

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	73.º
Assunto:	Operação de cisão com o destaque de um ramo de atividade para se fundir com outra sociedade – regime de neutralidade fiscal
Processo:	2023 000017/PIV 24180, sancionado por despacho da Subdiretora-geral do IR e das Relações Internacionais, de 13 de março de 2023
Conteúdo:	Uma sociedade que se dedica ao transporte de mercadorias pretende destacar esse ramo de atividade, através da realização de uma operação de cisão-fusão, para com ele se fundir com outra sociedade.

A sociedade cindida pretende, após a operação, dedicar-se à gestão das participações sociais do grupo.

O capital social da sociedade beneficiária é detido em 99,99% pela sociedade cindida, sendo o remanescente (0,01%) detido por um sócio pessoa singular, que detém igualmente a totalidade do capital social da sociedade cindida.

A operação tem como objetivo introduzir uma maior racionalidade e eficiência na operacionalidade e desenvolvimento estratégico dos negócios das várias empresas, separando os diferentes ramos de atividade.

Não irá haver qualquer contrapartida para o sócio da sociedade cindida pelos elementos patrimoniais transmitidos no âmbito da cisão-fusão.

Da elegibilidade da operação para efeitos de aplicação do regime de neutralidade fiscal

O regime especial previsto nos artigos 73.º e seguintes do Código do IRC (CIRC), depende da verificação de um conjunto de requisitos, quer de natureza formal quer material.

De um ponto de vista formal, tal como refere o n.º 7 do artigo 73.º do CIRC, o regime especial aplica-se, designadamente, às operações de cisão, tal como são definidas no n.º 2, em que intervenham sociedades residentes em território português, sujeitas e não isentas de IRC.

Segundo tem sido a posição da AT, uma operação não pode ser elegível para efeitos do regime de neutralidade fiscal se, de acordo com as suas características, não se subsumir a nenhuma das operações listadas no n.º 2 do artigo 73.º do CIRC.

No caso em apreço, a operação será realizada entre duas sociedades residentes em território português, sujeitas e não isentas de IRC, em que a sociedade cindida não detém a totalidade do capital social da sociedade beneficiária e o sócio daquela não irá receber partes de capital da sociedade beneficiária em contrapartida do património transmitido.

Ao não se proceder à atribuição de partes sociais da sociedade beneficiária ao sócio da sociedade cindida, a operação não é subsumível a nenhuma das opções previstas nas várias alíneas do n.º 2 do artigo 73.º do CIRC, nomeadamente, a alínea d), que dispensa a atribuição de partes sociais ao sócio da sociedade cindida, desde que todas as sociedades (cindida e beneficiária) sejam detidas pelo mesmo sócio.

A propósito da expressão "detidas pelo mesmo sócio", entendeu a AT que a norma se deve interpretar como podendo abranger as operações em que as sociedades envolvidas, sendo detidas por mais do que um sócio, estes mantenham a proporcionalidade no capital social daquelas sociedades. Quer isto dizer, por exemplo, que, se duas sociedades, cindida e beneficiária, forem detidas em partes iguais por 2 sócios, essa relação de participação terá necessariamente de ser mantida após a operação.

Quanto à eventualidade de as participações poderem ser detidas indiretamente, essa possibilidade não é contemplada na norma, parecendo-nos que, se fosse essa a verdadeira intenção do legislado, este o teria dito de forma expressa, como o fez noutras normas do Código.

Do conceito de ramo de atividade

Ainda que se considere que a operação não é elegível para efeitos do regime de neutralidade fiscal, dado que não se enquadra em nenhuma das modalidades elencadas no n.º 2, importa tecer alguns comentários sobre a operação no que respeita à noção de ramo de atividade, matéria que, no âmbito de operações deste tipo, assume particular relevância, exigindo-se, a este propósito, que tanto o património que se transmite para a sociedade beneficiária como aquele que permanece na sociedade cindida corresponda, cada um deles, pelo menos, a um ramo de atividade.

O conceito de ramo de atividade vem definido no n.º 4 do artigo 73.º do CIRC como sendo 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*".

Tem sido entendido pelos Serviços que deve existir um propósito organizacional na transmissão para outro ente jurídico de uma pluralidade de elementos, o qual deve, necessariamente, compreender um conjunto de ativos e outros recursos, 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, sendo de rejeitar as situações em que a operação se materialize na mera transferência de elementos que, no seu conjunto, não tenham qualquer coesão.

A idêntica conclusão se chega se tais elementos isolados, desprovidos de qualquer racional económico, em vez serem transmitidos, ficarem à disposição da sociedade cindida.

Por outro lado, a autonomia da unidade económica que permanece na sociedade cindida já deveria existir antes da operação e não depois da sua realização, o que não acontece no caso em apreço.

É que, excluindo a participação social na sociedade beneficiária, quase todos elementos patrimoniais e humanos serão transferidos para a sociedade beneficiária, sendo que a atividade de gestão das participações sociais era inexistente antes da reorganização projetada.

Em conclusão, ainda que se pudesse considerar que a falta de entrega de participações sociais da sociedade beneficiária ao sócio da sociedade cindida, em resultado da operação, não constituía um obstáculo à aplicação do regime de neutralidade fiscal ao caso em apreço, uma vez que a sociedade cindida não manterá, pelo menos, um ramo de atividade, existente antes da reestruturação em apreço, em resultado da operação de cisão-fusão descrita, não pode a mesma beneficiar do regime de neutralidade fiscal.