

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.3º - Conceito de transmissão de bens .
- Assunto: Transmissão de património empresarial
- Processo: 27392, com despacho de 2025-01-16, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - PEDIDO
1. A Requerente dedica-se à produção e comércio de frutas (essencialmente framboesas e mirtilos), com o código CAE principal 46311 -"comércio por grosso de fruta e produtos hortícolas, exceto batata", e está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de imposto, com periodicidade mensal.
 2. No dia XX, através de escritura pública, cuja cópia foi junta ao pedido, a Requerente adquiriu, à XX NIF 000000, um prédio misto (composto pela parte urbana e pela parte rústica, sendo que esta inclui cultura arvense e eucaliptal, bem como uma construção rural) e diversos bens móveis, nomeadamente reboques, compressores, cisternas, porta-paletes, vasos, sistemas de rega, vedações, telas, macro túneis, estações meteorológicas, manilhas, depósitos de combustível, corta vento, maq. telescópica, tratores, trituradores, beliches, IATAS, mobiliário diverso, ferramentas diversas, etc. (conforme anexo da escritura). Na mesma data foram pagos todos os impostos relacionados com a aquisição do imóvel, nomeadamente IMT e IS.
 3. A escritura pública detalha os bens móveis transmitidos, separando-os em dois anexos (denominados Lista A e Lista B). Relativamente aos bens elencados na Lista A não é feita qualquer referência ao IVA, contudo, refere que, relativamente aos bens constantes na Lista B, ao respetivo preço acresce IVA à taxa normal.
 4. O valor do imóvel, juntamente com os bens móveis descritos na Lista A da escritura, serviram para integral liquidação e como pagamento total da contrapartida devida pela amortização da quota que a Requerente detinha sobre a empresa XX.
 5. A X, a empresa transmitente dos bens emitiu três faturas. A fatura n.º X onde fatura o prédio misto pelo valor total de XX- não sujeito a IVA; a fatura n.º X onde fatura os bens descritos no anexo A pelo valor de XX acrescidos de XX de IVA totalizando o valor de XX; a fatura n.º X que fatura os bens descritos no anexo B, pelo valor de XX acrescidos de XX de IVA, totalizando o valor de XX.
 6. A Requerente refere que os bens por si adquiridos permitiram desenvolver a atividade independente de exploração agrícola de produção de framboesas, tendo a requerente já nos seus ativos as plantas necessárias para colocar na exploração adquirida. As plantas de framboesa são cultivadas em vasos, permitindo a sua colocação/deslocação na fase inicial de produção. Ou seja, após a aquisição, a Requerente ficou dotada de todos os elementos necessários para iniciar a sua produção própria de framboesa. O que se verificou, tendo nos meses seguintes efetuada a respetiva colheita e venda de framboesa própria.
 7. Sendo assim possível, verificar-se numa ótica de continuidade, que se manteve e desenvolveu a atividade subjacente à unidade alienada.
 8. A Requerente considera que o património transmitido, imóveis urbanos e rústicos, bem como todos os ativos transmitidos possibilitaram a atividade de exploração agrícola, são suscetíveis de constituir um ramo de atividade autónomo e, sendo a Requerente um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do CIVA, que pratica operações tributadas, a operação descrita deve ser enquadrada no regime de exclusão de tributação previsto no n.º 4, do artigo 3.º e no n.º

5, do artigo 4.º, ambos do Código do IVA (CIVA).

9. A Requerente, entende que as faturas não foram corretamente emitidas, pelo que solicitou a respetiva correção, o que até à presente data não aconteceu, uma vez que a transmitente dos bens não concorda com o enquadramento dado pela Requerente.

10. A Requerente, até à data em que entregou o presente pedido, não deduziu o IVA das respetivas faturas.

11. Em face das dúvidas suscitadas pela transmitente dos bens, a Requerente pretende esclarecer qual o correto enquadramento em IVA da operação descrita, em concreto se a transmissão dos bens acima descrita pode beneficiar do disposto no artigo 3.º, n.º 4 do CIVA.

II. ENQUADRAMENTO PORPOSTO PELA REQUERENTE

12. A Requerente propõe, em resumo, o seguinte enquadramento jurídico-tributário:

"(...) 23. Neste contexto e tendo presente a letra da lei, entende a requerente que esta operação é enquadrável no âmbito da citada norma de delimitação negativa da incidência do imposto, pois verificaram-se, 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 é um sujeito passivo de imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que tem a intenção de explorar o estabelecimento ou parte de património e não simplesmente liquidar a atividade ou vender os stocks."

III - ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES FACE AO CÓDIGO DO IVA

13. 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.

14. Daqui resulta que, quando um Estado-Membro tenha feito uso desta faculdade, aquela transmissão não é considerada uma transmissão para efeitos do IVA e, consequentemente, não é sujeita a imposto.

15. 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.

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

17. 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 Lenregistrement 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."

18. 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."

19. 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.

20. 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".

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

22. 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."

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

24. 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 n.º 5 do artigo 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 Código do IVA, por força do conceito de "transmissão de bens" prevista no artigo 3.º n.º 1 do CIVA e do carácter residual do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. No caso sob análise e de acordo com a informação prestada pela Requerente, esta adquiriu, por outorga de escritura pública, um conjunto de bens, nomeadamente, um prédio misto (composto pela parte urbana e pela parte rústica, sendo que esta inclui cultura arvense e eucaliptal, bem como uma construção rural) e diversos bens móveis, nomeadamente reboques, compressores, cisternas, porta-paletes, vasos, sistemas de rega, vedações, telas, macro túneis, estações meteorológicas, manilhas, depósitos de combustível, corta vento, maq. telescópica, tratores, trituradores, beliches, IATAS, mobiliário diverso, ferramentas diversas, etc.. Os bens móveis elencados no anexo Lista A e Lista B, são identificados nestas listas como "conta do imobilizado da Sociedade".

30. Efetivamente, da análise à exposição feita pela Requerente, bem como dos elementos juntos, resulta que o conjunto de bens por si adquiridos formam um conjunto capaz de permitir desenvolver a atividade de exploração agrícola e produção de framboesas.

31. Neste contexto, e no sentido do entendimento proposto pela Requerente, verificando-se que o conjunto patrimonial transmitido é suscetível de constituir um ramo de atividade autónomo e uma vez que o adquirente (aqui Requerente) é 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 de tributação preconizado no n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA.