

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.3º - Conceito de transmissão de bens .

Assunto: Transmissão de património empresarial - n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

Processo: 28576, com despacho de 2025-08-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

a. Descrição dos factos

1. A Requerente é uma sociedade sediada em Portugal, subsidiária portuguesa da "A" Financial Services [] AG ("A" [] AG"), cuja atividade principal desenvolvida é a locação operacional de viaturas - atividade esta "não regulada" (i.e., não sujeita à supervisão do Banco de Portugal).
2. A "A" [] AG e o "A" Bank [] ("A" Bank"), bem como as respetivas subsidiárias e sucursais estabelecidas em várias jurisdições, nomeadamente a ora Requerente, prosseguem atividades globais de serviços financeiros (concretamente, locação operacional e locação financeira) para os veículos comerciais do Grupo "A", nomeadamente para os veículos comerciais da marca [] e da marca [] (atividades conjuntamente designadas de "Global [] FS Business") - neste sentido, vide Considerando (A) do Contrato junto em anexo.
3. Em 11 de julho de 2023, foi celebrado um Acordo-Quadro ("Framework Agreement") entre (i), por um lado, a "A" [] AG e a "A" Bank, e, (ii) por outro lado, a "B" Financial Services AB ("B" FS") e a "B" SE; através do qual as entidades "A" [] AG e "A" Bank se vincularam, diretamente ou através das suas subsidiárias (incluindo a aqui Requerente, enquanto subsidiária), a vender e a transferir para a "B" FS, a "B" SE ou para entidades subsidiárias destas entidades "B", a atividade global designada de acima mencionada, correspondente às oportunidades de conduzir o negócio de serviços financeiros, materializados em serviços de locação operacional e locação financeira ("Financial Services Business" no original) com clientes da "Global [] FS Business" em determinados países, nomeadamente em Portugal - neste sentido, vide Considerando (D) do Contrato junto em anexo.
4. O Grupo "B" é constituído (i) por entidades que produzem e comercializam veículos comerciais (camiões, autocarros e veículos comerciais leves) das marcas [], [], [] e [], além de venda de peças e atendimento ao cliente; e, (ii), através da "B" FS AB e subsidiárias localizadas em vários países, por entidades que prestam serviços financeiros (locação operacional e locação financeira) relativos à atividade de comercialização daqueles veículos.
5. De referir que, em 1 de julho de 2024, ocorreu uma cisão da "A" [] AG, através da qual as atividades de holding e de serviços foram transmitidas para a "A" Financial Services AG ("A AG"), nomeadamente transmissão das participações sociais de subsidiárias (como foi o caso da Requerente) - cf. Considerando (E) do Contrato junto em anexo.
6. Uma vez que o Acordo-Quadro acima referido constitui o enquadramento geral

económico-jurídico a conferir às transações globais aí previstas, as respetivas subsidiárias e sucursais das entidades outorgantes do Acordo-Quadro vincularam-se a celebrar os respetivos "Contratos Locais" referentes às entidades em cada uma das jurisdições/países envolvidos, com vista assegurar a transferência global da "Global [] FS Business" das entidades "A" (e respetivas subsidiárias e sucursais) para as entidades "B" (e respetivas subsidiárias) acima mencionadas.

7. Cada "Contrato Local" determina o perímetro específico da transação numa dada jurisdição, nomeadamente, os elementos/ativos do(s) ramo(s) de negócio que irão ser transmitidos.

8. Neste contexto, em Portugal, enquanto jurisdição coberta pelo Acordo-Quadro, as entidades "A" e as entidades "B" acima referidas, pretendem celebrar um "Contrato Local" - junto aqui como Documento 1 (e tradução em língua portuguesa como Documento 2) - que, para além da "A" AG e da "B" FS AB (enquanto "sociedades-mãe" já envolvidas no Acordo-Quadro), será ainda celebrado pelas seguintes entidades portuguesas, todas elas sujeitos passivos de IVA em Portugal:

(i) A Requerente, enquanto subsidiária do Grupo "A", que desenvolve a atividade de serviços referentes a locação operacional de viaturas da marca [] e da marca [] - atividade esta "não regulada" (i.e., não sujeita à supervisão do Banco de Portugal) do ponto de vista regulatório -, atividade que será transmitida para a esfera da "B" - Portugal ao abrigo deste Acordo Local;

(ii) A "A" Bank [] - Sucursal em Portugal ("A" - Portugal), enquanto subsidiária do Grupo "A", que desenvolve a atividade de serviços de locação financeira de viaturas da marca [] e da marca [] - atividade esta "regulada" do ponto de vista regulatório -, atividade esta que será igualmente transmitida para a esfera da "B" - Portugal ao abrigo deste Acordo Local;

(iii) A "B" - Portugal, enquanto subsidiária do Grupo "B", que irá adquirir as atividades "não regulada" e "regulada" acima mencionadas.

9. A este respeito, não obstante estar em causa a transmissão do negócio "não regulado" (i.e., referente à locação operacional), e do negócio designado "regulado" (i.e., referente à locação financeira), o que ocorrerá, de facto, é a transmissão de um único negócio global - designado de "Global [] FS Business" - de serviços de locação, operacional e financeira, de veículos comerciais das marcas [] e [], perspetiva global esta que subjaz as todas as operações que se irão realizar em várias jurisdições, incluindo Portugal.

10. Em concreto, em Portugal, caberá à ora Requerente, e à "A" - Portugal, a transmissão dos ativos relacionados com a prossecução do negócio de serviços financeiros, respetivamente, nos setores não regulado e regulado, para a "B" - Portugal.

b. Concreta operação em análise e ativos a serem transferidos no contexto da transação entre a Requerente e a "B" - Portugal, no contexto do "setor não regulado"

11. A Requerente está atualmente encarregue, em conjunto com a "A" Bank - Sucursal em Portugal, da prossecução das atividades relacionadas com os serviços financeiros globais para a divisão de veículos comerciais do Grupo "A", onde se incluem os veículos das marcas [] e [].

12. Concretamente, a Requerente é responsável em Portugal pelos serviços financeiros globais com referência à locação operacional ("renting") de viaturas das marcas acima mencionadas.

13. No âmbito e na sequência do Acordo-Quadro acima mencionado, relativamente às atividades de serviços financeiros ("Global [] FS Business") desenvolvidas em Portugal, ocorrerá uma transferência dos ativos referentes a tais atividades, entre (i) a Requerente e a sucursal portuguesa da "A" Bank, enquanto transmitentes, e (ii) a "B" - Portugal, entidade do Grupo "B" e subsidiária da "B" FS, enquanto adquirente (cf. Contrato junto em anexo).

14. As partes no Acordo-Quadro acordaram num preço global de compra para a

transferência dos ativos do negócio global em vários países.

15. Parte desse preço global será especificamente atribuível, aos ativos referentes à atividade de prossecução dos serviços financeiros relacionados com as marcas [] e [] em Portugal, objeto da transferência em apreço.

16. É efetuada a discriminação entre a parte do preço referente à transferência envolvendo a Requerente (ativos referentes ao negócio de serviços financeiros na atividade não regulada/ locação operacional); e a parte do preço relativa à transferência envolvendo a "A"_Portugal (ativos referentes ao negócio de serviços financeiros na atividade regulada / locação financeira).

17. Neste contexto, existirá uma transferência global, da Requerente para a "B"_Portugal, da atividade global designada de "Global [] FS Business", correspondente às oportunidades de conduzir o negócio de serviços de locação operacional de viaturas ("Financial Services Business" no original) com clientes da "Global [] FS Business" em Portugal.

18. Em Portugal, tal operação englobará a transferência de ativos e outros elementos entre a Requerente e a "B"_Portugal, que melhor se descreverão abaixo (e que se encontram detalhados no Contrato aqui em análise, junto enquanto Documento 1 e cuja tradução para língua portuguesa consta no Documento 2.

19. Neste contexto, a Requerente procederá à transmissão dos seguintes ativos e elementos relevantes para o negócio em apreço (para além dos ativos e elementos do negócio referente à locação financeira e cuja transferência provirá da "A"_Portugal):

(i) Cedência de posição contratual em determinadas partes dos contratos de cooperação e um contrato de recompra com entidades terceiras (designados como "Local [] FS Agreements");

(ii) Transferência de "know-how" sobre a configuração atual do negócio, que englobará propriedade intelectual;

(iii) Cedência da posição contratual nos contratos comerciais listados no Anexo 2.1.3, a saber contrato de telecomunicações;

(iv) Transmissão de colaboradores relevantes para a atividade em apreço;

(v) Cessão das linhas telefónicas referentes aos serviços financeiros em apreço.

20. Relativamente à cedência de posição contratual em determinadas partes dos designados "Local [] FS Agreements") tal cedência englobará a relevante transmissão, da Requerente para a "B"_Portugal, dos direitos, conferidos ao abrigo de tais contratos, de posição enquanto parceiro preferencial:

(i) na prestação de soluções financeiras para clientes que comprem ou procurem (sendo relevante, no caso concreto, a locação operacional de veículos comerciais da marca [] em Portugal; bem como

(ii) nas oportunidades de realizar o negócio de locação operacional com tais clientes.

21. Com referência à transferência de know-how sobre a configuração atual do negócio de serviços financeiros, a mesma compreenderá a propriedade intelectual, diretrizes, regras internas, entre outros elementos.

22. Esta transferência de know-how ainda incluirá a partilha de dados relevantes dos clientes e das respetivas relações comerciais com os mesmos, bem como partilha da lista completa dos principais fornecedores e respetivos contratos, com vista a assegurar que a "B"_Portugal possa celebrar contratos similares com os seus fornecedores e clientes.

23. Além disso, relativamente ao "know-how" só parcialmente referente ao negócio de serviços financeiros, a Requerente na parte que lhe diga respeito irá atribuir à "B"_Portugal o direito de usar o tal "know-how".

24. Relativamente aos trabalhadores, foi acordado entre as partes que os colaboradores em apreço irão receber propostas de contrato de trabalho por parte da "B"_Portugal.

25. Isto significa que, por força da transação em análise e a partir do dia em que a mesma se concretize, a Requerente estará vinculada a encaminhar qualquer potencial cliente que a aborde para a "B"_Portugal e a abster-se de celebrar quaisquer novos contratos com clientes em relação à marca [].

26. Contudo, esta transferência não incluirá a carteira de clientes existente, que permanecerá na esfera da Requerente.

27. Importa notar que a transação em apreço não engloba a transmissão:

- (i) De viaturas objeto das atividades (camiões) desenvolvidas pelas entidades em apreço;
- (ii) De qualquer outro equipamento de escritório;
- (iii) De imóveis;
- (iv) De marcas registadas.

28. Em suma, alega a Requerente que, através da presente operação, os elementos transferidos serão aptos e suficientes, no seu conjunto, para, do ponto de vista técnico, legal, financeiro e operacional, permitirem a continuidade, de forma imediata, autónoma e duradoura, pela "B"_Portugal, do negócio de serviços de locação operacional de viaturas comerciais da marca [] e [].

29. Em face da factualidade supra descrita, pretende a Requerente, através do presente pedido, obter a confirmação de que a operação supra descrita constitui uma "transmissão de uma unidade de negócio" para efeitos de IVA, pelo que, nos termos do n.º 4 do artigo 3.º, e do n.º 5 do artigo 4.º do Código deste imposto, não deverá ser sujeita a IVA.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

30. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde [], indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução, pela atividade principal de [], e pelas atividades secundárias de [], [], [], [] e [].

b. Quadro legal aplicável

31. 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. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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."

35. 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."

36. 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.

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

38. Por outro lado, o TJUE, nos Acórdãos Schriever (processo C-444/10), e X BV (processo C-651/11) veio aprofundar o alcance do conceito de "transferência de uma universalidade de bens ou parte dela", afirmando que, para haver uma transferência do estabelecimento ou de uma parte autónoma da empresa é necessário que os elementos transmitidos, no seu conjunto, sejam suficientes para permitir a continuação de uma actividade económica autónoma.

39. Trata-se, nesta sede, de transmissões em que o beneficiário tem intenção de explorar o estabelecimento comercial ou a parte da empresa transmitida, e não simplesmente liquidar, de imediato, a actividade em causa ou, eventualmente, vender o "stock".

40. Adicionalmente, cumpre aludir à ratio legis do normativo legal em apreço, por forma a compreender o requisito relativo à necessidade de a unidade de negócio ser adquirida por um sujeito passivo de IVA.

41. Com efeito, a "regra de não transmissão" prevista nos n.os 4 e 5, respetivamente, dos artigos 3.º e 4.º do CIVA, visa atingir dois objetivos essenciais, concretamente: (a) introduzir uma medida de simplificação no âmbito de operações significativas, mas pontuais, não recorrentes; e (b) não onerar a tesouraria das empresas transmitente e adquirente, uma vez que, em princípio, o adquirente, sendo sujeito passivo (ou passando a sê-lo) sempre poderia recuperar o IVA pago a montante através do mecanismo de dedução deste imposto.

42. O CIVA acolheu a faculdade conferida, à data, pelo n.º 8 do artigo 5.º da Sexta Diretiva (atual artigo 19.º da Diretiva IVA), prevendo no seu n.º 4 do artigo 3.º 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 actividade 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".

43. Efetivamente, aquela norma, traduz-se, 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.

44. Esta norma manda aplicar, "em idênticas condições", às prestações de serviços o disposto n.os 4 e 5 do artigo 3.º, 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 artigo 3.º do CIVA e do carácter residual do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. No direito interno, o n.º 5 do artigo 3.º do CIVA, também aplicável às prestações de serviços por força do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, prevê que a administração fiscal adote medidas regulamentares para efeitos de aplicação da regra de não sujeição, nomeadamente quanto à limitação do direito à dedução do adquirente que não pratique exclusivamente operações tributadas. (1)

49. 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.

c. Análise da questão em apreço

50. A questão em análise centra-se em saber se a transferência das "atividades de serviços financeiros globais" designadas por "Global [] FS Business", na parte que correspondente ao negócio de serviços financeiros referentes à locação operacional de viaturas comerciais, configura um ramo de atividade independente, beneficiando do regime de exclusão da tributação prevista no n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

51. Face ao descrito no presente pedido de informação, e ao contrato junto em anexo, afigura-se que a transferência em causa engloba elementos que serão aptos e suficientes no seu conjunto, para, do ponto de vista técnico, legal, financeiro e operacional, permitirem a continuidade, de forma imediata, autónoma e duradoura, do negócio de serviços financeiros referentes à locação operacional de viaturas comerciais pela "B"_Portugal (melhor descritos nos pontos 10 a 25 do presente pedido): como é caso, designadamente: cedência de posição contratual em determinadas partes dos contratos de cooperação e um contrato de recompra com entidades terceiras; transferência de "know-how" que englobará propriedade intelectual, incluindo a partilha de dados relevantes dos clientes, da lista completa dos principais fornecedores e respetivos contratos; cedência da posição contratual nos contratos comerciais, nomeadamente de telecomunicações; cessão das linhas telefónicas referentes aos serviços financeiros em apreço, cedência da posição contratual na prestação de soluções financeiras (i.e., locação operacional), implicando oportunidades de realizar o negócio dos serviços em causa, transmissão de colaboradores relevantes, obrigação pela Requerente de encaminhar potenciais clientes para a "B"_Portugal, e abstenção de celebrar quaisquer novos contratos com clientes em relação à marca [].

52. Todavia, esta transferência não incluirá a carteira de clientes existente, que permanecerá na esfera da Requerente, viaturas objeto das atividades (camiões)

desenvolvidas pelas entidades em apreço; equipamento de escritório; imóveis e marcas registadas.

53. Não obstante tais exclusões, considera-se que as mesmas não são de molde a descaracterizar a operação como a transferência de um conjunto coerente de elementos, que do ponto de vista global são aptos e suficientes, no seu conjunto, para, do ponto de vista técnico, legal, financeiro e operacional, permitirem a continuidade, de forma imediata, autónoma e duradoura, pelo sujeito passivo adquirente, do negócio de serviços financeiros referentes à locação operacional de viaturas comerciais da marca [] e [].

54. Face ao exposto, de acordo com a informação prestada no presente pedido afigura-se que:

- (i) a transmissão dos ativos em causa será definitiva;
- (ii) o objeto da transmissão em apreço constitui um acervo de ativos capazes de constituir um ramo de atividade autónomo - "Global [] FS Business" - correspondente aos serviços financeiros com clientes em Portugal e com referência à locação operacional de viaturas das marcas [] e [];
- (iii) a "B"_Portugal, enquanto entidade adquirente, configurará sujeito passivo de IVA nos termos gerais, que desenvolverá uma atividade económica.

55. Por último, cumpre referir que, segundo a Requerente, a "B"_Portugal, enquanto adquirente, configura(rá) sujeito passivo de IVA que irá assegurar a prossecução destas atividades.

III - CONCLUSÃO

56. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo à questão concretamente colocada, cumpre concluir o seguinte:

- (i) O n.º 4 do artigo 3.º do CIVA estatui 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".
- (ii) Esta normal traduz-se, 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.
- (iii) Por seu turno, o n.º 5 do artigo 4.º do CIVA manda aplicar, "em idênticas condições", às prestações de serviços o disposto nos artigos 4 e 5 do artigo 3.º do mesmo código.
- (iv) Neste contexto, e à luz da jurisprudência do TJUE supra enunciada, afigura-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:
 - (a) Existência de uma cessão a título definitivo;
 - (b) O objeto da transmissão consistir num conjunto de ativos suscetíveis de permitir o prosseguimento de uma atividade económica independente; e
 - (c) 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.

57. Por último, o Requerente refere que a "B"_Portugal, enquanto adquirente, configura-se como um sujeito passivo de IVA que irá assegurar a prossecução destas atividades, inferindo-se que o mesmo se encontra enquadrado no regime normal de tributação de IVA.

58. Neste contexto, e no sentido do entendimento proposto pelo Requerente, verificando-se que o conjunto patrimonial transmitido é suscetível de constituir um ramo

de atividade autónomo e pressupondo que o sujeito passivo adquirente é um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, 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.

(1) No direito interno, o n.º 5 do artigo 3.º do CIVA, também aplicável às prestações de serviços por força do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, prevê que a administração fiscal adote medidas regulamentares para efeitos de aplicação da regra de não sujeição, nomeadamente quanto à limitação do direito à dedução do adquirente que não pratique exclusivamente operações tributadas. Os critérios para aplicação desta disposição, que vinculam a Autoridade Tributária e Aduaneira por força do disposto no n.º 1 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária, constam no ponto 6 do ofício-circulado n.º 134 850, de 21 de novembro de 1989, da então Direção de Serviços de Conceção e Administração do IVA. Esta instrução administrativa encontra-se essencialmente direcionada para o enquadramento do destinatário da universalidade, criando condições para que este suporte o imposto na exata medida daquele que, no âmbito da sua atividade, lhe seria vedado deduzir, mas sempre no pressuposto de que o cedente seja um sujeito passivo que pratique operações sujeitas a imposto que conferem o direito a dedução e que, por princípio, na ausência de uma norma como a que aqui se encontra em análise, liquidaria imposto pela transferência da universalidade.

De acordo com a referida doutrina administrativa, 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:

(i) Se o regime seguido pelo adquirente para efeitos do exercício do direito à dedução (artigo 23.º do CIVA), for o da percentagem de dedução ("prorata") 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 prorata ao mesmo montante.

(ii) Se o regime for o da afetação real, haverá ou não liquidação de IVA, conforme o estabelecimento transmitido for afeto, respetivamente, ao(s) sector(es) que não confere(m) o direito à dedução ou ao(s) sector(es) que confere(m) esse direito.