

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 3.º, n.º 4, e art. 4.º n.º 5

Assunto: Transmissão da universalidade de um património empresarial - Ativos envolvidos, locação de imóveis em vigor, certificados de renúncia, bem como as demais obrigações acessórias que podem advir da operação envolvente.

Processo: **nº 12350**, por despacho de 2017-11-24, 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 - PEDIDO

1. O "Grupo ZZ " (Grupo económico dominado pela ZZ, S.r.l.) opera em Portugal através da sociedade ZZA Property Portugal - Imobiliária, S.A., o objeto social desta empresa consiste na gestão e na exploração de imóveis.

2. A ZZA Property Portugal - Imobiliária, S.A., é um sujeito passivo de IVA em Portugal, consistindo a sua atividade na aquisição, gestão, manutenção, exploração e arrendamento de bens imóveis pertencentes ao "Grupo ZZ", grupo ao qual a requerente pertence.

3. O "Grupo ZZ " encontra-se atualmente a implementar uma reorganização empresarial internacional que pretende concentrar toda a atividade de gestão imobiliária na esfera jurídica da ZZB Property S.p.A., a qual, até à data, se encontrava dispersa por várias jurisdições.

4. A reestruturação do "Grupo ZZ" visa a segmentação da sua atividade internacional por 3 áreas distintas: comercial, industrial e imobiliária.

5. O "Grupo ZZ" vai transferir a sede e direção efetiva da Requerente de Portugal para Itália, mantendo em Portugal um estabelecimento estável através da constituição de uma sucursal que irá assumir todos os ativos e passivos detidos pela Requerente em momento anterior à transferência da sede para Itália.

6. A Requerente identifica os imóveis de que é proprietária e que se encontram localizados em Portugal, indicando, o Distrito, a Freguesia, o Artigo Matricial, o Valor Patrimonial Tributário, a Atual Inquilina, bem como a indicação de se houve ou não renúncia à isenção.

7. Cada um destes imóveis é utilizado exclusivamente para o desenvolvimento de uma atividade económica, nomeadamente, enquanto estabelecimento comercial (lojas) da inquilina.

8. A Requerente pretende esclarecer o tratamento em sede de IVA da operação atrás descrita, nomeadamente a sua implicação sobre os ativos envolvidos, a locação de imóveis atualmente em vigor, bem como as demais obrigações acessórias que poderão advir da operação pretendida.

II - ENQUADRAMENTO PROPOSTO PELA REQUERENTE

9. A requerente entende:

- " - Que sobre a operação de Redomiciliação para outro Estado-Membro e a concomitante criação de um estabelecimento estável (sucursal) em Portugal não deverá haver incidência de IVA, por via do disposto nos artigos 3.º, n.º 4, e 4.º n.º 5, do Código do IVA;
- Que a operação de Redomiciliação não obriga à regularização do IVA deduzido na proporção de anos em falta para o período de regularização dos 20 anos previsto na lei, nem despoleta a recontagem do prazo de regularização;
- Que a Redomiciliação não obriga à obtenção de novos certificados de renúncia à isenção do IVA na locação."

III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

10. O artigo 19.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, usualmente designada por Diretiva IVA, concede a possibilidade aos Estados membros de estabelecerem que a transmissão de uma universalidade de bens ou parte dela não é considerada uma transmissão de bens.

11. Daqui resulta que, quando um Estado membro tenha feito uso desta faculdade, aquela transmissão não é considerada uma transmissão para efeitos do IVA e, conseqüentemente, não é sujeita a imposto.

12. Ao abrigo do segundo parágrafo da mesma disposição, e a fim de evitar distorções de concorrência, os Estados membros podem excluir da aplicação desta regra de não sujeição as transmissões de uma universalidade de bens a um adquirente que não seja considerado sujeito passivo, nos termos da Diretiva, ou que apenas atua como tal em relação a uma parte das suas atividades.

13. Por sua vez, o artigo 29.º da Diretiva IVA manda aplicar o disposto no seu artigo 19º, nas mesmas condições, às prestações de serviços.

14. O conceito de "transferência de uma universalidade de bens ou parte dela" já foi interpretado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente no Acórdão proferido, em 27 de novembro de 2003, no Processo C-497/01 (caso Zita Modes Sàrl contra Administration de L'enregistrement et des domaines) no sentido de que abrange "a transmissão do estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa que inclui elementos corpóreos e, se for o caso, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma, mas que não abrange a simples cessão de bens como a venda de stock de produtos."

15. Como resulta das conclusões do Advogado-Geral do citado acórdão, o conceito da "«parte de uma universalidade de bens» não se refere a um ou mais elementos singulares que compõem o estabelecimento como um todo, mas sim a uma combinação deles que seja suficiente para permitir o exercício de uma actividade económica, mesmo que esta actividade seja apenas um ramo de actividade mais ampla de que esta tenha sido

destacada."

16. Este dispositivo de simplificação visa permitir aos Estados membros facilitar as transmissões de empresas ou de partes de empresas, evitando sobrecarregar a tesouraria do adquirente através de um encargo fiscal excessivo que, de qualquer forma, ele viria a recuperar através da dedução do IVA pago a montante.

17. Conforme referiu, ainda, o Advogado-geral nas suas conclusões, este tratamento especial justifica-se especialmente "porque o montante do IVA a ser adiantado por efeito da transmissão pode ser particularmente importante relativamente aos recursos do estabelecimento em questão".

18. O Código do IVA acolheu a faculdade conferida, à data, pelo artigo 8.º n.º 5 da Sexta Diretiva, prevendo no artigo 3.º n.º 4 do Código do IVA (doravante também designado CIVA) que "*(n)ão são consideradas transmissões 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 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*"

19. O artigo 3.º n.º 5 do mesmo Código esclarece que "*(p)ara efeitos do número anterior (n.º 4 do artigo 3.º), a administração fiscal adopta as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito à dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas.*"

20. E o artigo 4.º n.º 5 do Código do IVA prevê, também, que o "*disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 3.º é aplicável, em idênticas condições, às prestações de serviços*".

21. 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 (ou de parte) 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 nº 5 do artigo 4º, 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 3º n.º 1 do CIVA e do carácter residual do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º.

22. 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.

23. A existência desta norma tem como fundamento, quer a continuidade do exercício da atividade transferida, quer a irrelevância que a tributação dessa transmissão teria ao nível da economia do imposto, isto é, sendo o adquirente um "sucessor" do transmitente o imposto que viesse a ser liquidado conferiria ao primeiro, nos termos do artigo 19.º e seguintes do

CIVA, direito à dedução, sendo o resultado equivalente ao que se consegue com esta norma de exclusão de tributação.

24. No entanto, apenas está em condições de beneficiar da não sujeição a imposto a transmissão de um todo, ou parte de um todo, que constitua de per si uma atividade de negócio autónoma e independente, que reúna os elementos indispensáveis ao desenvolvimento dessa atividade por parte do adquirente, sendo assim possível, numa ótica de continuidade, manter e desenvolver a atividade subjacente à unidade alienada.

25. Neste contexto e tendo presente a letra da lei, considera-se que uma operação é enquadrável no âmbito da citada norma de delimitação negativa da incidência do imposto, se se verificarem, cumulativamente, os seguintes pressupostos:

(i) Existência de uma cessão a título definitivo;

(ii) O objeto da transmissão consistir num conjunto de ativos suscetíveis de permitir o prosseguimento de uma atividade económica independente; e

(iii) O adquirente ser ou vir a ser sujeito passivo de imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que tenha a intenção de explorar o estabelecimento ou parte de património e não simplesmente liquidar a atividade ou vender os stocks, conforme resulta da parte final do ponto 1) da Parte Decisória do citado acórdão Zita Modes.

26. No caso sob análise e de acordo com a informação prestada no processo constata-se que após a reorganização internacional do "Grupo ZZ Property", a Sociedade ZZA Property Portugal - Imobiliária, S.A., irá cessar a sua atividade e o seu património será transferido para uma sucursal do "Grupo ZZ Property", que vai ser criada e que irá continuar a atividade desenvolvida por aquela entidade.

27. Neste contexto, e no sentido do entendimento proposto pela exponente, verificando-se que o património transmitido é suscetível de constituir um ramo de atividade autónomo e uma vez que o adquirente será um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, a operação conforme foi descrita é enquadrável no regime de exclusão preconizado no n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

28. Sendo a operação em referência enquadrada nas citadas disposições legais, não há lugar à regularização de imposto prevista no artigo 24.º n.º 5 do Código do IVA, uma vez que, conforme acima referido esta norma tem como fundamento, quer a continuidade do exercício da atividade transferida, quer a irrelevância que a tributação dessa transmissão teria ao nível da economia do imposto.

29. Relativamente às implicações que a referida operação tem nos imóveis em que houve renúncia à isenção, esclarecemos que, conforme resulta do preceituado no artigo 1057.º do Código Civil, sob a epígrafe "Transmissão da posição do locador", "o adquirente do direito com base no qual foi celebrado o contrato sucede nos direitos e obrigações do locador (...)".

30. Face a esta disposição legal, o sujeito passivo que vai adquirir o património da requerente irá assumir a posição desta nos contratos de locação.

31. Assim, sucedendo a nova entidade, relativamente aos contratos de locação, em todos os direitos e obrigações da requerente e tendo a renúncia à isenção sido validamente exercida, os certificados emitidos continuam também válidos e a produzir os seus efeitos enquanto os contratos originais se mantiverem em vigor, pelo que não há necessidade de solicitar novos certificados de renúncia à isenção do IVA.