a pessoas coletivas (e.g. artigo 8.º, n.º 2 do CIMT) ou entidades públicas que desempenham funções notariais (e.g. artigo 49.º, n.º 1 do CIMT). O mesmo se diga em sede do Código do IMI, *cf.* artigo 93.º, n.º 4 ou, noutro exemplo, o artigo 112.º, n.º 20, que equipara entidade a pessoa coletiva.

Tudo isto para dizer o seguinte: não há um critério único utilizado ao longo das normas tributárias, pelo que dele não se extraí conteúdo interpretativo útil para advogar que se aplica a qualquer figura jurídica sem mais.

No fundo, consideramos irrelevante a utilização da expressão entidade — sobretudo para sustentar que o conceito de domínio deve abarcar toda e qualquer realidade jurídica — quando este não é por si só operante; em particular, quando há remissão expressa para o conceito de domínio CSC e da sistematicidade do regime fiscal não se extraí um conceito unívoco de "entidade.

Conforme tivemos oportunidade de ilustrar, o conceito de domínio em sede societária só se aplica às respetivas estruturas societárias:

"1 - Considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante" (sublinhado nosso).

Por outras palavras, a relação de domínio é estabelecida entre duas sociedades. Ou seja, uma sociedade domina a outra. As pessoas singulares poderão sobrepesar para efeitos do cômputo da relação de domínio (*cf.* artigo 483.º, n.º 2 do CSC), todavia, não se poderá dizer que uma pessoa singular é dominante de outra sociedade. Por esta razão, torna-se clarividente que não deve a pessoa singular relevar como "entidade" dominante para aplicação das taxas de imposto agravadas.

Aliás, caso vingue a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que as pessoas singulares devem relevar enquanto entidades dominantes, gerar-se-á uma incongruência interpretativa de difícil resolução, já que a detenção direta por pessoas singulares localizada em territórios com regime fiscal privilegiado não espoleta a tributação das taxas de imposto agravadas. Porém, a detenção indireta via sociedade comercial em Portugal já espoletaria. Nestes casos, para além de outros argumentos facilmente invocáveis, como a igualdade ou a proibição de se evitar embaraços que desincentivem o sujeito passivo da realização de investimentos de forma direta ou através de sociedade, poderá trazer-se, mais uma vez, o tema da livre circulação de capitais à colação, já que uma pessoa singular residente em Portugal que detenha indiretamente um imóvel através de uma sociedade comercial portuguesa não está sujeito às taxas agravadas; todavia, a pessoa singular residente num país ou território considerado de tributação privilegiada que detenha o imóvel através de uma sociedade comercial portuguesa estará sujeita às taxas de imposto agravadas[20].

Dúvidas não restam que a nossa leitura é a que mais se aproxima da letra da lei e que respeita as regras interpretativas do artigo 11.º, n.º 2 da LGT, visto que aplica os conceitos conforme decorrem do outro ramo do Direito, salvo se outro sentido decorrer diretamente da lei. Como fizemos questão de sublinhar, não decorre diretamente da lei que o alcance do conceito "entidade" abrangerá pessoas singulares. Na verdade, cremos que só deve abranger estruturas societárias a que o Código das Sociedades Comerciais se refere (deixando assim de fora outro tipo de figuras jurídicas, como os fundos sem forma societária, por exemplo).

20 Recordamos que em matéria de comparabilidade, no exercício das liberdades fundamentais, o termo de comparação quando está em causa a jurisdição em que esta liberdade é exercida, por exemplo, sendo o *Host State* Portugal, deverá ser feito entre a situação de um residente em Portugal com a de um não residente (e não, porventura, entre não residentes). A este propósito, veja-se, Tom O'Shea, Understanding EU Tax 2020, pág 46 e ss.

Segundo entendemos, só decorre de forma expressa da lei — o que é relevante para a parte final do artigo 11.º, n.º 2 da LGT — que o regime e conceito de domínio se deve aplicar a entes não residentes (o que, no nosso entender, se traduz somente em estruturas societárias comerciais equiparadas às nossas no âmbito do CSC).

Reconhecemos que esta nossa posição referente às estruturas societárias passíveis de domínio possa ser atacada na medida em que parece possibilitar a introdução de "blockers", como por exemplo sociedades de pessoas estrangeiras, para impedir a qualificação de certo "domínio". Aqui, não nos desligamos da possibilidade de aplicação de cláusulas anti-abuso para a adoção de um *look-through approach*. No entanto, conforme temos vindo a reivindicar, admitir um conceito extenso de "entidade" ou permitir o domínio por outro tipo de figuras jurídicas que não as constantes do CSC, é, segundo cremos, ir para além da letra da lei e não respeitar a hermenêutica fiscal. Em última análise, cabe ao legislador ser diligente e adotar expressamente, se assim entender, um conceito amplo de entidade, domínio e respetivo encadeamento em termos de estruturas passíveis de estarem abrangidas pelas taxas de imposto agravadas.

Adicionalmente, cabe ainda realçar que a lei comercial utiliza presunções ilidíveis para a determinação do conceito de domínio — o que, como sabemos, em fiscal só existem deste género, *cf.* artigo 73.º da LGT — pelo que o sujeito passivo sempre poderá ilidir o domínio na aplicação das taxas de imposto agravadas. Dos pedidos de informação vinculativa analisados, a Autoridade Tributária e Aduaneira não é inteiramente clara sobre isto, pelo que nos cabe reforçá-lo.

Finalmente, o respeito pelos critérios de domínio estabelecidos pelo CSC deve ser seguido de perto. Por exemplo, entendemos que a Autoridade Tributária e Aduaneira não poderá aproveitar a existência de duas sociedades comerciais sitas em território de tributação privilegiada para espoletar uma das presunções de domínio quanto à detenção da maioria do capital social. Por exemplo, se a sociedade A residente em Portugal é detida em 51% por 2 sociedades sediadas em regime fiscal privilegiado (24% uma e 26% a outra) que não são detidas por sociedade também sita em regime fiscal mais favorável, entendemos que não há domínio porque este deve verificar-se isoladamente segundo o CSC. Ou seja, não se deve somar as participações pelo facto daquelas sociedades se situarem em territórios constantes de regime de tributação mais favorável: o domínio é analisado singularmente. Parece ainda reforçar esta posição o facto da norma constante do artigo 17.º, n.º 4, alínea b), do IMT, correspondente ao 112.º, n.º 4, alínea b), do IMI, fazer referência à relação de domínio no singular.

6. Conclusão

Em jeito de conclusão, entendemos que a interpretação do conceito de domínio veiculado pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos pedidos de informação vinculativa mencionados se afigura *contra legem*, pois desde logo considera ser possível que exista domínio exercido por pessoa singular ou uma pessoa jurídica que não seja uma sociedade, o que vai ao arrepio do conceito de domínio adotado ao abrigo do CSC, para o qual a norma tributária expressamente remete.

Segundo entendemos, o termo "entidade" à qual a norma em sede de IMI e IMT se refere, não poderá ter a relevância interpretativa dada pela Autoridade Tributária e Aduaneira por não ser um conceito unívoco no panorama fiscal, em particular, em sede de impostos sobre o património e, como acima adiantámos, porque existe uma remissão expressa para o CSC e as regras de hermenêutica fiscal, mormente, o artigo 11.º, n.º 2, da LGT, determinam que os conceitos próprios de outros ramos de Direito devem ser interpretados no sentido que desses ramos decorrem, salvo se outro surgir diretamente da lei. Ora, não se poderá dizer que decorre expressamente da norma tributária que a utilização daquele conceito é suficiente para abranger toda e qualquer realidade pelas razões já indicadas e porque, se assim for, outros problemas daí surgem, como a lei não aplicar as taxas de imposto agravadas à detenção direta por pessoas singulares residentes em jurisdições com tributação mais favorável, porém, aplicar estas quando existe sociedade comercial portuguesa a deter o ativo. Sendo assim, impera a lógica que a tributação agravada se justifique pela existência de sociedade comercial em Portugal, levando a um resultado interpretativo escabroso que vai, novamente, ao arrepio de outras regras e princípios estruturantes do sistema fiscal. No nosso entender — e sem prejuízo do exposto acima — só resulta diretamente da lei que o regime das taxas de imposto agravadas é aplicável às estruturas sediadas em regime ou território mais favorável que dominem sociedade comercial portuguesa, em particular, estruturas societárias a que o Código das Sociedades Comerciais se refere ou equiparadas, subsumindo-se, assim, à parte final do n.º 2 do artigo da LGT citado.

Conforme aludimos, cremos que a remissão para o CSC deve ser entendida no seu todo, leia-se, para as sociedades comerciais aí mencionadas, já que no CSC somente a estas é aplicável o respetivo regime jurídico. Assim sendo, por questões de coerência e bebendo mais uma vez das regras de hermenêutica destacadas, não será possível a existência de domínio se uma sociedade de pessoas estrangeira dominar uma sociedade comercial portuguesa. Como fizemos questão de sublinhar, esta posição é certamente atacável quando o prisma é a substância, mas parece ser a que mais se adequa ao entrecruzamento interpretativo das regras jurídicas e respetiva hermenêutica fiscal. Nunca é demais recordar que a ciência fiscal está ancorada na tecnicidade e não apenas na arrecadação de receita a todo o custo ou tributação com base na substância económica (essa é, aliás, subsidiária e só para os casos em que restam dúvidas, *cf.* artigo 11.º, n.º 3, da LGT) que suplante inteiramente a letra da lei.