

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Artigo/Verba:	Art.73º - Definições e âmbito de aplicação
Assunto:	Operação de cisão - regime de neutralidade fiscal
Processo:	26802, com despacho de 2024-12-10, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
Conteúdo:	Uma sociedade comercial exerce, a título principal, uma atividade industrial e, a título acessório, a atividade de serviços de gestão e administração, nomeadamente, serviços de logística e recursos humanos e ainda a atividade de gestão de imóveis.

A gestão de imóveis compreende a disponibilização de espaços equipados para escritórios e outras atividades empresariais, sendo os serviços prestados a duas entidades do Grupo, os quais são considerados essenciais às atividades desenvolvidas por essas entidades.

A atividade industrial é exercida nas instalações que a sociedade utiliza em regime de locação financeira, estando o referido imóvel classificado contabilisticamente como ativo fixo tangível. Nessas mesmas instalações é feita a cedência de duas salas a entidades do Grupo.

No que diz respeito ao património imobiliário, para além das instalações onde é exercida a atividade industrial, a sociedade detém terrenos para construção.

Como política de controlo de gestão das suas diferentes atividades, a sociedade procede à elaboração da contabilidade analítica por centros de custos, segregada da seguinte forma: (i) Atividade Industrial; (ii) Atividade de gestão operacional; e (iii) Atividade de cedência de espaço.

O imóvel, constituído pelo pavilhão industrial e escritórios, onde a sociedade exerce a atividade industrial e de gestão operacional, é alocado ao centro de custos da atividade de cedência de espaços.

Pretende-se, através de uma operação de cisão, que as referidas atividades sejam segregadas, destacando para uma nova sociedade o conjunto patrimonial correspondente às atividades de gestão operacional de exploração de imóveis.

Com a operação serão transferidos para a nova sociedade um conjunto de imóveis, que inclui o pavilhão industrial e escritórios, e outros elementos patrimoniais, designadamente, sistemas de videovigilâncias, ar condicionado e mobiliário diverso.

Será ainda transferido para a nova sociedade, pelo menos, um trabalhador através da celebração de um contrato de trabalho com pluralidade de empregadores, correspondente à sociedade com quem atualmente tem vínculo e outras duas sociedades do Grupo para quem já presta serviços e cujo custo tem vindo a ser alocado a essas entidades através do mecanismo do full time equivalent.

Com a cisão, a nova sociedade assumirá as obrigações decorrentes dos contratos de gestão operacional e de cedência de espaços e será ainda celebrado um contrato de

gestão operacional e cedência de estabelecimento industrial entre a nova sociedade e a sociedade a cindir.

Pretende-se saber se a transmissão dos ativos enumerados compreende um ramo de atividade, para efeitos de aplicação do regime da neutralidade fiscal, previsto nos artigos 73.º e seguintes do Código do IRC.

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.

É, pois, necessário que se transmita uma pluralidade de elementos, ou seja, um conjunto de ativos e outros recursos, designadamente, humanos, que possam traduzir a ideia de um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, sendo ainda necessário que esses elementos se encontrem estruturados, no fundo que possuam uma certa organização.

Como os elementos patrimoniais afetos a um ramo de atividade têm de ser transmitidos na globalidade, a lei não deixa ao livre arbítrio dos órgãos de gestão quais os elementos patrimoniais que devem ser transferidos.

Por outro lado, uma vez que uma operação de cisão envolve pelo menos a existência de dois ramos atividade, para que, com a operação de cisão, também a sociedade a cindir fique a deter um ramo de atividade, ambas as sociedades devem continuar a exercer as atividades sem que se sintam os efeitos da operação.

Daí que, se um certo ativo estiver afeto a um determinado ramo de atividade, com a operação ele deve continuar afeto a esse mesmo ramo de atividade.

Face ao volume de negócios total, a atividade de cedência de espaço é completamente marginal comparativamente à atividade industrial.

A sociedade a cindir imputa os gastos com o imóvel industrial ao centro de custos de gestão de espaço, ainda que este ativo contribua ativamente para a atividade industrial de produção de equipamentos, estando o mesmo classificado contabilisticamente como ativo fixo tangível.

De notar que, para servir a sua função, a contabilidade analítica deve ter uma completa articulação com a contabilidade, competindo-lhe determinar, analisar e reportar aos interessados os custos ocasionados pelo funcionamento dos diversos órgãos em que a organização se decompõe, os quais implicam custos que devem ser determinados e comparados com os benefícios proporcionados à organização.

Daí que, contribuindo o referido imóvel industrial, enquanto ativo fixo tangível, para os réditos decorrentes da atividade industrial, de um ponto de vista da contabilidade analítica, os gastos com o referido imóvel deveriam estar alocados ao centro de custos da atividade industrial e não ao da atividade de cedência de espaços.

Aliás, caso o imóvel estivesse efetivamente a contribuir para os fluxos de caixa da atividade de cedência de espaços, contabilisticamente, aquele ativo deveria estar classificado como uma propriedade de investimento, de acordo com a NCRF 11, e não como ativo fixo tangível.

Desse modo, a transferência de um conjunto patrimonial que integra um ativo de um valor muito expressivo - o imóvel industrial -, o qual deveria continuar afeto à atividade que permanece na sociedade a cindir, viola o disposto no n.º 4 do artigo 73.º do CIRC, uma vez que o ramo de atividade industrial irá ficar amputado de um dos seus principais ativos, sendo o mesmo posteriormente substituído por um contrato de arrendamento.

A este propósito, note-se que não é admissível, para efeitos do regime de neutralidade fiscal, que os imóveis afetos a uma atividade, após a operação, não permaneçam afetos a essa atividade, passando a sua utilização a ser assegurada através de um contrato de arrendamento.

Pelo que, em conclusão, a operação em apreço não é elegível para efeitos do regime de neutralidade fiscal, previsto nos artigos 73.º e seguintes do CIRC, por violação do disposto n.º 4 do artigo 73.º do CIRC.

Por outro lado, relativamente aos recursos humanos que transitam para a nova sociedade, a opção escolhida para operar essa transferência de ramos de atividade também levanta dúvidas. De facto, a Requerente tem vindo a alocar o custo com trabalhadores afetos às atividades não industriais através do mecanismo de full time equivalent (FTE), considerando as horas que os seus trabalhadores dispensam na prestação dos serviços às restantes sociedades do grupo e na gestão do imóvel, porquanto se tratam de trabalhadores que estão nos seus quadros, mas estão também afetos às atividades a transmitir, pelo que é sua intenção recorrer à figura laboral da pluralidade de empregadores.

Ora, numa situação de "pluralidade de empregadores", encontramos-nos perante uma relação onde o conjunto de empregadores integra um único polo, onde todos os empregadores podem dirigir o trabalho dos empregados ao abrigo do mesmo vínculo contratual, em que a subordinação dos empregados verifica-se em relação a mais do que um empregador. E, no caso em apreço, esta situação poderá não espelhar exatamente a situação que existe na Requerente, porquanto, apesar de os trabalhadores prestarem serviços a outras entidades do grupo, o vínculo contratual é apenas com a Requerente e não com as restantes empresas. O facto de, após a transferência, vir a celebrar um contrato de pluralidade de empregadores, tal configura uma alteração de relevo face à situação que se verificava antes da operação.

Assim, também neste ponto se considera que está a ser violado o disposto no n.º 4 do artigo 73.º do Código do IRC, quanto à unidade económica a transmitir para a sociedade beneficiária, uma vez que não se verifica a transferência da totalidade dos elementos afetos a um ramo de atividade, o que é entendido como uma violação a esse conceito consagrado naquele preceito legal.