

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19º, 20º, 21º.

Assunto: Direito à dedução - Transferência para a sociedade incorporante de todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada – Dedução do IVA constante das faturas emitidas em nome da sociedade incorporada.

Processo: nº **12763**, por despacho de 2018-01-05, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Do Pedido

1. Na sequência da estratégia de reestruturação global do Grupo RR, este procedeu a uma operação de cisão/fusão.

2. A reestruturação consistiu, primariamente, numa cisão simples por destaque de parte do património da entidade PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A. para uma nova estrutura organizacional autónoma, na forma de uma nova sociedade comercial, a PPC, S.A..

3. O património destacado desta operação de cisão está relacionado com o exercício da atividade de compra e venda de veículos e acessórios, novos e usados, o aluguer e prestação de serviços complementares ou de forma autónoma à atividade de compra, revenda e aluguer (locação operacional).

4. Adicionalmente houve uma fusão transfronteiriça, a qual envolveu a transferência global do património remanescente da PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A (sociedade incorporada), para a Requerente (sociedade incorporante) com a extinção da PP - Instit. Financeira de Crédito, S.A.

5. Como resultado da fusão, toda atividade financeira do Grupo RR, incluindo a locação financeira dos veículos, passou a estar concentrada na Requerente.

6. Nos termos do projeto de fusão transfronteiriça a sociedade incorporada transfere, em virtude da fusão, para a sociedade incorporante a integralidade dos elementos patrimoniais ativos e passivos, os quais são afetos pela ora Requerente à sua sucursal em Portugal.

7. A requerente esclarece que a afetação do património da PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A por parte da Requerente à sua sucursal em Portugal não é um ato sujeito a registo em Portugal.

8. A PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A procedeu à entrega da declaração de cessação de atividade, com efeitos a 01 de junho de 2016, junto do competente Serviço de Finanças.

9. O Grupo RR informou os seus fornecedores desta operação de fusão no sentido de garantir que, a partir de 01 de junho de 2016, as faturas relativas a bens e serviços adquiridos para a atividade de locação financeira (atividade transferida para a Requerente na sequência da fusão) passem a ser emitidas com os dados identificativos da Requerente, nos termos do artigo 36.º n.º 5

do Código do IVA.

10. A Requerente optou por não proceder à dedução do IVA referente às faturas emitidas após 01 de junho de 2016 que não estivessem em seu nome, embora entenda que o poderia ter feito porque, nos termos do acordo de fusão, assumiu os direitos e obrigações da sociedade incorporada.

11. A não dedução do IVA contido nas faturas emitidas com os dados identificativos da sociedade incorporada respeita a faturas emitidas à PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A num período imediatamente anterior à cessação da atividade, cujo IVA subjacente não foi deduzido por esta antes de proceder à sua cessação de atividade e que apenas foram rececionadas pela Requerente após a cessação, bem como, a faturas emitidas já no período posterior à cessação de atividade num período transitório.

12. A Requerente refere, ainda, que o IVA em causa foi incorrido para a realização de operações no âmbito da sua atividade económica tributada, em sede de IVA, na medida em que respeitam à sua atividade de locação financeira e que vinha sendo exercida pela sociedade incorporada pela Requerente, conferindo direito a recuperar estes montantes de imposto de acordo com o artigo 20.º n.º 1 alínea a) do CIVA.

13. A Requerente pretende confirmar se, tal como entende, tem legitimidade para proceder à dedução do IVA contido nas faturas emitidas em nome da sociedade incorporada no âmbito do processo de fusão.

14. A Requerente anexou os seguintes documentos o projeto de fusão transfronteiriça e o comprovativo de entrega da declaração de cessação de atividade da sociedade incorporada PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A, NIF 500

II - Enquadramento jurídico-tributário proposto pela Requerente

15. A Requerente propôs o enquadramento jurídico-tributário que, a seguir, resumidamente se transcreve.

16. A Requerente refere o seguinte:

«(...)2. Neste sentido, tem sido entendimento da jurisprudência nacional que nos casos de fusão por incorporação, a que se refere o número 4 do artigo 97.º do Código das Sociedades Comerciais, "a extinção da personalidade jurídica própria da sociedade incorporada por fusão não tem por efeito a extinção dos seus direitos e deveres, antes, por expressa disposição legal estas se "transmitem" para a sociedade incorporante, seja porque esta sucede aquela em conformidade com a teoria da sucessão universal, seja porque as situações jurídicas de que era titular a sociedade incorporada permanecem inalteradas ao longo do processo de fusão para se reunirem depois numa nova entidade, em conformidade com a teoria do ato modificativo".

(...)

5. Entende-se, assim, que a Autoridade Tributária e Aduaneira estabelece três pressupostos cujo cumprimento é conditio sine qua non para que o direito à dedução do IVA mencionado em faturas emitidas em nome de sociedades incorporadas seja dedutível na esfera da incorporante, a saber:

- a) A fusão deverá ter sido objeto de registo comercial prévio;
 - b) A declaração de cessação de atividade da(s) sociedade incorporada deverá(ão) ter sido entregue(s); e
 - c) A sociedade incorporante deverá continuar a exercer a mesma atividade da(s) sociedade(s) incorporada(s) e que a mesma constitua uma atividade com direito à dedução do IVA.
- (...)

7. Com efeito, conforme a Requerente comprova na descrição da factualidade cujo enquadramento jurídico tributário se requiere, dos três pressupostos supramencionados dois encontram-se integralmente cumpridos, i.e., procedeu à entrega da declaração de cessação de atividade da PP RCI Gest (Documento 2) e a continuação da atividade de locação financeira, a qual se encontra tributada em IVA e confere direito à dedução do IVA incorrido, que passou a estar concentrada na Requerente.

8. Quanto ao primeiro pressuposto relacionado com o registo da fusão, porquanto a afetação do património pela PP Banque S.A. à sucursal em Portugal/Requerente não corresponde a um ato sujeito a registo em Portugal, o mesmo não é aplicável ao caso em apreço na medida em que as fusões transfronteiriças não são objeto de registo.

9. Assim sendo a Requerente entende encontrarem-se cumpridos os pressupostos para proceder de forma legítima à dedução do IVA em causa, na sequência da fusão ocorrida, pelo que o entendimento já anteriormente sancionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser, igualmente, ao caso ora em apreço.

10. Adicionalmente, a Requerente entende por relevante notar que como resulta dos principais pilares de orientação do imposto e também do espírito do sistema comum do IVA, os quais se traduzem, essencialmente, no princípio da neutralidade e no mecanismo do crédito de imposto, é inequívoca a possibilidade de dedução do imposto na situação em apreço, considerando que o mesmo foi incorrido para a realização de atividades tributadas que conferem direito à dedução.»

17. A Requerente conclui do seguinte modo "(n)ão obstante as faturas em causa terem sido emitidas com menção aos elementos identificativos da PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A, entende a Requerente que se mostra legitimada ao exercício do direito à dedução do imposto contido nas mesmas uma vez que sucede à sociedade incorporante nos seus direitos e obrigações."

III - Enquadramento face ao Código do IVA

18. O artigo 3.º n.º 4 do Código do IVA exclui do conceito de transmissão e consequentemente da sujeição a IVA, as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando em qualquer dos casos o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto.

19. O artigo 3.º n.º 4 do CIVA, traduz-se, portanto, numa delimitação negativa da incidência do imposto, que abrange as cessões a título definitivo

da totalidade de um património ou de parte dele, que poderão englobar quer a cedência de elementos corpóreos quer de incorpóreos, recorrendo, para estes, à aplicação, em simultâneo, do disposto no n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, o qual manda aplicar, "em idênticas condições", às prestações de serviços o disposto naquele artigo, na medida em que a cedência de direitos consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do Código do IVA, por força do conceito de "transmissão de bens" prevista no artigo 3.º n.º 1 do CIVA e do carácter residual do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º do CIVA.

20. As disposições do n.º 4 do artigo 3.º e n.º 5 do artigo 4.º supra identificadas consagram, deste modo, um regime excecional dentro da mecânica do imposto sobre o valor acrescentado, consubstanciando medidas de simplificação, cujo objetivo é não criar obstáculos à transmissão de realidades empresariais no seu todo ou, pelo menos, dos seus elementos destacáveis como unidades independentes.

21. A existência desta norma tem como fundamento, quer a continuidade do exercício da atividade transmitida, quer a irrelevância que a tributação dessa transmissão teria ao nível da economia do imposto, isto é, sendo o adquirente um "sucessor" do transmitente o imposto que viesse a ser liquidado conferiria ao primeiro, nos termos do artigo 19.º e seguintes do CIVA, direito à dedução, sendo o resultado equivalente ao que se consegue com esta norma de exclusão de tributação.

22. As operações de fusão de sociedades são abrangidas pelas referidas normas, cujo tratamento fiscal encontra a sua justificação, como atrás já mencionado, em razões de simplificação administrativa, porquanto o imposto a liquidar pelo cedente no caso de ambos serem sujeitos passivos com direito à dedução na totalidade da atividade desenvolvida é idêntico ao que o adquirente terá direito a deduzir, pelo que, em termos globais, não há vantagem em tributar tal situação.

23. Importa, pois, responder ao questionado no presente pedido sobre as implicações que a operação de fusão transfronteiriça descrita pela Requerente tem no exercício do direito à dedução do imposto suportado em faturas emitidas em nome da sociedade incorporada, quando este direito ainda não tenha sido exercido e a sociedade incorporada já tenha sido cessada.

24. Antes de responder concretamente ao questionado, torna-se essencial referenciar sucintamente as disposições legais relativas ao regime de fusões transfronteiriças, constantes nos artigos 117.º-A e seguintes do Código das Sociedades Comerciais (abreviadamente CSC).

25. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 117.º-A do CSC uma "fusão transfronteiriça realiza-se mediante a reunião numa só de duas ou mais sociedades desde que uma das sociedades participantes na fusão tenha sede em Portugal e outra das sociedades participantes na fusão tenha sido constituída de acordo com a legislação de um Estado membro, nos termos da Diretiva n.º 2005/56/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Outubro, e tenha a sede estatutária, a administração central ou o estabelecimento principal no território da Comunidade."

26. Conforme estabelecido no artigo 117.º- B do mesmo diploma, são aplicáveis às sociedades com sede em Portugal participantes num processo

de fusão transfronteiriça as disposições constantes deste regime e, subsidiariamente, as relativas às fusões internas.

27. A participação de sociedades com sede em Portugal numa fusão transfronteiriça está sujeita às exigências de forma, assim como ao registo e à publicação previstos para as fusões internas, sem prejuízo do disposto no artigo 117.º H (cfr. artigo 117.º-E do CSC).

28. Neste sentido, com vista ao controlo da legalidade das fusões transfronteiriças, os serviços do registo comercial, enquanto entidades competentes para o efeito, deverão proceder à prática dos seguintes atos:

i) A emissão de um certificado prévio, em relação a cada uma das sociedades participantes que tenham sede em Portugal e a seu pedido, comprove o cumprimento dos atos e formalidades anteriores à fusão [cfr. alínea a), n.º 2, artigo 117.º-G, CSC];

ii) A fiscalização da legalidade da fusão transfronteiriça no âmbito do seu registo, desde que a sociedade resultante da fusão tenha sede em Portugal [cfr. alínea b), n.º 2, artigo 117.º-G do CSC].

29. Conforme previsto no artigo 117.º-H do CSC, com a inscrição da fusão transfronteiriça no registo comercial, produzem-se os efeitos previstos no artigo 112.º do CSC, isto é, com a inscrição da fusão no registo comercial, extinguem-se as sociedades incorporadas, transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante; adicionalmente, os sócios das sociedades tornam-se sócios da sociedade incorporante.

30. De notar que, tal como estabelecido no n.º 4 do artigo 67.º-A do Código do Registo Comercial, a receção pelo serviço de registo comercial nacional "de notificação do início da produção de efeitos de fusão transfronteiriça, efetuada por serviço de registo competente de Estado membro da união Europeia, determina a realização oficiosa do registo da fusão transfronteiriça nas sociedades participantes na fusão que estejam sediadas em território nacional."

31. Ao nível da sociedade incorporada, e considerando que com o registo comercial da fusão se verifica a sua extinção, a cessação da sua atividade reporta-se a essa data.

32. No que se refere à sociedade incorporante, atente-se que do princípio da continuidade subjacente à operação de fusão decorre que esta sociedade assume os direitos e obrigações da sociedade incorporada, incluindo, como reconhecido pela doutrina e acolhido genericamente na jurisprudência, os que respeitam a matérias fiscais.

33. No que diz respeito ao IVA, a assunção pela sociedade incorporante dos direitos e obrigações da sociedade incorporada implica passar a caber-lhe dar cumprimento às obrigações impostas pela legislação deste imposto pela atividade que desenvolve ainda que tais obrigações respeitem a factos tributários ocorridos na esfera das sociedades incorporadas antes da fusão, bem como responder pelas dívidas fiscais daquela.

34. Nesta medida, cumpridas todas as obrigações legais relativas à operação de fusão e encontrando-se, em consequência, cessada a atividade da sociedade incorporada, entende-se que a sociedade incorporante pode, nos termos previstos no artigo 19.º e seguintes do Código do IVA, exercer o direito à dedução do imposto suportado para a realização de operações que

conferem esse direito e que tenham sido efetuadas pelas sociedades fundidas, em data anterior à fusão, desde que tal direito não tenha já sido exercido na esfera destas últimas. Estão nestas circunstâncias faturas cuja emissão possa ocorrer já após a fusão, mas também faturas com data anterior mas que sejam rececionadas pela sociedade incorporante após aquela data. O direito à dedução do IVA constante em tais faturas deve ser exercido na declaração periódica apresentada pela sociedade incorporante relativa ao período em que ocorreu a sua receção ou a período posterior, nos termos do artigo 22.º n.º 2 do Código do IVA. Importa esclarecer que a circunstância de a fatura estar emitida em nome da sociedade incorporada não obsta ao exercício do direito à dedução da sociedade incorporante, por decorrência de nela terem sido incorporados todos os direitos da sociedade fundida, em conformidade com a lógica de continuidade subjacente à fusão.

35. No caso concreto em análise, a requerente remeteu em anexo ao pedido de informação vinculativa apenas o projeto de fusão entre a PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A. e a PP Banque S.A. e o comprovativo da entrega da declaração de cessação de atividade da sociedade incorporada (PP - Instit. Finan. de Crédito, S.A) com efeitos a 2016-06-01.

36. Dos documentos enviados pela Requerente não é possível aferir se foram cumpridas todas as obrigações legais a que obedecem as operações de fusão transfronteiriças, contudo, alertamos a Requerente que deve estar na posse de todos os elementos que comprovem o cumprimento dessas obrigações, uma vez que tais elementos podem ser solicitados na eventualidade de uma ação de inspeção.

37. Assim, em conclusão, em observância do princípio da neutralidade do imposto, nas condições de estarem cumpridas todas as obrigações legais decorrentes da fusão transfronteiriça, o que determina a transferência para a sociedade incorporante de todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada, e verificando-se a extinção desta sociedade, considera-se que a Requerente pode deduzir o IVA constante nas faturas emitidas em nome da sociedade incorporada, cuja emissão pelos respetivos fornecedores tenha ocorrido já após a cessação de atividade daquela sociedade, e também em faturas com data anterior, mas que tenham sido rececionadas pela Requerente após aquela data. Em qualquer dos casos é imperativo que estejam cumpridas as demais condições para o exercício de tal direito, nomeadamente, desde que respeitem a bens e serviços adquiridos para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.