

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: n.º 4 do art. 3.º

Assunto: Transmissão de bens – Delimitação negativa da incidência do imposto - Transmissão de uma unidade de negócio suscetível de constituir um ramo de atividade independente.

Processo: **nº 14238**, por despacho de 28-09-2018, do Subdirector-Geral dos Serviços do IVA

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

1. O sujeito passivo está enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal, desde 2000-01-01, tendo iniciado a sua atividade na mesma data. Está, ainda, registado como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Atividades de Telecomunicações Por Fio" - CAE 61100, tendo declarado praticar operações que conferem direito à dedução.

2. No âmbito da sua atividade, a ora requerente dispõe de um conjunto de torres de comunicações, instaladas sobre o solo ou em edifícios, às quais se encontram associados múltiplos equipamentos e estruturas de apoio.

3. No entanto, a ora requerente irá proceder à transmissão de um vasto conjunto de ativos, passivos e demais direitos relacionados com a área de negócio das torres de telecomunicações atualmente por si geridas.

4. Neste âmbito, será realizada uma operação de cisão simples, já aprovada pelo Conselho de Administração da requerente, da qual resultará a constituição de uma nova sociedade com a denominação social de "**YYY, SA**", e cujo objeto social residirá precisamente na área de negócio da gestão de torres de comunicações, atualmente geridas pela ora requerente.

5. A referida operação incluirá a transferência de múltiplos elementos, a saber:

- i) Torres de telecomunicações;
- ii) Infraestruturas associadas como mastros, postes, contentores e vedações;
- iii) Equipamentos de telecomunicações;
- iv) Contratos de arrendamento e de comodato;
- v) Benfeitorias e outras obras realizadas;
- vi) Alvarás municipais; e,
- vii) Licenças municipais.

6. Irão, deste modo, ser transferidos para a "**YYY, SA**" os ativos e passivos essenciais e nucleares à atividade de gestão e exploração das torres de comunicações, até aqui desenvolvida pela ora requerente, aptos e suficientes no seu conjunto para, do ponto de vista técnico e operacional, permitir a continuidade da referida atividade pela adquirente, de forma autónoma e duradoura.

7. Assim, no referido contexto, pretende a ora requerente o enquadramento legal aplicável, para efeitos de IVA, da operação supra descrita.

Enquadramento proposto pela requerente:

8. Entende a requerente que, na situação em análise, resulta evidente que:

- i) a transmissão dos ativos em causa será definitiva;
- ii) o objeto da transmissão em pareço constitui um acervo capaz de constituir um ramo de atividade autónomo; e,
- iii) a entidade adquirente configurar-se-á como um sujeito passivo de IVA nos termos gerais, que desenvolverá uma atividade económica que lhe conferirá integral direito à dedução.

9. Paralelamente, alguns atuais colaboradores da ora requerente, afetos à atividade transmitida, deverão passar a desempenhar as mesmas funções naquela nova entidade, adquirente dos ativos detidos e utilizados pela requerente, assegurando a continuidade do exercício daquela atividade na esfera da daquela.

10. Nestes termos, entende a ora requerente que a transmissão do ramo de negócio relacionado com a propriedade, gestão e exploração das torres de telecomunicações, que inclui também a necessária gestão das redes de comunicações eletrónicas alojadas, deve ser qualificada como uma transmissão de uma unidade de negócio suscetível de constituir um ramo de atividade independente, na aceção do n.º 4 do art. 3.º do Código do IVA (CIVA), encontrando-se, deste modo, excluída do âmbito de incidência do IVA.

Enquadramento em sede de IVA:

11. O primeiro parágrafo do art. 19.º 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, para efeitos do imposto, uma transmissão de bens.

12. 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.

13. 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.

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

15. 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 atividade económica autónoma, mas que não abrange a simples cessão de bens como a venda de um stock de produtos".

16. Como resulta das conclusões do Advogado-Geral do citado acórdão, o conceito de «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 atividade mais ampla de que esta tenha sido destacada."

17. 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.

18. 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".

20. O Código do IVA acolheu a faculdade conferida, à data, pelo n.º 8 do art. 5.º da Sexta Diretiva, prevendo no n.º 4 do art. 3.º do CIVA que *"Não 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"*.

21. O n.º 5 do art. 3.º do mesmo diploma legal esclarece que *"Para efeitos do número anterior [n.º 4 do artigo 3.º], a administração fiscal adota as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito à dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas"*.

22. O n.º 4 do art. 3.º 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 n.º 5 do art. 4.º, 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 CIVA, por força do conceito de "transmissão de bens" prevista no n.º 1 do art. 3.º do CIVA e do caráter residual do conceito de prestação de serviços previsto no art. 4.º.

23. As disposições do n.º 4 do art. 3.º e n.º 5 do art. 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.

24. 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 art. 19.º e seguintes do CIVA, direito à dedução, sendo o resultado equivalente ao que se consegue com esta norma de exclusão de tributação.

25. 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.

26. 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 CIVA, 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.

27. No caso sob análise, e de acordo com a informação prestada no processo, constata-se que após a operação de cisão simples, a ora requerente irá transferir o seu património para a sociedade a criar denominada "**YYY, SA**", que irá continuar a atividade desenvolvida por aquela.

28. Neste contexto, e no sentido do entendimento proposto pela requerente, 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 art. 2.º do CIVA, que, segundo referido no ponto 54.º do pedido, desenvolverá uma atividade económica que lhe conferirá integral direito à dedução, pelo que, a operação, conforme foi descrita, é enquadrável na norma de exclusão preconizada no n.º 4 do art. 3.º e no n.º 5 do art. 4.º, ambos do CIVA.