

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Artigo: 60.º

Assunto: Reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação

Processo: 2018001453 - IVE n.º 14552, com despacho concordante de 07.12.2018, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo:

### I - INTRODUÇÃO

1. Veio, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a Requerente solicitar a emissão de informação vinculativa relativa à aplicabilidade do regime de reorganização de empresas, nos termos em que o mesmo se encontra previsto no artigo 60.º do EBF.

2. Todavia, os moldes em que o pedido estava formulado não concretizava, de facto e/ou de direito, qual (ais) o (s) pressuposto (s) do benefício fiscal sobre o qual se pretendia a informação. Assim sendo, foi solicitado o aperfeiçoamento do requerimento tendo, na resposta recebida, a Requerente delimitado o objeto da informação à confirmação, que considera cumpridos, dos requisitos previstos:

- No n.º 1 do artigo 60.º do EBF;
- No n.º 2 do artigo 60.º do EBF; e
- Na alínea a) do n.º 3 do artigo 60.º do EBF.

### II – INFORMAÇÃO

3. Entende a Requerente que a operação de fusão projetada obedece aos requisitos mencionados no ponto 2 desta informação, a que acresce o compromisso de cumprimento do estipulado no n.º 8 do artigo 60.º do EBF. Vejamos:

4. Sob a epígrafe "*Reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação*" o artigo 60.º do EBF estabelece no n.º 1 um conjunto de benefícios fiscais - destinados às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços - que visam facilitar e desonerar fiscalmente operações de reestruturação empresarial, nos termos e condições aí definidos.

5. Uma vez que estamos perante duas "*empresas com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, noutro Estado membro da União Europeia (...)*" que exercem, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza comercial, industrial e de prestação de serviços (n.º 2 e corpo do n.º 1), pode-lhes aproveitar, no todo ou em parte, estes benefícios, desde que a operação projetada se subsuma a uma das operações de reestruturação taxativamente elencadas no n.º 3 do artigo 60.º do EBF.

6. Dentro destas, e para o que aqui nos interessa, dispõe a alínea a) que constitui uma operação de reestruturação "*[A] fusão de sociedades, empresas públicas ou cooperativas*".

7. Com base no enquadramento apresentado, a operação projetada consiste numa fusão mediante a qual a totalidade do património societário da Requerente (sociedade a incorporar) será transmitido para a (A), sociedade incorporante. Em contrapartida, visto que sociedades envolvidas na fusão são detidas pelos mesmos acionistas, o capital social da (A) será aumentado pelo valor registado na Requerente, sendo as novas ações emitidas distribuídas aos atuais acionistas na mesma proporção da atualmente verificada.

8. Ora, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 97.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a operação projetada, configura uma fusão na modalidade de "*fusão por incorporação*", neste caso transfronteiriça uma vez que, apesar da sua direção efetiva e residência fiscal já se encontrar desde 2015 em território português, a sede estatutária da Requerente mantém-se ainda no Reino Unido (artigos 117.º - A a 117.º - L do CSC).

9. Note-se que, no entanto, para efeitos de aplicação do n.º 2 do artigo 60.º do EBF, o legislador fiscal considera o critério da "*direção efetiva em território português*" suficiente para dar cumprimento aos pressupostos espaciais previstos neste artigo. Critério esse que, como dissemos no parágrafo anterior, a Requerente cumpre desde 2015.

10. Por conseguinte, consideramos que a operação de reestruturação projetada, na modalidade de "*fusão por incorporação*", cumpre os pressupostos previstos no corpo do n.º 1, no n.º 2 e na alínea a) do n.º 3, todos do artigo 60.º do EBF.

11. Vejamos agora se se encontram reunidos os pressupostos objetivos relativos aos imóveis a transmitir para assim poder verificar o enquadramento da fusão projetada nos benefícios fiscais consagrados n.º 1 do artigo 60.º do EBF, pois convém recordar que o principal motivo deste pedido é a obtenção das isenções de IMT e de Imposto do Selo que obstem à tributação prevista na alínea g) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT e na verba 1.1 da TGIS, respetivamente. Ou seja, e em suma, saber da aplicabilidade da alínea a) e da alínea b), 1.ª parte, do n.º 1 do artigo 60.º do EBF à operação de reestruturação projetada.

12. Da lista dos imóveis a transmitir constam da matriz, no parque logístico três prédios urbanos da espécie "outros"; e no terminal logístico um prédio rústico, dois prédios urbanos da espécie "outros", um prédio afeto a "serviços" e um prédio afeto a "habitação".

13. Segundo a Requerente, todos os imóveis a transmitir por via da fusão são absolutamente necessários à operação de reestruturação projetada, pois são e continuarão a ser utilizados como instalações na operação logística da (A) e da (B); bem como, o único imóvel habitacional presente na lista que, para além de ser necessário, está ainda afeto à atividade económica exercida a título principal pela Requerente.

Isto posto,

14. Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, na redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (LOE/2018), que "*Às empresas (...) são*

*aplicáveis os seguintes benefícios:*

*a) Isenção do imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis, relativamente aos imóveis não habitacionais e, quando afetos à atividade exercida a título principal, aos imóveis habitacionais, necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação;*

*b) Isenção do imposto do selo, relativamente à transmissão dos imóveis referidos na alínea anterior (...)."*

15. Naquela que é a nossa leitura sobre esta disposição - enquadrada pelas regras de interpretação das normas que estabelecem benefícios fiscais que impõem que as mesmas, na medida em que constituem uma derrogação aos princípios jurídico-tributários da generalidade, da igualdade e da capacidade contributiva, devem ser interpretadas de forma declarativa ou estrita, não sendo por isso suscetíveis de aplicação aos casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido - resulta que para que a isenção opere a lei exige como pressupostos materiais, sem equiparar a eles quaisquer outros, que estejamos perante uma operação de reestruturação que envolva:

- Transmissões de imóveis não habitacionais necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação;

E/ou,

- Transmissões de imóveis habitacionais afetos à atividade exercida a título principal que também sejam necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação;

16. Assim, tendo presente os critérios operacionais e interpretativos enunciados no parágrafo anterior somos de parecer que os imóveis não habitacionais identificados no requerimento são necessários à concretização da operação de fusão, pois só assim se garante a identidade e continuidade do negócio.

17. Com efeito, após a concretização da fusão projetada a (A) assumirá, em relação aos imóveis não habitacionais em causa, uma dupla qualidade: por um lado, em relação ao terminal logístico, continuará a utilizar aquelas instalações nos moldes atuais, mas agora na qualidade de proprietária; por outro lado, em relação ao parque logístico a (A) sucederá na qualidade de locador à Requerente, assumido a partir dessa data todos os direitos e obrigações que da locação decorrem, nomeadamente permitindo a continuação do gozo, a troco de uma renda, das instalações em causa pela (B), nos seus atuais termos.

18. Razão pela qual, confirmamos que na fusão projetada, a transmissão dos imóveis não habitacionais identificados no pedido da Requerente, cumpre os pressupostos das isenções previstas nas alíneas a) e b), 1.ª parte, do n.º 1 do artigo 60.º do EBF.

19. Já quanto ao imóvel habitacional – cuja avaliação ao abrigo da avaliação geral já foi concluída e notificada à Requerente em 2xx3-xx-x1, conforme ficha de avaliação n.º 9xxxxx1 –, a questão é diferente, pois a lei impõe o preenchimento de dois pressupostos cumulativos para que se possa espoletar, quanto a este, o eventual direito ao reconhecimento automático da isenção.

20. Sendo certo que a transmissão de tal imóvel se afigura necessária à

operação de fusão projetada, já não é tão certo que, no atual momento, o mesmo se encontre afeto à atividade exercida a título principal pela Requerente, na medida em que essa realidade económica não está refletida no seu CAE.

21. Com efeito, existe uma incongruência entre o CAE registado no Sistema de Informação da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (SICAE) e, consequentemente na AT, e a atividade de arrendamento de bens imobiliários que a Requerente declara exercer.

22. Sucede que, não fornecendo a lei fiscal uma definição do que é a "atividade exercida a título principal" há que recorrer ao estatuído no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, para a partir daí, atendendo ao tipo de operação económica em causa, definir se a mesma preenche ou não este pressuposto da isenção.

23. Acontece que, da consulta ao SICAE, a Requerente tem como única classificação de atividade económica o CAE 66190 - Atividades auxiliares de serviços financeiros, exceto seguros e fundos de pensões. Esta atividade, integra a Secção K - Atividades financeiras e de seguros da CAE - REV 3, que genericamente aglutina as atividades financeiras incluindo as unidades de intermediação monetária (banca em sentido geral), as unidades de intermediação financeira (atividades financeiras realizadas por entidades diferentes das instituições monetárias), seguros, fundos de pensões e atividades auxiliares de intermediação financeira, de seguros e de fundos de pensões.

24. Já no que respeita à atividade imobiliária (onde se inclui a atividade de arrendamento de bens imobiliários), está fora da classificação atribuída às atividades financeiras e de seguros, integrando especificamente a Secção L (Atividades imobiliárias) da CAE - REV 3, que aglomera genericamente as atividades de compra, venda, arrendamento, administração e mediação imobiliária.

25. Atendendo ao exposto, fica patente a clivagem existente entre as atividades financeiras e de seguros constantes da Secção K e a atividade imobiliária presente na Secção L da CAE - REV 3.

26. Pelo que, estando a atividade principal da Requerente atualmente enquadrada e classificada na Secção K, nunca poderá ser considerado pelo intérprete, à luz dos critérios estabelecidos na CAE - REV 3, e dos conceitos operativos e interpretativos que acima enunciamos sobre a interpretação de normas que concedem benefícios fiscais, a atividade de arrendamento de bens imobiliários como a "atividade exercida a título principal", pela Requerente.

27. Razão pela qual, na fusão projetada, a transmissão do imóvel habitacional identificado no pedido da Requerente, não cumpre o pressuposto da "atividade exercida a título principal", exigido pela isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF.

28. Por fim, quanto à isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática dos atos inseridos no processo de reestruturação projetado, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF,

entendemos que a mesma está fora do âmbito do instituto da informação vinculativa uma vez que esta está legalmente condicionada ao esclarecimento dos pressupostos dos benefícios fiscais. Pelo que, dado que estamos perante uma taxa correspondente ao preço de um serviço a ser cobrado a título de retribuição pela entidade que o presta, o esclarecimento sobre o eventual direito à mesma pertencerá às entidades com competência material para a sua liquidação e cobrança, no caso, o Instituto dos Registos e do Notariado.

### **III – CONCLUSÃO**

Por tudo o que vem exposto, e sem prejuízo do disposto n.º 8 do artigo 60.º do EBF, consideramos que a operação de fusão projetada:

- Cumpre, em relação à transmissão dos imóveis não habitacionais identificados no pedido, os pressupostos dos benefícios fiscais previstos no corpo do n.º 1, no n.º 2 e na alínea a) do n.º 3, que levam ao reconhecimento automático das isenções estabelecidas nas alíneas a) e b), 1.ª parte, do n.º 1 do artigo 60.º do EBF;
- Não cumpre, em relação à transmissão do imóvel habitacional identificado no pedido, todos os pressupostos dos benefícios fiscais previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF, ficando por isso sujeita à competente tributação em sede de IMT e Imposto do Selo.