



ANTÓNIO FERNANDES,
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.



F&M SROC
NEWSLETTER #76 novembro de 2025

SUMÁRIO
REGIME DE GRUPOS DE IVA

NOTAS INTRODUTÓRIAS

- 1. DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA**
- 2. TIPOLOGIAS DE REGIMES**
- 3. BREVE CARATERIZAÇÃO DO REGIME PORTUGUÊS (LEI N.º 62/2025)**

NOTAS INTRODUTÓRIAS

Tal como referido nas Notas Introdutórias da *newsletter* anterior, no passado dia 27-10-2025 foi publicada a **Lei n.º 62/2025**, instituindo em Portugal o denominado “Regime de Grupos de IVA” (RGIVA), em anexo à referida Lei, diploma que, apesar de ter entrado em vigor no dia 28-10-2025 (no dia seguinte à sua publicação), apenas produzirá efeitos relativamente aos períodos de imposto que se iniciem a partir de 1 de julho de 2026.

O principal objetivo visado pelo legislador com a introdução do RGIVA depreende-se do exposto no sumário do diploma, onde consta o seguinte:

“Introduz o regime de grupos de IVA, que consiste na consolidação dos saldos do IVA a pagar ou recuperar por parte dos membros de um grupo de entidades, unidas por vínculos financeiros, económicos e organizacionais.”

Estando-se perante uma Lei da Assembleia da República (AR), que, como tal, não contém preâmbulo, a fim de se ter uma percepção mais detalhada da *ratio* do RGIVA, passa a citar-se a “Exposição de motivos” que consta na Proposta de Lei do Governo ⁽¹⁾, segundo a qual:

“(...) Face às exigências ditadas pela dinâmica dos mercados num contexto global, tem vindo a assistir-se nas últimas décadas a um impulso na criação de estruturas plurissocietárias por parte dos agentes económicos. Esta forma de organização promove as sinergias decorrentes de uma maior especialização das diversas atividades que integram a cadeia de valor, permitindo alocar de modo mais eficiente os recursos às atividades exercidas e, desse modo, alcançar uma maior competitividade das empresas nos mercados em que operam.

Beneficiando da experiência adquirida na tributação dos grupos societários no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, bem como dos contributos obtidos no âmbito do Fórum dos Grandes Contribuintes, adota-se um modelo de grupo de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) caracterizado pelo tratamento dos membros integrantes dos grupos societários, todos eles com estatuto de sujeitos passivos de IVA, efetuando operações que lhes permitem deduzir imposto, como um único sujeito passivo para efeitos de IVA.

O modelo escolhido assenta na consolidação dos saldos do imposto a entregar ou a recuperar por parte dos membros de um grupo societário, ligados entre si por

(1) Proposta de Lei n.º 28/XVII/1.^a.

estreitos vínculos financeiros, económicos e de organização, numa declaração de IVA disponibilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e confirmada pelo membro do grupo considerado como a entidade dominante. Todavia, as entidades que fazem parte do grupo continuam a apresentar as respetivas declarações periódicas, apurando o respetivo saldo, credor ou devedor, que é depois relevado na declaração do grupo. A consolidação assim operada não afeta o funcionamento normal das atividades dos sujeitos passivos integrantes do grupo em sede de IVA, que continuarão a liquidar imposto nas suas operações ativas e a deduzir imposto nas suas operações passivas, quer estas ocorram entre si ou com terceiros.

Uma vez apresentada a declaração do grupo, cabe à entidade dominante pagar o imposto devido ou receber o reembolso, em resultado da agregação dos valores apurados individualmente por cada membro do grupo na declaração comum. O impacto do imposto a apurar a débito ou a crédito, por parte do grupo, na esfera dos seus membros, extravasa o âmbito regulamentar deste regime, mantendo-se na esfera das relações intra grupo.

A implementação de um regime desta natureza permite gerir as operações de tesouraria de forma mais eficiente – na vertente de compensação de saldos que resultam dos apuramentos individuais – facilitando o encaminhamento dos recursos financeiros das empresas para o desenvolvimento dos seus negócios.

O regime inclui também dispositivos que visam a prevenção de eventuais fraudes ou abusos, determinando as condições que, uma vez preenchidas, podem resultar na cessação da vigência do grupo ou na exclusão de um ou mais dos seus membros do regime.” (sublinhado nosso)

Em função do exposto no texto supracitado, ficam bem patentes as vantagens do RGIVA, estando relacionadas, essencialmente, com a possibilidade de consolidação dos saldos do IVA, devedores ou credores, apurados por cada uma das empresas que integram o Grupo, tornando, assim, o regime particularmente atrativo para Grupos que incluam empresas com saldos devedores de IVA (com IVA a recuperar) e outras com saldos credores (com IVA a pagar), deixando as primeiras, no limite, de ter a necessidade de pedir reembolsos de IVA (devido à sua compensação direta e imediata), gerando, deste modo, benefícios ao nível da liquidez e, também, algo que se afigura bastante relevante, ao nível da redução dos gastos administrativos inerentes à formulação de pedidos de reembolsos, a que acresce, ainda, a

vantagem que decorre de uma menor exposição a eventuais auditorias por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) relacionadas com a análise de pedidos de reembolso.

A título de exemplo, o regime revela-se particularmente atrativo para um Grupo do qual faz parte uma empresa exportadora (credora de IVA perante o Estado, tendo em conta a aplicação de uma “isenção completa” às suas operações ativas) ou uma empresa que desenvolva atividades abrangidas pelas regras de inversão do sujeito passivo (credora de IVA perante o Estado, dado que não liquida IVA nas suas operações ativas e tem o direito de deduzir o IVA nas operações passivas), bem como outra(s) empresa(s) cujas operações ativas estão sujeitas a IVA (sem que às mesmas se aplique qualquer isenção ou regras de inversão do sujeito passivo).

Note-se, todavia, que, tendo em conta a configuração do RGIVA adotada em Portugal, as empresas que integram o Grupo continuam a liquidar e a deduzir o IVA normalmente, individualmente, incluindo nas relações estabelecidas entre si (intra Grupo), como se não fosse aplicável o RGIVA.

Assim, como veremos, e tal como, aliás, já se havia adiantado na *newsletter* anterior, o RGIVA, agora instituído em Portugal (com efeitos a partir de julho de 2026), tem um âmbito de aplicação bastante mais restrito do que aquele que poderia, eventualmente, ter sido implementado, face às opções mais amplas permitidas pela “Diretiva IVA”, não prevendo, nomeadamente, a exclusão das operações intra grupo do âmbito do IVA, modelo alternativo este, mais completo, baseado no regime alemão denominado *organschaft*, instituído em muitos outros Estados-Membros da União Europeia (UE) e que é particularmente benéfico quando fazem parte do Grupo empresas sem direito à dedução, total ou parcial, nomeadamente aquelas que operam nos setores financeiro, segurador ou imobiliário.

Posto isto, de modo a enquadrar o RGIVA vigente em Portugal, começaremos, no ponto 1, por aludir às regras aplicáveis vigentes no direito da União Europeia (UE), mais concretamente na “6.^a Diretiva”⁽²⁾ e na “Diretiva IVA”⁽³⁾, que substituiu aquela.

Seguidamente, o ponto 2, é dedicado às várias modalidades de RGIVA instituídos na UE, sendo abordados, pese embora muito ao de leve, os regimes vigentes noutras Estados-

⁽²⁾ “Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (77/388/CEE)”.

⁽³⁾ “Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado”.

Membros da UE e em particular, pela sua originalidade, na parte final, o regime vigente na vizinha Espanha.

Termina-se, no ponto 3, com uma breve caracterização do RGIVA vigente em Portugal, criado pela referida Lei n.º 62/2025, optando-se, contudo, por não se proceder a uma análise muito detalhada do mesmo, por dois motivos principais: desde logo, porque o regime agora instituído, tendo em conta a opção tomada pelo legislador nacional, é de relativamente fácil interpretação e aplicação; depois, porque foi já publicada doutrina administrativa sobre a matéria, emanada da AT, bastante exaustiva e esclarecedora, mais concretamente o **Ofício Circulado n.º 25085**, de 07-11-2025, para o qual se remete (⁴).

Neste último tópico, após traçarmos as linhas gerais do RGIVA, iremos destacar as orientações da AT que mais nos despertaram a atenção, por se tratar de matérias não reguladas na Lei, pelo menos de modo explícito, ou que, embora se encontrem reguladas, poderiam suscitar interpretações divergentes.

(⁴) Documento este, com 14 páginas, que inclui, para além de uma descrição muito detalhada do regime, 7 exemplos práticos de aplicação.

1. DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

A existência de Grupos de sociedades, compostos por várias pessoas jurídicas distintas, mas em que existe uma unidade económica, decorrente de uma direção comum, apesar de ser uma realidade que se tem vindo a acentuar nos anos mais recentes, fruto, nomeadamente, da crescente internacionalização das empresas, é algo que, como é sabido, remonta desde há já várias décadas.

Daí que a existência dos referidos Grupos de sociedades, tenha sido reconhecida, desde logo, aquando da redação, em 1977, da “6.^a Diretiva”⁽⁵⁾, que procedeu à harmonização da base tributável do IVA a aplicar em todos os Estados-Membros da, então, Comunidade Económica Europeia (CEE).

Assim, a referida Diretiva já previa, no 2.^º parágrafo do n.^º 4 do respetivo art.^º 4.^º (único artigo que integra o respetivo Título IV, intitulado “*Sujeito passivo*”), que:

“Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.^º, os Estados-membros podem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.”

Não existindo na “6.^a Diretiva” quaisquer outras disposições relacionadas com a presente temática, conclui-se que a mesma, para além de consagrar um regime opcional (mera faculdade concedida aos Estados-Membros), conferia uma margem de discricionariedade bastante ampla aos Estados-Membros, apesar de a criação de RGIVA (consideração como um único sujeito passivo de várias pessoas), conforme referido na parte inicial da norma, carecer de (prévia) consulta do “Comité do IVA”⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ Em rigor, tal possibilidade já se encontrava prevista anteriormente, mais concretamente no Anexo A *ad art.^º 4.^º da “2.^a Diretiva” (“Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, Diretiva 67/228/CEE, de 11-04-1967”), no respetivo 4.^º parágrafo, com a seguinte redação: “Além disso, tal expressão permite aos Estados membros não considerar sujeitos passivos distintos, mas um único sujeito passivo, as pessoas que, embora juridicamente independentes, estão organicamente vinculadas entre si por relações económicas, financeiras e de organização. O Estado-membro que tencione adoptar tal regime procederá à consulta prevista no artigo 16.^º”.*

⁽⁶⁾ O art.^º 29.^º da “6.^a Diretiva”, para o qual remete a norma citada, é o único art.^º que integra o respetivo Título XVII, intitulado “*Comité do Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, cuja redação é a seguinte: “1. É instituído um Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir denominado «Comité». 2. O Comité será composto por representantes dos Estados-membros e da Comissão. O Comité será presidido por um representante da Comissão. O Secretariado do Comité será assegurado pelos serviços da Comissão. 3. O Comité estabelecerá o seu regulamento interno. 4. Para além dos assuntos que sejam objecto de consulta por força da

Também a “Diretiva IVA”, que sucedeu à “6.^a Diretiva”, contém uma disposição idêntica à supracitada, tratando-se do art.^º 11.^º (um dos cinco art.^{os} que integram o respetivo Título III, intitulado “*Sujeitos passivos*”), cuja redação é a seguinte:

“Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir designado «Comité do IVA»), cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adoptar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição.”

Verifica-se que a redação do 1.^º parágrafo é praticamente idêntica à redação da norma da “6.^a Diretiva”, anteriormente citada, mantendo-se a necessidade de consulta prévia do “Comité IVA” (⁷), tendo, no entanto, sido aditado o segundo parágrafo – provavelmente em função da experiência adquirida no período de vigência da “6.^a Diretiva” –, segundo o qual os Estados-Membros têm a liberdade de adotar medidas anti abuso tendentes a prevenir situações de fraude ou evasão fiscais.

A propósito da necessidade de consulta prévia do “Comité do IVA”, apenas duas notas tidas como relevantes:

- ✓ Consultar, significa pedir uma opinião, um parecer, não se estando propriamente perante uma mera comunicação ou prestação de informação, até porque a “Diretiva IVA” distingue as situações, sendo também utilizadas no diploma, embora em muito menor número, as expressões: “Os Estados-Membros devem informar o Comité do IVA (...)” (n.^º 3 do art.^º 80.^º e n.^º 4 do art.^º 199.^º); “Os Estados-Membros (...) informam o Comité do IVA” (n.^º 2 do art.^º 101.^º-A, 3.^º parágrafo do art.^º 107.^º-A e n.^º 2 do art.^º 199.^º-A); “Os Estados-Membros comunicam ao Comité do IVA (...)” (3.^º parágrafo do n.^º 1 e

presente directiva, o Comité examinará as questões suscitadas pelo seu presidente, seja por iniciativa deste seja a pedido do representante de um dos Estados-membros, relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.” (sublinhado nosso).

(7) Órgão regulado no art.^º 398.^º, que integra o Capítulo 2, intitulado “Comité do IVA”, do Título XIV, intitulado “Disposições diversas”, cuja redação nos abstemos de transcrever uma vez que é idêntica à do art.^º 29.^º da “6.^a Diretiva”, anteriormente citada em nota de rodapé.

2.º parágrafo do n.º 3, ambos do art.º 105.º-A e 2.º parágrafo do art.º 105.º-B); e “*Devem comunicar ao Comité do IVA (...)*” (n.º 5 do art.º 105.º-A).

- ✓ Confirma-se que foi adotado este procedimento de consulta por parte do Estado Português, dado que, na parte final da “*Exposição de Motivos*” da Proposta de Lei formulada pelo Governo, é referido, expressamente, que: “*O regime aprovado pela presente proposta de lei foi submetido previamente a consulta do Comité do IVA, nos termos do artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 (a Diretiva IVA).*”.

Quanto à norma supracitada, presente na “Diretiva IVA”, cumpre reiterar a ilação retirada anteriormente a propósito da norma da 6.ª Diretiva, no sentido de os Estados-Membros, para além de poderem exercer ou não a opção pela criação de RGIVA (carácter facultativo), terem margem de liberdade na sua configuração (sem prejuízo da necessidade de consulta prévia do “Comité do IVA”), razão pela qual, como veremos, existem várias tipologias de RGIVA em vigor na UE, conforme se dará nota no próximo tópico.

Ainda assim, apesar da elevada margem de discricionariedade concedida aos Estados-Membros, refere-se, em ambas as Diretivas, que a possibilidade de se considerar como um único sujeito passivo várias pessoas juridicamente independentes, está circunscrita às “(...) pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro (...)”⁽⁸⁾, o que significa que do Grupo apenas podem fazer parte empresas/entidades estabelecidas no Estado-Membro em causa (que instituiu o RGIVA), estando, assim, impossibilitada a existência da figura do “*Organschaft internacional*”.

A este propósito desta figura, e para terminar, refere Xavier de Basto⁽⁹⁾ (⁽¹⁰⁾) o seguinte:

⁽⁸⁾ A propósito da utilização do termo “pessoas”, de acordo com o entendimento veiculado pela Comissão [COM (2009) 325 final], apenas podem integrar o Grupo entidades que preencham os critérios para, individualmente, serem consideradas sujeitos passivos, sendo que o referido termo (“pessoas”) terá sido utilizado pelo legislador com o intuito de evitar a repetição da expressão “sujeitos passivos” e não com o intuito de possibilitar a inclusão de entidades que não estão sujeitas a imposto.

⁽⁹⁾ José Guilherme Xavier de Basto (1991), “*A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério da Finanças, Lisboa, p. 299-300.

⁽¹⁰⁾ Para uma adequada interpretação do texto citado, importa ter presente que o mesmo foi redigido em 1991, num contexto em que se perspetivavam várias evoluções ao nível do IVA, nomeadamente, e em especial, a adoção, a médio prazo, do designado “princípio da tributação do país de origem” no âmbito do comércio intracomunitário “B2B”, o qual, como é sabido, tal como o “*Organschaft internacional*”, acabou por nunca chegar a ser implementado, apesar da ocorrência da eliminação das fronteiras físicas, em 01-01-1993 (abolição das fronteiras físicas, mas com a manutenção das fronteiras fiscais, embora “virtuais”...).

“Esta figura, originária do direito fiscal alemão, é consentida na 6.^a directiva, no domínio das transacções internas; consiste em permitir que se considere um único sujeito passivo várias entidades juridicamente independentes, desde que entre elas existam vínculos económicos, financeiros e de organização. As transacções entre as diferentes unidades do Organschaft não são assim passíveis de IVA, enquanto, a não existir a figura, haveria lugar a débito do imposto e consequentemente dedução. Aligeiram-se pois os custos financeiros.

A novidade estaria agora em consentir a ficção relativamente a entidades sediadas em diferentes Estados membros, o que a 6.^a directiva expressamente proíbe, na lógica aliás de um sistema com fronteiras fiscais. A extensão territorial permitiria – está bom de ver – que as transacções entre essas entidades não fossem tributadas, antes tratadas como transferências internas. Teríamos um mercado sem fronteiras para essas transacções.

Parece que o comércio intercomunitário de empresas integradas constitui uma parte muito significativa do comércio interno da CEE. Claro que, em definitivo, tudo depende dos contornos que se der à figura, sendo decisiva a concretização da formulação genérica da directiva “laços económicos, financeiros ou de organização”.

Pelas fórmulas que utiliza, a Comissão não parece, contudo, considerar forçosa a adopção deste regime, o qual teria de ser sempre autorizado pelo Estado membro do estabelecimento integrado. Julga, porém, que seria uma útil contribuição para o alargamento do mercado e considera que ao regime suspensivo a que o instituto equivale deveriam ter possibilidade de aceder as pequenas e médias empresas, cujos fluxos transfronteiriços o justificassem (mostrando-se aqui sensível à crítica de que o instituto interessará especialmente os grandes grupos económicos).”

2. TIPOLOGIAS DE REGIMES

Quando a Proposta de Lei, que subjaz à Lei n.º 62/2025 (que cria o RGIVA em Portugal), foi apresentada na AR, para efeitos de aprovação, foi referido pelo Ministro das Finanças, além do mais, o seguinte:

“(...) O terceiro diploma é uma proposta que introduz o regime de grupos de IVA, permitindo que grupos de sociedades com vínculos financeiros, económicos e organizacionais possam ser tratados como um único sujeito passivo para efeitos de IVA. Este modelo, que se aplica em 19 Estados-Membros da União, permite: a consolidação dos saldos de IVA entre empresas do mesmo grupo; maior eficiência na gestão de tesouraria, permitindo uma alocação mais eficaz dos recursos financeiros das empresas; a redução dos custos administrativos e de cumprimento fiscal.” (sublinhado nosso)

Ora, sabendo-se que, por um lado, sem prejuízo da necessidade de consulta do “Comité do IVA”, a “Diretiva IVA” concede margem de manobra aos Estados Membros na conceção de RGIVA e, por outro lado, que vários países implementaram tal medida (19 dos 27 Estados-Membros da UE, nas palavras do Ministro) (¹¹), importa verificar se os regimes criados no território da UE são idênticos, pelo menos nas suas linhas gerais, ou se, pelo contrário, são substancialmente diferentes.

É certo que, de acordo com a “Diretiva IVA”, está em causa “*(...) considerar como um único sujeito passivo (...) pessoas (...) juridicamente independentes (...)*”, logo, tudo indica que, em princípio, o apuramento do IVA deverá ser efetuado na esfera do Grupo, que este deverá possuir um n.º de IVA (*VAT number*) próprio (a ser utilizado, pelo menos, nas relações extra Grupo) e será apenas tal entidade (Grupo), enquanto sujeito passivo único, a cumprir as obrigações declarativas e de pagamento (e não os membros, individualmente). Acresce que, à partida, deverão ser excluídas do âmbito de aplicação do IVA as operações intra Grupo, tal como sucede, em regra, nos denominados “autoconsumos internos”, ou seja, nas operações realizadas entre os vários departamentos da mesma empresa.

(¹¹) Segundo consta na COM (2009) 325 final, tendo como referência a data da sua publicação (2009): “Apesar de o agrupamento para efeitos de IVA estar ao dispor dos Estados-Membros desde os anos 70, a Comissão tem constatado um interesse crescente por parte dos Estados-Membros em recorrerem a esta faculdade. Segundo as informações de que a Comissão dispõe, até à data, 15 Estados-Membros introduziram na sua legislação nacional regimes de agrupamento para efeitos de IVA.” No mesmo documento, em nota de rodapé, são identificados os seguintes Estados-Membros: Áustria, Bélgica, República Checa, Chipre, Dinamarca, Estónia, Finlândia, Alemanha, Hungria, Irlanda, Países Baixos, Roménia, Espanha, Suécia e Reino Unido. Na mesma nota de rodapé, é também mencionado que a Eslováquia introduzirá o regime em julho de 2009..

Tal como já referido, o RGIVA tem a sua origem na figura do direito germânico denominada *Organschaft* (que remonta a 1934), constituindo esta tipologia o modelo-base, o regime clássico, digamos assim.

Segundo Xavier de Basto (¹²), a propósito da possibilidade consagrada no 2.º parágrafo do n.º 4 do art.º 4.º da “6.ª Diretiva”:

“(...) O regime visa legitimar uma solução que a jurisprudência e posteriormente a legislação alemã haviam consagrado, ainda no regime da tributação cumulativa, e que é conhecida pela designação alemã de Organschaft (ou Organgesellschaft).

Na tributação em cascata, contrariamente ao que sucede no IVA, o número de transacções por que uma mercadoria passa tem relevo na formação do encargo fiscal final. Considerar ou não considerar sujeito passivo uma dada pessoa jurídica (colectiva) tem como efeito a existência ou inexistência de mais um ponto de impacto na tributação.

Sabe-se como a tributação cumulativa incentiva a integração vertical, por vezes meramente artificial, isto é, apenas destinada a colher a vantagem fiscal de um menor número de transacções tributáveis. Compreende-se assim que, nos sistemas cumulativos, tenham surgido regras destinadas a separar as “integrações” que o Fisco aceita como relevantes, daquelas outras que, por se destinarem apenas à obtenção de vantagens fiscais, são ignoradas, continuando a tratar-se as diferentes unidades como diferentes sujeitos passivos.

O instituto alemão da Organschaft visava justamente esse efeito. A República Federal da Alemanha e também os Países Baixos, onde a jurisprudência tinha criado soluções do mesmo tipo, pretendiam manter aquele regime no IVA comunitário.

A 2.ª e a 6.ª directivas satisfizeram essa pretensão, permitindo aos Estados considerar um único sujeito passivo quando existam laços financeiros, económicos e de organização entre diferentes pessoas jurídicas.

É claro que o Organschaft, se se justificava em regime de imposto cumulativo para “separar o trigo do joio” em matéria de integração de unidades de produção, não tem a mesma validade em IVA, devido ao sistema de pagamentos fracionados que lhe é próprio.

De acordo com a solução do Organschaft, as transacções entre duas sociedades vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização poderão

(¹²) José Guilherme Xavier de Basto (1991) (...) p. 142-143.

não ser tributadas, estabelecendo-se assim um regime de suspensão de imposto onde, em regime de IVA, deveria haver lugar a tributação com posterior dedução do imposto suportado pela sociedade compradora dos bens ou beneficiária dos serviços.

O Organschaft constitui pois uma solução estranha ao princípio dos pagamentos fraccionados próprio do IVA.

Para além das dificuldades de definição do que sejam os vínculos relevantes de natureza financeira, económica e de organização, a regra pode até originar, em casos particulares, desigualdades de tratamento que podem ser fonte de distorções de concorrência.

Imagine-se que três empresas, por aplicação do regime de Organschaft, são consideradas um único sujeito passivo. Se uma delas faz operações isentas de IVA, para a realização das quais adquire elementos de produção às outras, teremos que a operação isenta não incorporará imposto oculto pois que a aquisição não será tratada como transacção entre sujeitos passivos, mas apenas como operação interna da organização no seu conjunto; enquanto, se não existisse aquele regime, haveria lugar a IVA nas transacções entre as empresas e consequente tributação oculta.

Numa hipótese particular, o regime em exame, todavia, pode justificar-se, evitando eventuais resultados indesejáveis.

Na verdade, a seguir-se, sem qualquer correção, a regra de fazer corresponder a cada pessoa jurídica um e um só sujeito passivo de IVA, pode criar-se incentivo à cisão de sociedades, ou ao fraccionamento de empresas, a fim de beneficiar dos regimes de isenção para pequenos operadores que muitas legislações conhecem e que são, de resto, admitidos pelo sistema comum. A previsão de uma solução de Organschaft permitiria à administração fiscal fechar essa porta de evasão legítima. (...)

Cinco Estados adoptam, em condições diversas, o regime da Organschaft: Dinamarca, Países Baixos, Irlanda, Reino Unido e República Federal da Alemanha. (...)"

Confirma-se, assim, a última ilação anteriormente mencionada de que no RGIVA, baseado no Organschaft, não são tributadas (são desconsideradas) as operações intra Grupo, algo que, a nosso ver, sendo irrelevante quando se está perante membros com direito integral à dedução (deixando de lado a questão financeira), é particularmente benéfico quando algum,

ou alguns, dos membros têm limitações ao nível do direito à dedução, tal como muito bem exemplificado pelo autor supracitado.

Ainda assim, apesar da possibilidade de ocorrência de distorções, conforme salientado por Xavier de Basto, coloque-se o seguinte **exemplo**:

Imagine-se um Grupo de sociedades em que, por razões de eficiência, é tomada a decisão de concentrar numa sociedade do Grupo os serviços administrativos (serviços partilhados), recorrendo-se para o efeito, essencialmente, a mão-de-obra própria, a tal ponto que 90% dos *inputs* necessários para realizar as funções administrativas não têm qualquer IVA incorporado.

Na ausência de um RGIVA, nos moldes do *Organschaft*, tal sociedade, ao debitar os serviços aos restantes membros do Grupo, com uma margem normal de lucro (“obrigatória” face ao regime de preços de transferência), irá liquidar IVA pela totalidade do valor debitado (gerando-se um “valor acrescentado” elevadíssimo), o qual não será deduzido, total ou parcialmente, pelos membros do Grupo com limitações do direito à dedução.

Sendo assim, estas últimas entidades serão tentadas a desenvolver tais atividades administrativas internamente, com mão de obra própria (sem IVA), por questões meramente fiscais, prejudicando a eficiência económica que era pretendida, e bem, com a concentração dos serviços administrativos.

Quanto às restantes ilações retiradas anteriormente, a propósito do RGIVA e do disposto no art.º 4.º, n.º 4, 2.º parágrafo, da “6.ª Diretiva”, relacionadas com a existência um n.º de IVA atribuído ao Grupo e com o cumprimento, exclusivamente por parte deste, das obrigações declarativas e de pagamento (o que, na prática, se traduz na compensação de saldos de IVA dentro do grupo), cumpre assinalar que o Tribunal de Justiça da UE (TJUE), no acórdão proferido no âmbito do proc.º C-162/07, declarou o seguinte:

“Assim, quando é feita aplicação, por um Estado-Membro, da referida disposição, a ou as pessoas subordinadas na acepção dessa mesma disposição não podem ser consideradas como um ou sujeitos passivos na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva (...). Daí decorre que a equiparação a um sujeito passivo único exclui que as referidas pessoas subordinadas continuem a subscrever separadamente declarações de IVA e continuem a ser identificadas, dentro e fora do grupo, como sujeitos passivos, uma vez que só o sujeito passivo único está habilitado a subscrever as referidas declarações. (...)

O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva implica, portanto, necessariamente, quando é aplicada por um Estado-Membro, que a regulamentação nacional de transposição estabeleça de forma que o sujeito passivo seja único e que seja atribuído ao grupo um só número de IVA.”

A tipologia anterior, baseada o *Organschaft* (modelo clássico), embora com algumas diferenças/particularidades, foi seguida na maior parte dos Estados-Membros da UE que adotaram o RGIVA, mais concretamente em 13 Estados-Membros da UE, nomeadamente na Alemanha, Áustria, Holanda, Bélgica, Chipre, Estónia, República Checa, Dinamarca, Finlândia, Suécia, Hungria, Irlanda e Letónia (¹³).

Todavia, o modelo germânico do *Organschaft*, que serviu de base ao texto da “6.ª Diretiva” e, posteriormente, ao art.º 11.º da “Diretiva IVA”, foi substancialmente modificado, e até mesmo desvirtuado, por alguns legisladores nacionais, a tal ponto que os traços essenciais, anteriormente elencados, acabam, em alguns casos, por não se verificar.

É o que sucede em França, Itália e Roménia, onde vigoram regimes, opcionais, que consistem num aproveitamento meramente parcial da doutrina do *Organschaft*, prevendo-se apenas a consolidação/compensação de saldos entre os membros do Grupo, processada na declaração periódica do Grupo, sendo tributadas normalmente as operações intra Grupo.

E é também o que irá suceder em Portugal, quando o regime entrar em vigor, mantendo-se, neste caso, a obrigação de entrega das declarações periódicas individuais (sendo a declaração periódica do Grupo automática, com base nos dados das declarações individuais), conforme se depreende da “Exposição de motivos” que consta da Proposta de Lei que subjaz à Lei n.º 62/2025, que passa a citar-se, na parte que interessa, novamente:

“(...) Todavia, as entidades que fazem parte do grupo continuam a apresentar as respetivas declarações periódicas, apurando o respetivo saldo, credor ou devedor, que é depois relevado na declaração do grupo. A consolidação assim operada não afeta o funcionamento normal das atividades dos sujeitos passivos integrantes do grupo em sede de IVA, que continuarão a liquidar imposto nas suas operações ativas e a deduzir imposto nas suas operações passivas, quer estas ocorram entre si ou com terceiros.” (sublinhado nosso)

(¹³) Bernardo Carretero André de Sousa Reis (2011), “Os Grupos de IVA: A problemática do IVA nos Grupos económicos”, Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão. O autor refere-se a 14 Estados-Membros, e não a 13, conforme referido no texto, uma vez que incluiu o Reino Unido, que, ao tempo, era um Estado-Membro da UE.

O caso espanhol, denominado *Régimen Especial del Grupo de Entidades* (REGE), é bastante peculiar, pois, para além de os membros terem de apresentar as declarações individuais, tal como sucede em Portugal – desvirtuando-se, assim, a simplificação administrativa pretendida pelo legislador comunitário –, encontram-se previstas duas modalidades, opcionais, de RGIVA: a anteriormente mencionada (semelhante à portuguesa), que consiste na consolidação de saldos (*Modalidad normal*) e outra modalidade que permite dar um tratamento especial (ao nível da determinação do valor tributável) às operações intra-Grupo (*Modalidad avanzada*).

Quanto a esta modalidade, consiste numa forma especial de determinar a base tributável nas operações intra Grupo (*pro rata especial*), implicando a utilização de um sistema, obrigatório, de contabilidade analítica.

A propósito deste regime, segundo o *artículo 163 octies (Contenido del régimen especial del grupo de entidades)* da *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*:

"Uno. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. (...)"

"Dos. Cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno."

"Tres. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, las operaciones a que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto."

Depreende-se que o que pretendeu o legislador espanhol com criação da *Modalidad avanzada* foi permitir que a base tributável nas operações intra Grupo fosse constituída apenas pelos custos suportados que contêm IVA (não sendo tributado o “valor acrescentado” intra Grupo), podendo a referida *base imponible* ser substancialmente reduzida.

Tal modalidade é particularmente benéfica quando o membro do Grupo que é destinatário dos bens ou serviços fornecidos ou prestados, respetivamente, por outro membro do Grupo não tem direito à dedução, total ou parcialmente, como é o caso, por exemplo, de uma entidade financeira.

Transpondo o regime espanhol para o **exemplo** apresentado anteriormente, em que, como vimos, 90% dos *inputs* necessários à prestação de serviços administrativos intra Grupo não continham IVA (realizados com recurso mão de obra própria), tal significaria, grosso modo, que apenas 10% do valor debitado iria conter IVA, produzindo, assim, um efeito neutro, a este nível, na concentração dos serviços administrativos, ainda que o destinatário tenha limitações no direito à dedução.

Regressando à modalidade de RGIVA em que apenas ocorre uma consolidação dos saldos de IVA dos membros do Grupo, tal como sucede em Portugal, questionamo-nos sobre se se estará perante um verdadeiro RGIVA, tal como previsto no 2.º parágrafo do n.º 4 do art.º 4.º da “6.ª Diretiva”, cuja trave mestra consiste na consideração de “*um único sujeito passivo*”, uma vez que lhe faltam várias das características essenciais do regime clássico, baseado no modelo *Organschaft*, a saber: i) a existência de um n.º de IVA atribuído ao Grupo; ii) as obrigações declarativas serem cumpridas apenas pelo Grupo; e, iii) a desconsideração das operações intra Grupo.

3. BREVE CARATERIZAÇÃO DO REGIME PORTUGUÊS (LEI N.º 62/2025)

O RGIVA instituído em Portugal, com produção de efeitos apenas nos períodos de imposto que se iniciem a partir de 1 de julho de 2026, foi objeto de instruções administrativas, bastante pormenorizadas, emanadas da AT, constantes do **Ofício Circulado n.º 25085**, de 07-11-2025, para cuja leitura se remete.

O regime em apreço, possui as seguintes características principais:

- a) É um regime opcional, sendo a opção pelo RGIVA efetuada pela entidade dominante, opção que deve manter-se por um período mínimo de 3 anos contados desde a data da constituição do Grupo;
- b) Apenas se aplica a membros que tenham a qualidade de sujeitos passivos com direito à dedução, total ou parcial;
- c) Todos os membros deverão estar (ou passar a estar) no regime normal de periodicidade mensal;
- d) Os membros deverão estar ligados entre si por “*estreitos vínculos financeiros, económicos e de organização*” (assunto desenvolvido mais adiante);
- e) Consiste na consolidação dos saldos do imposto a entregar ou a recuperar por parte dos membros do Grupo;
- f) Cada um dos membros apresenta declarações periódicas individuais (cujo prazo de apresentação é até ao dia 10 do 2.º mês seguinte), as quais darão lugar a uma declaração (automática) do Grupo que será confirmada (até ao dia 20 do 2.º mês seguinte) pela sociedade dominante;
- g) Todas as entidades que integram o Grupo devem ter sede ou estabelecimento estável em território nacional, não podendo fazer parte, simultaneamente, de outro Grupo;
- h) A entidade dominante não pode ser considerada dominada de nenhuma outra entidade estabelecida no território nacional (que reúna os requisitos para tal, conforme explicitado mais adiante).

Relativamente ao requisito elencado na alínea c), nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do Regime (**Anexo à Lei n.º 62/2025**), considera-se que existe um Grupo quando uma entidade, dita dominante, e as suas entidades dependentes, ditas dominadas, “*se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização*”, tal como consta no 1.º parágrafo do art.º 11.º da “Diretiva IVA”, transscrito no ponto 1 da presente *newsletter*.

Considera-se que existe vinculação no plano financeiro, nos termos do n.º 3 do mesmo art.º, quando a entidade dominante detenha uma participação, direta ou indireta, de pelo menos 75% do capital de outra ou de outras entidades (dominadas), desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, o que significa que o regime, aplicável em sede de IVA, se encontra totalmente alinhado, a este nível, com o Regime Especial de Tributação Grupos de Sociedades (RETGS) vigente em sede de IRC (¹⁴).

Cumpre assinalar que o nível de detenção referido anteriormente se deve verificar há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, com exceção das entidades constituídas há menos de um ano, em que o nível de participação exigido deve ser detido desde a data da sua constituição.

Relativamente aos restantes pressupostos de vinculação (inexistentes em sede de IRC), isto é, quanto à vinculação nos planos “económico e de organização”, refere-se no n.º 4 do art.º 2.º, o seguinte:

“Para efeitos do disposto no n.º 2 as entidades que integram o grupo de IVA devem prosseguir objetivos económicos similares, complementares ou interdependentes e possuir uma estrutura de gestão comum ou subordinada à mesma estratégia de negócio.”

A redação da norma supracitada, especialmente a 1.ª parte (relacionada, a nosso ver, com a vinculação económica), poderá suscitar dúvidas, sobretudo quando as atividades económicas exercidas pelos membros são totalmente diversas. Ainda assim, verificada a vinculação financeira (esta definida em termos bastante mais objetivos), afigura-se que não nos devemos deixar guiar por critérios demasiado rígidos e formais relativamente à exigida vinculação económica.

Aliás, tanto assim é que no “Exemplo Base”, apresentado no Ofício Circulado em referência (p. 3), nem sequer é feita alusão às atividades desenvolvidas pelas sociedades dominadas, considerando-se, para efeitos de integração, ou não, no Grupo, exclusivamente a vinculação financeira – dada, como vimos, pela % detenção das participações e dos direitos de voto –, apenas se excluindo, por incumprimento deste requisito (vinculação económica), uma entidade (fundação) que não exerce a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola.

(¹⁴) Cfr. n.º 2 do art.º 69.º do Código do IRC.

Uma vez que as formas de vinculação a que alude o normativo interno (financeira, económica e de organização), especialmente a económica, possuem algum grau de indeterminação, e dado que se trata de condições que também se encontram previstas na “Diretiva IVA”, importa conhecer quais as orientações da Comissão Europeia a este nível.

Para tal, passa a citar-se o ponto 3.3.4., intitulado “*Condição relativa à vinculação «nos planos financeiro, económico e de organização»*”, da COM (2009) 325 final (¹⁵), segundo o qual:

“Na opinião da Comissão, esta condição deve ser interpretada no sentido de que a vinculação tem de estar presente nos três planos durante todo o período de existência do agrupamento para efeitos de IVA e que, se qualquer membro deixar de estar vinculado num desses três planos, esse membro deve ser instado a deixar o agrupamento para efeitos de IVA. Tal justifica-se pelas seguintes razões:

- Em primeiro lugar, da utilização da conjunção copulativa «e» decorre que as condições são cumulativas.*
- Em segundo, dado que o agrupamento para efeitos de IVA constitui uma modalidade especial de sujeito passivo e, por este motivo, reveste um carácter excepcional, é essencial que a sua aplicação respeite condições muito estritas, o que é garantido através do címulo das condições supramencionadas.*
- Por último, o facto de as condições serem cumulativas permite garantias adicionais contra o recurso abusivo a agrupamentos para efeitos de IVA, uma vez que contribui para excluir estruturas puramente artificiais, sem qualquer significado económico.*

Em conformidade com os princípios gerais que norteiam esta disposição, a Comissão é de opinião que as definições dos três planos de vinculação a seguir apresentadas podem constituir orientações.

Vínculo financeiro: É determinado por referência a uma percentagem de participação no capital ou a direitos de voto (superiores a 50%), ou por referência a um contrato de franquia. Deste modo, é garantido o controlo efectivo de uma empresa sobre a outra.

Vínculo económico: É determinado em função da existência de, pelo menos, uma das situações de cooperação económica a seguir expostas: actividade principal dos membros do grupo é da mesma natureza; actividades dos membros do grupo

⁽¹⁵⁾ Documento intitulado “*Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento europeu, no que respeita à faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado*”.

são complementares ou interdependentes; um membro do grupo exerce actividades que são completa ou substancialmente em benefício dos outros membros.

Vínculo de organização: É determinado em função existência de uma estrutura de gestão partilhada, ou, pelo menos, parcialmente partilhada.”

Termina-se a presente *newsletter* com a alusão a duas questões relativamente às quais a legislação, a nosso ver, não é totalmente clara, encontrando-se a resposta às mesmas no **Ofício Circulado n.º 25055:**

- A primeira questão prende-se com saber se, verificados os requisitos para inclusão de uma determinada sociedade dominada no perímetro do Grupo e sendo formulada a opção pelo regime especial por parte da sociedade dominante, é, ou não, obrigatória a inclusão no Grupo dessa mesma sociedade, sendo que a posição da AT, relativamente a este tema, é a seguinte:

“A opção pela aplicação do RGIVA é manifestada pela entidade dominante, através da apresentação de uma declaração de início ou de uma declaração de alterações de atividade, onde aquela entidade identifica todos os membros do grupo e declara estarem reunidos os requisitos para a sua constituição, devendo incluir, obrigatoriamente, todas as entidades que reúnam as condições para integrar o grupo.”

- A segunda questão, de natureza formal/procedimental, está relacionada com os pedidos de reembolso por parte do Grupo, formulados na respetiva declaração do Grupo, consistindo em saber se devem ser elaboradas as relações de clientes e fornecedores respeitantes a todas as empresas do Grupo ou apenas daquelas que apuraram créditos de IVA no período de imposto (mês) em causa, referindo a AT, a este propósito, surpreendentemente, que:

“Quando da declaração do grupo confirmada pela entidade dominante resultar crédito a favor do grupo de IVA, o mesmo:

- i) *É reportado para os períodos seguintes; ou*
- ii) *Pode ser objeto de pedido de reembolso, aplicando-se neste último caso, com as devidas adaptações, o disposto nos n.os 6 e seguintes do artigo 22.º do Código do IVA, devendo ser submetidos os anexos de clientes e fornecedores de todas as entidades do grupo de IVA.”*

Uma última nota para referir que os créditos de IVA detidos por qualquer das entidades (dominante ou dominadas), à data da sua integração no Grupo de IVA, apenas podem ser utilizados no apuramento do imposto do grupo até à concorrência do imposto liquidado pela entidade a que respeite, inscrito na sua declaração periódica individual.

Note-se, a este respeito, todavia, que não se trata de abater os créditos anteriores à data da integração no Grupo ao saldo apurado, a favor do Estado, nas declarações individuais apresentadas posteriormente, mas sim ao imposto liquidado em tais declarações, solução que se afigura bem mais benéfica, uma vez que permite o esgotamento do crédito existente anteriormente à data da integração no Grupo de modo bastante mais acelerado, conforme se demonstra no **exemplo** seguinte:

Imagine-se uma sociedade que detinha um crédito de IVA acumulado em junho no valor de 200.000 e não solicitou o reembolso. Em julho apurou imposto a seu favor de 180.000 e imposto a favor do Estado de 210.000. Em agosto apurou imposto a seu favor de 190.000 e imposto a favor do Estado de 150.000.

Caso não fosse aplicável o RGIVA (e não fossem solicitados os reembolsos), em julho permaneceria com um crédito de IVA de 170.000 [210.000 - (180.000 + 200.000)] e em agosto o crédito de IVA aumentaria para 210.000 [150.000 - (190.000 + 170.000)].

No entanto, caso passasse a integrar o RGIVA em julho, apesar de o crédito de IVA apurado neste período, na declaração individual, continuar a ser de 170.000 [210.000 - (180.000 + 200.000)], a verdade é que o crédito de IVA que transitou de junho (no valor de 200.000) foi totalmente absorvido pelo IVA liquidado neste período (no valor de 210.000), podendo, assim, a totalidade do crédito de IVA apurado (no valor de 170.000) transitar, sem qualquer limite, para a declaração do Grupo. Por sua vez, em agosto, o crédito de IVA apurado ascenderia a 40.000 (150.000 - 190.000), o qual transitaria para a declaração do Grupo.

A este respeito, para uma melhor compreensão, remete-se para o último exemplo (exemplo 7), mais desenvolvido, que consta no Ofício Circulado (p. 12-14).

Braga, 22 de novembro de 2025

Luís Filipe Esteves