

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.3º - Conceito de transmissão de bens .
- Assunto: Transmissão da totalidade do património de uma entidade
- Processo: 25080, com despacho de 2024-02-20, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. O sujeito passivo, enquadra-se em sede de IVA, desde 1994-05-02, na isenção do artigo 9.º do Código do IVA, pelo exercício de atividade principal de "Actividade de Mediador de Seguros", CAE: 66220, realizando operações que não conferem direito à dedução do Imposto.
 2. O Requerente tem uma proposta de aquisição do seu estabelecimento por parte de uma sociedade de mediação de seguros, do conjunto de ativos e demais direitos relacionados com a área de negócios de mediação de seguros.
 3. A referida operação incluirá:
 - i. A transferência de todos os bens e equipamentos tangíveis;
 - ii. A carteira de clientes;
 - iii. Equipamentos informáticos, detetores de incêndios, extintores, telefones e outros;
 - iv. Contratos de arrendamento; e
 - v. Benfeitorias e outras obras realizadas.
 4. Assim, em face da situação descrita, pretende o Requerente confirmar se a cedência a título definitivo do ramo de atividade de mediação de seguros, porque configura um ramo de atividade independente, beneficia 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 Código do IVA (CIVA), enquadramento legal aplicável, para efeitos de IVA, da operação supra descrita. Entende o Requerente que em virtude da operação se traduzir na transmissão definitiva de um conjunto de ativos suscetíveis de permitir que o adquirente, sujeito passivo do imposto, prossiga a atividade de mediação de seguros e tendo a intenção de explorar o estabelecimento, estão verificados os pressupostos para ao afastamento da liquidação de imposto, nos termos do n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º do CIVA.
 5. No que respeita ao tratamento em sede IVA, nos termos do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA, "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 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".
 6. Em relação à transferência de bens incorpóreos integrados na universalidade cedida, e que para efeitos de IVA se 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 CIVA.
 7. 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 da universalidade ou de uma parte dela e em que o beneficiário sucede ao transmitente.
 8. A finalidade da delimitação negativa da 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), "facilitar as transmissões de empresas ou de partes de empresas, simplificando-as" 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", tal como se viu no ponto 39 do citado Acórdão.

9. Evita-se, assim, a criação de obstáculos a operações económicas no comércio e, consequentemente, uma antecipação, um pré-financiamento por parte do adquirente, de dimensão considerável.

10. Efetivamente, e uma vez que a regra de não sujeição deve conduzir ao mesmo resultado que aquele que se verifica com a tributação em IVA da transmissibilidade dos bens, em conformidade com o princípio da neutralidade, prevê-se no segundo parágrafo do artigo 19.º da Diretiva IVA, que os Estados membros possam adotar medidas que evitem a ocorrência de distorções de concorrência nas situações em que as entidades beneficiárias da fusão não desenvolvam uma atividade que confira na sua totalidade o direito à dedução.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. Neste sentido, sendo o destinatário da universalidade um sujeito passivo isento, o ofício-circulado faz pressupor que a regra de não sujeição não seria aplicável, pelo que a transferência daquela realidade deveria ser sujeita a imposto, sem prejuízo da aplicação de outras normas, gerais, contidas no CIVA, como seja, nomeadamente, a alínea 32) do respetivo artigo 9.º, a qual isenta do imposto as transmissões de bens afetados exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução do imposto ou cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução. De notar que esta norma de isenção se refere em exclusivo a bens.

15. No presente caso, ambos os intervenientes são sujeitos passivos isentos pela prática exclusiva de operações que não conferem o direito a dedução.

16. Nos termos da referida instrução administrativa, não seria aplicável a regra de não sujeição uma vez o adquirente é um sujeito passivo isento, com o fundamento de que "não pratica quaisquer operações tributadas a jusante".

17. No entanto, o cedente também é um sujeito passivo isento, o que significa que, a aplicar-se a regra de não sujeição, a transferência do património não irá dar origem à liquidação nem à dedução do imposto, não estando, portanto, em causa evitar "sobrecarregar a tesouraria do beneficiário", mas tão somente a simplificação da transferência. Não se afigura que esta linha de atuação possa dar origem a distorções de concorrência, desde que uma atividade venha a ser prosseguida com carácter de continuidade.

18. De modo diverso, impedir a aplicação da regra de não sujeição ao caso concreto comete fortes dificuldades administrativas ao transmitente na medida em que, se a

transmissão dos ativos corpóreos pode beneficiar da isenção prevista na alínea 32) do artigo 9.º do CIVA, os ativos incorpóreos devem ser tributados, exigindo que o sujeito passivo proceda à correspondente liquidação do imposto (que lhe confere o direito a dedução do imposto que até aqui não pôde ser deduzido).

19. Mas será esta a intenção do n.º 4 do artigo 3.º e n.º 5 do artigo 4.º do CIVA / dos artigos 19.º e 29.º da Diretiva IVA?

20. Note-se que a regra de não sujeição prevista nas citadas normas exige apenas, numa perspetiva literal, que: i) o património transferido permita a constituição de um ramo de atividade independente; ii) o adquirente suceda ao cedente, isto é, seja ou venha a ser um sujeito passivo do imposto.

21. A norma não coloca qualquer condição quanto ao tipo de atividade prosseguida pelo sujeito passivo nem à sua qualificação para efeitos do imposto, prevendo, apenas, a adoção de medidas que impeçam o benefício indevido dos sujeitos passivos destinatários da transferência, nomeadamente no que respeita ao direito à dedução do imposto.

22. Veja-se, a este respeito, o acórdão C-651/11 no caso *Staatssecretaris van Financiën v X BV*, no âmbito do qual o TJUE não rejeitou categoricamente a ideia de aplicar a regra de não sujeição a uma transferência de ações, enquanto prestação de serviços isenta nos termos do artigo 135.º da Diretiva IVA, salientando, no entanto, que a "detenção de ações de uma empresa, ao contrário da detenção de ativos da mesma, não basta para permitir a prossecução de uma atividade económica autónoma".

23. Ora, não se afigura que a aplicação da regra de não sujeição na transferência de um património, relativamente ao qual não foi possível exercer o direito à dedução do imposto em face da atividade prosseguida pelo transmitente, e que encerra em si a carga do imposto suportado, possa vir a dar origem a um benefício indevido ao respetivo destinatário.

24. Face ao exposto, considerando que:

- a transferência de património em análise no presente procedimento é efetuada entre dois sujeitos passivos que praticam exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução;
 - a aplicação da regra de não sujeição não irá dar origem à liquidação nem à dedução do imposto, não estando, portanto, em causa evitar "sobrecarregar a tesouraria do beneficiário", mas tão somente a simplificação da transferência;
 - sendo transferido o património com imposto incluído (oculto, na medida em que não foi deduzido pelo transmitente), a aplicação da regra de não sujeição não concede qualquer benefício indevido ao sujeito passivo destinatário da transferência, nomeadamente no que respeita ao direito à dedução do imposto, até porque este pratica exclusivamente operações que não conferem direito a dedução,
- conclui-se pela aplicação da regra de não sujeição prevista no n.º 4 do artigo 3.º e n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA, à transferência de património a que se refere o pedido de informação vinculativa.