

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: nº 4 do art. 3.º

Assunto: Delimitação negativa da incidência de IVA - Transferência de uma universalidade de bens, ou parte dela, suscetível de constituir um ramo de atividade independente

Processo: **nº 14188**, por despacho de 2019-01-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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. A Requerente é sujeito passivo misto com afetação real de todos bens de IVA, enquadrada, desde 01-01-1986, no regime normal, de periodicidade mensal, com a atividade principal de "Extração de Saibro, Areia e Pedra Britada" - CAE Principal 08121.

2. Pretende "vender à sociedade «B» um batelão de extração de inertes, equipado com guas que lhe permitem extrair de leitos fluviais e/ou marítimos areia com o objetivo de comercialização ou de limpeza dos mesmos".

3. Sobre o referido batelão, considera o seguinte:

"i) O batelão pode ser considerado uma «unidade de exploração de areias»;

ii) Unidade de exploração de areias, porque tem meios próprios e está equipado para extrair areia do rio, fazer o transporte e fazer a descarga - tem meios próprios e autónomos;

iii) A atividade para ser desenvolvida apenas necessita da contratação de mão de obra;

iv) Pode desenvolver a atividade num domínio privado e sem obrigatoriedade de licenciamento, ou em obras atribuídas por concurso público;

v) O batelão está sujeito a registo de propriedade."

4. Assim, solicita esclarecimento sobre "se esta operação poderá ser enquadrável na norma de delimitação negativa da incidência de IVA, consagrada no nº 4 do art. 3.º do CIVA".

5. De acordo com o nº 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*".

6. O artigo 19.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (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 entrega de bens para efeitos do IVA.

7. Daqui resulta que, quando um Estado membro tenha feito uso desta faculdade, aquela transmissão não é considerada uma transmissão para os efeitos da Diretiva e, conseqüentemente, não é sujeita a imposto.

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

9. Com aquele preceito legal, pretende-se atingir duas ordens de objetivos:

- (i) Introduzir uma medida de simplificação na mecânica do imposto;
- (ii) Não onerar a tesouraria das empresas cedente e/ou cessionária.

10. Pretende-se, assim, que as operações nele enquadráveis não impliquem obrigatoriedade de liquidação do imposto, atento o facto de em termos administrativos implicarem alguma complexidade, e ainda de poderem gerar, eventualmente, efeitos financeiros de alguma monta, sobrecarregando a tesouraria das empresas.

11. Efetivamente, na ausência de tal disposição, o funcionamento normal da tributação traduz-se na liquidação do imposto intermédio, sem qualquer outra consequência que não seja a entrega ao Estado do imposto liquidado pelo cedente e a correspondente dedução, nos termos gerais, pelo cessionário.

12. Porém, para que uma operação se insira no âmbito desta norma de delimitação negativa de incidência do imposto, exige a lei a observância cumulativa dos seguintes requisitos:

- a) Ocorra uma transmissão definitiva, a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial ou industrial, ou da totalidade de um património (uma unidade económica complexa - universalidade de facto ou de direito - que consista num conjunto de ativos suscetíveis de permitir o prosseguimento de uma atividade económica independente, englobando a cedência dos elementos corpóreos e incorpóreos, ou parte de um património, que pelas características que reúne tenha aptidão para o exercício de uma atividade económica e independente;
- b) Que o adquirente seja ou venha a ser pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do nº 1 do art. 2.º do CIVA.

13. Refira-se que 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 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 stock de produtos".

14. Daqui resulta que, para haver uma transferência do estabelecimento ou de uma parte autónoma de uma empresa, na aceção do art. 5.º, nº 8, da Sexta Diretiva, é necessário que os elementos transmitidos, no seu conjunto, sejam suficientes para permitir a continuação de uma atividade económica autónoma.

15. Este preceito legal traduz-se numa norma de delimitação negativa da incidência do imposto, que abrange as cessões a título definitivo de um estabelecimento industrial ou comercial, 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 art. 4.º, que manda aplicar às prestações de serviços o disposto nos nºs 4 e 5 do art. 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 art. 3.º do CIVA.

16. As disposições do nº 4 do art. 3.º e do nº 5 do art. 4.º 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 (v. g. cessão de estabelecimento, trespasse de estabelecimento, fusões ou cisões).

17. 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.

18. Tratando-se da transferência de uma qualquer realidade que não seja o estabelecimento será a mesma, para efeitos do nº 4 do art. 3.º do CIVA, considerada como tratando-se de um património ou de uma parte dele - universalidade de facto, ainda que não o seja de um ponto de vista jurídico - suscetível então de estar abrangida pela referida norma, desde que, obviamente, possa vir a constituir um ramo de atividade independente e o adquirente seja um sujeito passivo de imposto, ou o venha a ser pelo facto da aquisição.

19. No caso sob análise e, quanto aos restantes pressupostos previstos no art. 3.º, nº 4, do CIVA, teríamos de aferir se o adquirente é um sujeito passivo de imposto, o que, partindo da exposição da Requerente, não é certo. No entanto, e tratando-se de uma sociedade (como referido no pedido), parte-se do pressuposto de que, caso não o seja, passará a ser um sujeito passivo pela atividade de extração de areias.

20. Além disso, deve ser feita uma apreciação global das circunstâncias de facto que caracterizam a operação em causa para determinar se esta está compreendida no conceito de transferência de uma universalidade de bens, na aceção do art. 3.º, nº 4, do CIVA. Neste quadro, deve ser dada uma importância especial à natureza da atividade económica a exercer.

21. Na situação exposta, e em conformidade com o declarado pela Requerente, estamos perante a transmissão de um batelão de extração de inertes, equipado com guas.

22. Pelo exposto, a confirmar-se que a referida embarcação corresponde a uma universalidade de bens suscetível de constituir um ramo de atividade independente (ou seja, que o batelão equipado com guas é um bem patrimonial suficiente por si só para a atividade de extração de saibro, areia e outros inertes em leitos fluviais e marítimos), o nº 4 do art. 3.º do CIVA é aplicável à operação descrita pela Requerente no ponto 2 da presente informação, ressalvando-se a possibilidade de os serviços da inspeção

tributária verificarem a existência dos pressupostos exigidos pela Lei para a exclusão desta operação do campo de incidência objetiva do imposto.