

## O TRATAMENTO EM IVA DA FUSÃO DE SOCIEDADES

**Cidália Lança\***

Dada a relevância da fusão de sociedades enquanto instrumento de reorganização empresarial, é fundamental saber o tratamento que lhe é dado em sede de IVA e as obrigações que dela decorrem para as empresas intervenientes.

Embora, por regra, a fusão constitua uma operação fora do campo de incidência do IVA, importa conhecer as situações em que, de forma a garantir a neutralidade do imposto, não é aplicável a regra de não sujeição, e as situações em que sendo aplicável, dela decorrem obrigações de regularização de imposto para a sociedade resultante da fusão, quando esta desenvolve uma actividade que não confere na totalidade direito à dedução.

Neste artigo aborda-se ainda a questão da transmissibilidade dos créditos, nas suas várias manifestações, das sociedades fundidas para a sociedade resultante da fusão, explicitando as situações em que essa transferência opera de imediato e as situações em que carece de intervenção da administração fiscal.

In face of mergers' relevance as a corporate reorganization tool, it is essential to know their VAT treatment and the obligations they imply to the companies involved.

Although, as a rule, mergers are considered out of the scope of VAT, companies must be aware of the situations in which, to ensure the tax neutrality, the rule of non taxation is not applicable, and the cases in which, despite its application, the merger implies tax adjustments to the merged company, when it carries out an activity that doesn't have a full right of deduction.

This article also addresses the issue of transfer of credits, in its various forms, from the transferring or acquired companies to the merged company, explaining when that transfer occurs immediately and when it requires the tax administration to intervene.

---

\* DGCI / CEF

*ÍNDICE:*

*I. Introdução. II. Tratamento da fusão em sede de IVA. 1. Regime aplicável. 2. Regularizações devidas quando a sociedade resultante da fusão tem limitações do direito à dedução. 3. Consequências para as sociedades fundidas. 4. Consequências para a sociedade resultante da fusão. III. A problemática da transmissibilidade dos créditos das sociedades fundidas. 1. Princípio geral. 2. Numa situação da fusão.*

## **I. INTRODUÇÃO**

De acordo com o n.º 1 do artigo 97.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a fusão é um instituto pelo qual duas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, se reúnem numa só, podendo revestir a modalidade de fusão por incorporação ou fusão por concentração. A fusão por incorporação traduz-se na integração de uma ou várias sociedades noutra já existente, realizando-se mediante a transferência global do património de uma ou várias sociedades para outra e a atribuição aos sócios das sociedades incorporadas de partes, quotas ou acções da sociedade incorporante (*cf.* alínea a) do n.º 4 do artigo 97.º do CSC). A fusão por concentração consiste na constituição de uma nova sociedade para a qual se transferem globalmente os patrimónios de duas ou mais sociedades, sendo aos sócios destas atribuídas partes, acções ou quotas da nova sociedade (*cf.* alínea b) do mesmo preceito).

A fusão produz efeitos com a efectivação do registo definitivo a que se refere o artigo 111.º do CSC. Neste sentido, dispõe o artigo 112.º daquele Código, com a inscrição da fusão no registo comercial extinguem-se as sociedades incorporadas ou, no caso de constituição de uma nova sociedade, de todas as sociedades fundidas, transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou a nova sociedade e os sócios das sociedades extintas tornam-se sócios da sociedade incorporante ou da nova sociedade.

A natureza jurídica da “fusão” tem sido discutida pela doutrina que se divide entre uma tese mais tradicional, que considera estar-se perante um fenómeno de sucessão universal<sup>1</sup>, que implica a extinção da personalidade jurídica das sociedades fundidas e a transmissão global do seu património, e

---

<sup>1</sup> Neste sentido Raul Ventura, in *Fusão, Cisão e Transformação de Sociedades*, Almedina, págs. 236 e ss.

uma perspectiva mais actual<sup>2</sup> que preconiza tratar-se a fusão de uma figura próxima da transformação de sociedades<sup>3</sup>, em que as sociedades fundidas integram a sua personalidade jurídica na nova sociedade ou na sociedade incorporante, reunindo-se nesta as situações jurídicas de que aquelas eram titulares. De acordo com esta tese, a extinção das sociedades fundidas consiste numa mera cessação de existência autónoma ou numa dissolução sem liquidação<sup>4</sup>.

Não obstante, qualquer que seja a tese adoptada quanto à natureza da fusão, não tem repercussões na respectiva qualificação em sede de IVA, e na evidência de que os direitos e obrigações das sociedades fundidas estão integrados, após a fusão, na esfera da sociedade incorporante ou da nova sociedade.

Dada a relevância da fusão de sociedades enquanto instrumento de reorganização empresarial, importa conhecer o tratamento que lhe é dado em sede de IVA e, em particular, analisar as consequências em matéria do direito à dedução que da mesma decorrem para as sociedades intervenientes.

## II. TRATAMENTO DA FUSÃO EM SEDE DE IVA

### 1. Regime aplicável

No que respeita ao seu tratamento em sede de IVA, as fusões estão abrangidas pela regra de não sujeição constante do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA. Este preceito determina que não são consideradas transmissões de bens *“as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele que seja susceptível de constituir um ramo de actividade 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”*.

<sup>2</sup> Constitui presentemente a posição maioritária da doutrina e da jurisprudência.

<sup>3</sup> Conforme, entre outros, Jorge Henrique Pinto Furtado, in Curso de Direito das Sociedades, 4.ª Edição, Almedina, págs. 550 e 551 e António Menezes Cordeiro in Manual de Direito das Sociedades, Almedina, I, págs. 788 e 789.

<sup>4</sup> Conforme terminologia utilizada no artigo 2.º, alínea a), subalínea i) da Directiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados membros diferentes.

As transmissões dos bens incorpóreos integrados na universalidade cedida, qualificadas para efeitos de IVA como prestações de serviços, estão, por sua vez, excluídas do âmbito de aplicação do imposto por força do disposto no n.º 5 do artigo 4.º do Código do IVA.

Tais disposições encontram a sua base jurídica nos artigos 19.º e 29.º da Directiva IVA<sup>5</sup>, que conferem aos Estados membros a possibilidade de desconsiderar como transmissão de bens e prestação de serviços a transmissão de uma universalidade ou de uma parte dela e que o beneficiário sucede ao transmitente.

Estas disposições, ao permitirem aos Estados membros estabelecer a não tributação das transmissões de empresas ou partes de empresas (designadamente, sob a forma do trespasse do estabelecimento comercial, fusão e cisão de sociedades, cedência de quotas que envolva a transferência total dos activos da empresa, mas também doações e sucessão por morte do respectivo titular<sup>6</sup>), visam, como evidenciado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), simplificar a realização de tais operações e evitar “*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*” (acórdão de 27 de Novembro de 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 39).

A não sujeição da transmissão da universalidade de bens não invalida que as despesas efectuadas pelo transmitente para permitir a realização dessa operação confirmem direito à dedução, uma vez que fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo, mantendo uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica por si desenvolvida (*cf.* acórdão do TJUE de 22 de Fevereiro de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.ºs 35 e 36). Contudo, nas situações em que o sujeito passivo realiza simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações sem direito à dedução, o IVA que onerou os serviços adquiridos para a realização da transmissão só é passível de dedução quando apresenta uma relação directa e imediata com a parte da actividade tributada (acórdão citado, n.º 40).

<sup>5</sup> Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA.

<sup>6</sup> A referência feita no n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA a cessões a título gratuito visa abranger contratos ou actos que poderiam ser tributáveis por força da assimilação a transmissões onerosas de determinadas cedências gratuitas, prevista no artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA, conforme se refere nas Notas Explicativas do Código do IVA, na edição do Núcleo do IVA, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, INCM, 1985, página 47.

## **2. Regularizações devidas quando a sociedade resultante da fusão tem limitações do direito à dedução**

Uma vez que a regra de não sujeição deveria conduzir ao mesmo resultado que o verificado com a tributação em IVA da transmissão da universalidade dos bens, prevê-se, em conformidade com o princípio da neutralidade, que os Estados membros possam adoptar medidas que evitem a ocorrência de distorções de concorrência nas situações em que os beneficiários não desenvolvam uma actividade que confira na sua totalidade direito à dedução.

O n.º 5 do artigo 3.º do Código do IVA, também aplicável às prestações de serviços *ex vi* o n.º 5 do artigo 4.º do mesmo Código, prevê que a administração fiscal adopte medidas regulamentares para efeitos da aplicação da regra de não sujeição, nomeadamente a limitação do direito à dedução, nas situações em que o adquirente seja um sujeito passivo que não pratique exclusivamente operações tributadas.

Os critérios para a aplicação desta disposição, que vinculam a administração fiscal por força do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária (LGT), constam do ponto 6 do ofício-circulado n.º 134850, de 21 de Novembro de 1989, da ex-Direcção de Serviços de Concepção e Administração do IVA<sup>7</sup>. Aí se determina não ser aplicável a regra de não sujeição quando o adquirente for um sujeito passivo isento ou abrangido pelo regime especial dos pequenos retalhistas, com fundamento em “*não praticar operações tributadas a jusante*”. No caso de o adquirente desenvolver simultaneamente uma actividade que confere direito à dedução e uma actividade que não confere esse direito, definem-se os seguintes princípios: 1 - Se o regime de dedução utilizado pelo adquirente for o da percentagem de dedução, é aplicável a regra do n.º 4 do artigo 3.º, mas o adquirente deve “*proceder a uma regularização a favor do Estado, correspondente à diferença entre o montante do IVA que lhe teria sido liquidado se a transmissão fosse tributada e o que resulta da aplicação do prorata ao mesmo montante*”. 2 – Quando o regime de dedução for o da afectação real “*haverá ou não liquidação de IVA, conforme o estabelecimento transmitido for afecto, respectivamente, ao(s) sector(es) que não confere(m) o direito à dedução ou ao(s) sector(es) que confere(m) esse direito*”.

---

<sup>7</sup> Este ofício-circulado não se encontra disponível no portal das finanças, embora a ele seja feita referência nos esclarecimentos prestados na respectiva página das “Perguntas Frequentes”. O ofício-circulado em causa pode ser encontrado noutros sítios web contendo informação fiscal.



Do disposto no ofício-circulado antecitado resulta que, para aferir da aplicação da regra de não sujeição às situações de fusão, há que verificar a situação tributária da sociedade resultante da fusão.

Com efeito, quando esta seja uma sociedade que desenvolva exclusivamente actividades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA, a regra de não sujeição não é aplicável. Da mesma forma, a regra de não sujeição não opera nas situações em que a sociedade resultante da fusão desenvolva simultaneamente actividades tributadas e actividades isentas ou fora de campo e o património da sociedade fundida for afecto exclusivamente às actividades que não conferem direito à dedução.

Em contrapartida, a regra de não sujeição é aplicável à fusão quando a sociedade resultante da fusão, que desenvolva conjuntamente uma actividade tributada e uma actividade isenta sem direito à dedução, utilizar o método da afectação real para cálculo do IVA dedutível, e afectar o património da sociedade fundida exclusivamente à actividade tributada.

O disposto no n.º 4 do artigo 3.º também se aplica às fusões quando a sociedade resultante da fusão desenvolver uma actividade mista (tributada e isenta sem direito à dedução) e utilize para cálculo do direito à dedução do IVA suportado nos bens e serviços de utilização mista na sua actividade o método da percentagem de dedução. Neste caso, determina o ofício-circulado que a sociedade resultante da fusão terá que proceder a uma regularização de imposto a favor do Estado *“correspondente à diferença entre o montante do IVA que lhe teria sido liquidado se a transmissão fosse tributada e o que resulta da aplicação do prorata ao mesmo montante”*.

Atentos os fins prosseguidos com o n.º 5 do artigo 3.º, ou seja, assegurar que a regra de não sujeição não cria distorções de concorrência quando o adquirente for um sujeito passivo com limitações do direito à dedução, considera-se que a regularização a que alude o ofício-circulado em análise terá de ser sempre efectuada quando a sociedade resultante da fusão tem limitações do direito à dedução.

Nas situações em que as sociedades fundidas tenham tido também elas limitações do direito à dedução do imposto suportado, por desenvolverem actividades isentas do artigo 9.º do Código do IVA, entende-se que, atento o princípio da neutralidade, para efeitos do cálculo da regularização, na determinação do montante que teria sido liquidado na transmissão há que excluir as transmissões de bens afectos pela sociedade fundida exclusivamente a uma actividade isenta, que não conferiram direito à dedução e cuja transmissão beneficiaria da isenção prevista na alínea 32) do artigo 9.º do Código do IVA.

### **3. Consequências para as sociedades fundidas**

Apurado em que condições opera a regra de não sujeição nas operações de fusão, importa verificar que implicações tem esta para a sociedade resultante da fusão, nomeadamente no que respeita às obrigações a cumprir em sede de IVA.

Durante o procedimento de fusão, previsto nos artigos 98.º a 111.º do CSC, a sociedade a incorporar mantém a sua autonomia, continuando a actuar como sujeito passivo do IVA, e estando sujeita às obrigações de liquidação, declarativas, de facturação e contabilísticas previstas no respectivo Código.

Com a inscrição da fusão no registo comercial extingue-se a sociedade fundida (artigo 112.º, alínea a) do CSC), pelo que nessa data ocorre a cessação da sua actividade de forma autónoma. A sociedade fundida deve assim, no prazo de 30 dias a contar da data do registo da fusão, entregar a declaração de cessação de actividade, nos termos do artigo 33.º do Código do IVA.

Importa assinalar que, estando em causa uma cessação de actividade decorrente de uma fusão, a que é aplicável a regra de não sujeição constante do artigo 3.º, n.º 4 do Código do IVA, a transferência de património verificada com a fusão não fica sujeita às regularizações referidas no n.º 5 do artigo 24.º e no n.º 3 do artigo 26.º do Código do IVA.

### **4. Consequências para a sociedade resultante da fusão**

As implicações em matéria de IVA da transferência para a sociedade resultante da fusão dos direitos e obrigações das sociedades fundidas, ocorrida com o registo da fusão (*cf.* artigo 112.º do CSC), analisam-se seguidamente.

Em primeiro lugar, há que referir que no caso de fusão por incorporação a sociedade incorporante, que deve assumir a qualidade de sujeito passivo do IVA, agora também para as actividades anteriormente desenvolvidas pelas sociedades fundidas, não deverá, em princípio, ter de apresentar uma declaração de alterações do registo, quando por força da fusão os elementos constantes da declaração

de início de actividade sofram alterações. Com efeito, o n.º 3 do artigo 32.º do Código do IVA<sup>8</sup> dispensa os sujeitos passivos da entrega da declaração de alterações no caso em que estas se reportem a factos sujeitos a registo na conservatória do registo comercial. De acordo com o artigo 72.º-A do Código do Registo Comercial são obrigatoriamente sujeitos a registo, e comunicados oficiosamente aos serviços da administração tributária, entre outros, as alterações aos estatutos quanto à natureza jurídica, à firma, ao nome ou à denominação, à sede ou à localização de estabelecimento principal, ao capital e ao objecto; a designação e cessação de funções, por qualquer causa que não seja o decurso do tempo, dos órgãos de administração e fiscalização; e a fusão.

No caso de fusão por concentração, a nova sociedade resultante da fusão deve apresentar a declaração de início de actividade, no prazo de 15 dias a contar da data da inscrição no registo comercial, conforme disposto no artigo 31.º, n.º 2 do Código do IVA.

Do princípio de continuidade subjacente à operação de fusão<sup>9</sup> decorre que a sociedade resultante da fusão assume os direitos e obrigações das sociedades fundidas, incluindo, como reconhecido pela doutrina e acolhido genericamente na jurisprudência, os que respeitam a matérias fiscais. Como vem afirmando o Supremo Tribunal Administrativo (STA) em várias decisões<sup>10</sup>, *“independentemente da posição que se assuma acerca da natureza jurídica da fusão (...), 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 estes 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 numa nova entidade, em conformidade com a teoria do acto modificativo”*. Neste sentido, conclui que *“(...) por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 112.º do CSC, para a sociedade incorporante “se transmitem” ou nela “se reúnem”, como efeito da inscrição da fusão no registo comercial, os direitos e obrigações da sociedade incorporada, não sendo as obrigações fiscais excepção a essa regra (...)”*<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 122/2009, de 21 de Maio.

<sup>9</sup> Manifestado nas previsões dos artigos 97.º e 112.º do CSC.

<sup>10</sup> Vejam-se, entre outros, acórdão de 16 de Setembro de 2009, proferido no processo 0372/09 e acórdão de 10 de Fevereiro de 2010, proferido no processo 0925/09, disponíveis no sítio [web www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>11</sup> Conforme acórdão de 16 de Setembro de 2009, já citado, e acórdão de 23 de Setembro de 2009, proferido no processo 0370/09.



No que respeita especificamente ao IVA, a assunção pela sociedade resultante da fusão dos direitos e obrigações das sociedades fundidas implica passar a caber-lhe dar cumprimento às obrigações impostas pela legislação deste imposto pela actividade que desenvolve, ainda que tais obrigações respeitem a factos tributários ocorridos na esfera das sociedades fundidas antes da fusão, bem como responder pelas dívidas fiscais daquelas<sup>12</sup>.

Na mesma ordem de ideias, entende-se que a sociedade resultante da fusão pode, nos termos previstos nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, exercer o direito à dedução do imposto suportado para a realização de operações efectuadas pelas sociedades fundidas em data anterior à fusão, desde que tal direito não tenha já sido exercido na esfera destas últimas. Estarão nestas circunstâncias facturas cuja emissão possa ocorrer já após a fusão, mas também facturas com data anterior mas que sejam recepcionadas pela sociedade fundida após aquela data<sup>13</sup>. O direito à dedução do IVA inserido em tais facturas deve ser exercido em declaração periódica apresentada pela sociedade resultante da fusão relativa ao período em que ocorreu a sua recepção ou a período posterior àquele<sup>14</sup>. Importa referir que a circunstância de a factura estar emitida em nome de uma sociedade fundida não deve obstar ao exercício do direito à dedução pela sociedade resultante da fusão<sup>15</sup>; tal é uma decorrência de nela terem sido incorporados os direitos das sociedades fundidas, mas também do efeito de neutralidade que está inerente à aplicação da regra de não sujeição a tais tipos de reestruturações empresariais.

Analisadas as situações de exercício “inicial” do direito à dedução, importa ainda apreciar se e em que medida a sociedade resultante da fusão pode efectuar regularizações de imposto nas situações previstas no artigo 78.º do Código do IVA, relativamente a operações realizadas pelas sociedades fundidas em data anterior à fusão.

---

<sup>12</sup> Entre inúmeros exemplos, cite-se o acórdão de 10.02.2010, proferido no processo 0925/09, no qual o STA se pronunciou no sentido de que a extinção da personalidade jurídica da sociedade incorporada por fusão não tem por efeito a extinção dos seus direitos e deveres, que se transmitem para a sociedade incorporante, pelo que pode a Administração Fiscal exigir a esta última o pagamento de uma dívida fiscal quando munida de título executivo em que figure como devedora a sociedade extinta.

<sup>13</sup> Tendo presente que, se o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível (artigo 22.º, n.º 1 do Código do IVA), o seu exercício só pode ser efectivado quando o sujeito passivo tenha na sua posse a factura processada na forma legal (artigo 19.º, n.º 2, alínea a) daquele Código).

<sup>14</sup> Cf. artigo 22.º, n.º 2 do Código do IVA. Esse direito deverá, em qualquer circunstância, ser exercido com respeito pelo prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.

<sup>15</sup> Considerando-se afastada neste caso específico a exigência constante do n.º 2 do artigo 19.º do Código do IVA de que, para conferir direito à dedução, a factura dever estar emitida “em nome” do sujeito passivo.

Considerando que a fusão determina a transferência para a sociedade incorporante ou a nova sociedade dos direitos e deveres que cabem às sociedades fundidas, e o efeito que se pretende garantir com a aplicação a tal operação da regra de não sujeição, só pode concluir-se que, não havendo qualquer disposição legal que disponha em sentido contrário, a sociedade resultante da fusão fica, por um lado, obrigada a efectuar as regularizações a favor do Estado previstas no artigo 78.º do Código do IVA e, por outro, com o direito de regularizar a seu favor o imposto que tenha sido liquidado pelas sociedades fundidas desde que estejam verificadas as condições aí previstas.

Em conformidade, considera-se que a sociedade resultante da fusão pode, em caso de anulação ou redução do valor tributável ou de factura inexacta de uma operação efectuada ainda na esfera de uma sociedade fundida, proceder à regularização do imposto a seu favor, desde que verificadas as circunstâncias, respectivamente, dos n.ºs 2 e 3 do artigo 78.º, seja respeitado o prazo aí fixado para a regularização e dado cumprimento ao disposto no n.º 5 do mesmo artigo.

Igual possibilidade lhe é conferida no caso de detectar erros materiais ou de cálculo nas declarações periódicas apresentadas pelas sociedades fundidas ou nos registos contabilísticos relativos às operações activas e passivas por aquelas realizadas em data anterior à fusão, nos termos previstos no n.º 6 do mesmo artigo<sup>16</sup>. Contudo, essa regularização, quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, deve ser efectuada no prazo de dois anos, contado a partir do momento em que o imposto se tornou exigível, no caso do exercício do direito à dedução. Entende-se que a expressão “erros materiais ou de cálculo nos registos ou declarações periódicas” se reporta primordialmente a erros de transposição dos dados dos documentos de suporte para a contabilidade ou desta para a declaração periódica ou erros aritméticos cometidos na contabilidade ou nas declarações<sup>17</sup>.

Os fundamentos anteriormente apontados validam também a possibilidade de a sociedade resultante da fusão poder proceder à regularização do IVA referente a créditos das sociedades fundidas que se tenham tornado incobráveis, desde que estejam verificados os condicionalismos estabelecidos nos n.ºs 7 e seguintes do artigo 78.º do Código do IVA.

---

<sup>16</sup> Deve ser referido que o n.º 6 do artigo 78.º do Código do IVA não constituiu base jurídica para proceder a correcções do cálculo da percentagem de dedução definitiva apurada, porquanto tais correcções não se subsumem no seu âmbito de aplicação.

<sup>17</sup> Conforme entendimento constante do ofício-circulado n.º 30082, de 17 de Novembro de 2005, do Gabinete do Subdirector-Geral do IVA.

### III. A PROBLEMÁTICA DA TRANSMISSIBILIDADE DOS CRÉDITOS DAS SOCIEDADES FUNDIDAS

#### 1. Princípio geral

A transmissibilidade dos créditos de IVA é matéria sobre a qual a administração fiscal tem tomado posição consistente ao longo dos anos, atendendo ao regime constante dos artigos 577.º e seguintes do Código Civil (CC) e à natureza do direito à dedução em sede de IVA.

Do disposto no artigo 577.º, n.º 1, *in fine* do CC, resulta que a cessão de créditos é unicamente coarctada nas situações em que a cessão seja interdita por determinação da lei, por convenção das partes ou quando o crédito esteja, pela própria natureza da prestação, ligado à pessoa do credor. A primeira destas situações não está verificada no caso dos créditos de IVA, face à ausência, nos diversos diplomas que regulam o imposto sobre o valor acrescentado, de qualquer disposição afastando a cessão de créditos de IVA, pelo que se pode concluir não haver, nesta matéria, qualquer interdição legal. Da mesma forma, não pode arguir-se existir qualquer convenção entre as partes (o sujeito passivo credor do IVA e o Estado devedor) afastando a cessão desse crédito. Neste contexto, restaria aferir se o crédito em causa, pela sua própria natureza, tem uma ligação directa à pessoa do credor, para o que importa analisar a realidade que constitui o direito à dedução e do direito ao reembolso, enquanto sua manifestação.

De um modo geral, a doutrina<sup>18</sup> vem defendendo que o direito à dedução se consubstancia num direito de crédito, de natureza pessoal, em que o credor é o sujeito passivo da obrigação tributária e o devedor o Estado, enquanto sujeito activo da mesma obrigação. O direito à dedução concretiza-se através da compensação com o imposto liquidado na declaração do período (ou de períodos subsequentes através do mecanismo de reporte do crédito) e subsidiariamente pela via do reembolso. Parece evidente que o exercício do direito à dedução se insere no âmbito de uma relação jurídica complexa, composta por um conjunto de obrigações e direitos e que, em qualquer das suas manifestações, este direito está intrinsecamente ligado à pessoa do sujeito passivo. Assim, relativamente ao exercício do direito à dedução emergente da relação jurídica complexa referida, a administração fiscal vem defendendo a impossibilidade de cedência do exercício do direito à compensação. Todavia, vem considerando que este princípio, aplicável aos créditos de IVA relevados em conta corrente, aos

---

<sup>18</sup> Neste sentido, Teresa Lemos no Parecer n.º 16, datado de 10 de Março de 2000, do Gabinete do Subdirector-Geral do IVA.

reportes e exercício do direito ao reembolso por parte do sujeito passivo, não abrange a obrigação de pagamento por parte do Estado de um reembolso deferido e confirmado. Neste caso, o montante a reembolsar é retirado da conta-corrente de débitos e créditos que o sujeito passivo mantém com o Estado, referente à liquidação e cobrança do IVA. Por conseguinte, tem-se entendido que, após ter sido exercido o direito ao reembolso e este ter sido deferido e confirmado pela administração, sendo devido ao sujeito passivo, a obrigação de pagamento por parte do Estado desse montante constitui uma obrigação autónoma face à relação tributária que lhe esteve subjacente. Assim, o direito ao pagamento por parte do Estado de um reembolso deferido e confirmado, que constitui uma obrigação autónoma relativamente ao exercício do direito à dedução pelo sujeito passivo de IVA, tem natureza pecuniária e fungível, sendo portanto passível de ser cedido<sup>19</sup>.

## 2. Numa situação da fusão

O princípio da intransmissibilidade dos créditos de IVA<sup>20</sup> atrás enunciado não pode ter aplicação de forma absoluta no caso de fusão de sociedades pois, como explicitado, a fusão implica necessariamente a transmissão dos direitos e obrigações das sociedades fundidas para a sociedade resultante da fusão (*cf.* artigos 97.º e 112.º do CSC). Decorrendo da fusão a transmissão global do património das sociedades fundidas, há que reconhecer não terem, nestes casos, de estar verificados os requisitos dos artigos 577.º e seguintes do CC para as cessões de crédito, nem os dos artigos 595.º e seguintes do CC para a assunção de dívidas<sup>21</sup>.

O carácter pessoal do direito à dedução do IVA e portanto a sua intransmissibilidade, “só pode ter alguma atenuação”<sup>22</sup> no âmbito da aplicação das regras de não sujeição do n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º do Código IVA. Contudo, mesmo nestes casos, as disposições aplicáveis prevêm a possibilidade de a dedução ter de ser regularizada, quando o adquirente não disponha de um direito à dedução total. Acresce ainda que a Directiva IVA<sup>23</sup> confere igualmente aos Estados membros a

---

<sup>19</sup> Doutrina e jurisprudência são unânimes em considerar que a identidade do credor não assume relevo no contexto do cumprimento de obrigações pecuniárias.

<sup>20</sup> Com excepção, como vimos, do direito a um reembolso deferido e confirmado.

<sup>21</sup> Como referenciado por Luis Manuel Teles de Menezes Leitão, in “Fusão, Cisão de Sociedades e Figuras Afins”, Fisco, n.º 57, pág. 18 e seguintes.

<sup>22</sup> Como afirma Teresa Lemos, in Parecer n.º 16, atrás mencionado.

<sup>23</sup> Artigo 19.º, 2.º parágrafo, in fine.

possibilidade de adoptarem todas as medidas necessárias para evitar que a aplicação da regra de não sujeição dê azo a situações de fraude ou de evasão.

Considera-se, assim, que, na sequência de uma fusão, é transmitido para a sociedade resultante da fusão o direito à dedução do IVA suportado em aquisições de bens e serviços adquiridos ainda pelas sociedades fundidas, relativamente a todas as facturas emitidas em data posterior à do registo da fusão, mas também as emitidas em data anterior cujo imposto não tenha sido deduzido, desde que observados os requisitos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA e o prazo para o exercício do direito à dedução previsto no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA. É igualmente transmitido para a sociedade resultante da fusão o direito à regularização de imposto nas situações referidas no artigo 78.º do Código do IVA, nas situações que se constituam após a fusão e nas constituídas anteriormente, desde que ainda esteja a decorrer o prazo para a regularização.

Da mesma forma, entende-se que no caso de pedidos de reembolso solicitados pela sociedade fundida, que venham a ser diferidos após a fusão, e no caso de comunicações de créditos emitidas relativas a declarações periódicas entregues pelas sociedades fundidas antes da data da fusão, quer o direito ao pagamento do reembolso quer o direito à utilização do crédito se transfere para a sociedade resultante da fusão.

Para aferir da transmissibilidade para a sociedade resultante da fusão do excesso a reportar constante da declaração periódica apresentada pela sociedade fundida para o último período de tributação antes da fusão, importa avaliar se a legislação do IVA estabelece algum procedimento específico na matéria ou se será directamente aplicável a previsão do artigo 112.º do CSC.

No quadro de desenvolvimento de uma actividade económica sujeita a IVA, o sujeito passivo reflecte na declaração periódica o imposto liquidado e o imposto dedutível referentes ao período de tributação a que a declaração respeita. Quando do apuramento do imposto resultar um crédito a favor do sujeito passivo, dispõe o n.º 4 do artigo 22.º do Código do IVA como regra que esse crédito será objecto de reporte para o período seguinte, devendo aparecer reflectido no campo 61 do quadro 06 da declaração periódica subsequente<sup>24</sup>. Os n.ºs 5 e seguintes do artigo 22.º definem as condições que têm de estar verificadas para que o sujeito passivo possa solicitar o reembolso do imposto em crédito. Entre as situações aí previstas contempla-se precisamente a cessação de actividade do sujeito passivo titular

---

<sup>24</sup> De acordo com as instruções de preenchimento da declaração periódica, aprovadas pela Portaria n.º 988/2009, de 7 de Setembro.



do crédito, caso em que, para a obtenção do reembolso, não se fixa qualquer limite em termos de quantitativo mínimo ou qualquer exigência temporal.

Poderia questionar-se se é admissível considerar que este preceito é aplicável genericamente em todas as situações de cessação de actividade, mas pode ser afastado por opção do sujeito passivo quando a cessação de actividade é consequência de uma fusão. Nesta perspectiva, decorreria da regra de não sujeição do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA a transferência para a sociedade resultante da fusão de todos os créditos das sociedades fundidas, incluindo os saldos credores apurados na declaração periódica apresentada para o último período antes da fusão. Tal posição parece encontrar fundamento na redacção do n.º 6 do artigo 22.º do Código do IVA, na medida em que não se determina aí a obrigatoriedade de o sujeito passivo solicitar o reembolso do imposto em crédito aquando da cessação de actividade, mas se confere unicamente essa possibilidade, ao estabelecer que o “sujeito passivo pode solicitar o reembolso...”. Deve ter-se presente que numa situação de cessação de actividade normal, o não exercício do direito ao reembolso implica a perda do crédito. Com efeito, como era admitido nas notas explicativas do Código do IVA<sup>25</sup>, em caso de cessação de actividade, a recuperação do imposto em crédito só será possível por via do reembolso. Todavia, não é este o caso numa situação de fusão, por esta implicar por si própria a transmissão dos créditos das sociedades fundidas para a sociedade resultante da fusão.

Esta interpretação é a que, face ao quadro legal em vigor, é acolhida, por exemplo, no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de Junho de 2004, no processo 01162/03, no qual, seguindo a posição doutrinária de que a fusão implica a integração da personalidade e capacidade jurídica da sociedade incorporada na sociedade incorporante, se decidiu que “... *para efeitos de IVA, (...) de acordo com os princípios que regem a liquidação deste imposto, tudo aconselha que a sociedade incorporante processe e contabilize os créditos e débitos de imposto como se de uma única sociedade se tratasse, entregando ou ficando com crédito de imposto consoante o que dos saldos resultar.*”

Conclui-se assim que, ao não existir norma que regule as transferências de créditos de IVA em caso de fusão, nem imperativo legal para em caso de cessação de actividade ser solicitado reembolso do imposto em crédito, os reportes das sociedades fundidas podem ser transferidos para a sociedade resultante da fusão face ao regime dos artigos 97.º e 112.º do CSC.

---

<sup>25</sup> Notas Explicativas do Código do IVA, edição do Núcleo do IVA, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, INCM, 1985, página 118.

Contudo, tratando-se de créditos reflectidos na conta corrente das sociedades fundidas, como sejam o crédito em saldo apurado na declaração referente ao último período de imposto antes da fusão e as comunicações de créditos emitidas relativamente a declarações periódicas entregues pela sociedade fundida antes da data da fusão, e também no caso de pedidos de reembolso solicitados pela sociedade fundida, a concretização da transferência daqueles créditos para a sociedade resultante da fusão ou o pagamento para esta dos montantes de reembolso deferidos, por implicar a intervenção da administração fiscal, deverá ser objecto de um pedido de autorização prévia dirigido a esta. Assim, na ausência de norma legal específica que regule os procedimentos administrativos necessários para a transferência de saldos credores de IVA das sociedades fundidas para a sociedade resultante da fusão, dado o n.º 5 do artigo 3.º do Código do IVA permitir à administração fiscal a adopção de medidas regulamentares adequadas para a aplicação da regra de não sujeição, considera-se conforme à lei a actuação adoptada pela administração fiscal de permitir a utilização dos créditos supra-referidos, desde que a fusão esteja registada e entregue a declaração de cessação de actividade das sociedades fundidas.

