

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 78.º e seguintes

Assunto: Regularizações - Fusão – Soc. incorporante regulariza o IVA (da parte que não foi paga) respeitante aos créditos da soc. incorporada, reclamados no PER, e não impugnados, homologados pelo Juiz

Processo: n.º 7148, por despacho de 2014-08-01, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

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

OS FACTOS

1. A requerente solicita informação vinculativa sobre a seguinte situação:

1.1. «Na sequência de um processo de fusão por incorporação nos termos do artigo 116.º do Código das Sociedades Comerciais, a XXX integrou nas suas contas à data de 31/05/2013 a totalidade do património da sociedade ZZZ.

1.2. Tendo a ZZZ sido extinta por incorporação (Fusão) na entidade XXX, vem esta, nos termos dos artigos 59.º, n.º 3, alínea e) e 68.º, da Lei Geral Tributária, requerer informação vinculativa sobre a seguinte situação:

a) A 22/11/2012 a ZZZ iniciou o processo contencioso de cobrança da totalidade da dívida do cliente **Construções**. O processo transitou em julgado em Agosto de 2013, tendo sido deliberado e aprovado o pagamento de 10% do montante reclamado.

b) Em Novembro de 2013 foi obtida a certidão do Tribunal nos termos da alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, para efeitos fiscais da incobrabilidade da restante dívida e recuperação do IVA incluído na parte da dívida perdida;

c) Em 31/05/2013 a ZZZ, encerrou a sua actividade em sede de IVA, na sequência do processo de fusão ocorrido.

1.3. A XXX, como sociedade incorporante da sociedade fundida e extinta ZZZ, pretende saber se pode efectuar a dedução do IVA considerado incobrável em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, ou se apenas a ZZZ o poderá fazer».

O PEDIDO

2. A requerente, XXX, como sociedade incorporante da sociedade fundida e extinta, a ZZZ, solicita o enquadramento fiscal da situação exposta, pretendendo « (...) saber se pode efectuar a dedução do IVA considerado incobrável em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 7 do artigo

78.º do CIVA, ou se apenas a ZZZ o poderá fazer».

ENQUADRAMENTO

3. No CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS (CSC), a «noção e modalidades de fusão de sociedades» está prevista no Artigo 97.º que estabelece:

«1 - Duas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, podem fundir-se mediante a sua reunião numa só. 2 - As sociedades dissolvidas podem fundir-se com outras sociedades, dissolvidas ou não, ainda que a liquidação seja feita judicialmente, se preencherem os requisitos de que depende o regresso ao exercício da actividade social. 3 - Não é permitido a uma sociedade fundir-se a partir da data da petição de apresentação à insolvência ou do pedido de declaração desta. 4 - A fusão pode realizar-se: a) Mediante a transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra e a atribuição aos sócios daquelas de partes, acções ou quotas desta; b) Mediante a constituição de uma nova sociedade, para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas, sendo aos sócios destas atribuídas partes, acções ou quotas da nova sociedade. 5 - Além das partes, acções ou quotas da sociedade incorporante ou da nova sociedade referidas no número anterior, podem ser atribuídas aos sócios da sociedade incorporada ou das sociedades fundidas quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal das participações que lhes forem atribuídas».

4. Quanto à forma e disposições aplicáveis, estabelece o Artigo 106.º do CSC:

«1 - O acto de fusão deve revestir a forma exigida para a transmissão dos bens das sociedades incorporadas ou, no caso de constituição de nova sociedade, das sociedades participantes nessa fusão. 2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, se a fusão se realizar mediante a constituição de nova sociedade, devem observar-se as disposições que regem essa constituição, salvo se outra coisa resultar da sua própria razão de ser».

5. Determina o artigo 111.º do CSC sob a epígrafe "registo de fusão" que, "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 administradores das sociedades participantes na fusão ou da nova sociedade".

6. Relativamente aos "efeitos do registo", estabelece o artigo 112.º do CSC, que "Com a inscrição da fusão no registo comercial; a) Extinguem-se as sociedades incorporadas ou, no caso de constituição de nova sociedade, todas as sociedades fundidas, transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade"; b) Os sócios das sociedades extintas tornam-se sócios da sociedade incorporante ou da nova sociedade".

7. Na apreciação desta questão, tem-se em conta o tratamento fiscal, muito particular, da transferência do património nos casos da fusão. Na fusão de sociedades transmite-se um conjunto patrimonial constituído por ativo e passivo, integrando não só elementos corpóreos (ex: máquinas, edifícios,

viaturas, mercadorias, etc.), mas também direitos e deveres relativos à vida das empresas.

8. Na fusão de sociedades os elementos essenciais são o contrato de fusão, a dissolução com extinção da personalidade anterior, ausência de liquidação, transmissão do património ou patrimónios a título universal, considerando-se que, a sociedade incorporada continua na incorporante. Há como que um fenómeno sucessório com a respetiva transmissão de direitos e obrigações na qual se inclui o direito à dedução/regularização prevista no artº 78.º do CIVA.

9. Relativamente aos créditos de IVA que a incorporante pretende regularizar, respeitantes a créditos considerados incobráveis pertencentes à sociedade incorporada, tal é possível desde que reúna os requisitos legais para o efeito previstos no normativo respetivo.

10. Para a eventual regularização, refere-se que, para que os sujeitos passivos de imposto com direito à regularização/dedução possam regularizar o IVA que entregaram ao Estado, que não foi pago pelos seus clientes e que conste de faturas emitidas na forma legal (cf. determina o artº 36º do CIVA), devem reunir os requisitos estabelecidos no normativo que lhes dá base (artº 78º ou artºs 78º-A a 78º-D), cumprir com as obrigações neles previstas e, ainda, com o condicionalismo de ordem temporal.

11. Em primeiro lugar há que apurar qual o normativo legal a aplicar, uma vez que a Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2013, com a redação dada pela Declaração de Retificação n.º 11/2013, de 28 de fevereiro), alterou o artº 78º do CIVA e aditou um novo regime para créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis previsto nos artigos 78.º - A a 78.º- D do CIVA.

12. Para aplicação da citada Lei, há ainda que atender ao que estabelecem os nºs 6 e 7 do artº 198.º. Determina o nº 6 do artº 198.º *que "O disposto nos nºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do Código do IVA aplica-se apenas aos créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013".* E, nos termos do nº 7, *" O disposto nos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA aplica-se aos créditos vencidos após a entrada em vigor da presente lei".*

13. A certidão judicial emitida pelo Tribunal Judicial de, relativa ao Procº Especial de Revitalização (PER) com o nº, em que é mencionado como devedor, **Construções**, e credor, YYY, certifica que a sentença transitou em julgado em ../08/2013, e, na página respeitante às conclusões com data de ../08/2013, que foi homologado o plano de recuperação de pessoa coletiva, nos termos do artº 17-F, nº 5 do CIRE. Mais certifica que «a presente certidão foi requerida pela sociedade credora ZZZ».

14. Na questão apresentada (cf. ponto 1-1.2, a) da presente informação, « A 22/11/2012 a ZZZ iniciou o processo contencioso de cobrança da totalidade da dívida do cliente **Construções**»), entendendo-se que o vencimento dos créditos ocorreu antes de 01/01/2013, é de aplicar o artº 78º do CIVA, e, dado que a sentença transitou em julgado em 27/08/2013, há obrigatoriedade da certificação dos créditos por revisor oficial de contas (ROC), a que se refere o nº 9 do artº 78º do CIVA, na redação dada pela Lei nº 66-B/2012.

15. Estabelece o n.º 9 do art.º 78.º do CIVA (com a redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12), que *"O valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas, devendo este certificar, ainda, que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 7 deste artigo"*.

16. Determina o n.º 11 do art.º 78.º do CIVA que, *"No caso previsto no n.º 7 e na alínea d) do n.º 8 é comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada"*.

17. Note-se, porém, que no caso de se verificar a recuperação dos créditos, total ou parcialmente, o n.º 12 do art.º 78.º do CIVA, obriga os sujeitos passivos a proceder à entrega do imposto, no período em que se verificar o seu recebimento, sem observância, neste caso, do prazo previsto no n.º 1 do artigo 94.º.

18. Ainda de acordo com o n.º 16 do art.º 78.º do CIVA, os documentos, certificados e comunicações a que se referem os n.ºs 7 a 11 do presente artigo devem integrar o processo de documentação fiscal previsto nos artigos 121.º do Código do IRC e 129.º do Código do IRS".

19. Face ao exposto, desde que reunidos os requisitos legais, os quais devem estar certificados por ROC, é possível à sociedade incorporante regularizar o IVA (da parte que não foi paga) respeitante aos créditos da soc. incorporada, reclamados no PER (cf. art.º 17.º-D, n.º 2 do CIRE), e não impugnados, homologados pelo Juiz (cf. certidão judicial).