

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19º, 20º e 21º

Assunto: Direito à dedução - Transferência para a sociedade incorporante de todos os direitos e obrigações da incorporada e a extinção desta sociedade - Possibilidade da incorporante deduzir o IVA constante das faturas emitidas em nome da sociedade incorporada.

Processo: **nº 13220**, por despacho de 2018-03-13, 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 medida de resolução adoptada pelo Conselho Único de Resolução, na qualidade de autoridade de resolução competente no quadro da União Bancária, em relação ao Banco **AA**, S.A.(do país **E** da UE), entidade sediada no país **E** da UE, a Requerente procedeu, em 27 de dezembro de 2017, ao registo da fusão por incorporação, a qual produziu efeitos retroativos a 01 de janeiro de 2017, e que teve como intervenientes a requerente, sociedade incorporante, e o Banco **AA** S.A.(do país **P** da UE), sociedade incorporada.

**2.** A referida fusão implicou, nos termos do artigo 112.º do Código das Sociedades Comerciais, a extinção da sociedade incorporada, desde a data do registo da fusão, com a conseqüente transmissão universal de todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada na esfera da sociedade incorporante, assumindo esta todos os contratos, património, e demais situações jurídicas da incorporada.

**3.** A fusão por incorporação foi objeto de registo na Conservatória do Registo Comercial, no dia 27 de dezembro de 2017, conforme consta da certidão permanente de registo do Banco **BB**, S.A.

**4.** Nesta sequência, o Banco **AA** S.A. (do país **P** da UE). entregou a declaração de cessação de atividade, em 16 de janeiro de 2018, com efeitos a 27 de dezembro de 2017.

**5.** A Requerente refere que, paralelamente a esta operação, os fornecedores do Banco **AA** Popular foram informados da operação de fusão, no sentido de garantir que as faturas relativas a bens e serviços adquiridos no âmbito da atividade bancária desenvolvida pela sociedade incorporada, são emitidas com os dados identificativos da Requerente, de acordo com os requisitos exigidos pelo artigo 36.º n.º 5 do Código do IVA.

**6.** Contudo, a Requerente considera a possibilidade de num período inicial e transitório, os fornecedores continuarem a emitir as faturas com os dados identificativos do Banco **AA** S.A. (do país **P** da UE). É, igualmente, possível que existam faturas emitidas ao Banco **AA** S.A. (do país **P** da UE), num período imediatamente anterior à data do registo da fusão e da cessação da atividade, mas que apenas são rececionadas num momento posterior a essa

data.

**7.** O Requerente pretende exercer o direito à dedução do IVA, de acordo com as limitações aplicáveis à sua atividade e previstas nos artigos 23.º e seguintes do Código do IVA, considerando que:

i. O IVA em causa é incorrido pela Requerente para a realização de operações no âmbito da sua atividade económica, na medida em que respeitam à sua atividade bancária e que vinha sendo também exercida pela sociedade incorporada no Requerente; e

ii. com a incorporação do património do Banco **AA** S.A. (do país **P** da UE), a Requerente assumiu todos os direitos e obrigações daí decorrentes, nomeadamente, o direito à dedução do IVA em causa.

**8.** A Requerente solicita a confirmação do seu entendimento, segundo o qual tem legitimidade para proceder à dedução do IVA contido nas faturas emitidas em nome da sociedade incorporada no âmbito do processo de fusão.

## **II - Enquadramento proposto pelo Requerente**

**9.** O Requerente apresentou a sua proposta de enquadramento, cuja parte com maior relevo se transcreve:

«(...) 3. Ora, face às considerações supra expostas, subsumindo-se o Banco **AA** S.A. (do país **P** da UE). (...), no caso em concreto na sociedade incorporante (a requerente), como resultado da operação de fusão por incorporação, esta última assume os direitos e obrigações da sociedade incorporada.

**4.** Este entendimento tem sido corroborado pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo, em resposta a pedido de informação vinculativa efetuado por um contribuinte, estabelecido que "à sociedade resultante da fusão é permitido o exercício do direito à dedução do imposto contido em faturas emitidas em nome das sociedades incorporadas extintas, desde que a fusão esteja registada e seja entregue a declaração de cessação de atividade das sociedades fundidas, e observados os requisitos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, tendo em conta que a esta(s) sociedade(s) continua(m) o exercício da atividade na esfera da sociedade incorporante".

**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 sociedade(s) incorporada(s) 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(s) incorporada(s) deverão 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.

**6.** Ora, a Requerente considera que o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme exposto no pedido de informação vinculativa em causa, foi adotado tendo por base uma factualidade em tudo semelhante à sua.

**7.** Com efeito, conforme a requerente comprova na descrição da factualidade cujo enquadramento jurídico tributário se requiere, os três pressupostos supra mencionados encontram-se integralmente cumpridos i.e., (i) a fusão foi objeto de registo na Conservatória do Registo Comercial no dia 27 de dezembro de 2017, conforme o respetivo averbamento nas certidões permanentes da Requerente e da sociedade incorporada (Documentos 1 e 2) (ii) a entrega da declaração de cessação de atividade do banco Popular (Documento 3) foi efetuada dentro do prazo legalmente previsto, e (iii) a requerente mantém a mesma atividade económica, a qual inclui operações que conferem o direito à dedução do IVA incorrido, de acordo com o disposto nos artigos 23.º e seguintes do Código do IVA.

**8.** Assim sendo a Requerente entende encontrarem-se cumpridos os pressupostos para proceder de forma legítima à dedução, com as devidas limitações, do IVA liquidado em faturas emitidas com menção aos elementos identificativos da sociedade incorporada (Banco **AA**), na sequência da fusão ocorrida, pelo que o entendimento já anteriormente sancionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser, igualmente, aplicável ao caso ora em apreço.

**9.** 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 do imposto, é inequívoca a possibilidade de dedução do imposto na situação em apreço, na medida em que decorre do princípio da continuidade subjacente à operação de fusão que a sociedade resultante da fusão continua a exercer a mesma atividade económica que vinha sendo exercida pela sociedade incorporada, assumindo os seus direitos e obrigações.

**10.** Assim, não obstante as faturas em causa poderem ser emitidas com menção aos elementos identificativos da sociedade incorporada (Banco **AA**), tanto na situação em que (i) são emitidas num período imediatamente anterior à cessação mas apenas foram rececionadas pela Requerente após a fusão e cessação de atividade num período transitório, entende a Requerente que se encontra legitimada ao exercício do direito à dedução do imposto contido nas mesmas, o que deve ser efetuado no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º, e nos termos dos artigos 23.º e seguintes, todos do Código do IVA, uma vez que sucede à sociedade incorporada nos seus direitos e obrigações."

### **III - Enquadramento face ao Código do IVA**

**10.** 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.

**11.** 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 caráter residual do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º do CIVA.

**12.** 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.

**13.** As operações de fusão de sociedades são abrangidas pelas referidas normas, cujo tratamento fiscal encontra a sua justificação em razões de simplificação administrativa.

**14.** Face a este enquadramento genérico, importa, pois, responder ao questionado no presente pedido sobre as implicações que a operação de fusão 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.

**15.** Antes de responder concretamente ao questionado, torna-se essencial referenciar, sucintamente, as disposições legais relativas ao regime da fusão de sociedades previsto no Código das Sociedades Comerciais (CSC). Os artigos 97.º e segs. do CSC prevêm as diferentes modalidades de fusão de sociedades, bem como os requisitos que devem ser cumpridos pelas sociedades intervenientes e que conduzem ao registo de fusão.

**16.** Nos termos do artigo 111.º do CSC, deliberada a fusão por todas as sociedades participantes sem que tenha sido deduzida oposição no prazo previsto no artigo 101.º-A ou, tendo esta sido deduzida, se tenha verificado algum dos factos referidos no n.º 1 do artigo 101.º-B, deve ser requerida a inscrição da fusão no registo comercial por qualquer dos administrados das sociedades participantes na fusão ou da nova sociedade.

**17.** O artigo 112.º do CSC prevê os efeitos do registo da fusão de sociedades. Nos termos desta norma, 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.

**18.** Deste modo, ao nível da sociedade incorporada, e considerando que com o registo comercial da fusão se verifica a sua extinção, a cessação da sua atividade deve reportar-se a essa data.

**19.** 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.

**20.** No que diz respeito ao IVA, a assunção pela sociedade incorporante dos direitos e obrigações da sociedade incorporada implica passar a caber-lhe o

cumprimento das 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 sociedade.

**21.** 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 pela sociedade fundida, em data anterior à fusão, desde que tal direito não tenha já sido exercido na esfera desta 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.

**22.** 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.

**23.** Importa vincar 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.

**24.** No caso concreto, tanto o Banco **AA** S.A. (do país **P** da UE). (sociedade incorporada), como o Banco **BB**, S.A. (sociedade incorporante) estavam enquadrados como sujeitos passivos mistos com afetação real de parte dos bens.

**25.** Assim, e tal como já acima afluído, apenas é passível de dedução na esfera da sociedade incorporante, o imposto suportado na aquisição de bens e serviços utilizados para a realização das operações elencadas no artigo 20.º n.º 1 do Código do IVA.

**26.** Em conclusão, em observância do princípio da neutralidade do imposto, e uma vez que a fusão das sociedades acima identificadas foi registada em 27 de dezembro de 2017, o que determinou a transferência para a sociedade incorporante de todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada, verificando-se, ainda, a extinção desta sociedade (conforme declaração de cessação de atividade entregue via Internet em 16 de janeiro de 2018), 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.