

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	73.º
Assunto:	Operação de cisão simples com destaque de um ramo de atividade, respeitante a uma infraestrutura detida em compropriedade, para o fundir com uma sociedade a constituir. Regime de neutralidade fiscal.
Processo:	2018 002451/PIV 14063, sancionado por despacho da Diretora-Geral da AT, de 18 de dezembro de 2019
Conteúdo:	Uma sociedade comercial exerce diversas atividades, sendo que uma delas é exercida conjuntamente com outras três sociedades, e em que o seu principal ativo, que constitui a infraestrutura necessária ao exercício dessa atividade, é detido em compropriedade.

A atividade conjunta é exercida em vários pontos do país, os designados grupos de operações conjuntas, ficando em cada um desses pontos, como responsável pela gestão, apenas uma das comproprietárias, embora as decisões sobre a atividade nos vários locais caibam a todas as comproprietárias, que as tomam em conjunto, sendo elaborados anualmente, com o aval de todas as sociedades, orçamentos e planos de negócio para o ano subsequente.

Todos os recursos são colocados em comum para as finalidades da operação e caberá à entidade responsável gerir os ativos da operação, realizar os gastos e repercutir os mesmos pelas restantes sociedades.

Cada um dos elementos do ativo detido conjuntamente está registado, individual e autonomamente, no balanço dos comproprietários em determinadas percentagens.

A atividade exercida conjuntamente constitui um ramo autónomo de atividade, sendo que as partes utilizam os ativos detidos em regime de compropriedade de forma autónoma e independente das suas outras atividades comerciais.

No entanto, a ausência de um quadro societário que concentre e organize os recursos dedicados ao segmento de mercado da atividade exercida conjuntamente cria constrangimentos e ineficiências no desenvolvimento da operação conjunta, pelo que se revelou necessário procurar um modelo de gestão alternativo.

Dado que o atual modelo de gestão se encontra ultrapassado, os comproprietários pretendem transferir o conjunto de ativos e passivos, incluindo recursos humanos e contratos de prestações de serviços celebrados com entidades externas, que compõem a unidades de negócio exercida conjuntamente, para a esfera patrimonial de uma nova sociedade, constituída *ex novo*, através de uma operação de entrada de ativos.

Em contrapartida, cada sociedade contribuidora irá receber partes de capital da nova sociedade de valor correspondente à sua quota-parte na titularidade dos ativos nos diversos grupos de operações conjuntas, embora seja necessário fazer alguns ajustes.

Em todo o caso, a repartição das partes sociais da nova sociedade assentará em critérios de equidade e objetividade económica, de modo a que cada sociedade

receba uma participação financeira na nova sociedade que seja proporcional ao valor da sua quota-parte nos ativos.

Atendendo aos factos supra descritos, pretende-se saber se a operação sob análise pode ficar abrangida pelo regime especial de neutralidade fiscal.

No âmbito de uma operação de entrada de ativos, nos termos do n.º 3 do artigo 73.º do CIRC, para além de um conjunto de requisitos que devem ser observados pelas entidades envolvidas, assume particular relevância o conceito de ramo de atividade, o qual vem definido no n.º 4 daquele normativo, 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 incluir as dívidas contraídas para a sua organização e funcionamento.

De sublinhar que, os elementos ativos e passivos a transferir para a sociedade beneficiária, têm de constituir, antes e depois da operação, no seu todo, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, relativamente a outras unidades económicas autónomas da empresa, designadamente outros departamentos.

A exigência de que os elementos transferidos, para que se considerem um ramo de atividade, tenham que constituir, de um ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, implica que o conjunto de elementos a transferir deva ser avaliado sob dois critérios.

O primeiro, designado por critério de autonomia interna ou organizacional, pressupõe que os elementos associados a uma determinada atividade tenham que se encontrar estruturados, de modo a que representem uma estrutura própria, com autonomia face aos restantes elementos da sociedade contribuidora, ou que essa unidade orgânica seja capaz de funcionar com autonomia e independência relativamente às restantes atividades desenvolvidas pela sociedade contribuidora.

Quanto ao segundo, designado por critério de autonomia externa ou funcional, estabelece que o conjunto de elementos transferidos deve ser capaz de desenvolver uma atividade empresarial, ou seja, ser capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o que deve ser aferido atendendo às condições normais de mercado em que unidades do mesmo tipo operem.

Como se pode verificar, através de um conceito algo indeterminado, como é o conceito de ramo de atividade, o legislador pretende reservar a aplicação do regime de neutralidade fiscal nos casos que dependem do requisito de ramo de atividade, em que os elementos transferidos permitam a continuação da atividade sem interrupção.

O facto de os ativos que se pretendem transferir para a sociedade beneficiária se encontrarem detidos sob o regime de compropriedade não suscita qualquer problema quanto à sua articulação com o regime de neutralidade fiscal, em concreto na sua relação com o conceito de entrada de ativos e de ramo de atividade.

A verificação do conceito de ramo de atividade incidirá sobretudo sobre a coisa comum e o uso que dela é feito pela sociedade contribuidora na produção e fornecimento de bens ou serviços, atendendo à substância económica, sendo irrelevante, neste contexto, o facto de se estar a transferir a titularidade da quota no direito de propriedade sobre a coisa comum.

Portanto, segundo o critério da autonomia interna ou organizacional, um ativo detido em regime de compropriedade integrado num conjunto de elementos a transferir, não impede, de *per si*, o reconhecimento de que o conjunto de elementos em que está integrado constitua uma unidade económica.

Também segundo o critério de autonomia interna, será desnecessário que todos os consortes transmitam a sua quota na compropriedade, pois o que importa saber é se o ativo em compropriedade, conjuntamente com os restantes elementos patrimoniais a transferir, é ou não suscetível de configurar um ramo de atividade na perspetiva da sociedade contribuidora, sendo de sublinhar que o critério de autonomia interna ou organizacional dos elementos a transferir prevalece sobre o regime jurídico de detenção, que neste caso é a compropriedade.

Quanto à relação da compropriedade com a definição de entrada de ativos, cabe referir que o importante será a circunstância de o acervo patrimonial transferido pela sociedade contribuidora configurar um ramo de atividade, face ao conceito previsto no n.º 4 do artigo 73.º do Código do IRC, ficando de fora do conceito as operações em que duas ou mais sociedades transfiram, para a mesma sociedade beneficiária, parcelas de um elemento patrimonial que apenas ganhem autonomia, assumindo-se dessa forma como ramo de atividade, após a concretização da operação.

Assim, se mais do que um comproprietário transferir a sua quota sobre a coisa comum, teremos tantas operações de entradas de ativos quantas forem as sociedades contribuidoras envolvidas, ainda que seja a mesma sociedade beneficiária em todas as transferências, pois o que releva aqui é o disposto no n.º 3 do artigo 73.º do Código do IRC, o qual se refere expressamente à existência de uma sociedade contribuidora.