

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:	Fusão de sociedades; Isenção de IMT/IS - Art.º 60.º, n.º 1, al. a) e b) do EBF
Processo:	25206, com despacho de 2024-08-03, do Diretor-Geral
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 o entendimento por si expandido no que se refere à reestruturação empresarial que pretende concretizar, a qual contempla a fusão de uma sociedade noutra sociedade, que implicará a transmissão de diversos imóveis, designadamente, se:

- i) As isenções consagradas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF abrangem as sociedades comerciais que se dediquem à atividade de compra e venda de imóveis, segundo o CAE 68100-R3, mesmo quando a atividade efetivamente prosseguida seja a gestão e exploração económica de imóveis próprios, e a atividade de compra e venda de imóveis não esteja vindo a ser prosseguida por ausência de oportunidades de negócios relevantes;
- ii) A projetada fusão se enquadra na al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF;
- iii) A transmissão de imóveis em causa é necessária à operação de reestruturação em causa;
- iv) A operação de fusão projetada é qualificável como uma operação de reestruturação que legitime a aplicação do benefício fiscal em causa, porque nos termos indicados é realizada por razões económicas válidas que refletem substância económica.

II - FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social a "construção, gestão e desenvolvimento de projetos imobiliários, industriais e agrícolas, bem como a compra, venda e gestão de imóveis, empreendimentos turísticos, industriais ou agrícolas; e, participações sociais e sua gestão e atividades de engenharia técnica e afins".
2. Está registada com o CAE Principal 41200 - Construção de edifícios (residenciais e não residenciais) - e com os CAE secundários 68100 - Compra e venda de bens imobiliários - e 71120 - Atividades de engenharia e técnicas afins (cf. Certidão Permanente no SIGIV).
3. Tem uma subsidiária, da qual é acionista única, a "Y", NIPC ., cujo objeto social é: "a) compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim; b) promoção, construção, gestão, arrendamento e comercialização de investimentos e

12. Os imóveis mencionados em (i) do ponto anterior correspondem aos escritórios onde se localiza a sede da "Y", da Requerente e de outras sociedades do Grupo .

13. Conforme informação prestada pela Requerente, a atividade da "Y" caracteriza-se "(...) pela exploração económica de imóveis próprios através do seu arrendamento a entidades relacionadas e não relacionadas, bem como pela inerente gestão administrativa e operacional dos imóveis e dos respetivos arrendamentos, seja pelo acompanhamento dos inquilinos, dos respetivos condomínios ou das obras de manutenção contratadas e a contratar".

14. Relativamente à atividade de compra e venda de imóveis, a mesma não tem vindo a ser exercida por ausência de oportunidades de negócios relevantes, conforme foi igualmente informado pela Requerente.

15. Efetivamente, consultado o sistema informático da AT, constatou-se que a sociedade "Y", nas IES de 2021 e de 2022, não dispõe de qualquer registo contabilístico em inventários, tendo, todavia, registadas propriedades de investimento de num ativo total de , em 2021, e num ativo total de , em 2022.

16. De acordo com o esclarecimento adicional prestado pela Requerente, a "Y" dispõe de contratos de arrendamento com diversas sociedades, designadamente com a Requerente, relativamente aos imóveis mencionados em (i) e (ii) do ponto 11, auferindo rendas e emitindo faturas por essa atividade.

17. Não dispõe de trabalhadores, recorrendo aos seus administradores e à subcontratação de outras entidades.

18. Segundo a Requerente refere no esclarecimento adicional, "(...) por efeito da fusão projetada, ocorre a transferência global do património da "Y" (incorporada) para a Requerente (incorporante), que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, bem como na concreta atividade prosseguida, projeta[ndo-se] que o objeto social da Requerente seja ampliado de modo a congregar a amplitude dos objetos sociais de incorporada e incorporante (...)".

19. Refere, ainda, que o objeto social da incorporante passará a refletir aquelas atividades cujo desenvolvimento é permitido pelo contrato de sociedade da "Y" e que se relaciona com a gestão e exploração económica de imóveis (e à qual se encontram alocados os imóveis a transmitir) e a atividade de compra e venda de imóveis (a qual, por ausência de oportunidades relevantes, não tem sido exercida).

20. De salientar que, consultadas as IES da Requerente, relativas ao exercício de 2021 e de 2022, as atividades da mesma resumem-se ao CAE 41200 (construção de edifícios) e ao CAE 68100 (compra e venda).

III - ANÁLISE DO PEDIDO

21. Considerando o teor do pedido e a documentação adicional remetida pela Requerente, começemos por analisar se as isenções consagradas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF abrangem as sociedades comerciais que se dediquem à atividade de compra e venda de imóveis, segundo o CAE 68100-R3, mesmo quando a atividade efetivamente prosseguida seja a gestão e exploração económica de imóveis próprios, e a atividade de compra e venda de imóveis não esteja vindo a ser prosseguida por ausência de oportunidades de negócios relevantes.

22. No PIV, é referido que, tendo a "Y" como objeto uma atividade compreendida no objeto social da Requerente (compra, venda e gestão de imóveis, empreendimentos turísticos, industriais ou agrícolas), há redundância de atividades entre as duas sociedades, a qual não é justificada no contexto empresarial em que atuam, motivo pelo qual pretendem efetuar a sua fusão.

23. Por sua vez, nos elementos adicionais, a Requerente é mais específica, alegando que a atividade da "Y" se caracteriza pela exploração económica de imóveis próprios através do seu arrendamento a entidades relacionadas e não relacionadas, bem como pela inerente gestão administrativa e operacional dos imóveis e dos respetivos arrendamentos.

24. Ora, não obstante no PIV se alegar que a "Y" tem como objeto social, entre outras atividade, a de compra, venda e gestão de imóveis, empreendimentos turísticos, industriais ou agrícolas, atividades que consubstanciam o objeto social da Requerente, o que é certo é que pelo contrato de arrendamento entre ambas as sociedades e pela análise da IES da "Y", referente aos anos de 2021 e 2022, verifica-se que a atividade por si exercida foi efetivamente a atividade de arrendamento, ou seja, uma atividade que a Requerente não dispõe no seu objeto social.

25. Em face do exposto, impõe-se questionar se, com a operação de fusão projetada, a atividade de arrendamento não vai cessar por efeito de confusão da pessoa do senhorio - sociedade incorporada ("Y") -, na pessoa do arrendatário - sociedade incorporante (REQUERENTE), colocando em causa o princípio da continuidade que caracteriza o regime de neutralidade fiscal subjacente ao art.º 60.º do EBF.

26. Vejamos,

27. A ratio das isenções contidas no n.º 1 do art.º 60.º do EBF é facilitar as operações de reorganização entre empresas e as operações de fusão dos ativos entre elas, sendo nesse sentido claro o preceito ao referir-se a imóveis necessários à concentração ou cooperação, pois só assim se garante a identidade de negócio e a continuidade do mesmo.

28. Seguindo de perto a jurisprudência do STA (Processo n.º 0206/15.8BEPDL, de 08-09-2021), "[a] operação de reestruturação não dá lugar a qualquer tributação, no momento da sua concretização, desde que se encontre garantido um regime de total continuidade fiscal na sociedade beneficiária. E é exactamente este requisito da continuidade do exercício de uma actividade económica, que se consubstancia como principal pressuposto de aplicação do regime especial da neutralidade fiscal previsto para as operações que se encontram configuradas no art.º 73 e seg., do C.I.R.C., mais se devendo visualizar a norma constante do citado art.º 60, do E.B.Fiscais, como igualmente tendente à obtenção da identificada neutralidade fiscal".

29. Regressando ao caso em concreto.

30. Com a transferência dos prédios mencionados em (i) e (ii) do ponto 11 de "II - Factos" da esfera jurídica da sociedade incorporada para a sociedade incorporante, a atividade de arrendamento de prédios que era desenvolvida pela primeira extinguir-se-á, na medida em que haverá a confusão das partes neste contrato de arrendamento.

31. Poder-se-ia equacionar se haveria continuidade da atividade económica de arrendamento relativamente aos prédios identificados nas alíneas iii) e iv) do ponto 11.

32. Todavia, constata-se que, no ponto 7 dos elementos adicionais remetidos pela

Requerente, em maio de 2024, na descrição do seu novo objeto social após a operação de fusão projetada, não é feita qualquer referência à existência da atividade de arrendamento, pelo que se conclui que a mesma deixará de existir quanto aos outros dois imóveis mencionados no ponto 11 de "II - Factos", não havendo, assim, o requisito da continuidade do exercício de uma atividade económica (no caso o arrendamento) que se consubstancia como principal pressuposto de aplicação do regime especial da neutralidade fiscal constante no n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

33. Em face do exposto, constata-se que o objeto social da Requerente não contemplará, após a projetada fusão, a atividade de arrendamento. Assim, ainda que se mantenham dois dos contratos de arrendamento existentes à data da fusão, não o serão no exercício de uma atividade económica de arrendamento como até então exercida pela sociedade a incorporar. Por conseguinte, atendendo ao facto de que não existe a continuidade da atividade de arrendamento na esfera da Requerente, não pode, por isso, a transmissão dos imóveis ora em análise beneficiar das isenções do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, e perde qualquer efeito útil a análise das restantes questões colocadas no presente PIV.

IV - CONCLUSÃO

34. Em face do exposto, conclui-se que:

- as isenções consagradas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF abrangem 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, desde que exista uma continuidade da atividade exercida pela sociedade incorporada, o que não se verifica no caso em apreço.

- não podendo, por inexistência da continuidade da atividade (de arrendamento) na esfera da Requerente, a operação de fusão projetada beneficiar das isenções previstas no n.º 1 do art.º 60.º do EBF, a análise das restantes questões colocadas no presente PIV perdeu o seu efeito útil.