

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Artigo: 60.º, n.º 1, al. b) e n.º 3, al. c), subalínea i)

Assunto: Cisão de empresas; isenção de IS; pressuposto objetivo

Processo: 2021000836 - IV n.º 22022 com despacho concordante de 2021.10.03, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – PEDIDO**

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), veio “X” (doravante Requerente), apresentar pedido de informação vinculativa, no sentido de confirmar se a operação por si descrita preenche o pressuposto previsto na subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF e se os imóveis a transmitir no âmbito desta operação preenchem o pressuposto objetivo da isenção de IS consagrada na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, porquanto todos eles são necessários para a prossecução das atividades a destacar da sociedade cindida e os prédios habitacionais serão afetos à atividade exercida a título principal.

II – FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade anónima que tem por objeto a exploração agrícola, silvícola, pecuária e cinegética, a produção, transformação e comercialização de produtos agrícolas e pecuários e a instalação e exploração de atividades agroindustriais.
2. Dedicar-se, ainda, à cultura de árvores de fruto, produção de vinho regional alentejano, produção de vinagre, comercialização de azeite e de compotas e pecuária.
3. O seu CAE principal é 11021-R3 (Produção de vinhos comuns e licorosos).
4. É detida a 100% pela “Y”.
5. A “Y” é uma sociedade anónima que tem por objeto principal a promoção, construção e gestão de empreendimentos turísticos, dedicando-se, entre outras, também, à exploração agrícola, silvícola, pecuária e cinegética, produção, transformação e comercialização de produtos agrícolas e instalação e exploração de atividades agroindustriais.
6. No âmbito da sua atividade agrícola e agroindustrial, a “Y” tem-se dedicado à cultura da vinha, do olival, de cereais, pastagens permanentes, comercialização de uvas, produção de azeite, silvicultura e atividade cinegética, sendo, inclusivamente, concessionária da Zona de Caça Turística.
7. O seu CAE principal é 55116-R3 (Hotéis – apartamentos com restaurante).
8. A Requerente e a “Y” exercem as atividades agrícola, agroindustrial, silvícola e pecuária num conjunto de Herdades (prédios rústicos e prédios mistos) que são da propriedade da “Y” e que a seguir se elencam:
 - a. – Prédio misto, inscrito na matriz RÚSTICA ..., e URBANA sob os artigos, todos da União das Freguesias ...:
 - “1” (afetação inscrita na matriz - **habitação**; utilização segundo a Requerente - “casa de habitação, ocupada quando necessário por trabalhadores agrícolas”);

- “2” (afetação inscrita na matriz - **habitação**; utilização segundo a Requerente - “casa de habitação, ocupada quando necessário por trabalhadores agrícolas”);
 - “3” (afetação inscrita na matriz - **arrecadação e arrumos**; utilização segundo a Requerente - “monte em ruínas”);
 - “4” (afetação inscrita na matriz - **habitação**; utilização segundo a Requerente - “casa de habitação, ocupada quando necessário por trabalhadores agrícolas”);
 - “5” (afetação inscrita na matriz - **armazéns e atividade industrial**; utilização segundo a Requerente - “armazém / central de frutas”).
- b. ... - Prédio RÚSTICO inscrito na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de
- c. - Prédio misto, inscrito na matriz RÚSTICA sob o artigo ..., e URBANA sob o artigo “6” (afetação inscrita na matriz - **serviços**; utilização segundo a Requerente - “Hotel Rural, estando neste momento em curso um pedido de desanexação/fracionamento da área do hotel”) da União das Freguesias de
- d. - Prédio RÚSTICO inscrito na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de
- e. - Prédio misto, inscrito na matriz RÚSTICA sob o artigo ..., e URBANA sob o artigo “7” (afetação inscrita na matriz - **serviços**; utilização segundo a Requerente - “Capela”) da União das Freguesias de
- f. - Prédio RÚSTICO inscrito na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de
- g. ... - Prédio RÚSTICO inscrito na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de
- h. ... - Prédio RÚSTICO inscrito na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de
- i. ... - Prédio misto, inscrito na matriz RÚSTICA sob o artigo ..., e o ..., e URBANA sob os artigos:
- “8” (afetação inscrita na matriz - **habitação**; utilização segundo a Requerente - “casa de habitação ocupada por trabalhadores agrícolas”);
 - “9” (afetação inscrita na matriz - **armazéns e atividade industrial**; utilização segundo a Requerente - “Lagar de azeite”), ambos da União das Freguesias de

III – PRETENSÃO/ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

1. No âmbito da reestruturação do Grupo “Z”, grupo este composto por inúmeras sociedades, em que a “Y” e a Requerente se integram, está em curso um projeto de cisão-fusão, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 118.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), em que se prevê o destaque das atividades agrícola, agroindustrial e silvícola da “Y” para a “X”, mantendo aquela o exercício das atividades de turismo e de hotelaria.
2. As unidades de negócio a destacar incluem os recursos humanos e patrimoniais necessários à prossecução das respetivas atividades, os contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros e, ainda, o passivo associado às mesmas.

3. Os ramos de atividade agrícola, agroindustrial, silvícola e pecuária ficarão, assim, concentrados numa única sociedade operacional – “X” –, o que permitirá uma gestão mais eficaz e menos dispendiosa, com a respetiva racionalização dos meios disponíveis, o que até aqui não se verificava com a existência de duas sociedades com atividades paralelas, com estruturas organizacionais diferentes.
4. Com esta operação de cisão-fusão, os imóveis acima elencados, os quais, como se referiu, pertencem à “Y”, serão transmitidos para a Requerente.
5. É entendimento da Requerente que ambas as sociedades exercem diretamente e a título principal uma atividade agrícola, agroindustrial, silvícola e pecuária.
6. A Requerente refere, ainda, que ambas as sociedades têm sede em território português.
7. Entende, igualmente, que os imóveis a transmitir para a sociedade incorporante são necessários para os fins da operação tal como está projetada, imóveis estes que na sua maioria são não habitacionais e os que são habitacionais destinam-se aos trabalhadores quando necessário.
8. Em face do exposto, a Requerente pretende saber:
 - a) Se a operação de cisão-fusão, tal como descrita anteriormente, cumpre o pressuposto previsto na subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, ou seja, se se consubstancia numa operação de reestruturação;
 - b) Se, tendo em conta que a maioria dos prédios elencados são não habitacionais e os que são habitacionais estão afetos à atividade exercida a título principal e sendo todos eles necessários e indispensáveis para a prossecução das atividades agrícola, agroindustrial e silvícola a destacar da “Y” para a “X”, preenche o pressuposto objetivo para ser declarada a isenção de IS consagrada na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

IV – ANÁLISE DO PEDIDO

Considerando o teor do pedido, o objeto da presente informação vinculativa é determinar se a operação de cisão-fusão acima descrita se consubstancia numa operação de reestruturação prevista no n.º 3 do art.º 60.º do EBF, nomeadamente na subalínea i) da al. c), e se os imóveis a serem transmitidos nessa operação preenchem os pressupostos objetivos da isenção de IS consagrada na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

Começamos, então, por analisar se a operação de cisão-fusão acima descrita se consubstancia numa operação de reestruturação prevista no n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

Conforme é referido pela Requerente no seu pedido “(...) 8 – A projetada operação realizar-se-á mediante o destaque para a “X” das unidades de

negócio autónomas da "Y" correspondentes ao exercício das atividades agrícola, agroindustrial e silvícola, permanecendo na sociedade cindida a atividade de turismo e hotelaria.

9 - As unidades de negócio a destacar incluem os recursos humanos e patrimoniais necessários à prossecução da respetiva atividade, os contratos de prestação de serviços celebrados com entidades externas, bem como o passivo associado, constituindo este conjunto de elementos, do ponto de vista organizacional uma unidade económica autónoma capaz de funcionar pelos seus próprios meios".

Ora, o n.º 3 do art.º 60.º do EBF diz-nos que, para efeitos deste artigo, apenas se considera "operação de reestruturação" a cisão de entidade, através da qual uma entidade destaque um ou mais ramos da sua atividade para com eles constituir outras entidades ou para os fundir com entidades já existentes, mantendo, pelo menos, um dos ramos de atividade [cf. subalínea i) da al. c)].

Por sua vez, a al. b) do n.º 4 do art.º 60.º do EBF estabelece que deve entender-se por ramo de atividade o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.

A "Y" irá destacar para a "X" os ramos de atividade agrícola, agroindustrial e silvícola, mantendo os ramos de atividade de turismo e de hotelaria.

Com efeito, de acordo com o que a Requerente refere no ponto 9 da P.I, as unidades de negócio a destacar devem ser entendidas como ramos de atividades para efeitos da al. b) do n.º 4 do art.º 60.º do EBF.

Ou seja, estamos, assim, perante uma "operação de reestruturação" nos termos da subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, porquanto a "Y" destacará três ramos de atividade para os fundir com entidades já existentes (neste caso, uma única entidade, a "X"), mantendo, pelo menos, um dos ramos de atividade (atividade de turismo e hotelaria).

Esta operação é a designada cisão-fusão que também se encontra prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 118.º do CSC.

Conclui-se, então, que a operação de reestruturação aqui descrita cumpre o pressuposto constante da subalínea i) da al. a) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

Analisemos, agora, os pressupostos objetivos da isenção de IS consagrada na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, que remete para a al. a) do mesmo número.

Diz-nos a al. a) 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 imposto 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 ou de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação.

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

- (i) que os imóveis alvo de transmissão sejam não habitacionais;
- (ii) ou, tratando-se de imóveis habitacionais, estejam afetos à atividade exercida a título principal pela entidade;
- (iii) e, em ambos os casos, as transmissões desses imóveis sejam necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação.

Ou seja, exige-se, como pressuposto da isenção do 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.

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

Com efeito,

Enquanto o pressuposto da afetação dos imóveis habitacionais à atividade exercida a título principal dever 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 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.

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 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".

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.

Com a operação de cisão que a Requerente projeta realizar, ser-lhe-ão transmitidos os imóveis supra elencados, no ponto 8 do Capítulo "II – Factos".

Em face do até agora exposto, consideramos que, relativamente a todos os prédios rústicos acima identificados e aos prédios urbanos inscritos sob os artigos "3", "5", "6", "7" e "9" da União de Freguesias de ..., o pressuposto de afetação à atividade principal não se aplica por se tratarem de imóveis não habitacionais, pelo que poderão beneficiar da isenção de IS contida na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, ficando apenas por apurar, no futuro, e atendendo aos fins que os mesmos irão desempenhar na "nova empresa", se os mesmos foram efetivamente necessários à operação de reestruturação.

Já quanto aos imóveis habitacionais (prédios urbanos inscritos na matriz sob os artigos "1", "2", "4" e "8" da União das Freguesias de ...), a questão é diferente, pois os mesmos não se encontram afetos à atividade exercida a título principal pela "Y".

Como antes dissemos este pressuposto da isenção deve ser avaliado em função da atividade exercida a título principal pela "Y" e não em função da atividade que irá ser desenvolvida pela sociedade onde se vão integrar os ativos a transmitir. É, portanto, um requisito acerca do presente/passado e não um requisito acerca do futuro.

Se atentarmos à atividade principal desenvolvida pela "Y" (Hotéis – apartamentos com restaurante), facilmente constatamos que os imóveis habitacionais a transmitir desempenham na política desta empresa uma função social de residência de trabalhadores, não estando afetos a essa atividade hoteleira.

Aliás, é jurisprudência no STA, designadamente no Acórdão de 14-04-2013, Processo n.º 0475/20212, e no Acórdão de 20-05-2020, Processo n.º 0433/16.0BALS 0433/16 que este benefício fiscal deve ser interpretado no sentido de poder abranger também imóveis destinados à habitação, desde que os mesmos façam parte integrante do objeto do seu negócio. Contrariamente, excluem-se desta isenção os imóveis que desempenham uma função instrumental ou acessória da atividade da empresa. É o que sucede, por exemplo, quanto aos imóveis destinados à habitação que, fazendo parte do ativo das empresas objeto de reestruturação, estão por elas afetos à habitação no quadro de relações laborais (como complemento remuneratório de administradores das empresas ou altos quadros), ou no âmbito de uma política de apoio social, ou de lazer (aos trabalhadores).

Estes imóveis habitacionais não são parte integrante da atividade principal da sociedade a cindir, não integram o núcleo essencial da atividade empresarial (hotelaria) da "Y", pois estão afetos a uma atividade autónoma, distinta da sua atividade principal, consistindo a sua utilização - pelo menos até à data da cisão projetada -, numa mera fruição dos seus trabalhadores, quando necessário, facto este que é reconhecido na P.I..

Consideramos, assim, por este motivo, que na cisão projetada, a transmissão dos imóveis habitacionais (prédios urbanos inscritos na matriz sob os artigos "1", "2", "4" e "8" da União das Freguesias de ...) identificados no pedido da Requerente não cumpre o pressuposto da afetação à "atividade exercida a

título principal", conforme exigido pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

V – CONCLUSÃO

1. A operação de reestruturação descrita no presente pedido de informação vinculativa cumpre o pressuposto constante da subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

2. Por regra, os sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou prestação de serviços, e se reorganizem em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação, podem beneficiar do reconhecimento automático da isenção de IMT consagrada na al. a) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF, bastando para tal cumprir com o disposto no n.º 3 do art.º 19.º, conjugado com a alínea d) do n.º 8 do artigo 10.º, ambos do Código do IMT.

3. Perante o enquadramento da operação de cisão a realizar, e em consonância com tudo o que foi exposto, considera-se que, relativamente a todos os prédios rústicos acima identificados e aos prédios urbanos inscritos sob os artigos "3", "5", "6", "7" e "9" da União de Freguesias de ..., o pressuposto de afetação à atividade principal não se aplica por se tratarem de imóveis não habitacionais, pelo que poderão beneficiar da isenção de IS contida na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

4 – Não obstante, a AT reserva-se no direito de, a posteriori, poder comprovar o preenchimento do requisito da necessidade da transmissão deste imóvel para os fins da operação de reorganização em causa.

5 – Quanto aos imóveis habitacionais (prédios urbanos inscritos na matriz sob os artigos "1", "2", "4" e "8" da União das Freguesias de ...), os mesmos não poderão beneficiar da isenção de IS em análise, porquanto não estão afetos ao exercício da atividade principal da entidade, pressuposto objetivo para a concessão desta isenção.