

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Estatuto dos Benefícios Fiscais
Artigo/Verba:	Art.60º - Reorganização de entidades em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação
Assunto:	Isenção de IMT/IS (requisitos objetivos); Fusão de atividades; Localização e conceito de "operações de reestruturação"; Razões económicas válidas para a efetivação da operação
Processo:	24574, com despacho de 2023-12-27, do Diretor de Serviços da DSIMT, por subdelegação
Conteúdo:	I - PEDIDO

Por via eletrónica, a "X" (doravante Requerente), NIPC, veio apresentar pedido de informação vinculativa, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), no sentido de lhe ser confirmado se a transmissão dos bens imóveis de três sociedades anónimas, por efeito da sua fusão por incorporação na sociedade Requerente, poderá beneficiar de isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo (IS), nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, respetivamente, uma vez que:

- a) Tanto a Requerente, como as sociedades a incorporar, estão abrangidas pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF;
- b) A projetada fusão se enquadra nos n.ºs 1, 3 e 6 do artigo 60.º do EBF;
- c) A título preliminar, e ressalvada a necessidade de confirmação a posteriori em face da análise dos elementos previstos no n.º 8 do artigo 60.º do EBF, as vantagens económicas descritas e quantificadas no Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da Fusão refletem substância económica e legitimam a aplicação dos benefícios fiscais constantes das alíneas a) e b) do n.º 1 do citado artigo 60.º do EBF à projetada fusão;
- d) Com as ressalvas acima referidas no ponto imediatamente anterior, a transmissão de imóveis em causa é necessária à operação de reorganização enunciada (cf. a parte final da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF).

II - FACTOS

1. A Requerente, bem como as sociedades "Y", "W", e "Z", são todas detidas, direta ou indiretamente, pela mesma acionista majoritária, exercendo, a título principal, uma atividade comercial e de prestação de serviços enquadrada no código CAE principal 41100 (Promoção Imobiliária).
2. A Requerente e as demais sociedades acima referidas, são, cada uma, proprietárias dos edifícios e terrenos que formam o parque de escritórios denominado por "A".
3. Tais imóveis são, todos eles, não habitacionais, destinados a comércio e serviços, estando afetos integralmente à atividade desenvolvida a título principal

pelas referidas sociedades.

4. Assim, quer para fazer face às ineficiências a nível económico e dos resultados operacionais das empresas, quer pelo facto de estar em causa um investimento muito relevante que será a todos os níveis otimizado se for conduzido por uma única sociedade, as sociedades em apreço propõem-se levar a cabo a fusão por incorporação das sociedades "Y", "W" e "Z", na sociedade Requerente, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 e na al. a) do n.º 4, ambos do art.º 97.º do CSC.

5. A Requerente é proprietária dos imóveis sítos no "A" a seguir identificados:

i) Edifício "G", inscrito sob o artigo . da matriz predial urbana da freguesia de .. (com afetação a serviços), encontrando-se em plena exploração comercial;

ii) Edifício "I", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de. (com afetação a serviços, estacionamento cobertos e fechados e arrecadações e arrumos), encontrando-se em plena exploração comercial;

iii) Lote de terreno para construção "A", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia ;

iv) Lote de terreno para construção "B", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia ;

v) Lote de terreno para construção "H", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia.

6. As sociedades "Y", "W" e "Z" são proprietárias dos seguintes imóveis, todos localizados, igualmente, no "A":

i) "Y" - O Edifício "C", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia . (com afetação a serviços, estacionamento cobertos e fechados e arrecadações e arrumos), encontrando-se em plena exploração comercial;

ii) "W" - O Edifício "D", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia (com afetação a serviços e estacionamento cobertos e fechados), encontrando-se em plena exploração comercial;

iii) "Z" - O Edifício "F", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de . (com afetação a serviços e estacionamento cobertos e fechados), encontrando-se em plena exploração comercial;

7. Atualmente, a "Y" e a "W" são detentoras de 100% do capital social da Requerente, na proporção de 60% e 40%, respetivamente (cf. fls 7 do Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da Fusão).

8. Por força da fusão, as sociedades a incorporar transmitirão para a Requerente a totalidade dos seus ativos e passivos, em particular a propriedade dos imóveis detidos e explorados pelas mesmas.

9. Após a realização da operação projetada, a Requerente passará a ser a única sociedade detentora de todos os imóveis que atualmente compõem o "A".

10. Com esta fusão, as sociedades "Y", "W" e "Z" serão extintas, nos termos do

disposto na al. a) do art.º 112.º do CSC, e a sociedade acionista daquelas sociedades passará a deter a 100% as ações representativas do capital da Requerente [al. b) do art.º 112.º do CSC].

III - ANÁLISE DO PEDIDO

11. Considerando o teor do pedido, no sentido de ser confirmado à Requerente se a transmissão dos bens imóveis de três sociedades anónimas, por efeito da fusão por incorporação das mesmas naquela, poderá beneficiar de IMT e de IS, nos termos das alíneas a) e b) do art.º 60.º do EBF, a AT analisará se:

a) Tanto a Requerente, como as sociedades a incorporar, estão abrangidas pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF;

b) A projetada fusão se enquadra nos n.ºs 1, 3 e 6 do artigo 60.º do EBF;

c) A título preliminar, e ressalvada a necessidade de confirmação a posteriori em face da análise dos elementos previstos no n.º 8 do artigo 60.º do EBF, as vantagens económicas descritas e quantificadas no Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da Fusão refletem substância económica, e legitimam a aplicação dos benefícios fiscais constantes das alíneas a) e b) do n.º 1 do citado artigo 60.º do EBF à projetada fusão;

d) Com as ressalvas acima referidas no ponto imediatamente anterior, a transmissão de imóveis em causa é necessária à operação de reorganização enunciada [cf. a parte final da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º do EBF].

12. No que se refere à ALÍNEA a) DO PONTO ANTERIOR, a Requerente pretende que lhe seja confirmada que ela, bem como as sociedades a incorporar, estão abrangidas pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF.

13. Para se poder responder a esta questão teremos que verificar se a operação projetada se enquadra em alguma das alíneas previstas no n.º 3 do art.º 60.º do EBF, porquanto somente as "operações de reestruturação" previstas nessa norma podem beneficiar das isenções contempladas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

14. Relembrando,

15. As sociedades envolvidas nesta operação pretendem proceder à sua reorganização, através de uma operação de fusão por incorporação das sociedades "Y", "W" e "Z", na Requerente, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 e na al. a) do n.º 4, ambos do artigo 97.º do CSC e, consequentemente, as sociedades a incorporar transmitirão, a favor da Requerente, a totalidade dos seus ativos e passivos, em particular a propriedade dos imóveis hoje detidos e explorados pelas mesmas.

16. Após a fusão, as sociedades "Y", "W" e "Z" serão extintas, de acordo com a al. a) do art.º 112.º do CSC.

17. No tipo de fusão em apreço, fusão por incorporação, as três sociedades, denominadas incorporadas, transferem a totalidade do seu património para a sociedade já existente (Requerente), a sociedade incorporante, passando a existir uma sociedade que absorve todo o património, ativo e passivo, das

outras sociedades. Não estamos aqui a falar da transferência de ramos de atividade de uma empresa, mas sim da totalidade do seu património.

18. Em face do exposto, considera-se, assim, a operação projetada como uma fusão, consubstanciando uma "operação de reestruturação", para efeitos da al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

19. Passemos agora à análise se a transmissão dos imóveis envolvidos nesta operação de reestruturação está abrangida pelas isenções de IMT e de IS previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

20. Referem as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF que as entidades que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, e que se reorganizem, em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação, beneficiam de isenção de IMT e de IS relativamente à transmissão de imóveis não habitacionais e, quando afetos à atividade exercida a título principal, de imóveis habitacionais, necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação.

21. No que concerne às transmissões onerosas de imóveis, são pressupostos objetivos da isenção de IMT e de IS:

(i) que os imóveis alvo de transmissão sejam:

- não habitacionais, ou

- tratando-se de imóveis habitacionais, estejam afetos à atividade exercida a título principal pela entidade;

(ii) e, em ambos os casos, as transmissões desses imóveis sejam necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação.

22. Ou seja, exige-se, como pressuposto das isenções de IMT e de IS, que os imóveis transmitidos sejam necessários à operação de reorganização, mas, relativamente aos imóveis habitacionais, exige-se, ainda, que eles estejam afetos ao exercício da atividade principal da entidade.

23. Além do âmbito de aplicação da cada um destes pressupostos ser diferenciado, eles também se distinguem pela sua própria natureza.

24. Como foi acima referido, todos os imóveis são não habitacionais, destinados a comércio e serviços, estacionamento coberto e fechado e arrecadação e arrumos, motivo pelo qual preenchem o pressuposto da isenção referido no ponto 21 (i), carecendo de verificação, contudo, o critério da necessidade dos imóveis para a operação de reestruturação [ponto 21 (ii)].

25. Com efeito,

26. Enquanto o pressuposto da afetação dos imóveis habitacionais à atividade exercida a título principal deve ser avaliado no período temporal anterior à operação de reorganização, em função do objeto social e da atividade em concreto que vinha sendo exercida pela entidade titular desses imóveis, o pressuposto da necessidade da sua transmissão tem caráter 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.

27. 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 carácter decisivo dessa transmissão para que se produzam os efeitos reorganizativos pretendidos pelas operações de reorganização. Esta exigência tem carácter autónomo relativamente às restantes e aplica-se a todos os tipos de imóveis transmitidos, sejam eles habitacionais ou outros".

28. 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.

29. Por último, quanto à questão colocada pela Requerente na alínea a) do ponto 11, deve referir-se que, tendo a sociedade incorporante, bem como as três incorporadas, exercido uma atividade de promoção imobiliária (segundo consulta às respetivas IES/2022) e tendo todas sede em território nacional, mostram-se preenchidos os pressupostos subjetivos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF.

30. Relativamente à ALÍNEA b) DO PONTO 11, em que se questiona se a projetada fusão se enquadra nos n.ºs 1, 3 e 6 do artigo 60.º do EBF, já foi dada resposta nos pontos 13 a 24 da presente informação relativamente ao enquadramento da operação no n.º 1 e no n.º 3 da norma em análise.

31. Resta-nos pronunciar quanto ao n.º 6 da referida norma, isto é, se as vantagens económicas descritas e quantificadas no Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da Fusão refletem substância económica e legitimam a aplicação dos benefícios fiscais constantes das alíneas a) e b) do n.º 1 do citado art.º 60.º do EBF à projetada fusão.

32. Estabelece 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 %".

33. Ora, da leitura da referida norma, conclui-se que a confirmação de que as operações foram realizadas por razões económicas válidas e refletem substância económica, consubstanciada, nomeadamente, no reforço da competitividade ou da respetiva estrutura produtiva, não são suscetíveis de validação à priori, mas tão somente após a realização da operação em causa, designadamente através dos resultados dos exercícios económicos e da análise dos elementos juntos ao

processo de documentação fiscal, previsto no art.º 130.º do Código do IRC, nos termos do n.º 8 da mesma norma legal, isto é, num momento em que seja possível obter uma visão integral e um entendimento geral de todo o processo de reestruturação.

34. No que se refere à ALÍNEA c) DO PONTO 11, remete-se para o que foi dito nos pontos 31 a 33 da presente informação.

35. Relativamente à questão colocada na ALÍNEA d) DO PONTO 11, remete-se para a análise efetuada nos pontos 26 a 28 da presente informação.

IV - CONCLUSÕES

Em face do exposto, conclui-se que:

36. A operação projetada consubstanciar-se-á numa fusão por incorporação das sociedades "Y", "W" e "Z" na Requerente, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 e na al. a) do n.º 4, ambos do artigo 97.º do CSC, pelo que se considera uma "operação de reestruturação" para efeitos da al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

37. Todos os imóveis objeto de transmissão na presente operação são não habitacionais, destinados a comércio e serviços, estacionamento coberto e fechado e arrecadação e arrumos, motivo pelo qual preenchem o pressuposto da isenção referido no ponto 21 (i), carecendo de verificação, contudo, o critério da necessidade dos imóveis para a operação de reestruturação [ponto 21 (ii)].

38. O pressuposto da necessidade da transmissão dos imóveis no contexto da operação de fusão aqui em causa tem caráter prospetivo, voltado para o futuro, avaliando-se em função do papel que os imóveis transmitidos irão ter na entidade incorporante.

39. Por conseguinte, a AT reserva-se no direito de, a posteriori, comprovar o preenchimento do requisito da necessidade da transmissão deste imóvel para os fins da operação de reorganização em causa.

40. Tendo a sociedade incorporante, bem como as três sociedades incorporadas, exercido uma atividade de promoção imobiliária (segundo consulta às respetivas IES/2022) e tendo todas sede em território nacional, mostram-se preenchidos os pressupostos subjetivos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF.

41. Por último, a confirmação de que as vantagens económicas descritas e quantificadas no Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da Fusão refletem substância económica e legitimam a aplicação dos benefícios fiscais constantes das alíneas a) e b) do n.º 1 do citado artigo 60.º do EBF, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 6 do art.º 60.º do EBF, só será suscetível de ser efetuada a posteriori, uma vez que só em momento posterior à realização da operação de fusão é que a AT está em condições de valorar as informações que lhe permitam retirar tais conclusões.