

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)
Artigo: 60.º, n.ºs 1, n.º 3, al. c), subalínea i) e n.º 4, al. b)
Assunto: Cisão de empresas; isenção de IMT; conceito de ramo de atividade
Processo: 2022000072 - IV n.º 22640 com despacho concordante de 2022.04.10, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
Conteúdo: **I – PEDIDO**

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), veio a “x”, NIPC ..., apresentar pedido de informação vinculativa no sentido de ver esclarecido se os elementos que pretende destacar na esfera das entidades a cindir consubstanciam um ramo de atividade para efeitos da subalínea i) da al. c) do n.º 3, conjugado com a al. b) do n.º 4, ambos do art.º 60.º do EBF, possibilitando, deste modo, a aplicação da isenção de IMT consagrada nesta norma.

De referir que a presente IVE é requerida conjuntamente pela “A”, na qualidade de acionista das sete novas entidades a constituir na operação de cisão a realizar.

II – FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade anónima, com sede em território português, que, juntamente com a “y”, NIPC ..., faz parte do grupo “b”, tendo, ambas, como atividades, entre outras, a construção, gestão e exploração de empreendimentos turísticos e de lazer e dos imóveis nele integrados, bem como a compra e venda e gestão patrimonial de imóveis integrados em empreendimentos urbanos e turísticos.
2. A “A”, com número de entidade equiparada ... e sede no Luxemburgo, é a sociedade mãe das suas sociedades acima mencionadas, bem como das sete novas entidades a constituir na operação de cisão a realizar, pertencendo, igualmente, ao grupo “B”.
3. A Requerente e a “Y” são proprietárias de terrenos para construção que fazem parte do empreendimento “MNO”, nos quais pretendem desenvolver projetos imobiliários de construção de hotéis, moradias, apartamentos e espaços de lazer.
4. A Requerente tem três projetos imobiliários e a “Y” tem seis projetos imobiliários na “MNO”.
5. O Grupo “B” entende que a concentração destes projetos numa única entidade jurídica (Requerente ou “Y”) não se revela a estrutura economicamente mais adequada para potenciar o desenvolvimento dos mesmos, pelo que pretende segregar os diversos projetos imobiliários associados à “MNO”, por entidades legais distintas, em função dos seus planos de negócios e riscos específicos.

6. Desta forma, pretende efetuar uma operação de cisão simples da Requerente e da "Y", por forma a destacar sete dos nove projetos imobiliários acima mencionados para com eles constituir sete novas sociedades com sede em Portugal, mediante a atribuição ao sócio único destas últimas, da totalidade das partes representativas do capital social das sociedades a constituir.
7. A Requerente e a "Y" vão manter um projeto imobiliário cada uma.
8. Com efeito, os ativos imobiliários (terrenos para construção) associados aos projetos imobiliários que se pretendem destacar serão transferidos para as sete novas empresas a constituir.
9. A operação ora projetada implicará assim:
 - i) a cisão simples da Requerente, com o destaque de dois projetos imobiliários e respetivos ativos e passivos associados, designadamente os dois terrenos para construção com os artigos matriciais ... e respetivos financiamentos, para com eles constituir duas novas entidades;
 - ii) a cisão simples da "Y", com o destaque de cinco projetos imobiliários e respetivos ativos e passivos associados, designadamente os seis terrenos para construção com os artigos matriciais ..., e respetivo financiamento, para com eles constituir cinco novas entidades;
 - iii) a manutenção na esfera da Requerente de um projeto imobiliário, incluindo o respetivo ativo e passivo associado, designadamente o terreno para construção com o artigo matricial ... e respetivo financiamento;
 - iv) a manutenção na esfera da "Y" de um projeto imobiliário, incluindo os respetivos ativos e passivos associados, designadamente 204 terrenos para construção e respetivo financiamento.
10. A operação de cisão não terá qualquer implicação ao nível de postos de trabalho, na medida em que os trabalhadores que se encontram nos quadros da Requerente estão afetos exclusivamente ao ramo de negócio do campo de golfe, projeto imobiliário este que se manterá na sua esfera, pelo que não haverá transferência de trabalhadores para as sociedades a constituir, e a "Y" não tem trabalhadores nos seus quadros, pelo que não haverá, igualmente, transferência de trabalhadores para aquelas.
11. Adicionalmente, após pedido de elementos efetuado pela AT, a Requerente veio esclarecer que não haverá transferência de quaisquer bens/elementos intangíveis, além das posições contratuais nos financiamentos bancários.

III – ANÁLISE DO PEDIDO

Considerando o teor do pedido, o objeto da presente informação vinculativa

consiste em determinar se os elementos que se pretendem destacar na esfera das entidades a cindir consubstanciam um ramo de atividade para efeitos da subalínea i) da al. c) do n.º 3, conjugado com a al. b) do n.º 4, ambos do art.º 60.º do EBF, possibilitando, deste modo, a aplicação da isenção de IMT nele consagrada à transmissão dos imóveis em nome da Requerente.

Relembremos que na cisão ora projetada serão transmitidos os ativos imobiliários (terrenos para construção) e empréstimos para financiar os projetos de construção, não havendo transferência de quaisquer bens / elementos intangíveis além das posições contratuais nos financiamentos bancários, designadamente transferência de trabalhadores para as sociedades a constituir, como a própria Requerente alega.

Vejamos então,

“3 - Para efeitos do presente artigo [art.º 60.º do EBF], consideram-se “operações de reestruturação” apenas as seguintes: (...) c) A cisão de entidade, através da qual: i) 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 (...)”.

Por sua vez, diz-nos a al. b) do n.º 4 do art.º 60.º do EBF 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.

Ora, da leitura destas normas legais facilmente se constata que a subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF tem um conceito próprio de cisão, que é indissociável do de “ramo de atividade”.

O conceito de cisão constante do EBF não deve ser confundido com o do Código das Sociedades Comerciais (CSC), nos termos do qual, segundo a al. a) do n.º 1 do art.º 118.º, é permitido a uma sociedade destacar parte do seu património para com ela constituir outra sociedade.

Quer isto dizer que, de acordo com o CSC, para haver uma cisão simples é suficiente a divisão de uma ou mais sociedades, de qualquer tipo, mediante o destaque de parte ou da totalidade do seu património, não sendo relevante que o destaque desse património se consubstancie num ramo de atividade.

No entanto, a Requerente, no art.º 36.º da proposta de enquadramento tributário, refere o seguinte: “[c]onclui-se, assim, que a operação de cisão que a Requerente pretende implementar é enquadrável como uma “operação de reestruturação” para efeitos do disposto na subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, restando, apenas, a demonstração que os projetos imobiliários que se pretendem destacar, bem como aqueles que se pretendem manter, constituem, individualmente, um ramo de atividade”.

Ou seja, a Requerente, pelo simples facto de destacar parte do património da sociedade a cindir, considera que a operação de cisão que pretende implementar se enquadra como uma “operação de reestruturação”.

O que não é verdade.

Com efeito, o destaque de um ramo de atividade é um elemento fundamental para efeitos de qualificação de uma operação de reestruturação como cisão, nos termos da subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, e, se os elementos a serem transmitidos não se consubstanciarem num ramo de atividade, a operação de cisão não se pode qualificar como uma “operação de reestruturação” nos termos e para os efeitos previstos nessa subalínea.

Ao confrontarmos o conceito de ramo de atividade adotado no EBF, verificamos que o mesmo é igual ao do CIRC e têm sido inúmeras as informações vinculativas emitidas em sede deste imposto acerca de tal conceito.

Em sede de benefícios fiscais, designadamente em relação a impostos sobre o património, não existe doutrina administrativa relativa ao conceito ora em análise, pelo que, em face da similitude na redação da al. b) do n.º 4 do art.º 60.º do EBF relativamente ao n.º 4 do art.º 73.º do CIRC, seguir-se-á de perto a doutrina administrativa veiculada em sede deste imposto para prestar a presente informação vinculativa.

A Requerente entende que a transmissão dos elementos que irá efetuar no âmbito da cisão poderá beneficiar da isenção de IMT, porquanto preenche os pressupostos dos n.ºs 1, 3 e 4 do art.º 60.º do EBF.

Contudo, face à incerteza do conceito de ramo de atividade, pretende ver esclarecido o seu conteúdo para efeitos da al. b do n.º 4 do art.º 60.º do EBF.

Embora a análise da existência de um ramo de atividade tenha de ser feita de forma casuística, é um traço comum nas informações vinculativas prestadas em sede de IRC que a lógica organizacional das empresas exija a necessidade de transmissão de uma pluralidade de elementos, ou seja, um conjunto de ativos e de outros recursos, designadamente, humanos, que configurem um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, sendo ainda necessário que o conjunto de elementos se encontre estruturado, ou seja, que, no fundo, possua uma certa organização.

Ora, como acima se referiu, na cisão ora projetada serão transmitidos os ativos imobiliários (terrenos para construção) e empréstimos para financiar os projetos de construção, não havendo transferência de quaisquer bens ou de elementos intangíveis além das posições contratuais nos financiamentos bancários, designadamente transferência de trabalhadores para as sociedades a constituir.

Desta forma, o que será transmitido são elementos patrimoniais da sociedade a cindir, não nos parecendo possível que os mesmos, de per si, funcionem pelos seus próprios meios, de forma estruturada, com uma certa organização, podendo constituir um ramo de atividade.

Aliás, sobre uma operação idêntica à projetada no presente pedido de informação vinculativa, foi elaborada a IVE n.º 19191, sancionada por Despacho da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais, de 19 de janeiro de 2021.

Com efeito, naquela IVE existia um grupo de empresas que se dedicavam ao setor da construção, bem como ao da gestão de participações sociais e aquisição e gestão de imóveis, tendo sido decidido separar as atividades operacionais das atividades relacionadas com a gestão de participações sociais e da aquisição e gestão de imóveis, as quais seriam transferidas para duas sociedades a constituir (uma sociedade gestora de participações e uma sociedade imobiliária).

Para a sociedade imobiliária, apenas seriam transferidos imóveis e a operação não envolvia a transferência de trabalhadores ou quaisquer outros ativos nem passivos.

Ou seja, na operação de reestruturação objeto do presente pedido também serão transmitidos imóveis, apenas diferindo daquela o facto de se transmitirem empréstimos para financiar os projetos de construção, empréstimos estes que consubstanciam somente elementos patrimoniais, os quais juntamente com os ativos referidos não configuram um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios.

No âmbito daquela IVE é referido que, *"[p]or conseguinte, não serão enquadráveis no regime de neutralidade fiscal as situações em que a cisão envolva apenas a transferência de elementos patrimoniais isolados, como por exemplo, participações sociais, sem qualquer estrutura associada, uma vez que estes elementos transferidos isoladamente não são passíveis de constituir um ramo de atividade e muito menos podem funcionar pelos seus próprios meios"*.

"(...) de um modo geral, a lógica organizacional exige a transmissão de uma pluralidade de elementos, ou seja, um conjunto de ativos e passivos, como sejam ativos fixos tangíveis, propriedades de investimento, contratos, carteiras de clientes e fornecedores e meios monetários, que, no seu conjunto, sejam dotados de uma determinada estrutura e organização".

Com base na IVE supra mencionada, pode concluir-se, assim, que a transmissão dos ativos imobiliários ora em análise é reconduzível apenas a uma transferência singular de bens ou de elementos patrimoniais, isolados, e não a um conjunto organizado qualificável como uma unidade económica.

IV – CONCLUSÃO

Considerando-se o destaque de um ramo de atividade um elemento fundamental para efeitos de qualificação de uma operação de reestruturação como cisão, nos termos da subalínea i) da al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, e não se consubstanciando, pelos motivos acima expostos, os ativos imobiliários (terrenos para construção) juntamente com os respetivos empréstimos, de per si, num ramo de atividade, conclui-se que a operação ora projetada não se pode qualificar como uma cisão nos termos e para os efeitos previstos nessa subalínea.