

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 4 do art. 3.º; arts. 24.º e 26.º
- Assunto: Enquadramento - Transmissão da totalidade do património de uma entidade - Operação não sujeita a IVA – Regularizações
- Processo: **nº 8643**, por despacho de 2018-07-12, 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 - Descrição sucinta da questão em apreço

1. O Requerente **MA** é um sujeito passivo misto com afetação real de todos bens, do regime normal com periodicidade mensal, por praticar operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito.
2. No âmbito da sua atividade, pretende internalizar a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo **Ct**, ao abrigo do disposto no artigo 65.º-A da Lei 50/2012, de 31/8, na redação que lhe conferiu a Lei 53/2014, de 25/8, o que implica a passagem para o domínio do **MA**, de todos os ativos e passivos daquela.
3. O sujeito passivo **Ct**, resultou de uma parceria público privada, constituída entre o **MA** (que detém 49% do capital) e o parceiro privado (que detém os restantes 51%).
4. Refere o Requerente, que nos referidos ativos a passar para o domínio da **MA**, se encontram dois distintos grupos de imóveis, no 1º grupo estão, aqueles cujo IVA suportado na construção não foi deduzido e no 2º grupo os imóveis (pavilhões) cujo IVA suportado na construção foi deduzido pala **Ct**.
5. Refere, ainda, que o imposto suportado na construção dos referidos pavilhões, foi deduzido, porquanto a **Ct**, afetou tal património à realização de operações que conferem o direito à dedução, nomeadamente, cedeu a exploração daqueles ao **MA**.
6. Pretende esclarecimentos quanto às obrigações em sede de IVA que resultem para o **MA** do referido processo de internalização, adiantando para efeitos de enquadramento da operação, que o **MA**, pretende continuar a exercer com o segundo grupo de imóveis referidos (os pavilhões), a atividade que a **Ct**, neles vinha desenvolvendo.

II - Enquadramento em sede de IVA

7. Conforme dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, são sujeitas a este imposto, *"as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal"*. No que respeita ao conceito de *"transmissão de bens"*, estabelece-se no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA que o mesmo corresponde à *"transmissão onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade"*; por outro lado, o n.º

1 do artigo 4.º do mesmo Código define, residualmente, como *"prestações de serviços"* *"as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*.

8. No que respeita ao tratamento em sede de IVA das transmissões a título oneroso de um estabelecimento comercial, ou parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, as mesmas estarão abrangidas pela regra de não sujeição constante do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA, desde que o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto nos termos gerais. Em relação à transmissão de bens incorpóreos integrados na universalidade cedida, e que para efeitos de IVA, qualificam como prestações de serviços, estão, por sua vez, excluídos do âmbito da aplicação do imposto nos termos previstos no n.º 5 do artigo 4.º do Código do IVA.

9. Estas disposições encontram a sua base jurídica nos artigos 19.º e 29.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA ("Diretiva IVA"), que conferem aos Estados membros a possibilidade de desconsiderar como transmissões de bens e prestações de serviços a transmissão de uma universalidade de bens, ou de uma parte dela, e em que o beneficiário sucede ao transmitente.

10. A finalidade da delimitação negativa de incidência consagrada nestas disposições, ao permitir 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 ativos da empresa, mas também doações e sucessão por morte do respetivo titular, é, tal 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). Evita-se, assim, a criação de obstáculos financeiros a operações económicas no comércio, de dimensão considerável.

11. Tendo em conta esta finalidade, o TJUE considerou que «o conceito de "transferência a título oneroso ou a título gratuito, ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela" deve ser interpretado 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 caso disso, 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»(2).

12. No caso em análise, constata-se que: **i)** se planeia a dissolução e consequente liquidação de uma empresa (**Ct**), de que resultará a transferência do património global "ativo e passivo" para um sócio (o **MA**), nos termos do disposto nos artigos 65.º e 65-A.º da Lei n.º 50/2012, de 31/8, pelo que não está em causa uma transmissão parcial de ativos e passivos, mas de todo o património social; **ii)** o Requerente refere que a atividade deverá ser prosseguida pelo **MA**, o qual será um sujeito passivo de imposto pela realização desta atividade.

13. Assim, verificando-se as condições previstas no n.º 4 do artigo 3.º (e n.º 5 do artigo 4.º) do Código do IVA, entende-se que a operação de transmissão da totalidade do património da **Ct** para o **MA** será passível de enquadramento neste preceito, não sendo, como tal, uma operação sujeita a IVA.

14. De notar que se trata de uma operação de transmissão "única", não sendo relevante para efeitos da determinação da sua sujeição, ou não, a IVA se parte dos bens e serviços objeto de transmissão se encontrava especificamente afeta a uma atividade sujeita a IVA e outra não. Com efeito, e tal como referido, para aplicação do regime de não sujeição em apreço importa, sim, determinar: **(i)** se o que está em causa é a transmissão da totalidade de um património afeto às atividades de uma empresa, ou se, de forma diversa, estiver a ser objeto de transmissão apenas uma parte desse património, se esse conjunto de ativos (e passivos) é suscetível de "per se" constituir um ramo de atividade autónomo nos termos anteriormente explicados; e **(ii)** se o adquirente é, ou virá a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto nos termos gerais. Não será, assim, de aplicar à transmissão do património dois regimes de IVA diferentes, em função das partes transmitidas poderem constituir, ou não, um património suscetível de corresponder a uma atividade tributável em IVA. Contudo, muito embora este aspeto não seja relevante para efeitos de aplicação do regime de delimitação de incidência por parte do transmitente, o mesmo é de ter em consideração na determinação das regularizações a efetuar pelo adquirente - o **MA** - nos termos previstos no n.º 5 do artigo 3.º do Código do IVA.

15. A aplicação do regime de delimitação de incidência à transmissão do património não obsta a que o transmitente tenha que efetuar as regularizações previstas no artigo 24.º e 26.º, do Código do IVA, relativas aos bens do imobilizado que ainda se encontrem em período de regularização.

16. Tal como anteriormente referido, o regime estabelecido no n.º 4 do artigo 3.º e no n.º 5 do artigo 4.º do Código do IVA, que se baseia na faculdade concedida aos Estados membros nos artigos 19.º e 29.º da Diretiva do IVA, visa estabelecer uma simplificação de procedimentos e evitar sobrecarregar a tesouraria das empresas. Este objetivo de conceder um alívio financeiro às empresas cessionárias de universalidades de bens reconduz-se apenas à não obrigatoriedade de estas entidades entregarem aos transmitentes montantes de IVA que lhes seria repercutido através da liquidação, e que as ditas cessionárias acabariam por recuperar, posteriormente, através de uma compensação por via do exercício do direito à dedução ou de um reembolso de IVA.

17. Contudo, salvaguardando as situações em que a obtenção da desoneração total não pudesse ocorrer por parte do cessionário, o primeiro período do segundo parágrafo do artigo 19.º da Diretiva do IVA prevê que os Estados membros possam tomar as medidas necessárias para evitar distorções de concorrência caso o beneficiário não se encontre totalmente sujeito a imposto; nestes casos, os cessionários não poderiam deduzir na íntegra o IVA que seria devido na sequência da operação de cessão, pelo que a circunstância do Estado membro implementar no seu regime jurídico interno a faculdade estabelecida nos artigos 19.º e 29.º da Diretiva do IVA,

colocaria esses cessionários numa situação privilegiada.

18. Concretizando este objetivo, o n.º 5 do artigo 3.º do Código do IVA prevê que seja imposta uma limitação do direito à dedução "quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas". A tomada de posição por parte da administração tributária relativamente a esta matéria encontra-se expressa no ofício-circulado n.º 134850, de 21 de novembro de 1989, da ex-Direção de Serviços de Conceção e Administração (DSCA), prevendo-se no seu n.º 6.2 o procedimento que os sujeitos passivos cessionários de uma universalidade de bens deverão adotar quando desenvolvam atividades que não possibilitem uma dedução integral do IVA suportado. A respeito do teor de todo o 6.2 do ofício-circulado n.º 134850, há que observar que o mesmo veicula o que se considera ser uma interpretação plausível e adequada do previsto no n.º 5 do artigo 3.º, tendo em consideração os princípios relativos ao direito à dedução do IVA suportado a montante, expressos, nomeadamente, quer no n.º 1 do artigo 20.º quer do artigo 23.º, ambos do Código do IVA. A este respeito recorda-se que nos termos do ponto 6.2 do ofício-circulado n.º 134850, preconiza-se o seguinte: «6.2 Quando o adquirente for, nos termos do artigo 23.º do CIVA, um sujeito passivo misto, isto é, quando pratique operações que conferem o direito à dedução, simultaneamente com operações que não conferem esse direito, deverá observar-se o seguinte: 6.2.1 Se o regime seguido pelo adquirente, para efeitos do exercício do direito à dedução (artigo 23.º), for o de percentagem de dedução (pro rata), manter-se-á a aplicação do n.º 4 do artigo 3.º, mas o referido adquirente deverá 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 pro rata ao mesmo montante. 6.2.2 Se o regime for o da afetação real, haverá ou não haverá liquidação de IVA, conforme o estabelecimento transmitido for afecto, respetivamente, ao(s) sector(es) que não confere(m) o direito à dedução ou ao(s) sector(es) que confere(m) esse direito.»

19. Tendo em consideração a clarificação introduzida na redação do artigo 23.º do Código do IVA, à luz de diversa jurisprudência do TJUE em matéria de direito à dedução, por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2008), deve fazer-se uma precisão quanto às duas disposições constantes do ponto 6.2: quanto ao sentido deste 6.2.2 final, sublinha-se que o mesmo se restringe às situações diretamente decorrentes do princípio basilar em matéria de direito à dedução refletido no prómio do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, o qual se reporta, também, a bens e serviços que, embora possam ter sido adquiridos, importados ou utilizados pelos designados "sujeitos passivos mistos", tenham sido integralmente afetados "ao(s) sector(es) que não confere(m) o direito à dedução ou ao(s) sector(es) que conferem esse direito". De igual forma, "a regularização a favor do Estado, correspondente à diferença entre o montante do IVA que lhe seria liquidado se a transmissão fosse tributada e o que resulta da aplicação do pro rata ao mesmo montante", indicada no 6.2.1 do ofício-circulado, deve ser entendida como abrangendo, também, os bens ou serviços que sejam objeto de uma utilização mista e cuja percentagem do IVA que seria dedutível seja determinada com base em critérios objetivos, diferentes do volume de negócios gerado a jusante, a que alude atualmente o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, isto é, o método da afetação real.

20. Em face do exposto, entendendo-se que a transferência operada entre a **Ct**, e o **MA** conduz à afetação, pelo **MA**, do património transmitido a setores (i) que conferem integralmente o direito à dedução do IVA; e (ii) que não conferem esse direito, entende-se que o **MA** deverá adotar o seguinte procedimento: **i)** Relativamente aos bens integralmente afetos a setores que conferem ou que não conferem o direito à dedução do IVA, não haverá lugar a qualquer regularização de imposto; **ii)** No que refere ao IVA suportado com a aquisição de bens e serviços de utilização "mista", a eventual regularização a favor do Estado, corresponderá à diferença entre o montante do IVA que lhe teria sido liquidado em relação a estes elementos patrimoniais se a transmissão fosse tributada e o que resulta da aplicação efetuada pelo **MA** do método da afetação real ou do pro rata ao mesmo montante. Refira-se que sendo a **Ct**, uma entidade com limitações do direito à dedução do imposto suportado, por desenvolver atividades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA e atividades não sujeitas a IVA, entende-se que, atento o princípio da neutralidade, para efeitos de cálculo desta regularização pelo **MA**, na determinação do montante que seria liquidado na transmissão há que excluir o montante não deduzido pela **Ct**, por aplicação do método da afetação real ou do pro rata, assim como o montante regularizado nos termos do artigo 24.º do Código do IVA. De uma perspetiva de cálculo, o **MA** irá regularizar a favor do Estado a diferença positiva entre o montante de IVA que seria liquidado se não se aplicasse o regime da delimitação de incidência, ajustado nos termos anteriormente referidos, e o montante passível de dedução pela **Ct**.

III - Conclusão

21. Verificando-se as condições previstas no n.º 4 do artigo 3.º (e n.º 5 do artigo 4.º) do Código do IVA, entende-se que a operação de transmissão da totalidade do património da **Ct** para o **MA** será passível de enquadramento neste preceito, não sendo, como tal, uma operação sujeita a IVA. De notar que a aplicação deste regime de delimitação de incidência não obsta à eventual necessidade de efetuar as regularizações estabelecidas nos artigos 24.º e 26.º do Código do IVA.

22. Tendo em consideração que a transmissão em análise conduzirá à afetação, pelo **MA**, do património transmitido a setores (i) que conferem integralmente o direito à dedução do IVA e (ii) que não conferem esse direito, entende-se que o **MA** deverá proceder às regularizações estabelecidas no n.º 5 do artigo 3.º do Código do IVA, atento o disposto no ofício-circulado n.º 134850, de 21 de novembro de 1989, da ex-Direção de Serviços de Conceção e Administração (DSCA) e aos esclarecimentos acima prestados quanto à sua aplicação.