

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:	Isenção de IMT/IS; Cisão de entidades; Destaque do ramo de atividade; Razões economicamente válidas da operação - Art.º 60.º, n.º 1, al. a) e b), n.º 3, al. c), subalínea i) e n.º 4, alínea b) e n.º 6 do EBF
Processo:	27252, com despacho de 2025-04-07, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - Património, por delegação
Conteúdo:	I - PEDIDO

Por via eletrónica, veio a "X" (doravante Requerente), com o NIPC xxx, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), apresentar pedido de informação vinculativa, no sentido de lhe ser confirmado o entendimento por si expandido no que se refere à reestruturação empresarial que pretende concretizar (cisão simples), designadamente se:

i) As atividades por si desenvolvidas no âmbito da gestão operacional e da exploração ativa de imóveis, de acordo com os CAE secundários 68100 - Compra e venda de bens imobiliários; 82110 - Atividades Combinadas de Serviços Administrativos; 68200 - Arrendamento de bens imobiliários; 71110-R3 - Atividades de arquitetura, cujo destaque se projeta, constituem um ou mais ramos de atividade elegíveis, para efeitos da al. b) do n.º 4 do art.º 60.º do EBF;

ii) A operação de cisão projetada se realiza por razões económicas válidas, nos termos do art.º 60.º, n.º 6 do EBF.

Questões estas conexas com a avaliação da eventual isenção de IMT e de Imposto do Selo ao abrigo do art.º 60.º, n.º 1, alínea a) e b) do EBF (das transmissões dos 3 imóveis identificados no art.º 79.º do PIV e descritos nos pontos 20 e 21 infra) que a Requerente está a efetuar.

II - DA EXPOSIÇÃO APRESENTADA PELA REQUERENTE

1. A Requerente é uma sociedade anónima, com sede em xxx e, de acordo com a sua certidão permanente, anexa ao PIV, tem como objeto social:

- Consultoria nas áreas de engenharia mecânica, civil e económico-financeira; prestação de serviços de apoio à indústria; elaboração, coordenação e acompanhamento de estudos e projetos no âmbito da sua atividade; comércio, importação e exportação de motores, componentes metálicos e informáticos e outros relacionados com a sua atividade; embalagem e comercialização de produtos de higiene e limpeza; fabrico, comércio, importação, exportação, instalação, reparação e manutenção de máquinas e equipamentos industriais, bem como de equipamentos de frio.

- Atividades de mediação imobiliária, intervindo como intermediário da compra, venda e arrendamento, assim como na avaliação com vista à venda, compra ou arrendamento,

incluindo as atividades de angariação.

- Atividades de promoção imobiliária.
- Construção de edifícios residenciais e não residenciais.
- Compra e venda, arrendamento e exploração de bens imobiliários.
- Fornecimento de serviços de gestão e administração, bem assim como serviços administrativos de "back-office", nomeadamente serviços correntes como de receção, arquivo, correio, logística, planeamento, serviços de pessoal e recursos humanos, como também a disponibilização de espaços equipados para escritórios e outras atividades empresariais, incluindo instalações industriais e de serviços.

2. De acordo com a sua certidão permanente e a informação constante das aplicações informáticas da AT, a Requerente está registada com o CAE Principal 28930 - Fabricação de máquinas para as indústrias alimentares, das bebidas e do tabaco e os CAE Secundários 33120 - Reparação e manutenção de máquinas e equipamentos; 33200- Instalação de máquinas e de equipamentos industriais; 46690 - Comércio por Grosso de outras máquinas e equipamentos; 28992 - Fabricação de outras máquinas diversas para uso específico; 68100 Compra e venda de bens imobiliários; 82110 Atividades Combinadas de Serviços Administrativos; 68200 Arrendamento de bens imobiliários.

3. O capital social da Requerente, no valor de xxx, é detido, em 95%, pela "Y", com o NIPC xxx e sede em xxx.

4. A Requerente, juntamente com a sociedade "Z" -, sociedade por quotas, com o NIPC xxx e sede, igualmente, em xxx, fazem parte de um grupo societário controlado pela sociedade por quotas mencionada no ponto anterior - "Y".

5. A "Z" é uma sociedade comercial por quotas e, de acordo com a sua certidão permanente, anexa ao PIV, tem como objeto social a aquisição, incluindo a aquisição para revenda, desenvolvimento, comercialização, promoção e arrendamento, de forma direta ou indireta, de quaisquer bens, empreendimentos e/ou projetos imobiliários, presentes ou futuros, situados em Portugal ou no estrangeiro.

6. Encontra-se registada com o CAE Principal 68100 - Compra e venda de bens imobiliários.

7. O seu capital social, no valor de xxx, é detido, em 99,99%, pela "Y".

8. Por sua vez, a "Y" é uma sociedade gestora de participações sociais, ao abrigo do regime do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro, tendo por objeto social a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas e encontra-se registada com o CAE Principal 64202 - Atividades das sociedades gestoras de participações sociais não financeiras (cf. certidão permanente anexa ao PIV).

9. A "Y" é totalmente detida pelo sócio xxxx.

10. O grupo atua em duas áreas de negócio distintas, uma relacionada com o setor da produção, comercialização e manutenção de máquinas e equipamentos industriais e outra relacionada com o setor imobiliário, seja pela promoção e desenvolvimento de projetos imobiliários próprios, seja pelo investimento para revenda de ativos imobiliários

ou exploração económica de imóveis adquiridos para o efeito.

11. A primeira atividade é desenvolvida pela Requerente, ficando a segunda a cargo da "Z".

12. A "Y" tem como responsabilidade definir a lógica de atuação do grupo, cujo propósito compreende a supervisão da atividade das diversas sociedades e unidades de negócio do grupo, nomeadamente, nos domínios do planeamento estratégico e organizativo, bem como na tomada de decisões.

13. No seio da relação de grupo, a Requerente passou a desenvolver, além da sua atividade industrial principal (produção, comercialização e manutenção de máquinas e equipamentos industriais), uma ATIVIDADE DE SERVIÇOS DE GESTÃO E ADMINISTRAÇÃO, NUMA VERTENTE DE "BACK OFFICE", nomeadamente serviços de logística e recursos humanos.

14. E, ainda, uma ATIVIDADE DE GESTÃO ATIVA DE IMÓVEIS, através da cedência de espaços equipados para escritórios e outras atividades empresariais, incluindo instalações industriais e de serviços.

15. Estas atividades secundárias de gestão operacional e de gestão de imóveis tem vindo a ser desenvolvida pela Requerente num contexto de apoio às restantes sociedades do grupo.

16. Apesar de a Requerente e as restantes sociedades do grupo terem a sua sede em xxx, as atividades industriais e a prestação de serviços de gestão operacional e de cedência de espaço são prestadas nas instalações que a Requerente utiliza ao abrigo de um contrato de locação financeira imobiliária celebrado com o Banco xxx.

17. As instalações supramencionadas situam-se na xxx, correspondendo ao prédio urbano, com afetação a comércio, inscrito na matriz predial da xxx, sob o artigo xxx.

18. De acordo com a Cláusula Primeira de ambos os contratos de prestação de serviços de gestão operacional e de cedência de espaço, os serviços prestados no imóvel acima indicado incluem, designadamente: receção e atendimento ao público, tanto presencial como telefonicamente; tratamento de correio e organização do arquivo; controlo de tesouraria e pagamentos; contabilidade e gestão fiscal; recursos humanos; disponibilização de salas de escritório mobiladas e equipadas com ar condicionado; acesso a sala de reunião, zona de espera, WC, copa, zona de fotocópias, estacionamento e demais áreas comuns; serviços de limpeza do escritório e zonas comuns, consumos de água, eletricidade, economato, fotocópias e impressões e ainda acesso a internet.

19. Tendo em vista a expansão da sua atividade, a Requerente adquiriu o terreno para construção contíguo ao imóvel referido no ponto 17, inscrito na matriz predial urbana da xxx, sob o artigo xxx.

20. A Requerente veio, ainda, a adquirir na xxx, com o mesmo objetivo de expandir a sua atividade, dois prédios urbanos (com afetação - Outros) inscritos na matriz da freguesia de xxx, sob o artigo xxx e o artigo xxx, ambos, anteriormente, inscritos como diversos prédios rústicos.

21. Por razões que se prendem com a perceção externa dos seus clientes, fornecedores, potenciais investidores e outros stakeholders, a Requerente entende que a mesma não deve ser influenciada, positiva ou negativamente, por atividades laterais à

sua atividade principal, razão pela qual pretende promover a separação das três atividades para recentrar a sua atuação na atividade industrial.

22. Desta forma, a Requerente pretende transmitir a sua atividade não industrial para uma nova sociedade "Nova Sociedade".

23. Para o efeito, projeta realizar uma operação de cisão simples, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 118.º do Código das Sociedades Comerciais ("CSC"), destacando para a "Nova Sociedade" o conjunto patrimonial correspondente às duas atividades não industriais.

24. Serão, assim, transferidas para a "Nova Sociedade" as atividades correspondentes à gestão operacional e à exploração de imóveis atividades desenvolvidas pela Requerente no âmbito dos CAE secundários 68100 Compra e venda de bens imobiliários; 82110 Atividades Combinadas de Serviços Administrativos; 68200 Arrendamento de bens imobiliários; e, 71110-R3 Atividades de arquitetura [as quais, conforme é referido pela própria, "(...) são substancialmente distintas das atividades que a Requerente tem vindo a desenvolver no âmbito do seu CAE principal e restantes atividades secundárias)].

25. Na sequência desta operação de cisão, os imóveis referidos nos pontos 17, 19 e 20 desta informação, bem como outros elementos patrimoniais, designadamente, sistemas de videovigilância, ar condicionado e mobiliário diverso serão transferidos para a "Nova Sociedade".

26. Dos imóveis a serem transferidos consta, portanto, o pavilhão industrial e escritórios, onde a Requerente e as empresas do grupo exercem atividade, transmissão esta que ocorrerá mediante a cessão da sua posição contratual no contrato de locação financeira imobiliário que tem com o xxx e a transmissão do conjunto de obras e melhoramentos efetuados pela Requerente nos referidos pavilhão e escritórios.

27. Será, ainda, transferido, pelo menos, um trabalhador através da celebração de um contrato de trabalho com a pluralidade de empregadores correspondente às três sociedades ora em análise, nos termos do art.º 101.º do Código do Trabalho ("CT").

28. Nos termos deste contrato de trabalho com pluralidade de empregadores, o(s) trabalhador(es) a passar poderá(ão) continuar a trabalhar com a Requerente e assegurar as atividades a transmitir para a Nova Sociedade, mantendo um vínculo laboral autónomo com cada uma das sociedades participantes.

29. Concomitantemente com a operação de cisão, a "Nova Sociedade" assumirá as obrigações da Requerente nos contratos de gestão operacional e de cedência de espaço com a "Y" e a "Z".

30. Será, ainda, celebrado um novo contrato de gestão operacional e de cedência de estabelecimento industrial entre a "Nova Sociedade" e a Requerente, correspondente aos serviços de gestão operacional e de disponibilidade de espaço que são atualmente por si prestados às sociedades do grupo e que se traduzem em serviços integrados de natureza administrativa e de back-office com disponibilização de escritórios e instalação industrial equipada.

III - ANÁLISE DO PEDIDO

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

consistirá, numa primeira análise, em determinar se os elementos que se pretendem destacar da esfera da entidade a cindir para uma nova sociedade consubstanciam "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.

32. Relembremos que, conforme é referido pela Requerente, na cisão ora projetada serão transmitidos para a "Nova Sociedade" os direitos de propriedade de três imóveis, a posição contratual que a Requerente ocupa num contrato de locação financeira imobiliário com o xxx que tem por objeto um quarto imóvel, e, pelo menos, um trabalhador através da celebração de um contrato de trabalho com uma pluralidade de empregadores correspondente às três sociedades do grupo, nos termos do qual o mesmo poderá trabalhar com a Requerente e assegurar as atividades a transmitir para a "Nova Sociedade", mantendo um vínculo laboral autónomo com cada uma das sociedades participantes.

33. A "Nova Sociedade" assumirá, ainda, as obrigações da Requerente nos contratos de gestão operacional e de cedência de espaço com a "Y" e "Z" e será celebrado um contrato de gestão operacional e de cedência de estabelecimento industrial entre a "Nova Sociedade" e a Requerente, sendo, também, prestados serviços de natureza administrativa e de back-office com disponibilização de escritórios e instalação industrial equipada.

34. Deve, ainda, referir-se que, relativamente aos imóveis transmitidos, a análise do presente PIV apenas incidirá sobre a transmissão dos 3 imóveis identificados no art.º 79.º do PIV e descritos nos pontos 19 e 20 supra. A análise não incidirá sobre as instalações da Requerente, a que corresponde o prédio urbano inscrito na matriz predial da xxx, sob o artigo xxx, na medida em que a cessão da posição contratual que a Requerente ocupa num contrato de locação financeira imobiliário com o xxx não tem enquadramento tributário em sede de IMT e de IS.

35. Vejamos então,

36. O n.º 3 do art.º 60.º do EBF estabelece que, [p]ara efeitos do presente artigo 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 (...).

37. Por sua vez, refere-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.

38. 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".

39. 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.

40. 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.

41. Ora, a Requerente afirma no PIV que projeta realizar uma operação de cisão simples, nos termos da al. a) do art.º 118.º do CSC, destacando para a "Nova Sociedade" o conjunto patrimonial correspondente às duas atividades não industriais, o qual se traduz nos direitos de propriedade de três imóveis, a posição contratual que a Requerente ocupa num contrato de locação financeira imobiliário com o xxx que tem por objeto um quarto imóvel, pelo menos, um trabalhador e, designadamente, sistemas de videovigilância, ar condicionado e mobiliário de escritório.

42. Ou seja, pelo simples facto de destacar parte do património da sociedade a cindir, parece considerar que a operação de cisão que pretende implementar se enquadra como uma "operação de reestruturação" para efeitos do art.º 60.º do EBF.

43. O que não é verdade.

44. O destaque de um ramo de atividade é um elemento fundamental para efeitos de qualificação de cisão como uma operação de reestruturação, 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.

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

46. A IVE n.º 22639, com despacho de 2022-04-10, da Senhora Diretora Geral, referente a IMT, também já se pronunciou relativamente a este conceito, no sentido de que a existência de um ramo de atividade tenha de ser feita de forma casuística, sendo 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.

47. Ora, como acima se referiu, na cisão ora projetada apenas serão transmitidos os ativos imobiliários (com o sistema de ar condicionado, videovigilância e monitorização contra incêndios, incluído), mobiliário de escritório e apoio às atividades administrativas e, pelo menos, um funcionário.

48. O que no fundo será transmitido são elementos patrimoniais da sociedade a cindir (não consubstanciando a transmissão da posição contratual nos contratos intra-grupo - de gestão operacional e de cedência de espaço entre a Requerente e a "Y" e a "Z" - e transferência de um funcionário elementos determinantes para a existência de um ramo de atividade), motivo pelo qual não é 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.

49. Assim, em face do exposto, deve concluir-se que a transmissão do ativo aqui 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, não consubstanciável numa operação de reestruturação para efeitos do art.

º 60.º do EBF.

50. Pronunciando-nos agora quanto às razões economicamente válidas previstas no n.º 6 do art.º 60.º do EBF, caso a projetada operação de cisão reunisse os requisitos para enquadramento nos benefícios fiscais previstos no mesmo art.º 60.º.

51. Estabelece esta norma 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 %".

52. 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

53. Considerando-se o destaque de um ramo de atividade um elemento fundamental para efeitos de qualificação de uma operação de reestruturação como a 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, de per si, num ramo de atividade, conclui-se que a operação ora projetada não se qualifica como uma cisão nos termos e para os efeitos previstos nessa subalínea, não podendo beneficiar das isenções constantes do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

54. A confirmação de que a operação de cisão projetada, caso se concluísse estar no âmbito do art.º 60.º do EBF, que não é o caso como se conclui no ponto anterior, reflete substância económica e legitima a aplicação dos benefícios fiscais constantes do n.º 1 do citado artigo 60.º do EBF, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 6 do mesmo artigo, só seria suscetível de ser efetuada a posteriori, uma vez que só em momento posterior à realização da operação de cisão é que a AT estará em condições de valorar as informações que lhe permitem retirar tais conclusões.