

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.ºs 1, al. a) e b), n.º 2, n.º 3, al. a) e n.º 6 do EBF
Processo:	26432, com despacho de 2024-06-03, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - Património, por delegação
Conteúdo:	I - PEDIDO

Por via eletrónica, em , a "X" (doravante Requerente), NIPC ., veio apresentar pedido de informação vinculativa, com carácter de urgência, 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 duas fusões (por incorporação, uma das quais inversa) a ocorrer em ato autónomo e sucessivo e que implicarão a transmissão de três prédios (dois deles por duas vezes), designadamente se:

i) Cada uma das sociedades intervenientes está abrangida pelo disposto no n.º 1 e no n.º 2 do art.º 60.º do EBF;

ii) Cada uma das duas operações de fusão em que se decompõe a reestruturação têm pleno enquadramento na al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF;

iii) A título preliminar e, ressalvada a necessidade de confirmação a posteriori, estão verificados todos os pressupostos de que depende a aplicação das isenções de IMT e de IS à transmissão dos imóveis associada a cada uma das duas operações de fusão, nos termos e para os efeitos do disposto na al. a) e na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF;

iv) De acordo com a parte final da al. a) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF [aplicável, também, ex vi nos termos da al. b) do mesmo n.º 1], a transmissão dos imóveis resultante de cada uma das duas fusões é "necessária às operações de reestruturação", ainda que tal validação apenas possa ser concretizada a posteriori;

v) A título preliminar e, ressalvada a necessidade de confirmação a posteriori, as motivações económicas invocadas e devidamente quantificadas no Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da Reestruturação são sobretudo razões económicas válidas, motivo pelo qual não se aplica o disposto no n.º 6 do artigo 60.º do EBF.

II - FACTOS DESCRITOS PELA REQUERENTE

1. A Requerente, bem como as sociedades "Y", "W" e "Z" são todas detidas, direta ou indiretamente, pela mesma acionista maioritária, exercendo, a título principal, uma atividade comercial e de prestação de serviços enquadrada no código CAE principal

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 "".

3. Tais imóveis são, todos eles, lotes de terreno para construção e prédios não habitacionais, destinados a comércio e serviços, estando afetos integralmente à atividade desenvolvida a título principal pelas referidas sociedades.

4. As sociedades objeto da presente reestruturação empresarial pretendem realizar duas operações de fusão, de forma autónoma e sucessiva, no mesmo exercício e período de tributação, apenas sobrevivendo, no final, a sociedade Requerente.

5. Atualmente, a "Y" e a "W" são detentoras de 100% do capital social da Requerente, na proporção de 60% e 40%, respetivamente.

6. A presente reestruturação efetivar-se-á nos termos mencionados no ponto 4, através da realização de duas operações de fusão autónomas, a saber: (i) a fusão por incorporação das sociedades "W" e "Z" na sociedade "Y" e, posteriormente (ii) a fusão por incorporação, inversa, da "Y" na sociedade "X", ambas a concretizarem-se nos termos do n.º 1 e da al. a) do n.º 4 do art.º 97.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

7. A Requerente é proprietária dos imóveis sites no a seguir identificados:

Edifício "", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de , a que corresponde um edifício de escritórios e 89 estacionamentos (com afetação a serviços), encontrando-se em plena exploração comercial;

Edifício "", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de , a que corresponde uma área de serviços, bem como 213 estacionamentos para visitas a clientes das empresas residentes no empreendimento (com afetação a serviços, estacionamentos cobertos e fechados e arrecadações e arrumos), encontrando-se em plena exploração comercial;

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

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

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

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

"Y"- O Edifício "", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de , a que corresponde um edifício de escritórios e 201 estacionamentos (com afetação a serviços, estacionamentos cobertos e fechados e arrecadações e arrumos), encontrando-se em plena exploração comercial;

"W" - O Edifício "", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de , a que corresponde um edifício de escritórios e 138 estacionamentos (com afetação a serviços e estacionamentos cobertos e fechados), encontrando-se em plena exploração comercial;

"Z"- O Edifício "", inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de , a que corresponde um edifício de escritórios e 164 estacionamentos (com afetação a

serviços e estacionamento cobertos e fechados), encontrando-se em plena exploração comercial;

9. Como foi já referido no ponto 6 supra, ocorrerá: (i) a fusão por incorporação das sociedades "W" e "Z" na sociedade "Y" e, posteriormente (ii) a fusão inversa da "Y" na sociedade "X".

10. Desta forma, na fusão por incorporação, operar-se-á à transferência global do património das sociedades "W" e "Z" (sociedades fundidas) a favor da sociedade "Y" (sociedade beneficiária) com a atribuição aos acionistas daquelas de partes representativas do capital social da beneficiária, prevendo-se que o capital social da sociedade "Y" seja aumentado em 50.000,00 com a emissão de novas ações a atribuir proporcionalmente aos acionistas das sociedades "W" e "Z", sem a entrega de qualquer quantia em dinheiro.

11. Por sua vez, na fusão inversa da "Y" na sociedade "X", operar-se-á à transferência global do património da sociedade "Y" (sociedade fundida) para a "X" (sociedade beneficiária), sendo que, na data do início desta operação, a totalidade das partes representativas do capital social da "X" será detida pela sociedade fundida, a sociedade "Y".

12. Após estas duas fusões, as sociedades "Y", "W" e "Z" serão extintas, nos termos do disposto na al. a) do art.º 112.º do CSC.

III - ANÁLISE DO PEDIDO

13. Antes de mais, devemos começar por aferir da legitimidade da Requerente para apresentar um pedido de informação vinculativa acerca da situação jurídico-tributária da "Y".

14. Isto porque, por força da realização sucessiva das duas operações de fusão, serão transmitidos, primeiro a favor da sociedade "Y", e depois a favor da sociedade "X", um conjunto de imóveis propriedade das sociedades a fundir.

15. Dispõe o n.º 4 do art.º 68.º da LGT que o pedido de emissão da informação vinculativa "é apresentado por quaisquer dos sujeitos passivos a que se refere o n.º 3 do artigo 18.º ()".

16. E, de acordo com o n.º 3 do artigo 18.º da LGT, "o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável".

17. Ora, da prova documental junta, constata-se que na factualidade cujo enquadramento jurídico-tributário é solicitado, na primeira operação de fusão descrita (fusão por incorporação das sociedades "W" e "Z" na sociedade "Y"), o sujeito passivo não será a Requerente, mas sim a "Y", na medida em que, nos termos do corpo do art.º 4.º do CIMT, o IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis e é a "Y" que adquire a globalidade do património das sociedades "W" e "Z" e não a Requerente.

18. Assim sendo, carece, assim, a Requerente, de legitimidade para apresentar o presente PIV quanto à situação jurídico-tributária da "Y".

19. Em face do que acima se expôs, apenas nos pronunciaremos sobre a fusão inversa da "Y" na sociedade "X", a qual se concretizará nos termos do n.º 1 e da al. a) do n.º 4

do art.º 97.º do CSC.

20. Passemos, então, à análise do pedido de informação vinculativa.

21. No que se refere à alínea i) do capítulo I - PEDIDO, a Requerente pretende que lhe seja confirmada que cada uma das sociedades intervenientes está abrangida pelo disposto no n.º 1 e no n.º 2 do art.º 60.º do EBF.

22. 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.

23. Relembrando,

24. As sociedades envolvidas nesta operação pretendem proceder à sua reorganização, através de uma operação de fusão por incorporação, inversa - a sociedade incorporada é a sociedade mãe e a sociedade incorporante é a sociedade subsidiária ou sociedade filha - da sociedade "Y" 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, conseqüentemente, a sociedade incorporada transmitirá, a favor da Requerente, a totalidade dos seus ativos e passivos, em particular a propriedade dos imóveis hoje detidos e explorados pela mesma.

25. Após a fusão, a sociedade "Y" será extinta, de acordo com a al. a) do art.º 112.º do CSC.

26. No tipo de fusão em apreço, fusão por incorporação, a sociedade incorporada ("Y") transfere 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, daquela. Não estamos aqui a falar da transferência de ramos de atividade de uma empresa, mas sim da totalidade do seu património.

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

28. Analisemos de seguida se a transmissão dos imóveis envolvidos nesta operação de reestruturação preenche os pressupostos objetivos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

29. 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.

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

a) que os imóveis alvo de transmissão sejam:

i) não habitacionais, ou

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

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

31. Ou seja, exige-se, como pressuposto objetivo 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.

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

33. Como foi acima referido, todos os imóveis a transmitir para a ora requerente são prédios não habitacionais, destinados a comércio e serviços, estacionamento coberto e fechado e arrecadação e arrumos, motivo pelo qual preenchem os pressupostos objetivos da isenção referido no ponto 30.a) supra, carecendo de verificação, contudo, o critério da necessidade dos imóveis para a operação de reestruturação [ponto 30.b) supra].

34. Com efeito,

35. 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 transmissão dos imóveis para a operação em causa 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.

36. Reitera-se o entendimento da AT, constante da ficha doutrinária do Processo 2018001216 - IVE n.º 14263, de que "[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".

37. 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 não nesta sede, mas à posteriori, em função da finalidade que cada imóvel irá desempenhar na entidade que resultar da reorganização empresarial.

38. Por último, e ainda quanto à questão colocada pela Requerente na alínea i) do capítulo I - PEDIDO, no que se refere aos pressupostos subjetivos previstos no n.º 1 e n.º 2 do art.º 60.º do EBF, deve referir-se que, tendo a sociedade incorporante exercido uma atividade de promoção imobiliária (segundo consulta às respetivas IES/2022) e tendo, tanto a sociedade incorporada ("Y") como a sociedade incorporante ("X"), sede em território nacional, mostram-se preenchidos tais pressupostos.

39. Relativamente às alíneas ii) e iii) do capítulo I - PEDIDO, ou seja, se cada uma das operações de fusão em que se decompõe a presente reestruturação empresarial tem pleno enquadramento na al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, bem como se, ressalvada a necessidade de confirmação a posteriori, preenche todos os pressupostos de que depende a aplicação das isenções de IMT e de IS à transmissão dos imóveis associada a cada uma das operações de fusão, nos termos e para os efeitos do disposto na al. a) e na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, não nos pronunciamos sobre a primeira fusão, da "W" e "Z" na "Y", com os fundamentos já expressos nos pontos 13 a 18 supra. Quanto à segunda fusão por incorporação, da "Y" na Requerente, já foi dada resposta às questões nos pontos 22 a 33 da presente informação.

40. No que se refere à alínea iv) do capítulo I - PEDIDO, reitera-se que não nos pronunciamos sobre a primeira fusão, da "W" e "Z" na "Y", com os fundamentos já expressos nos pontos 13 a 18 supra. Quanto à transmissão dos imóveis resultante da fusão por incorporação, da "Y" na Requerente ser "necessária às operações de reestruturação", ainda que tal validação apenas possa ser concretizada a posteriori, remete-se para o que ficou escrito nos pontos 35 a 37 da presente informação.

41. Resta-nos pronunciar quanto ao pedido na alínea v) do capítulo I - PEDIDO, ou seja, se as razões invocadas para a realização das operações em causa no presente PIV (apenas nos pronunciando sobre a fusão por incorporação, da "Y" na Requerente pelos motivos explanados), são economicamente válidas nos termos do n.º 6 do art.º 60.º EBF.

42. 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 %".

43. 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.

IV - CONCLUSÕES

Em face do exposto, conclui-se que:

44. A operação projetada consubstanciar-se-á numa fusão por incorporação (inversa) da sociedade "Y" 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;

45. Tendo a sociedade incorporante, bem como a sociedade incorporada, exercido uma atividade de promoção imobiliária (segundo consulta às respetivas IES/2022) e tendo

ambas sede em território nacional, mostram-se preenchidos os pressupostos subjetivos previstos no n.º 1 e no n.º 2 do art.º 60.º do EBF;

46. Todos os imóveis objeto de transmissão na presente operação são prédios não habitacionais, destinados a comércio e serviços, estacionamento coberto e fechado e arrecadação e arrumos, motivo pelo qual preenchem os pressupostos objetivos da isenção referido no ponto 30.a) supra, carecendo de verificação, contudo, o critério da necessidade dos imóveis para a operação de reestruturação (ponto 30.b) supra);

47. 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;

48. 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;

49. 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.