

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-fusão entre sociedades detidas pelos mesmos sócios, com aumento de capital social da sociedade beneficiária
- Processo: 26884, com despacho de 2024-09-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: No âmbito de uma operação de cisão-fusão, a realizar nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 118.º do Código das Sociedades Comerciais, uma sociedade comercial por quotas (sociedade cindida) irá destacar parte do seu património para o fundir com outra sociedade comercial por quotas (sociedade beneficiária).

A sociedade cindida exerce a atividade de construção, reparação de edifícios e trabalhos de engenharia, bem como a atividade de promoção e gestão imobiliária.

Por seu turno, a sociedade beneficiária dedica-se à atividade de construção, reparação de edifícios e trabalhos de engenharia, bem como à atividade de administração imobiliária, incluindo a compra e venda de propriedades.

Os objetivos visados com a operação passam por alargar o mercado alvo de clientes da entidade a cindir, podendo esta também concorrer a outros projetos para além dos intragrupo; o aumento da competitividade, que resulta da concorrência com outros players no mercado; a inovação de processos e materiais de construção; a eficiência dos recursos, face à necessidade de apresentar preços competitivos; a diversificação do negócio do Grupo e mitigação do risco; e a clara identificação da rentabilidade de cada negócio.

Com a operação, a sociedade cindida centralizará a sua atividade apenas na área de promoção e gestão imobiliária, deixando de exercer as atividades de construção, reparação de edifícios e trabalhos de engenharia, enquanto a sociedade beneficiária passará a exercer exclusivamente a atividade de construção, reparação de edifícios e trabalhos de engenharia, deixando de exercer a atividade de administração imobiliária, incluindo a compra e venda de propriedades.

O capital social de ambas as sociedades é detido nas mesmas proporções por dois sócios pessoas singulares, em que um deles tem 80% e o outro 20%. Com a operação, a sociedade cindida irá reduzir o seu capital social, enquanto que a sociedade beneficiária irá aumentar o seu capital no mesmo montante, aumento este que é feito através do aumento das quotas existentes, mantendo-se dessa forma inalterada a proporção que os sócios detêm em cada uma das sociedades.

Por força da operação serão destacados e incorporados na sociedade beneficiária todas as partes do património da sociedade cindida que atualmente constituem a unidade económica afeta à compra e venda de propriedades, incluindo todas as dívidas e posições contratuais economicamente relacionadas com essa unidade económica.

Irão ser observados, por ambas as sociedades, os requisitos previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 74.º do Código do IRC.

Do ponto de vista contabilístico e fiscal, as operações da sociedade cindida serão consideradas como efetuadas pela sociedade beneficiária a partir de 1 de janeiro de 2024, pelo que os resultados realizados pela sociedade cindida entre essa data e a data da produção de efeitos jurídicos da cisão-fusão são transferidos para efeitos de serem incluídos no lucro tributável da beneficiária.

Do regime de neutralidade fiscal

As operações de cisão abrangidas pelo regime de neutralidade fiscal circunscrevem-se ao elenco taxativo de modalidade constante das várias alíneas do n.º 2 do artigo 73.º do Código do IRC (CIRC).

A operação visada tem enquadramento na alínea d) do n.º 2 do artigo 73.º do CIRC, operação na qual a sociedade cindida destaca um ou mais ramos de atividade, mantendo um ramo de atividade, para os fundir com uma sociedade já existente, quando ambas as sociedades são detidas pelo mesmo sócio.

De notar que, face às características descritas, a operação também é subsumível à modalidade de cisão prevista na alínea a) do mesmo preceito legal, uma vez que aí se considera cisão a operação pela qual uma sociedade (sociedade cindida) destaca um ou mais ramos de atividade, mantendo pelo menos um ramo de atividade, para com eles constituir outras sociedades ou para os fundir com sociedades já existentes, mediante atribuição aos sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro nos termos ali definidos.

Por sua vez, a sociedade beneficiária irá manter, tal como determina o n.º 3 do artigo 74.º do CIRC, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais objeto de transferência pelos mesmos valores que tinham na sociedade cindida antes da realização da operação, considerando-se que tais valores são os que resultam das disposições do CIRC ou de reavaliações efetuadas ao abrigo de legislação de caráter fiscal.

Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária, de acordo com o n.º 4 do artigo 74.º do CIRC, o apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido uma cisão, daí que as depreciações sobre os elementos do ativo fixo tangível seguirão o mesmo regime que tinham na sociedade cindida antes da operação e os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões transferidos terão, para efeitos fiscais, o mesmo regime que vinha sendo seguido pela sociedade cindida antes da operação.

Do ramo de atividade

No âmbito de uma operação de cisão, como a presente, assume particular relevância o conceito de ramo de atividade, o qual vem definido 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 (n.º 4 do artigo 73.º do CIRC).

Por forma a assegurar que determinada atividade possa continuar a ser desenvolvida da mesma forma que vinha sendo exercida até ao momento da operação, numa lógica de continuidade os elementos patrimoniais transmitidos já deveriam, antes da cisão, representar uma unidade económica autónoma, capaz de funcionar pelos seus próprios meios, na sociedade cindida.

Por outro lado, o facto de se ter de considerar uma unidade económica autónoma, quer

na perspetiva da sociedade cindida quer na sociedade beneficiária, significa que o conceito de ramo de atividade não pode surgir como consequência da própria operação. Na verdade, a exploração daquela unidade económica autónoma tem de continuar a ser feita com os recursos que já existiam na sociedade cindida sem qualquer ajuste de recursos.

Na presente operação, a sociedade cindida desenvolve duas atividades distintas, as quais são exercidas de modo independente uma da outra, com ativos e passivos, bem como recursos humanos afetos a cada uma delas.

Numa lógica de eficiência, a sociedade cindida pretende transferir para a sociedade beneficiária a atividade relacionada com a promoção imobiliária, de modo a dedicar-se exclusivamente à atividade de construção.

Para o efeito, irá destacar um conjunto de elementos patrimoniais, imóveis, classificados como propriedades de investimento e inventários, saldos de clientes, fornecedores e outros devedores e um colaborador. Do lado do passivo, destaque para os empréstimos bancários obtidos com várias instituições financeiras.

Tendo em conta o descrito, considera-se que os elementos patrimoniais transmitidos com a operação, bem como aqueles que permanecem na sociedade cindida, configuram, cada um deles, um ramo de atividade, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 73.º do CIRC.

Tendo por base toda a informação descrita, conclui-se que a operação de cisão-fusão projetada se encontra abrangida pelo regime de neutralidade fiscal, previsto nos artigos 73.º e seguintes do CIRC.

Contudo, este entendimento não prejudica a possibilidade de aplicação, a posteriori, da cláusula antiabuso, prevista no n.º 10 do artigo 73.º do CIRC, caso se verifiquem os respetivos pressupostos.