

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: DL 241/86 de 20/8; DL 21/2007 de 29/01

Assunto: Operações imobiliárias – Renúncia à isenção - Fusão de entidades, cujos certificados de renúncia à isenção de IVA obtidos previamente pela incorporada sejam transferidos automaticamente da esfera da desta para a esfera da entidade da incorporante .

Processo: **nº 18086**, por despacho de 2020-08-31, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I – PEDIDO

1. A **CG**, S.A. (doravante abreviadamente designada por "**CG**") é uma entidade que tem como atividade o exercício da atividade bancária nos mais amplos termos permitidos por lei.

2. Paralelamente, a **LF**, S.A. (abreviadamente designada "**LF**"), constituída em 2000, é uma empresa do Grupo **CG** que concentra as áreas de leasing, factoring e crédito ao consumo. Neste contexto, a **LF** tem por objeto o exercício das atividades legalmente consentidas às Instituições Financeiras de Crédito, de acordo com o disposto no Decreto-Lei nº 186/2002, de 21 de agosto, nomeadamente a prática de todas as operações permitidas aos Bancos, com exceção da receção de depósitos ou outros fundos reembolsáveis do público e da prestação de serviços de pagamento e de emissão de moeda eletronicamente.

3. A **CG** planeia a realização de uma operação de fusão por incorporação, na qual a **LF**, estabelecida em Portugal, será incorporada na esfera da **CG**. O capital social da **LF** é integral e diretamente detido pela **CG**.

4. Este processo de fusão integra-se num objetivo mais alargado acordado no quadro da União Europeia, no âmbito do qual a **CG** deverá flexibilizar a sua estrutura societária, designadamente através da eliminação de veículos societários dispensáveis, o que tem levado a **CG** a fundir um conjunto relevante de sociedades ou a proceder à sua dissolução e liquidação.

5. Na medida em que a **CG** detém na totalidade o capital social da **LF**, a fusão poderá ser implementada através do regime da fusão simplificada previsto no artigo 116.º do Código das Sociedades Comerciais.

6. Numa operação de fusão, todos os direitos e obrigações subjacentes aos contratos de locação financeira imobiliária celebrados pela entidade incorporada (**LF**) são transferidos automaticamente da esfera da entidade incorporada para a esfera da entidade incorporante (**CG**).

7. A este respeito, importa salientar que a **LF** detém imóveis em contrato de locação financeira imobiliária os quais, no âmbito da referida operação de fusão por incorporação, serão transferidos, de imediato e de forma definitiva,

para a esfera da **CG**.

8. Alguns dos imóveis supra referidos, estão abrangidos por contratos de locação com renúncia à isenção do IVA cujos respetivos certificados de renúncia à isenção foram emitidos ao abrigo, quer do regime do Decreto-Lei n.º 241/86 de 20 de agosto, quer do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de janeiro.

9. A requerente pretende realizar a referida operação de fusão por incorporação no próximo mês de outubro de 2020, com a conseqüente produção imediata de efeitos.

10. Atenta a referida transferência, a requerente pretende confirmar a manutenção da validade, na esfera da **CG**, dos certificados de renúncia à isenção de IVA obtidos previamente pela **LF** nos contratos de locação financeira imobiliária.

II - ENQUADRAMENTO JURIDICO-TRIBUTÁRIO PROPOSTO PELA REQUERENTE

11. A Requerente propõe o seguinte enquadramento jurídico-tributário:

«(...) 14.º Ora, no âmbito da operação em apreço serão transferidos da **LF** para a **CG** um conjunto de contratos de locação financeira imobiliária e respetivos imóveis, nos quais a **LF**, enquanto locadora, renunciou à isenção do IVA, tanto ao abrigo do anterior regime de renúncia à isenção do IVA em operações imobiliárias (Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de agosto) como do atual (Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de janeiro).

15.º

Na medida em que o Decreto-Lei n.º 21/2007 estabelece mais requisitos para a renúncia à isenção do IVA do que o anterior regime, para os contratos cuja renúncia à isenção foi obtida aquando da vigência do anterior regime, é provável que não sejam cumpridas as condições agora exigidas no Decreto-Lei n.º 21/2007.

16.º

A Requerente tem conhecimento que a AT tem reconhecido que, em caso de operações de fusão se mantenha na esfera da entidade incorporante, a validade dos certificados de renúncia à isenção de IVA obtidos pela entidade incorporada, enquanto vigorarem os respetivos contratos.

17.º

Efetivamente, numa operação de fusão, todos os direitos e obrigações subjacentes aos contratos de locação financeira imobiliária celebrados pela entidade incorporada são transferidos automaticamente da esfera da entidade incorporada para a esfera da entidade incorporante, tal como previsto nos artigos 97.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais.

18.º

Ora, é entendimento da Requerente que, uma vez que tal procedimento é autorizado no âmbito de uma operação contratual e, por isso, consentida e pretendida por todas as partes, o mesmo regime deverá ser aplicável à

operação de fusão por incorporação em causa, constituindo, efetivamente, uma transferência automática para a **CG** de todos os direitos e obrigações subjacentes aos contratos de locação financeira imobiliária celebrados pela **LF**.

19.º

Caso assim não fosse, relativamente aos contratos de locação financeira imobiliária cuja renúncia à isenção do IVA ocorreu na vigência do Decreto-Lei n.º 241/86, existiriam certamente contratos que não cumpririam as condições necessárias para a emissão de um certificado de renúncia ao abrigo do Decreto-Lei n.º 21/2007.

20.º

Consequentemente, os referidos contratos passariam a ser isentos de IVA e a **CG** teria de devolver parte do IVA referente à construção ou compra dos imóveis subjacentes aos mesmos.

21.º

Esse cenário implicaria uma devolução de IVA que, em condições normais de manutenção do locador (continuidade da atividade da **LF**), não aconteceria.

22.º

Em conclusão, a Requerente entende que, para os contratos de locação financeira imobiliária transferidos para a sua esfera, se deve manter a validade dos certificados de renúncia à isenção de IVA, validamente obtidos pela **LF**, não havendo necessidade de se solicitar novos certificados enquanto aqueles contratos vigorarem.

C. PEDIDO

Em face do anteriormente exposto, requer-se a V. Exa. que se digne sancionar o seguinte entendimento da REQUERENTE:

23.º

Considerando que:

i) No exercício da sua atividade, a **LF** enquanto proprietária e locadora num conjunto de contratos de locação financeira imobiliária, renunciou à isenção do IVA ao abrigo quer do anterior regime (Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de agosto) quer do atual (Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de janeiro); e

ii) No âmbito da referida operação de fusão por incorporação, os referidos direitos de propriedade e posição contratual nos referidos contratos de locação financeira imobiliária serão transferidos para a esfera da **CG**;

requer-se a V. Exa. que se digne confirmar o entendimento segundo a qual, nos contratos de locação financeira imobiliária transferidos para esfera da Requerente, deve manter-se a validade dos certificados de renúncia à isenção de IVA, validamente obtidos pela **LF**, não havendo necessidade de se solicitar novos certificados enquanto aqueles contratos vigorarem.»

III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

12. O artigo 3.º, n.º 4 do CIVA 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.

13. 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, por força do carácter residual do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º do CIVA.

14. 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.

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

16. 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 nos imóveis abrangidos por esta operação de fusão e que são objeto de contratos de locação financeira imobiliária com renúncia à isenção do IVA, e cujos respetivos certificados de renúncia à isenção foram emitidos ao abrigo, quer do regime do Decreto-Lei n.º 241/86 de 20 de agosto, quer do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de janeiro.

17. 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).

18. Os artigos 97.º e seguintes do CSC preveem 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.

19. 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.

20. O artigo 116.º n.º 3 do CSC determina, no caso de incorporação de sociedade detida pelo menos a 90 % por outra, a fusão pode ser registada sem prévia deliberação das assembleias gerais, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos: "a) No projecto de fusão seja indicado que não há prévia deliberação de assembleias gerais, caso a respectiva convocação não seja requerida nos termos previstos na alínea d) deste número; b) (Revogada pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12/8); c) Os sócios tenham podido tomar conhecimento, na sede social, da documentação referida no artigo 101.º, a partir, pelo menos, do 8.º dia seguinte à publicação

do registo do projecto de fusão e disso tenham sido avisados no mesmo projecto ou simultaneamente com a comunicação deste; d) Nos 15 dias seguintes à publicação do registo do projecto de fusão não tenha sido requerida, por sócios detentores de 5% do capital social, a convocação da assembleia geral para se pronunciar sobre a fusão."

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. Relativamente às implicações que a referida operação de fusão tem na locação de imóveis isentos de IVA ao abrigo do artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA, mas relativamente aos quais houve renúncia à isenção, nos termos do artigo 12.º n.º 4 do mesmo Código, o entendimento não pode ser diferente.

26. Ou seja, assumindo a sociedade incorporante os direitos e obrigações da sociedade incorporada e numa lógica de continuidade da operação da sociedade incorporada na esfera da sociedade incorporante, sempre que a renúncia à isenção tenha sido validamente exercida, os certificados emitidos continuam também válidos e a produzir plenamente os seus efeitos enquanto os contratos originais se mantiverem em vigor, não originando, por isso, a fusão de sociedades a necessidade de solicitar novos certificados de renúncia à isenção do IVA na locação de imóveis.

27. Na presente informação não são analisados os pressupostos concretos da operação de fusão nem a validade de cada uma das situações em que na locação financeira dos imóveis houve renúncia à isenção do IVA.

28. Contudo, de acordo com os factos fornecidos, conclui-se do seguinte modo:

- Concretizando-se a operação de fusão entre a sociedade **LF**, (sociedade incorporada) e a sociedade **CG** (sociedade incorporante), o que vai implicar a extinção da sociedade incorporada, e na condição de que a renúncia à isenção de IVA relativamente a cada imóvel foi validamente exercida, os certificados de renúncia emitidos continuam válidos e a produzir os seus efeitos enquanto os contratos de locação originais se mantiverem em vigor, não sendo obrigatório solicitar novos certificados de renúncia à isenção do IVA para os

imóveis relativamente aos quais se verifiquem cumpridos estes requisitos.