

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	73.º
Assunto:	Transmissão de um ramo de atividade no âmbito de uma operação de cisão - regime de neutralidade fiscal
Processo:	2022 004562, PIV 23714, sancionado por Despacho, de 23 de novembro de 2022, da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais
Conteúdo:	Duas sociedades que integram o perímetro de um grupo tributado segundo o regime especial dos grupos de sociedades (sociedade dominante e dominada) pretendem levar a cabo uma operação de cisão simples, na qual cada uma delas irá destacar parte do seu património para com cada uma dessas partes constituir uma nova sociedade.

As operações de cisão justificaram-se por razões de gestão, dada a necessidade de segregar uma área de negócio que, ao ser distinta das demais atividades exercidas pelas sociedades a cindir, exigem diferentes condições organizacionais e operacionais, as quais poderão ser alcançadas de uma forma mais satisfatória através de uma entidade jurídica autónoma.

A autonomização daquela unidade económica numa entidade jurídica distinta permitirá, com maior facilidade, captar o interesse de parceiros minoritários, tendo em conta a necessidade de investimentos de montante avultado.

O património a destacar, idêntico em ambas as sociedades cindidas, corresponde a uma unidade económica autónoma nestas sociedades e pretende-se que o venha a ser na sociedade beneficiária.

Para o efeito, serão transferidos todos os elementos patrimoniais e humanos afetos à unidade económica a transferir, designadamente, colaboradores, ativos e passivos associados àquela unidade de negócio

No caso da sociedade dominante, os elementos patrimoniais a transferir incluem um conjunto de contratos de utilização de infraestruturas, que tanto servem o negócio a transferir como aquele que nela permanece.

Sucedem que, por inconvenientes de natureza negocial, não serão imediatamente transferidos os ditos contratos de utilização, embora seja assegurada a correta alocação dos gastos através do redêbito, pela sociedade cindida à sociedade beneficiária, dos respetivos encargos de utilização, na parte que lhe diz respeito.

Assim, num primeiro momento, os referidos contratos permanecerão na sociedade cindida, sendo posteriormente transferidos para a sociedade beneficiária quando estiverem concluídas as negociações para a sua separação.

Pretende-se a confirmação de que as unidades económicas autónomas correspondem a um ramo de atividade, podendo as referidas operações ser elegíveis para efeitos do regime de neutralidade fiscal, o qual não fica comprometido pela circunstância de, posteriormente, ser alienada uma parte minoritária do capital social da sociedade beneficiária.

Da venda de uma posição minoritária no capital social da sociedade beneficiária

O regime de neutralidade fiscal é um regime de diferimento da tributação que não se limita às entidades diretamente envolvidas (sociedades cindidas e beneficiária), visando também salvaguardar a posição dos sócios.

Subjacente ao referido regime especial de neutralidade fiscal consta um regime de total continuidade da atividade e do regime fiscal na sociedade beneficiária, relativamente ao que vinha sendo seguido na sociedade cindida, o mesmo se aplicando aos sócios desta, que assim devem manter todo o interesse no investimento efetuado, embora agora através da sociedade que absorveu o património que outrora era de outra.

Daí que, tenha vindo a ser entendido que a cedência de uma parte minoritária do capital da sociedade beneficiária, no contexto de uma operação de cisão, não compromete o pressuposto de continuidade fiscal que subjaz ao regime de neutralidade fiscal, precisamente porque não existe qualquer falta de comprometimento dos acionistas das sociedades cindidas.

Neste caso, apesar de haver intenção em abrir o capital da sociedade beneficiária a um investidor não relacionado, num racional de partilha da rentabilidade e dos riscos associados à unidade de negócio a autonomizar, é intenção dos atuais acionistas não perder o controlo daquela sociedade, mantendo-se assim o pressuposto da continuidade do interesse no investimento.

Em todo o caso, aquando da venda dessa posição minoritária, os sócios da sociedade beneficiária terão que apurar as eventuais mais-valias ou menos-valias resultantes dessa transmissão.

Do ramo de atividade

No contexto do regime de neutralidade fiscal aplicável às operações de cisão, com exceção da modalidade cisão-dissolução, assume particular relevância a transferência de um ramo de atividade para que o mesmo seja aplicável.

De acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 73.º do Código do IRC (CIRC), considera-se 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 incluir as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.

Adicionalmente, é necessário também que o património que permanece na sociedade cindida corresponda a um ou mais ramos de atividade.

Tendo em conta a suprarreferida definição legal de ramo de atividade, tem sido entendido pela AT 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 ao dispor da sociedade, 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.

Por outro lado, a transferência de um ramo de atividade para outra sociedade deve incluir todos os recursos a ele afetos, quer sejam humanos, materiais e financeiros, de modo a que a atividade continue a ser exercida sem interrupções, como se não tivesse havido qualquer transferência, pressuposto esse que, aliás, se encontra expressamente previsto na alínea a) do n.º 4 do artigo 74.º do CIRC.

Nesse contexto, é com referência à data da transmissão, considerando os elementos na sua globalidade, que se realizará o juízo quanto à capacidade da subsistência autónoma do património transmitido, o que, de resto, vem ao encontro da jurisprudência europeia, tal como se pode ler no Acórdão Andersen og Jensen¹, que julgou que é por referência ao momento da fusão que se avalia a existência de um ramo de atividade.

Daí que seja "*necessário que os elementos do ativo e do passivo atinentes a um ramo de atividade sejam transmitidos na sua globalidade*" (sublinhado nosso), sendo bem notório, no entender daquela Tribunal, que o acervo patrimonial identificado como correspondendo a um ramo de atividade seja transmitido na sua globalidade.

Nestes termos, a circunstância de não ser transferida a totalidade dos ativos e passivos afetos a um ramo de atividade, no momento em que se realiza a operação, é tida como uma violação do conceito de ramo de atividade consagrado no n.º 4 do artigo 73.º do CIRC e da lógica de continuidade inerente ao regime de neutralidade fiscal, que assim fica prejudicada, dada a patente desagregação entre o ramo de atividade previsto transmitir e os elementos efetivamente transferidos

Assim, atenta a importância dos contratos na prossecução da atividade, fica prejudicada a aplicação do regime de neutralidade fiscal, por se entender que os elementos patrimoniais transmitidos não configuram um ramo de atividade, tal como era a sua configuração na sociedade cindida.

¹ Processo C-43/00.