

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Incidência-Exclusão tributação-Transmissão área negócio autónoma-Cessão a título oneroso ou gratuito, de parte ou totalidade, de estabelecimento comercial

Processo: 30692, com despacho de 2026-08-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

I.1 - "Descrição dos factos"

1. A Requerente "realizou recentemente um investimento na instalação de um estabelecimento comercial num espaço situado no (...). Esse investimento compreendeu:

- Obras e benfeitorias de adaptação do espaço;
- Aquisição de mobiliário e equipamento;
- Obtenção das licenças necessárias ao exercício da atividade."

2. "O direito de ocupação e exploração do espaço" resulta "de um Contrato de Cedência de Espaço Comercial, na modalidade de prestação de serviços / utilização de espaço, celebrado em (...) com a entidade gestora (...), com a duração de 10 (dez) anos. A referida entidade gestora confirmou esta natureza contratual e a sua disponibilidade para aceitar a cessão da posição contratual a favor de terceiro, mediante adenda ao contrato."

3. "A requerente pretende transmitir o referido estabelecimento, na sua globalidade, a uma sociedade participada (...), na qual a requerente detém uma participação de 65% do capital social. A sociedade adquirente é igualmente sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal, e destina-se a explorar o estabelecimento, dando continuidade à mesma atividade económica."

4. "A transmissão compreenderá o conjunto integrado dos seguintes elementos: as obras e benfeitorias, o mobiliário e equipamento, as licenças, e a cessão da posição contratual no Contrato de Cedência de prestação de serviços / utilização de espaço de 10 anos. Considera a requerente que tal conjunto constitui uma universalidade de bens apta a constituir um ramo de atividade independente, capaz de funcionar autonomamente nas mãos da adquirente."

I.2 - "Enquadramento jurídico relevante"

5. "Em sede de IVA, o n.º 4 do artigo 3.º do CIVA determina que não são consideradas transmissões de bens as cessões, a título oneroso ou gratuito, do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de parte dele, quando essa parte constitua um ramo de atividade independente, sendo o adquirente, ou vindo a ser pela aquisição, sujeito passivo de IVA. A norma não faz depender a sua aplicação da natureza do título jurídico que confere o direito de utilização do espaço (arrendamento, prestação de serviços, concessão ou outro)."

I.3 - "Questões colocadas"

6. "Em face do exposto", a Requerente questiona:

"1.^a A transmissão do conjunto de elementos descrito (obras, benfeitorias, mobiliário, equipamento, licenças e cessão da posição contratual no contrato de prestação de serviços / utilização de espaço), entre dois sujeitos passivos de IVA, configura uma transmissão de universalidade de bens não sujeita a IVA nos termos do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA, ainda que o direito de utilização do espaço não decorra de contrato de arrendamento urbano?

2.^a Caso se confirme a não sujeição a IVA, e não existindo contrato de arrendamento urbano, a operação fica ou não sujeita a Imposto do Selo nos termos da verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo?

3.^a A não sujeição a IVA prevista no n.º 4 do artigo 3.º do CIVA implica a regularização do IVA anteriormente deduzido pela requerente na aquisição das obras e equipamento, ou opera a subrogação da adquirente na posição da transmitente para efeitos de regularizações?"

I.4 - "Documentos anexos"

7. Na parte final do seu pedido, a Requerente referiu a existência de vários "Documentos anexos".

8. Mas face à sua não anexação ao pedido de informação, foi feita solicitação a respeito, sendo que foram então juntos pela Requerente, cópias dos seguintes documentos:

- (i) "Minuta do Contrato de Transmissão de Estabelecimento Comercial, não assinada";
- (ii) "Adenda ao Contrato de Cedência de Espaço Comercial", de (...);
- (iii) "Faturas comprovativas do investimento em obras e equipamento";
- (iv) "Contrato de sociedade por quotas" da sociedade (...);
- (v) "Inventário detalhado dos elementos a transmitir".

II - ELEMENTOS FACTUAIS

9. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica: 47220 - "COMÉRCIO A RETALHO DE CARNE E PRODUTOS À BASE DE CARNE" (Principal), e 47125 - "COMÉRCIO A RETALHO NÃO ESPECIALIZADO, POR CORRESPONDÊNCIA..." (Secundário 1).

10. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal mensal por opção, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

11. O artigo 19.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, usualmente designada por Diretiva IVA (anterior n.º 8 do artigo 5.º da Diretiva 77/388/CEE - Sexta Diretiva), 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.

12. Daqui resulta que, quando um Estado membro tenha feito uso desta faculdade, aquela transmissão não é considerada uma transmissão de bens para efeitos do IVA e,

consequentemente, 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 artigo 29.º da Diretiva IVA aplica o disposto no seu artigo 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, n.º 40 (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 actividade económica autónoma, mas que não abrange a simples cessão de bens, como a venda de stock de produtos."

16. Como resulta das Conclusões do Advogado-Geral, no referido processo (n.º 36), o conceito da "«parte de uma universalidade de bens» não se refere a um ou mais elementos singulares daquela lista, 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 uma actividade mais ampla de que 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 (n.º 39), este tratamento especial justifica-se "porque o montante do IVA a ser adiantado na transferência será provavelmente muito vultuoso em relação aos recursos do estabelecimento em questão".

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

20. O n.º 5 do mesmo artigo esclarece que "(p)ara 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".

21. E o n.º 5 do artigo 4.º 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".

22. O n.º 4 do artigo 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 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 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.

23. As disposições do n.º 4 do artigo 3.º, e do n.º 5 do artigo 4.º, supra identificadas, consagram, deste modo, um regime excecional dentro da mecânica do IVA, 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 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.

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 em análise e de acordo com a informação prestada:

A Requerente realizou "um investimento na instalação de um estabelecimento comercial", que "compreendeu": "obras e benfeitorias"; "aquisição de mobiliário e equipamento" e "obtenção das licenças necessárias".

"O direito de ocupação e exploração do espaço" resulta "de um Contrato de Cedência de Espaço Comercial, na modalidade de prestação de serviços / utilização de espaço, celebrado em (...)", com a sociedade (...), "com a duração de 10 anos".

A Requerente "pretende transmitir o referido estabelecimento, na sua globalidade, a

uma sociedade participada" em 65%: (...).

"A transmissão" do estabelecimento "compreenderá": "as obras e benfeitorias, o mobiliário e equipamento, as licenças, e a cessão da posição contratual no Contrato de Cedência de prestação de serviços / utilização do espaço de 10 anos".

Conforme n.º 2.1 da "Minuta do Contrato de Transmissão de Estabelecimento Comercial, não assinada": "O preço global da transmissão é de (...) incluindo todos os bens inventariados no Anexo I".

Os bens do "ANEXO I - Inventário de Bens Incluídos na Transmissão" (junto à minuta), têm o valor global de (...) (já incluídos no valor total de (...))

28. Assim, sendo este estabelecimento comercial, transmitido, a título definitivo, para um adquirente que seja sujeito passivo de imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que tenha por objetivo prosseguir a atividade do estabelecimento comercial que está a adquirir, a operação, conforme foi descrita, é enquadrável no regime de exclusão preconizado no n.º 4 do artigo 3.º e no n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

29. Relativamente à 3.ª questão colocada pela Requerente, desde que verificadas as condições dos 3 parágrafos anteriores, a operação de transmissão do estabelecimento comercial em causa, não implica a regularização de imposto por parte da Requerente, nem por parte da sociedade adquirente do estabelecimento comercial.

30. Quanto à 2.ª questão, mesma é sobre imposto de selo, não cabendo a esta área de imposto (IVA) a sua resposta. Face ao que deve submeter novo pedido de informação, dirigido à Área de Gestão Tributária - Património, área competente para esclarecimentos sobre imposto de selo.