

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Artigo: 60.º, n.º 1, al. a) e b) e n.º 8

Assunto: Cisão de empresas; isenção de IMT e de IS; elementos constantes do n.º 8 da norma

Processo: 2021000896 - IV n.º 22115 com despacho concordante de 2021.12.08, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I - PEDIDO**

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), veio a sociedade "X" (doravante Requerente) apresentar pedido de informação vinculativa no sentido de confirmar se, no caso de pretender beneficiar das isenções fiscais previstas nos n.ºs 1 e 2 do art.º 60.º do EBF, a Requerente encontra-se dispensada de elaborar e conservar os elementos constantes nas alíneas a) e c) do n.º 8 do art.º 60.º do EBF, a saber, o estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de cisão e a descrição das operações de reestruturação.

### II – FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade de direito espanhol, com sede em Madrid, com o número de pessoa coletiva equiparada .....

2. Em ....., num Cartório Notarial espanhol, foi outorgada uma escritura pública de cisão total da sociedade "Y.", da qual resultou a sua total extinção e a criação de duas novas sociedades, a saber, a "X", a qual assumiu o ramo de negócios inerente à gestão dos ativos imobiliários, e a sociedade "Z".

3. Nos termos desta cisão, foram integralmente transferidos da sociedade cindida para a Requerente todos os direitos e obrigações respeitantes às frações autónomas "A" (afetação inscrita na matriz – Armazéns e atividade industrial) e "N" (afetação inscrita na matriz – Serviços) do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ....., concelho de ....., sob o artigo ....

### III – PRETENSÃO/ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

1. A reestruturação empresarial consistiu, como acima se disse, na cisão de uma sociedade comercial constituída ao abrigo do Direito Espanhol em duas sociedades comerciais distintas.

2. Nos termos da Lei Portuguesa, em particular nos do art.º 60.º n.ºs 1, 2, e subalínea ii) da alínea c) do n.º 3, todos do EBF, as entidades com sede em outro Estado Membro que exerçam uma atividade comercial beneficiam de isenção do IMT e IS na transmissão onerosa de imóveis como resultado de operações de reestruturação, entendendo-se como "operações de reestruturação", entre outras situações, a cisão de entidade, através da qual uma entidade se dissolva, dividindo o seu património em duas ou mais partes que constituam, cada uma delas, pelo menos, um ramo de atividade, sendo cada uma delas destinada a constituir uma nova entidade.

3. No caso em apreço, encontram-se verificados os pressupostos acima mencionados, porquanto todas as sociedades envolvidas na operação são sociedades comerciais, têm sede num Estado-Membro e da cisão resultou a existência de duas novas sociedades distintas.

4. No entanto, nos termos do n.º 8 do art.º 60.º do EBF, para efeitos de justificação e comprovação dos pressupostos das isenções previstas no presente artigo, devem constar do processo de documentação fiscal, previsto no art.º 130.º do Código do IRC, os seguintes elementos: (a) descrição das operações de reestruturação ou dos acordos de cooperação realizados; (b) Projeto de fusão ou cisão quando exigido pelo Código das Sociedades Comerciais; (c) estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação.

5. Acontece, porém, que as sociedades envolvidas nesta operação de reestruturação regem-se pelas regras de Direito Espanhol e, nestes termos, apenas é necessário, a preparação e formalização do projeto de cisão e a outorga da respetiva escritura de cisão.

6. Em face do exposto, após solicitação pela AT para aperfeiçoamento do pedido de informação vinculativa, a Requerente veio requerer a confirmação de que se encontra dispensada de elaborar e conservar os elementos constantes nas alíneas a) e c) do n.º 8 do art.º 60.º do EBF, a saber, o estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de cisão e a descrição das operações de reestruturação, porquanto a escritura de cisão foi outorgada ao abrigo do Direito Espanhol.

#### **IV – ANÁLISE DO PEDIDO**

Considerando o teor do pedido, o objeto da presente informação vinculativa consubstancia-se na confirmação se a Requerente, para beneficiar das isenções de IMT e de IS consagradas nas alíneas a) e b) n.º 1 do art.º 60.º do EBF, terá que apresentar o estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de cisão e a descrição das operações de reestruturação, uma vez que a mesma foi efetuada ao abrigo da lei espanhola.

Antes de mais, devemos começar por referir que, não obstante a presente operação de cisão se ter regido pelo direito comercial espanhol, as isenções que a Requerente pretende beneficiar assentam em normas autónomas e próprias de direito tributário português com total independência do direito comercial.

Analisemos, então, o pedido,

Parece-nos que o ponto fulcral na resposta à questão colocada na informação vinculativa passa, primeiramente, por analisar algumas das regras relativas à concessão de benefícios fiscais.

De acordo com a lei (n.º 1 do art.º 2.º do EBF), os benefícios fiscais devem considerar-se medidas de carácter excecional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da tributação que impedem.

Do ponto de vista jurídico, e na ótica da relação jurídica de imposto, os

benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude. Na verdade, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objetiva e subjetiva do imposto. E, precisamente porque o benefício fiscal constitui um facto impeditivo da tributação-regra, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece n.º 1 do art.º 14.º do EBF (cf. Acórdão TCA Sul de 05/02/2015, Proc. n.º 08259/14).

In casu, dúvidas não restam que a operação de cisão em apreço, não obstante ter sido concretizada em Espanha, uma vez que envolve a transmissão onerosa do direito de propriedade de bens imóveis em Portugal, preenche os pressupostos de incidência territorial e objetiva de tributação em sede de IMT, não se vislumbrando neste Código qualquer exceção à sua tributação pelo facto de o adquirente ter uma nacionalidade distinta da portuguesa (no caso, ser uma sociedade com sede em Espanha).

Nos termos do n.º 1 do art.º 2.º do CIMT, o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional, sendo o elo territorial neste caso o elemento de conexão determinante para haver tributação a dita tributação-regra.

Mais adiante, a al. g) do n.º 5 do art.º 2.º do CIMT concretiza essa tributação ao determinar que as transmissões de bens imóveis por cisão de sociedades estão sujeitas a IMT.

Por sua vez, ao haver uma transmissão onerosa do direito de propriedade sobre imóveis em Portugal, esta operação encontra-se, igualmente, sujeita a IS, de acordo com o n.º 1 do art.º 1.º do CIS e da Verba 1.1 da TGIS.

Nos termos do art.º 10.º do EBF, as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica, admitindo, no entanto, interpretação extensiva.

Com efeito, na medida em que as normas que estabelecem benefícios fiscais 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.

Desta forma, para efeitos de justificação e comprovação dos pressupostos das isenções previstas no presente artigo, devemos atender à redação das alíneas a) e c) do n.º 8 do art.º 60.º do EBF, alíneas estas a que o presente pedido respeita, segundo as quais deve constar do dossier fiscal do contribuinte a descrição das operações de reestruturação e o estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de cisão.

Como a própria norma acima mencionada refere, devem ser apresentados para efeitos de justificação e comprovação dos pressupostos das isenções de IMT e de IS os elementos já referidos, cabendo ao sujeito passivo de imposto

de acordo com o n.º 1 do art.º 74.º da LGT, fazer prova desses elementos, enquanto facto impeditivo da tributação-regra.

Assim, se a Requerente pretender beneficiar das isenções supra referidas, afastando, portanto, a tributação-regra desta operação em sede de IMT e de IS, terá de comprovar os pressupostos das isenções através dos elementos mencionados no n.º 8 do art.º 60.º do EBF, designadamente os das alíneas a) e c), por serem os referentes ao questionado no presente pedido de informação vinculativa.

## **V – CONCLUSÃO**

Em face do exposto, conclui-se que:

1. Na medida em que os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da tributação que impedem, as normas que os definem 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.
2. Na situação em apreço, verificam-se todos os pressupostos da tributação, em sede de IMT e de IS, da transmissão de bens imóveis por cisão de sociedades.
3. De acordo com o n.º 1 do art.º 74.º da LGT, é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto facto impeditivo da tributação-regra.
4. Não obstante a cisão ter sido realizada ao abrigo de lei espanhola, se a Requerente pretender beneficiar das isenções constantes das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, afastando, assim, a tributação-regra desta operação, terá de comprovar os pressupostos das isenções através dos elementos mencionados na al. a) e c) do n.º 8 do art.º 60.º do EBF.