

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: N.º4 do art. 3.º
- Assunto: Transferência de Activos, num processo de liquidação e cessação, para a detentora do capital social
- Processo: n.º 3758, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-29.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a Requerente, sujeito passivo, enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2010.01.01, por Outras Atividades de Consultoria para os Negócios e a Gestão; e Atividades de Engenharia e Técnicas Afins, CAE's - 70220 e 71120, respetivamente, vem expor e requerer o seguinte:

Descrição dos factos

1.1 - É uma sociedade anónima de capitais públicos, cujo objeto social, de acordo com o artigo 2.º dos seus Estatutos publicados em anexo ao Decreto-Lei n.º 109/98, consiste em "proceder ao desenvolvimento dos trabalhos necessários à preparação e execução das decisões referentes aos processos de planeamento e lançamento da construção de um novo aeroporto em Portugal continental";

1.2 - Os referidos trabalhos destinavam-se a ser entregues onerosamente à sociedade que viesse a ser constituída para proceder à construção e exploração do novo aeroporto, operação tributada nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA);

1.3 - Exerceu o direito à dedução da totalidade do imposto incorrido a montante, conforme previsto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, em virtude de todos os bens e serviços adquiridos se destinarem à realização de operações tributáveis que intencionavam realizar;

1.4 - Em virtude de uma parte significativa dos dispêndios incorridos satisfazer os critérios de reconhecimento de um Ativo, esse montante foi reconhecido como um Ativo Fixo Intangível, o qual apresenta, na corrente data, um valor contabilístico de cerca de x milhões de euros, dado que o montante restante, de xx milhões de euros, foi objeto de um registo de imparidade;

1.5 - O atual Governo decidiu suspender o projeto do novo aeroporto e, no quadro da política de reestruturação do setor público e em consonância com o conteúdo do memorando celebrado entre o Estado Português e a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional, foi decidida a dissolução e liquidação da Requerente;

1.6 - Atualmente, encontra-se na fase de liquidação, cuja partilha para o acionista principal-a participação é de xx%-pretende efetuar ao abrigo do disposto no artigo 148.º do Código das Sociedades Comerciais. Nos termos deste preceito legal, todo o património, ativo e passivo será transmitido para o acionista principal;

1.7 - O Ativo Fixo Intangível acima referido, no valor de 9 milhões de euros, será utilizado no futuro pelo acionista principal, logo que retome o projeto do novo aeroporto.

Proposta de enquadramento tributário

2 - De acordo com o preceituado no n.º 2 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT)¹ a Requerente apresentou a seguinte proposta de enquadramento tributário: Não sujeição a IVA prevista nos artigos 3.º, n.º 4 e no artigo 4.º, n.º 5 do CIVA [...]

2.1 - "A Requerente entende que a transmissão de todo o património, ativo e passivo, para o acionista principal, efetuada ao abrigo do disposto no artigo 148.º do Código das Sociedades Comerciais:

i) configura uma transmissão da totalidade de um património que é suscetível de constituir um ramo de atividade independente;

ii) atividade essa que irá ser prosseguida pelo acionista principal, assim que se retomar o projeto de construção do novo aeroporto; e,

iii) o adquirente (o acionista principal) é já um sujeito passivo de IVA enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º";

2.2 - "Em face do exposto, solicita a confirmação de que a transmissão de todo o património, ativo e passivo, para o acionista principal, efetuada ao abrigo do disposto no artigo 148.º do Código das Sociedades Comerciais, é enquadrável na não sujeição a IVA prevista nos artigos 3.º, n.º 4 e no artigo 4.º, n.º 5 do Código deste imposto";

2.3 - "A este respeito recorde-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sobre esta norma de não sujeição, a qual tem por objetivo facilitar as transmissões de empresas ou de partes de empresas, simplificando-as e evitando sobrecarregar a tesouraria do beneficiário através de um encargo fiscal excessivo que, de qualquer forma, ele teria recuperado posteriormente através da dedução do IVA pago a montante";

Inexistência de regularizações de IVA

2.4 - " Entende não ser devida qualquer regularização a favor do Estado relativamente aos montantes de IVA cujo direito à dedução foi exercido, quer aos montantes cujo reembolso foi solicitado e já reembolsado quer ao atual montante de crédito cujo reembolso será solicitado na sua última declaração periódica de IVA";

2.5 - "Aliás esta questão encontra resposta no Ofício n.º 134 850 do SIVA de 89.11.12, relativo à aplicação da não sujeição a IVA prevista no n.º 4 do artigo 3.º do CIVA"; [...]

2.6 - "O TJUE tem repetidamente declarado que o regime das deduções visa libertar o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas e que o sistema comum IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as

atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA";

2.7 - "Decorre do que precede que um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas";

2.8 - "Relativamente à questão concreta de o sujeito passivo nunca ter chegado a realizar quaisquer operações tributáveis, o TJUE também já decidiu que o direito à dedução, uma vez criado, subsiste mesmo que a atividade económica projetada não dê origem a operações tributadas";

2.9 - "Segundo o TJUE, o direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis";

[...] 2.10 - "Face ao exposto, pretende obter confirmação que não é devida qualquer regularização a favor do Estado relativamente aos montantes de IVA cujo direito à dedução foi exercido, quer os montantes cujo reembolso foi solicitado e já reembolsado quer o atual montante de crédito cujo reembolso será solicitado na última declaração periódica do IVA".

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

3 - Decorre do que antecede que a Requerente, com as questões elencadas, visa a qualificação jurídico-tributária das operações associadas à dissolução da empresa, nomeadamente:

- i) à transmissão do património, que se subsume em ativo fixo intangível; e,
- ii) o direito à dedução do imposto contido nos inputs utilizados nos serviços prestados sem, no entanto, terem originado operações tributáveis a jusante.

Transmissão do património

4 - De acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA "*considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*", acrescentando no seu n.º 4, que se excluem do conceito de transmissão e, conseqüentemente, da aplicação do imposto "*as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma 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 de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º*".

15 - Este preceito legal traduz-se numa norma de delimitação negativa da incidência do imposto, que abrange as cessões a título definitivo da totalidade de um património, 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, que manda aplicar às prestações de serviços o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 3.º "em

idênticas condições", já que a cedência de direitos consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do Código, por força do conceito de "transmissão de bens" prevista no artigo 3º do CIVA.

6 - As disposições do nº 4 do artigo 3º e nº 5 do artigo 4º supra identificadas consagram, deste modo, um regime excecional dentro da mecânica do imposto, justificando-se como medidas de simplificação, cujo objetivo é não criar obstáculos (mediante pré-financiamentos avultados) à transmissão de empresas no seu todo ou pelo menos dos seus elementos destacáveis como unidades independentes (p. ex: trespasse de estabelecimento comercial, transformação de uma exploração individual em sociedade ou a operação inversa, fusão, cisão ou transformação de sociedades).

7 - A existência desta norma é legitimada, quer pela continuidade do exercício da atividade transferida, quer pela total irrelevância ao nível da economia do imposto, isto é, sendo o adquirente um "sucessor" do transmitente o imposto que viesse a ser liquidado seria de imediato deduzido pelo adquirente.

8 - Assim, para que uma operação seja enquadrável no âmbito da norma de delimitação negativa da incidência do imposto, torna-se necessário a verificação cumulativa dos pressupostos a saber:

- O adquirente deve continuar a atividade do cedente;
- O objeto da transmissão deve ser um conjunto de ativos suscetíveis de permitir o prosseguimento de uma atividade económica;
- O beneficiário deve ter a intenção de explorar esse estabelecimento ou parte de património e não simplesmente liquidar a atividade ou vender os stocks (n.º 27 do acórdão Zita Modes);
- O beneficiário deve ser sujeito passivo não isento ou, sendo misto, deve proceder a regularização conjunta do seu método de dedução (Ofício-Circulado n.º 134 850, de 21.11.89). Assim, a regra de não sujeição aplicar-se-à se as duas condições forem preenchidas: **i)** transmissão de uma universalidade de bens suscetíveis de permitir o exercício de uma atividade tributada; e **ii)** o adquirente pretender, através da aquisição, continuar a atividade como sujeito passivo de IVA.

9 - Ora, no caso sob análise e, de acordo com a informação disponível no processo, nomeadamente, a resposta ao esclarecimento solicitado pelo n/ e-mail de 21 do mês em curso, constata-se que:

- i) ocorreu a dissolução da empresa, na sequência da decisão concertada, entre o Estado Português e as entidades internacionais envolvidas, de suspender o projeto do novo aeroporto;
- ii) o património global "ativo e passivo" será transferido para o sócio maioritário (AP), "inteirando-se os outros acionistas a dinheiro", nos termos do n.º 1 do artigo 148.º do Código das Sociedades Comerciais;
- iii) não está em causa apenas a transmissão dos ativos fixos intangíveis, mas de todo o património;
- iv) a Requerente refere que a atividade será prosseguida pela XXX, quando for decidido a retoma do projeto. É entendido, portanto, a intenção de prosseguir os trabalho;

v) a XXX é sujeito passivo de imposto, cuja atividade confere direito à dedução.

10 - Assim sendo, a transmissão do património da Requerente para o acionista principal beneficia do regime de exclusão preconizado no n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

Dedução do imposto suportado - regularizações de IVA

11 - O exercício do direito à dedução está definido nos artigos 19º a 22º do CIVA, nas suas diversas abordagens: âmbito, condicionalismo, exclusão e momento do direito à dedução e assegura a neutralidade do imposto quanto aos sujeitos passivos fornecedores na cadeia de operações.

12 - Segundo jurisprudência comunitária assente, o princípio da neutralidade do imposto implica que o sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA que onerou os bens e serviços adquiridos para o exercício das suas atividades tributáveis (Acórdão, de 6 de março de 2008, Nordania Finans e BG Factoring, C-74/08), observadas as exigências legais definidas nos preceitos legais supra mencionados, nomeadamente, a prescrita no n.º 2 do artigo 19.º.

13 - Perante este princípio, interessa saber se o imposto suportado pela Requerente na aquisição dos bens e serviços necessários à atividade que se propôs desenvolver, entretanto em fase de liquidação, porque já deduzido, pode ser recuperado mediante pedido de reembolso que pretende solicitar na última declaração periódica de IVA, a entregar.

14 - Deduz-se da conjugação destes normativos legais que não existe qualquer impedimento legal que obste ao exercício do direito à dedução do imposto suportado, nas atividades prévias à efetivação das operações económicas, sem, no entanto, constar de forma expressa em quaisquer destas bases legais.

15 - Para o efeito e, com o intuito de confirmar o entendimento deduzido, socorremo-nos, de novo, da jurisprudência comunitária, nomeadamente, do acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa SL e o., C- 110/98 e C-147/98, onde no entender do Tribunal de Justiça:

i) "o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA" (n.º 44);

ii) "[...], o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efetuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas atividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem no momento em que a empresa é efetivamente explorada, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação [...] oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua atividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, [...], e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efetuadas antes da exploração efetiva de uma empresa e as efetuadas no decurso da referida exploração" (n.º 45);

iii) "o artigo 4.º da Sexta Diretiva não se opõe, no entanto, a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as atividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objetivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as atividades económicas projetadas foi feita de boa fé pelo interessado [...]" (n.º 46);

iv) "daqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica [...] e para esse fim efetua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Atuando como tal, essa pessoa tem portanto, [...], o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para os fins das operações projetadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efetiva da sua empresa" (n.º 47).

16 - Assim sendo, resulta que o imposto contido nas despesas de investimento prévias à constituição de uma empresa, confirmadas por elementos objetivos que demonstrem a sua relação direta com a atividade a desenvolver, pode ser de imediato deduzido.

17 - Reportando-nos, de novo, ao caso sob análise e, de acordo com a informação disponível no processo, constata-se que a dedução do imposto, contido nas despesas prévias de investimento à atividade projetada, está conforme os preceitos legais supra mencionados e, bem assim, com a jurisprudência comunitária sobre a matéria.

18 - Neste particular, importa referir que a Requerente perfilha o mesmo entendimento. Aliás, os acórdãosⁱⁱ chamados à colação dos argumentos, por si aduzidos, encontram-se mencionados no acórdão transcrito no ponto anterior.

19 - No âmbito do IVA, o momento e as modalidades do exercício do direito à dedução encontram-se consignados no artigo 22.º do CIVA. Assim, o seu n.º 4 define *"sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes"*, no n.º 5 estabelece que *"se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250, este pode solicitar o seu reembolso"*, acrescentando no n.º 6 que *"não obstante o disposto no número anterior, o sujeito passivo pode solicitar o reembolso antes do fim do período de 12 meses quando se verifique a cessação de atividade [...], desde que o valor do reembolso seja igualou superior a € 25, bem como quando o crédito a seu favor exceder € 3 000"*. Logo, a recuperação do crédito de imposto é conseguida através do pedido de reembolso, desde que preenchidas as condições estabelecidas nos n.ºs 5 e 6 deste preceito legal e verificados os procedimentos administrativos previstos no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 30 de junho, que têm por objetivo, numa primeira apreciação do reembolso solicitado, aquilatar da verdade e da legitimidade dos créditos invocados.

20 - Neste sentido, o reembolso é o meio legal para a Requerente recuperar o crédito de imposto remanescente, não sendo devida qualquer regularização a favor do Estado, quer relativamente ao crédito de imposto já reembolsado,

quer ao montante de crédito a reembolsar.

CONCLUSÕES

21 - Face ao que antecede e nos termos do artigo 68º da Lei Geral Tributária, prestam-se os seguintes esclarecimentos:

- a) A transmissão do património da Requerente para o acionista principal beneficia do regime de exclusão preconizado no n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA;
- b) A dedução do imposto contido nas despesas prévias de investimento à atividade projetada está conforme os preceitos legais supra mencionados e, bem assim, com a jurisprudência comunitária sobre a matéria;
- c) O reembolso é o meio legal para a Requerente recuperar o crédito de imposto remanescente, não sendo devida qualquer regularização a favor do Estado, quer relativamente ao crédito de imposto já reembolsado, quer ao montante de crédito a reembolsar.

ⁱ Artigo 68º - Informações Vinculativas - Lei Geral Tributária 2 - Mediante solicitação justificada do requerente, a informação vinculativa pode ser prestada com carácter de urgência, no prazo de 120 dias, desde que o pedido seja acompanhado de uma proposta de enquadramento.

ⁱⁱ Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO (C-110/94) e Acórdão de 15 de janeiro 1998, Ghent Coal Terminal NV (C-37/95)