

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Artigo: 60.º, n.ºs 1, 2, 3 e 6 do EBF

Assunto: Fusão de empresas; isenção de IMT e de IS; pressupostos objetivos

Processo: 2021001221 - IV n.º 22573 com despacho concordante de 2022.07.03, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – PEDIDO**

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), veio “X” (doravante Requerente), NIPC ..., representada pelo ..., na qualidade de seu mandatário, apresentar pedido de informação vinculativa, no sentido de confirmar se:

- a) Para efeitos do art.º 60.º n.os 1 e 2 do EBF, é qualificável como uma sociedade com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, que exerce, diretamente e a título principal, uma atividade comercial e de prestação de serviços;
- b) A operação de fusão por incorporação infra descrita é qualificável como uma operação de reestruturação que legitime a aplicação do benefício fiscal em causa, tendo razões económicas válidas que refletem substância económica (não visando apenas ou principalmente obter vantagens fiscais), nos termos do art.º 60.º, n.os 1, 3 e 6 do EBF;
- c) A transmissão de imóveis em causa é necessária à operação de reorganização infra descrita.

II – FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, com sede em ..., que se dedica a atividades de consultoria empresarial, comércio de automóveis, compra e venda de imóveis para revenda, transporte de passageiro em veículos ligeiros (táxi), comércio por grosso e a retalho de produtos e serviços de eletrónica e informática (cf. Certidão Permanente – Código de Acesso ...).
2. No âmbito da sua atividade, a Requerente adquiriu diversos imóveis alocados à atividade de apartamentos turísticos.
3. Esta sociedade detém 66,67% do capital social da “Y” (doravante “Y”), NIPC ..., uma sociedade por quotas, com sede em ..., que se dedica à gestão de património imobiliário próprio e de terceiros, à compra de imóveis para revenda e promoção imobiliária, e a serviços de alojamento turístico (cf. Certidão Permanente – Código de Acesso ...).
4. A “Y” é proprietária de um prédio urbano (a Requerente refere que é prédio inscrito na matriz urbana da freguesia de...; todavia, consultado o sistema informático da AT, constatamos que o mesmo se refere ao artigo ... da mesma freguesia, com afetação a serviços, o qual provém daquele

artigo que foi melhorado/modificado/ reconstruído – cf. Modelo 1 de IMI n.º ...).

5. Por confrontação ao sistema informático da AT, verifica-se, também, que o prédio acima referido, para além de apartamentos, dispõe, ainda, de divisões com utilização independente que se consubstanciam em lojas e, portanto, com afetação a comércio.
6. A Requerente e a “Y” exploram os respetivos imóveis através do seu arrendamento a terceiros.
7. Todavia, no atual contexto económico, a Requerente concluiu que a atual estrutura não é, economicamente, a mais eficiente para a gestão do capital e dos ativos do grupo, nem tão pouco, para a abordagem ao mercado, pelo que pretende reorganizar esta estrutura, através de uma operação de fusão mediante a qual incorporará a “Y” e, por esta via, os seus ativos imobiliários.
8. Esta fusão por incorporação projetada pela Requerente tem como únicas finalidades concentrar a capacidade de investimento do grupo, permitir uma gestão mais eficiente dos ativos e assegurar uma abordagem mais eficaz ao mercado.

III – ANÁLISE DO PEDIDO

Considerando o teor do pedido, designadamente a concretização dos três pressupostos do benefício fiscal que a Requerente pretende ver esclarecidos, a AT apenas se pronunciará na presente informação vinculativa sobre se (i) a Requerente está abrangida pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF, (ii) se a operação descrita se enquadra nos n.ºs 1, 3 e 6 do mesmo artigo daquele diploma, ou seja, se se consubstancia numa operação de fusão e legitima a aplicação dos benefícios constantes do n.º 1, tendo razões económicas válidas que refletem substância económica e (iii) se a transmissão de imóveis em causa é necessária à operação de reorganização enunciada.

Ao longo da sua petição, e não propriamente quando concretiza os pressupostos que pretende ver esclarecidos e que acima se identificaram, a Requerente também questiona a isenção de emolumentos e outros encargos legais desta operação de reestruturação económica, matéria que está fora do âmbito de competências da AT, pelo que não nos pronunciaremos (art.º 2.º, a contrario, do DL 118/2011, de 15 de dezembro).

Quanto à primeira questão, deve dizer-se que, sendo ambas as sociedades envolvidas nesta operação de fusão, sociedades por quotas, com sede em território português, e tendo-lhes sido atribuídos os respetivos CAE's são, portanto, sociedades comerciais para efeitos do n.º 2 do art.º 1 do Código das Sociedades Comerciais (CSC)

Assim, desta forma, para efeitos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF, podem ser consideradas entidades que exercem, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços com sede em território português.

No que se refere à operação de reestruturação, embora de forma muito resumida, a Requerente afirma que *"no atual contexto económico, a Requerente concluiu que a atual estrutura não é, economicamente, a mais eficiente para a gestão do capital e dos ativos do grupo, nem tão pouco, para a abordagem ao mercado, pelo que pretende reorganizar esta estrutura, através de uma operação de fusão mediante a qual incorporará a "Y" e, por esta via, os seus ativos imobiliários"*.

A operação projetada e descrita pela Requerente consubstanciar-se-á numa fusão por incorporação da "Y" na sociedade Requerente e realizar-se-á através do procedimento previsto na al. a) do n.º 4 do artigo 97.º do CSC, considerando-se "operação de reestruturação" para efeitos da al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

A Requerente solicita, ainda, a confirmação de que esta operação legitima a aplicação dos benefícios em causa no n.º 1 da norma aqui em análise, na medida em que, para efeitos do n.º 6 deste dispositivo legal, tem razões económicas válidas que refletem substância económica.

Diz-nos o n.º 6 do art.º 60.º do EBF que *"[o] disposto no presente artigo não é aplicável quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos obter uma vantagem fiscal, o que pode considerar-se verificado, designadamente, quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas e não reflitam substância económica, tais como o reforço da competitividade das empresas ou da respetiva estrutura produtiva, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto, majoradas em 15 %"*.

Ora, da leitura da norma, podemos constatar que este pressuposto não é de validação a priori, não pode ser antecipadamente verificado, mas tão somente após a realização da operação em causa, designadamente através dos resultados dos exercícios económicos e da análise do processo de documentação fiscal junto nos termos do n.º 8 da norma, num momento em que já seja possível uma obter uma visão integral e um entendimento geral de todo o processo de reestruturação.

O mesmo acontece com o pressuposto da necessidade dos imóveis para a operação.

A transmissão dos imóveis tem que ser necessária às operações de reestruturação. Ou seja, exige-se, como pressuposto da isenção do IMT/IS, que os imóveis transmitidos sejam necessários à operação de reorganização.

O pressuposto da necessidade da transmissão tem carácter prospetivo, voltado para o futuro, avaliando-se em função do papel que os imóveis transmitidos irão ter na entidade resultante da operação de reorganização empresarial.

Como resulta do entendimento da AT, constante do Processo 2018001216 - IVE n.º 14263, *"[a] necessidade da transmissão de cada um dos imóveis, para que se efetue a operação de reorganização, é um requisito autónomo que acresce aos restantes, para que se constitua o direito à isenção. Este*

requisito corresponde a uma exigência legal de indispensabilidade dessa transmissão, traduzida no caráter decisivo dessa transmissão para que se produzam os efeitos reorganizativos pretendidos pelas operações de reorganização. Esta exigência tem caráter autónomo relativamente às restantes e aplica-se a todos os tipos de imóveis transmitidos, sejam eles habitacionais ou outros".

Desta forma, quer se tratem de transmissões de imóveis não habitacionais, quer se tratem de transmissões de imóveis habitacionais que estejam afetos à atividade exercida a título principal da entidade a reorganizar, a constituição do direito à isenção depende, EM TODOS OS CASOS, da verificação autónoma do requisito da necessidade de cada um dos imóveis a transmitir para os fins da operação de reorganização.

Esta avaliação é sempre feita, a posteriori, em função da finalidade que cada imóvel irá desempenhar na entidade que resultar da reorganização empresarial.

Ficará apenas por apurar por parte da AT, no futuro, e atendendo aos fins que os mesmos irão desempenhar na "nova empresa", se os mesmos foram efetivamente necessários à operação de reestruturação.

IV – CONCLUSÃO

Em face do exposto, conclui-se que:

- a) Para efeitos do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, pode considerar-se que ambas as sociedades exercem, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, podendo ser-lhes aplicável o regime do art.º 60.º do EBF.
- b) A operação de reestruturação descrita consubstancia uma operação de fusão subsumível na al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.
- c) A aferição de que as operações abrangidas no art.º 60.º do EBF não tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos obter uma vantagem fiscal, bem como a validação da necessidade da transmissão dos bens para a operação serão efetuadas a posteriori, uma vez que só em momento posterior à realização da operação de reestruturação é que a AT está em condições de valorar as informações que lhe permitam retirar tais conclusões.