Portugal

O NOVO REGIME DE GRUPO DE IVA EM PORTUGAL: FUNDAMENTOS, CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO E MECANISMO DE FUNCIONAMENTO

Antonio Castro Caldas y Maria Eduarda Chiarelli

Abogados del Área de Tributario de Uría Menéndez (Lisboa)

O Novo regime de grupo de IVA em Portugal: fundamentos, condições de aplicação e mecanismo de funcionamento

O presente artigo analisa o novo Regime de Grupo de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("RGIVA") introduzido em Portugal pela Lei n.º 62/2025, de 27 de outubro. O RGIVA consiste na consolidação dos saldos do imposto a entregar ou a recuperar por parte dos membros de um grupo de entidades, sendo que a lei já se encontra em vigor desde outubro de 2025, mas produz efeitos apenas relativamente aos períodos de imposto que se iniciaram a partir de 1 de julho de 2026.

O artigo examina o conceito de grupo para efeitos do RGIVA, assente em requisitos cumulativos de vinculação financeira, económica e de organização, as condições de elegibilidade para integração no grupo, o mecanismo de opção e de permanência no regime, o funcionamento do apuramento e pagamento do imposto — incluindo a articulação entre as declarações periódicas individuais e a declaração do grupo — e as causas de cessação, voluntária e legal, do regime.

Discute-se ainda se a solução portuguesa corresponde ao modelo de sujeito passivo único previsto no artigo 11.º da Diretiva IVA ou se configura um mero mecanismo de consolidação financeira, bem como as implicações dessa distinção à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

A análise contempla igualmente a relação do RGIVA com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades ("RETGS") em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC"), regimes cuja opção é autónoma entre si.

Conclui-se que o RGIVA representa um passo significativo na modernização do sistema de IVA em Portugal, alinhando o país com as práticas vigentes em outros Estados-Membros da União Europeia ("UE"), mas que a sua adoção exige uma avaliação prévia cuidadosa, em particular no que respeita ao carácter universal e obrigatório da opção e ao prazo mínimo de permanência no regime.

PALAVRAS-CHAVE
Imposto sobre o Valor Acrescentado; Grupo de IVA; RGIVA; Lei n.º 62/2025; Consolidação fiscal; Vinculação financeira; Vinculação económica e de organização; Entidade dominante; Entidade dominada; Crédito de imposto; Reembolso de IVA

Portugal's New VAT Group Regime: Rationale, Eligibility and Operation

This article examines Portugal's new VAT group regime ("RGIVA"), introduced by Law No. 62/2025 of 27 October. The regime consolidates the VAT balances payable or recoverable by members of a group of entities. Although the legislation entered into force in October 2025, it applies only to tax periods beginning on or after 1 July 2026.

The article explores what constitutes a group for RGIVA purposes, focusing on the cumulative requirements for financial, economic and organisational links. It examines the conditions for group membership, the rules for electing into and remaining within the regime, and how VAT is calculated and paid, including the interaction between members' individual periodic VAT returns and the group return. It also considers the circumstances in which participation ends, whether voluntarily or by operation of law.

The article also discusses whether the Portuguese regime corresponds to the single taxable person model envisaged by Article 11 of the VAT Directive or merely constitutes a financial consolidation mechanism, as well as the implications of that distinction in light of the case law of the Court of Justice of the European Union.

The analysis also considers the relationship between the RGIVA and Portugal's special regime for taxing groups of companies ("RETGS") for corporate income tax purposes. The elections to apply these two regimes are independent of each other.

The article concludes that the RGIVA marks a significant step towards modernising Portugal's VAT system, bringing it into line with practices in other EU Member States. However, electing into the regime requires careful consideration, particularly given the election's universal scope and binding nature, and the minimum period for which participants must remain within the regime.

KEYWORDS:
Value added tax; VAT group; RGIVA; Law No. 62/2025; tax consolidation; financial links; economic and organisational links; parent entity; subsidiary entity; tax credit; VAT refund

FECHA DE RECEPCIÓN: (6-11-2026)

FECHA DE ACEPTACIÓN: (10-11-206)

Castro Caldas, Antonio y Chiarelli, Maria Eduarda (2026). O Novo regime de grupo de IVA em Portugal: fundamentos, condições de aplicação e mecanismo de funcionamento. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez,* 71, pp. 154-176 (ISSN: 1578-956X).

1. Breve enquadramento

O Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, não previa, até à recente introdução do RGIVA, qualquer mecanismo de consolidação dos saldos de imposto das entidades integrantes de um mesmo grupo económico. Assim, para efeitos de IVA, cada sociedade constituía um sujeito passivo autónomo, procedendo individualmente à liquidação e à dedução do imposto, ainda que estivesse integrada numa estrutura empresarial comum.

Esta autonomia individual dos sujeitos passivos coexistia, porém, com a faculdade há muito reconhecida aos Estados-Membros pelo artigo 11.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006), nos termos do qual podem considerar como um único sujeito passivo pessoas estabelecidas no respetivo território que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente ligadas entre si nos planos financeiro, económico e organizacional.

Não obstante esta possibilidade conferida pelo direito europeu, Portugal não havia, até então, introduzido um regime de grupo de IVA. Esta ausência gerava ineficiências financeiras e administrativas relevantes para os grupos empresariais estabelecidos em território nacional. Com efeito, enquanto uma entidade integrante do grupo podia acumular créditos de IVA, aguardando o respetivo reembolso — com os inerentes custos financeiros e administrativos —, outra entidade do mesmo grupo podia apresentar saldos de imposto a entregar ao Estado, sem que existisse qualquer mecanismo que permitisse compensar diretamente aquelas posições. Esta realidade colocava os grupos empresariais estabelecidos em Portugal numa posição de desvantagem competitiva face aos que operavam noutros Estados-Membros onde já se encontravam implementados regimes de grupo de IVA.

Foi neste contexto que a Lei n.º 62/2025, de 27 de outubro, introduziu o RGIVA, procurando mitigar aquelas ineficiências através da consolidação dos saldos de imposto a entregar ou a recuperar pelas entidades integrantes de um mesmo grupo. O regime permite, assim, que os saldos credores de determinadas entidades sejam compensados com os saldos devedores de outras, determinando-se um saldo líquido único, a pagar ou a recuperar, cuja gestão fica a cargo da entidade dominante, em representação do grupo.

Importa, contudo, sublinhar que a solução adotada pelo legislador português assenta num mecanismo de consolidação de saldos de imposto, mantendo-se, em princípio, o apuramento do IVA e a apresentação das respetivas declarações periódicas a título individual por cada entidade integrante do grupo. Neste sentido, o modelo português não corresponde necessariamente ao modelo de sujeito passivo único previsto no artigo 11.º da Diretiva IVA, impondo-se uma análise autónoma da sua natureza e da respetiva articulação com o enquadramento europeu. A distinção entre a mera consolidação financeira e a efetiva constituição de uma unidade subjetiva para efeitos de IVA, bem como as questões que esta suscita quanto à qualificação jurídica do regime português, será retomada adiante.

O RGIVA encontra-se já em vigor, produzindo efeitos relativamente aos períodos de imposto iniciados em ou após 1 de julho de 2026. O legislador previu, ainda, um período de transição desti-

nado a permitir aos grupos empresariais adaptar os respetivos sistemas de informação e procedimentos internos às exigências decorrentes da aplicação do novo regime.

Cumpre igualmente salientar que a opção pela aplicação do RGIVA é independente da opção pelo RETGS, em sede de IRC. Com efeito, os grupos empresariais podem optar pela aplicação de qualquer um dos regimes, ou de ambos, em simultâneo, o que lhes confere flexibilidade na definição da respetiva estratégia fiscal.

O presente artigo propõe-se analisar os principais aspetos do RGIVA introduzido pela Lei n.º 62/2025, de 27 de outubro, abordando, em particular, o conceito de grupo para efeitos do regime, os requisitos de elegibilidade das entidades, o procedimento de opção e o período de permanência obrigatória, o mecanismo de apuramento e pagamento do imposto, bem como as circunstâncias que podem determinar a cessação do regime, seja por iniciativa dos sujeitos passivos, seja por imposição legal.

2. O conceito de grupo para efeitos do RGIVA

2.1. Enquadramento geral

Para efeitos de aplicação do RGIVA, entende-se existir um grupo de entidades quando uma entidade, dita dominante, e as suas entidades dependentes, ditas dominadas, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos: (a) financeiro, (b) económico, e (c) de organização.

Trata-se de uma definição que reproduz, com adaptações ao contexto nacional, a formulação adotada pelo artigo 11.º da Diretiva IVA e que é consonante com os critérios utilizados por outros Estados-Membros que já dispõem de regimes de grupo de IVA.

A verificação destes três critérios de vinculação é cumulativa: não basta que se verifique a vinculação financeira sem que se confirmem igualmente os vínculos económico e organizacional. Cada critério apresenta, porém, uma natureza distinta quanto à objetividade da sua verificação e quanto ao ónus probatório que sobre cada um recai.

2.2. Vinculação financeira

A vinculação financeira constitui o critério mais objetivo e de verificação mais direta. A vinculação financeira é expressamente referida em lei, sendo que se considerará que a vinculação no plano financeiro se encontra plenamente cumprida 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.

Para efeitos do cálculo das percentagens exigidas, a lei estabelece as seguintes regras de cômputo, consoante a natureza da detenção:

i. No caso de participações ou direitos de voto detidos de forma indireta, a percentagem deverá ser obtida mediante a multiplicação sucessiva das percentagens de participação e dos direitos de voto em cada um dos níveis da cadeia de participações;

ii. No caso de participações ou direitos de voto detidos simultaneamente de forma direta e indireta, o cálculo das percentagens será efetuado através da multiplicação sucessiva das percentagens de participação e dos direitos de voto e da soma das percentagens de participação e dos direitos de voto detidos direta e indiretamente.

Para a determinação do nível de participação exigido de pelo menos 75%, consideram-se as participações detidas diretamente ou indiretamente em ou através de: (i) entidades com sede ou estabelecimento estável em território português que reúnam os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo; ou (ii) entidades residentes noutro Estado-Membro da UE ou do Espaço Económico Europeu, desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, que sejam detidas, direta ou indiretamente, em pelo menos 75% pela entidade dominante através de entidades referidas no *ponto (i)* anterior ou na primeira parte deste ponto.

Esta solução, que admite o recurso a entidades intermediárias sediadas noutro Estado-Membro da UE ou do EEE para o cômputo do limiar de participação exigido, merece acolhimento favorável: evita que a existência de *holdings* intermédias estrangeiras — situação muito frequente em grupos multinacionais — inviabilize de facto a constituição de um grupo de IVA em Portugal, alinhando o regime com as exigências da liberdade de estabelecimento consagrada no Tratado sobre o Funcionamento da UE.

2.3. Vinculação económica e de organização

Relativamente ao critério da vinculação económica e de organização, pode-se, desde logo, referir que se tratam de critérios mais subjetivos, cabendo à entidade dominante a prova dos mesmos quando requerida pela Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT").

Estes vínculos verificam-se quando os membros do grupo prosseguem um objetivo económico semelhante, complementar ou interdependente e possuam uma estrutura de gestão comum ou estejam subordinados à mesma estratégia de negócios.

A lei não densifica de forma exaustiva o conteúdo destes critérios, remetendo para a prova a produzir pela entidade dominante perante a AT quando esta a requeira. Na prática, espera-se que a detenção de uma participação de 75% seja habitualmente acompanhada da verificação de vínculos económicos e organizacionais suficientes — dificilmente uma entidade detentora de 75% do capital de outra não partilha objetivos económicos comuns ou não exerce influência relevante sobre a sua gestão. Ainda assim, a exigência formal da prova destes critérios poderá suscitar questões em grupos com estruturas descentralizadas ou em que as entidades dominadas prosseguem atividades muito díspares entre si.

Face ao exposto, caberá à entidade dominante optar por se beneficiar da aplicação do RGIVA, bem como fazer prova do preenchimento das condições de aplicação do mesmo.

3. Condições de elegibilidade

A opção pela aplicação do RGIVA é exercida pela entidade dominante, abrangendo todas as entidades que integrem o grupo que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

iii. *Âmbito territorial*: Todas as entidades que integrem o grupo devem ter sede ou estabelecimento estável em território nacional. Trata-se de uma limitação de alcance territorial em consonância com o previsto no artigo 11.º da Diretiva IVA, que circunscreve a consolidação às entidades estabelecidas no mesmo Estado-Membro. Esta condição não impede grupos multinacionais de optarem pelo RGIVA em Portugal — apenas determina que as entidades do grupo não estabelecidas em Portugal não integrarão o grupo de IVA português.

iv. *Regime de IVA aplicável*: Todas as entidades que integrem o grupo devem realizar, total ou parcialmente, operações que confiram direito à dedução do IVA, assim como, no momento da opção pelo RGIVA, todas as entidades que integrem o grupo devem estar (ou passar a estar) enquadradas no regime normal de IVA com periodicidade mensal. A lei refere que, quando uma entidade que cumpra as condições previstas neste capítulo não esteja enquadrada no regime normal com periodicidade mensal, a AT procederá ao seu enquadramento oficioso nesta periodicidade, produzindo efeitos a partir do período de tributação em que seja exercida a opção pelo RGIVA. Esta previsão é de grande praticidade, evitando que a mera diferença de periodicidade declarativa constitua obstáculo técnico à constituição do grupo.

v. *Antiguidade da participação*: A entidade dominante deve deter há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, uma participação de pelo menos 75% do capital que lhe confira mais de 50% dos direitos de voto na entidade dominada, sem prejuízo de, na constituição de uma nova entidade com aquele nível de participação, a sua integração no grupo se efetivar desde a data da sua constituição. Esta exceção para entidades recém-constituídas é uma solução de equidade: seria desproporcionado exigir que uma entidade criada pelo próprio grupo aguardasse um ano antes de poder ser integrada no RGIVA.

vi. *Exclusividade*: As entidades que constituem um grupo de IVA não podem integrar, simultaneamente, outro grupo de IVA, além de que a entidade dominante não pode ser considerada dominada de nenhuma outra entidade estabelecida no território nacional que reúna os requisitos para ser considerada dominante. Este requisito assegura a integridade e coerência do sistema, impedindo situações de sobreposição ou de dupla integração.

vii. *Importa sublinhar que a opção pelo RGIVA é necessariamente universal*: a entidade dominante não pode eleger discricionariamente quais as entidades do grupo que pretende incluir ou excluir do regime. Todas as entidades que reúnam os requisitos de elegibilidade ficam necessariamente abrangidas, não sendo admissível a constituição de um grupo de IVA parcial ou seletivo.

4. Opção pelo regime e período de permanência

A opção de constituir um grupo de IVA, bem como as alterações à sua constituição, deverá ocorrer pela entidade dominante, através da submissão de uma declaração de início ou alteração de atividades, produzindo efeitos a partir do período de tributação correspondente à sua apresentação.

A declaração referida deverá conter a identificação de todas as entidades que integrem o grupo de IVA e a confirmação de que, à data da integração do grupo, reúnem as condições mencionadas anteriormente.

Quanto à concretização deste procedimento, o Ofício-Circulado n.º 90088, de 28 de outubro de 2026, veio anunciar a disponibilização da funcionalidade de submissão eletrónica dos pedidos de adesão ao RGIVA no Portal das Finanças, mediante autenticação do contabilista certificado da entidade dominante, na área "*Alteração de Atividade – Grupos de IVA*". As orientações nele estabelecidas produzem efeitos desde a data da sua divulgação e aplicam-se aos pedidos de constituição de grupos apresentados a partir de então, substituindo os procedimentos transitórios previstos no Ofício-Circulado n.º 90087, de 25 de junho de 2026, expressamente revogado.

A opção pelo RGIVA pode ser efetuada a qualquer momento, tendo efeitos a partir do período de tributação (mês) correspondente ao momento em que é entregue a declaração de início ou de alterações de atividade. No entanto, uma vez feito o enquadramento no regime do IVA, a aplicação do RGIVA é obrigatória durante um período de pelo menos 3 anos, contados desde a data da sua constituição.

Este prazo mínimo de permanência visa garantir a estabilidade do regime e evitar comportamentos de oportunismo fiscal, designadamente adesões e saídas táticas motivadas por considerações de curto prazo que comprometessem o funcionamento coerente do sistema.

Decorrido o período referido acima, o regime de grupos de IVA pode cessar mediante opção exercida pela entidade dominante, através da entrega durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo de três anos da declaração de alteração de atividades que venha a constituir o grupo de IVA, produzindo efeitos a partir do período de tributação que se inicie nesse mês.

Note-se que a opção pela aplicação do RGIVA é autónoma do RETGS, em sede de IRC português — podendo a entidade optar por um ou por ambos os regimes. Esta autonomia, expressamente consagrada na lei, confere aos grupos empresariais a flexibilidade necessária para calibrar a sua estratégia fiscal de acordo com as respetivas necessidades e circunstâncias. Um grupo pode, por exemplo, optar pelo RGIVA sem ter aderido ao RETGS, e vice-versa, sendo a cessação de um dos regimes sem qualquer impacto automático sobre o outro.

5. Apuramento e pagamento do imposto

5.1. Declaração periódica das entidades

O mecanismo de apuramento do imposto no âmbito do RGIVA articula dois níveis declarativos distintos: a declaração individual de cada entidade e a declaração consolidada do grupo.

Num primeiro momento, todas as entidades que integrem o grupo, incluindo a dominante, deverão, separadamente, entregar a respetiva declaração periódica de IVA, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, devendo todas as entidades do grupo efetuar o apuramento do imposto individualmente, nos termos previstos no Código do IVA. Ou seja, a pertença ao grupo não altera o processo de apuramento individual do imposto por cada entidade.

À falta de entrega ou entrega fora de prazo das declarações individuais das entidades que integram o grupo (da dominante e das dominadas) aplicam-se as sanções legalmente previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias ("RGIT"). A existência do grupo não confere, portanto, qualquer imunidade em matéria de cumprimento das obrigações declarativas individuais.

5.2. Declaração do grupo

Após a submissão das declarações periódicas de IVA individuais das entidades do grupo, a declaração do grupo em si será disponibilizada, de forma pré-preenchida pela AT, devendo ser confirmada pela entidade dominante até ao dia 20 do segundo mês seguinte àquele a que respeitem as operações. O apuramento do imposto será então efetuado através da declaração do grupo, disponibilizada pela AT, tendo por base a soma algébrica dos valores a crédito ou a débito apurados em cada uma das declarações periódicas das entidades que integram o grupo, e confirmada pela entidade dominante.

Embora a declaração do grupo se encontre pré-preenchida de acordo com os elementos fornecidos nas declarações periódicas individuais de cada uma das entidades que integram o grupo, é necessário que a entidade dominante valide os respetivos valores e proceda à subsequente submissão.

Caso a entidade dominante não tenha confirmado a referida declaração pré-preenchida até ao final do prazo legal de entrega, esta converte-se em declaração definitiva. Neste caso, quando seja apurado crédito de imposto, o mesmo considera-se reportado para os períodos seguintes.

Cabe à entidade dominante o pagamento do imposto devido pelo grupo de IVA, devendo este ser efetuado até ao dia 25 do segundo mês seguinte ao do período em causa, sendo as entidades dominadas solidariamente responsáveis com aquela por esse pagamento. Esta responsabilidade solidária das entidades dominadas pelo pagamento constitui uma garantia relevante para o Estado, que não fica refém da solvabilidade de uma única entidade.

Se uma ou mais entidades que integram o grupo de IVA não entregarem a respetiva declaração periódica, a AT, com base nos elementos de que disponha relativos ao sujeito passivo ou ao respetivo setor de atividade, procede à liquidação oficiosa do imposto, sendo esta refletida na declaração do grupo.

A falta da entrega da declaração periódica por uma ou mais entidades que integram o grupo de IVA não desobriga a entidade dominante de efetuar o pagamento do imposto apurado até ao dia 25 do segundo mês seguinte ao do período em causa.

Ainda, qualquer alteração às declarações periódicas individuais, quer por iniciativa da AT, quer das próprias entidades, implica a realização de uma nova liquidação da declaração do grupo — sendo que quando da referida retificação resultar imposto a favor do Estado, a entidade dominante dispõe do prazo de 30 dias para efetuar o respetivo pagamento, sem prejuízo de eventuais penalidades aplicáveis.

5.3. Crédito de imposto

Quando da declaração do grupo confirmada pela entidade dominante resultar crédito a favor do grupo de IVA, o mesmo é reportado para os períodos seguintes ou pode ser objeto de pedido de reembolso, aplicando-se neste último caso, com as devidas adaptações, o disposto no Código do IVA, devendo ser submetidos os anexos de clientes e fornecedores de todas as entidades do grupo de IVA.

Quando a declaração do grupo não é confirmada pela entidade dominante no prazo legal, e for apurado crédito de imposto a favor do grupo, aquela converte-se em definitiva e o valor do crédito integra o excesso a reportar, não sendo admissível o seu reembolso.

O crédito apurado no âmbito do RGIVA só pode ser utilizado pelo grupo ou reembolsado mediante pedido da entidade dominante, mesmo em caso de cessação do grupo ou de exclusão de entidades dominadas que tenham contribuído para a sua formação.

Um aspeto de particular relevo prático respeita à articulação entre o crédito de IVA pré-existente de cada entidade e a integração no grupo. No que se refere ao crédito de imposto já detido por qualquer das entidades à data da sua integração no grupo de IVA, o mesmo apenas poderá ser utilizado no apuramento do imposto do grupo até à concorrência do imposto liquidado pela entidade a que respeite, inscrito na declaração periódica referida anteriormente.

Assim, o crédito que uma entidade do grupo detenha no momento da constituição do grupo só pode ser consumido até ao valor apurado a favor do Estado na declaração periódica da entidade referente ao período em causa. O valor remanescente transita para os períodos seguintes, constituindo um excesso a reportar da referida entidade. Esta limitação visa evitar que a integração no grupo permita a "monetização" imediata de créditos de IVA de entidades individuais em situações em que tal reembolso não seria diretamente admissível, assegurando a coerência e a integridade do sistema.

As demais obrigações tributárias que resultem da aplicação deste regime, e que respeitem ao grupo, devem ser cumpridas pela entidade dominante.

6. Cessação do RGIVA

6.1. Cessação voluntária

O RGIVA pode cessar mediante opção exercida pela entidade dominante, através da entrega de declaração de alterações de atividade, durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo de três anos desde a data da constituição do grupo, produzindo efeitos no período de tributação que se inicie nesse mês.

A entidade dominante pode optar pela cessação do RGIVA findo o referido prazo de três anos, independentemente do tempo de permanência no grupo de qualquer entidade considerada individualmente. Ou seja, o prazo mínimo de permanência é contado por referência ao grupo no seu conjunto e não por referência a cada entidade individualmente considerada, o que facilita a gestão do regime em grupos com composição variável ao longo do tempo.

6.2. Cessação por exigência legal

Regra geral, o RGIVA cessa quando deixe de se verificar algum dos requisitos mencionados anteriormente. Nestes casos, deixa de existir um grupo de entidades, seja por extinção ou cessação de atividade da entidade dominante ou de todas as entidades dominadas, seja por deixarem de se verificar os estreitos vínculos financeiros, económicos e organizacionais no grupo.

Além da cessação total do regime, a lei prevê a possibilidade de exclusão individual de entidades do grupo. Uma entidade que integre o grupo de IVA será excluída do seu âmbito em qualquer das situações seguintes: (i) deixem de verificar-se os requisitos de elegibilidade acima mencionados; (ii) não realize operações tributáveis há mais de um ano; ou (iii) tenha sido objeto de processo de insolvência ou processo especial de revitalização, em que seja proferido em qualquer deles despacho de prosseguimento da ação, ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial, após o depósito do protocolo de negociação.

Do regime legal é ainda retirado que a exclusão de uma das entidades do grupo não prejudica a manutenção do RGIVA, exceto no caso de a exclusão se aplicar à entidade dominante. Trata-se de uma solução de equilíbrio que permite a continuidade do regime perante factos relativos a entidades dominadas, sem que o grupo seja forçado a cessar por circunstâncias que afetam apenas uma das suas partes.

No caso de a entidade dominante vir a ser considerada dominada de outra entidade estabelecida em território português que reúna os requisitos para assumir aquela qualidade, a nova dominante pode optar pela continuidade do regime, mediante apresentação de uma declaração de alterações de atividade até ao fim do mês em que se verifique esse facto, com efeitos a partir do período de tributação seguinte. A falta de exercício tempestivo desta opção determina a extinção do grupo, sem prejuízo da possibilidade de constituição de um novo grupo.

Esta possibilidade de continuidade não se estende às situações em que a dominante deixe de reunir os demais pressupostos legais de permanência no regime, que determinam a cessação da aplicação do RGIVA, sem possibilidade de substituição da referida entidade.

Assim, a cessação por falta de requisitos legais determina a entrega, por parte da entidade dominante, da declaração de alterações de atividade no prazo previsto no Código do IVA, a qual produz efeitos a partir do primeiro dia do período de tributação em que se verifique a respetiva cessação.

7. Comparação entre o RGIVA e a Diretiva Europeia

O artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, permite aos Estados-Membros, após consulta do Comité do IVA, considerar como um único sujeito passivo para efeitos de IVA pessoas estabelecidas no respetivo território que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas nos planos financeiro, económico e de organização.

A faculdade conferida pela Diretiva assenta, assim, na constituição de uma unidade subjetiva para efeitos de IVA, cujas consequências não se esgotam na agregação dos saldos de imposto das entidades abrangidas.

O RGIVA português, introduzido pela Lei n.º 62/2025, de 27 de outubro, é descrito pelo legislador como um regime de consolidação dos saldos de IVA a pagar ou a recuperar pelos membros do grupo. O artigo 3.º, n.º 1, do regime anexo determina que cada entidade efetue individualmente o apuramento do imposto e apresente a respetiva declaração periódica. Posteriormente, nos termos do n.º 3, o apuramento do imposto do grupo é realizado através de uma declaração baseada na soma algébrica dos valores a crédito ou a débito constantes das declarações individuais.

O pagamento cabe à entidade dominante, sendo as dominadas solidariamente responsáveis, e as demais obrigações tributárias respeitantes ao grupo devem igualmente ser cumpridas pela dominante.

Esta estrutura suscita uma questão de qualificação perante o modelo europeu, na medida em que importa determinar se a consolidação dos saldos preserva a autonomia dos membros enquanto sujeitos passivos ou se corresponde à constituição de um sujeito passivo único. A resposta é decisiva para apreciar a manutenção dos apuramentos e das declarações individuais à luz das exigências estabelecidas pelo TJUE.

No acórdão Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, de 22 de maio de 2008[1], n.ºs 19 e 20, o Tribunal esclareceu que a aplicação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva implica que as entidades abrangidas deixem de ser tratadas como sujeitos passivos distintos e passem a constituir um sujeito passivo único. Consequentemente, os membros não podem continuar a apresentar declarações separadamente nem a ser identificados, dentro e fora do grupo, como sujeitos passivos individuais. A legislação nacional deve assegurar a existência de um sujeito passivo único e a atribuição de um único número de identificação IVA ao grupo.

É neste contexto que deve ser compreendido o n.º 21 do mesmo acórdão, o qual enuncia precisamente que "*a transposição do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Directiva deve, por conseguinte, distinguir-se da criação de um dispositivo de declaração e de pagamento simplificados do IVA que permite, nomeadamente, às sociedades de um mesmo grupo permanecer sujeitos passivos distintos, mesmo que o IVA possa ser consolidado nas contas da sociedade-mãe*".

O Tribunal distingue a aplicação daquele regime da criação de um mecanismo de simplificação das declarações e pagamentos que permita às sociedades permanecerem sujeitos passivos separados, ainda que o IVA seja consolidado nas contas da sociedade-mãe.

Esta passagem não permite flexibilizar os requisitos do sujeito passivo único nem validar genericamente qualquer regime de consolidação financeira. Identifica uma configuração distinta, cabendo ao órgão jurisdicional nacional verificar a natureza e os efeitos da legislação em apreciação.

A exigência de unidade subjetiva foi reafirmada no acórdão Finanzamt T, C-184/23, de 11 de julho de 2024[2]. No n.º 38, o TJUE recordou que a aplicação do regime previsto no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva determina que as entidades vinculadas deixem de ser consideradas sujeitos passivos distintos. No n.º 39, explicitou que a equiparação do agrupamento a um único sujeito passivo impede a apresentação de declarações separadas pelos seus membros e a manutenção da sua identificação individual para efeitos de IVA, exigindo um único número de identificação para o grupo.

No n.º 40 e no dispositivo, o Tribunal extraiu a correspondente consequência material: um prestador integrado no agrupamento não pode ser considerado um sujeito passivo distinto deste, pelo que as prestações de serviços realizadas entre membros do mesmo agrupamento não estão sujeitas a IVA, mesmo quando o destinatário não disponha do direito à dedução. A não sujeição constitui, neste modelo, uma consequência da unidade do sujeito passivo, e não um benefício autonomamente concedido às operações internas.

Não existe, portanto, oposição entre os dois acórdãos quanto às exigências aplicáveis à constituição de um agrupamento enquanto sujeito passivo único. O acórdão *Ampliscientifica e Amplifin* estabelece essas exigências e distingue-as expressamente de um mecanismo de simplificação das declarações e dos pagamentos, enquanto o acórdão *Finanzamt T* reafirma a mesma orientação e desenvolve as respetivas consequências materiais, designadamente quanto ao tratamento das operações realizadas entre os membros do agrupamento.

A comparação com o RGIVA deve partir desta continuidade jurisprudencial. O modelo de agrupamento previsto no artigo 11.º da Diretiva assenta na constituição de um sujeito passivo único, e não apenas na centralização do pagamento ou na compensação dos saldos de imposto das entidades abrangidas. A unidade subjetiva constitui, por isso, um elemento estruturante desse modelo, do qual decorrem consequências declarativas e materiais, principalmente no que toca às operações intra-grupo, que não podem ser dissociadas da sua aplicação.

O RGIVA português afasta-se desta configuração ao manter o apuramento individual do imposto e a apresentação de declarações periódicas por cada membro, limitando o apuramento do grupo à soma algébrica dos respetivos saldos. A centralização do pagamento na entidade dominante e a

responsabilidade solidária das entidades dominadas não substituem a constituição de um sujeito passivo único nem asseguram, por si só, as consequências que o TJUE associa a essa unidade.

Importa, assim, apreciar em que medida um regime de consolidação de saldos pode ser reconduzido ao artigo 11.º da Diretiva, atendendo aos elementos que caracterizam o modelo nele previsto, o que, adiantamos, não parece ser o caso já que o RGIVA não deve, pelas razões já referidas, ser considerado como um agrupamento de IVA no sentido do artigo 11.º da Diretiva.

O RGIVA, caso fosse entendido como concretização nacional desse modelo, suscitaria reservas quanto à sua compatibilidade com aquele preceito e com a interpretação desenvolvida pelo TJUE. Com efeito, a manutenção da autonomia dos membros, associada à consolidação dos respetivos saldos, não parece assegurar a unidade subjetiva que caracteriza o agrupamento para efeitos de IVA. A diferença não se situa, assim, apenas no plano das obrigações declarativas, abrangendo também a configuração do sujeito passivo e os efeitos jurídicos decorrentes da integração no grupo.

A qualificação do regime exige, portanto, uma apreciação do seu conteúdo e dos seus efeitos jurídicos, e não apenas da designação adotada pelo legislador. A essa apreciação acresce, quando esteja em causa a aplicação do regime de sujeito passivo único, a exigência processual de consulta prévia do Comité do IVA, conforme salientou o TJUE no n.º 23 do Acórdão Ampliscientifica e Amplifin.

Estas questões não esgotam a apreciação do RGIVA à luz do direito da União Europeia. Independentemente da sua conformidade com o artigo 11.º da Diretiva, importa igualmente examinar a compatibilidade das condições de acesso e de funcionamento do regime com as liberdades fundamentais consagradas no TFUE, como se desenvolverá no ponto seguinte.

8. Comparação entre o RGIVA e o RETGS: Uma assimetria de regime perante o direito da UE

8.1. A entidade dominante no RGIVA *vs.* a entidade dominante no RETGS

Uma das diferenças mais relevantes entre o RGIVA e o regime de consolidação fiscal em matéria de IRC — designadamente o RETGS, previsto nos artigos 69.º e seguintes do CIRC — reside no tratamento da entidade dominante não residente em Portugal.

No âmbito do RETGS, o artigo 69.º-A do CIRC permite expressamente que a sociedade dominante opte pela aplicação do RETGS mesmo não tendo sede ou direção efetiva em território português, desde que seja residente noutro Estado-Membro da UE ou do Espaço Económico Europeu ("EEE") com o qual exista cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, e desde que preencha cumulativamente as demais condições legalmente exigidas, designadamente a detenção da participação nas sociedades dominadas há mais de um ano, não ser detida em pelo menos 75% do capital por uma sociedade dominante portuguesa

qualificada, não ter renunciado ao regime nos três anos anteriores, estar sujeita e não isenta de imposto equivalente ao IRC ao abrigo da Diretiva n.º 2011/96/UE, e revestir a forma de sociedade de responsabilidade limitada.

A opção ao abrigo do artigo 69.º-A determina a aplicação do RETGS às sociedades dominadas com sede e direção efetiva em Portugal que cumpram os requisitos do artigo 69.º, n.ºs 3 e 4, bem como ao estabelecimento estável em Portugal da sociedade dominante através do qual sejam detidas as participações. Para o efeito, a opção exige a comunicação à AT da identificação de uma sociedade do grupo com sede e direção efetiva em Portugal para assumir a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações que incumbem à sociedade dominante, sem prejuízo da responsabilidade solidária da dominante e das demais sociedades do grupo pelo pagamento do imposto.

Em contraste diametral, no âmbito do RGIVA, todas as entidades que integrem o grupo devem ter sede ou estabelecimento estável em território nacional — o que inclui, naturalmente, a entidade dominante. Não existe, no regime de grupo de IVA português, qualquer norma equivalente ao artigo 69.º-A do CIRC que permita que uma entidade dominante sediada noutro Estado-Membro da UE ou do EEE lidere um grupo de IVA em Portugal.

8.2. Territorialidade do grupo e relevância da sociedade-mãe não residente

A assimetria entre o RGIVA e o RETGS exige distinguir a posição da sociedade dominante da composição do perímetro fiscal do grupo. No artigo 69.º-A do CIRC, o reconhecimento de uma sociedade dominante residente noutro Estado-Membro não pressupõe a inclusão dos seus resultados globais na tributação do grupo português. A sociedade não residente pode constituir o elemento de conexão que permite aplicar o RETGS às sociedades dominadas portuguesas, sendo o cumprimento das obrigações assegurado por uma sociedade nacional designada para esse efeito ou, quando aplicável, pelo estabelecimento estável português através do qual sejam detidas as participações.

Neste modelo, a sociedade-mãe estrangeira é relevante para identificar a relação de domínio e viabilizar a constituição do grupo, sem que a sua atividade estrangeira tenha de integrar o perímetro de consolidação em Portugal. Devem, portanto, separar-se três planos: a titularidade do controlo societário, a delimitação das entidades abrangidas pela tributação de grupo e a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações perante a administração tributária.

Esta distinção altera o alcance do argumento fundado na territorialidade do artigo 11.º da Diretiva IVA. A disposição circunscreve o agrupamento às pessoas estabelecidas no território do Estado-Membro que exerce a opção. Como confirmou o TJUE no acórdão *Danske Bank*, C-812/19, n.º 24, um Estado-Membro não pode alargar o seu grupo de IVA a pessoas estabelecidas noutro Estado-Membro.

Não são, assim, equivalentes a inclusão da sociedade-mãe estrangeira no agrupamento português e a consideração da sua posição societária para reconhecer os vínculos entre entidades portuguesas. Na segunda hipótese, o perímetro fiscal pode continuar integralmente circunscrito ao

território nacional: a sociedade-mãe não integra o agrupamento, mas a sua relação de controlo é relevante para a constituição deste.

No RGIVA português, a entidade dominante integra o grupo e está, nessa qualidade, sujeita à exigência de sede ou estabelecimento estável em território nacional. Uma sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro, sem estabelecimento estável em Portugal, não pode, portanto, assumir essa posição apenas por exercer o controlo sobre sociedades portuguesas.

É precisamente neste ponto que se manifesta a diferença relativamente ao RETGS: o artigo 69.º-A do CIRC permite reconhecer uma dominante não residente como elemento de conexão para a tributação conjunta das sociedades dominadas portuguesas, sem incluir os seus resultados estrangeiros no perímetro fiscal nacional.

A questão a discutir é, assim, a possibilidade de conceber, em matéria de IVA, uma solução que distinga a sociedade dominante enquanto elemento de conexão das entidades que integram efetivamente o agrupamento. Nessa configuração, a sociedade-mãe estrangeira permaneceria fora do perímetro fiscal português, mas o controlo por ela exercido permitiria reunir as sociedades dominadas portuguesas num grupo exclusivamente nacional. A reflexão incide, portanto, sobre a abertura do enquadramento normativo a este modelo, e não sobre a inclusão da dominante estrangeira no agrupamento ou a extensão transfronteiriça do seu perímetro.

8.3. O contraste com o RETGS e a liberdade de estabelecimento

A questão europeia relevante não consiste, portanto, em comparar abstratamente as soluções adotadas para o IRC e para o IVA. Consiste em determinar se sociedades portuguesas controladas por uma sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro ficam privadas de uma vantagem acessível a sociedades portuguesas controladas por uma sociedade-mãe residente, apesar de o benefício pretendido respeitar apenas às entidades abrangidas pela jurisdição fiscal portuguesa.

Precisamente no âmbito do IRC, o precedente mais diretamente pertinente é o acórdão *SCA Group Holding e o.*, C-39/13 a C-41/13, de 12 de junho de 2014. O TJUE apreciou, designadamente, a recusa de integração fiscal de sociedades-irmãs residentes nos Países Baixos cuja sociedade-mãe comum estava estabelecida na Alemanha e não possuía estabelecimento estável no Estado de tributação. O Tribunal concluiu que os artigos 49.º e 54.º TFUE se opunham à exclusão dessas sociedades-irmãs quando a integração era admitida para sociedades residentes controladas por uma sociedade-mãe residente.

O elemento decisivo não era a inclusão da sociedade-mãe estrangeira no perímetro fiscal neerlandês. A integração pretendida abrangia sociedades residentes e tributáveis nos Países Baixos, podendo o objetivo do regime ser alcançado relativamente a essas sociedades independentemente da residência da sua sociedade-mãe comum. Também no acórdão *Papillon*, C-418/07, de 27 de novembro de 2008, o Tribunal distinguiu a relevância de uma sociedade estrangeira na cadeia de participações da inclusão dos seus resultados no regime nacional de integração fiscal.

A transposição deste raciocínio para o RGIVA não é automática, dada a diversidade dos impostos e das vantagens em causa. A jurisprudência fornece, contudo, uma orientação metodológica relevante: a comparabilidade deve ser apreciada à luz do objetivo concreto do regime, e não afastada apenas pela localização estrangeira da sociedade-mãe. Uma eventual restrição exige ainda a apreciação das justificações invocadas e da sua proporcionalidade, não bastando referências genéricas à coerência fiscal ou à prevenção da evasão.

8.4. A assimetria portuguesa: controlo comum externo e acesso ao RGIVA

No plano português, a diferença relevante reside na existência, no RETGS, de uma solução expressa que separa a dominante não residente, as sociedades portuguesas abrangidas e a entidade responsável pelo cumprimento das obrigações. O RGIVA não contém uma disposição equivalente, estruturando o regime em torno da entidade dominante e atribuindo-lhe diretamente a opção e as obrigações do grupo. A leitura sistemática destas disposições aponta para uma dominante integrante do grupo e, nessa qualidade, sujeita à exigência de sede ou estabelecimento estável em Portugal.

Considere-se uma sociedade A, residente noutro Estado-Membro e sem estabelecimento estável em Portugal, que detém integralmente duas sociedades portuguesas, B e C. No RETGS, verificados os requisitos do artigo 69.º-A, a posição de A pode permitir a tributação conjunta das sociedades portuguesas sem incluir os seus próprios resultados estrangeiros. No RGIVA, a ausência de solução expressa equivalente coloca a dificuldade de reconhecer A como elemento de controlo externo que permita agrupar B e C. Neste exemplo, verificados os demais requisitos, seria possível formar um grupo de IRC, mas não um grupo de IVA.

Essa dificuldade não se resolve pela mera designação de B como dominante. Se B não detiver a participação e os direitos de voto legalmente exigidos em C, não adquire aquela qualidade apenas por ser escolhida para cumprir as obrigações do grupo. A representação declarativa não substitui a relação de domínio exigida pela lei. Do mesmo modo, a consideração de determinadas entidades da UE ou do EEE no cálculo das participações indiretas não cria, por si só, uma modalidade de agrupamento horizontal entre sociedades-irmãs.

A dimensão discriminatória situa-se, assim, no acesso das próprias sociedades portuguesas ao regime em função da localização da sociedade que exerce o controlo comum. Enquanto as sociedades portuguesas sujeitas ao controlo comum de uma dominante residente podem, reunidos os restantes requisitos, beneficiar da consolidação dos saldos, as sociedades portuguesas controladas por uma sociedade-mãe de outro Estado-Membro, sem estabelecimento estável em Portugal, não dispõem de uma solução equivalente. A territorialidade do perímetro fiscal não constitui, por si só, resposta suficiente a uma pretensão que mantém a sociedade-mãe estrangeira fora desse perímetro.

À luz dos critérios desenvolvidos pelo TJUE em matéria de consolidação fiscal em IRC, parece-nos existir nesta diferença de tratamento uma discriminação de facto em função da localização da sociedade-mãe. Com efeito, o acesso de sociedades residentes à vantagem proporcionada pelo regime fica condicionado pelo caráter interno ou transfronteiriço da estrutura de controlo, apesar de se pretender incluir no grupo apenas sociedades portuguesas. A jurisprudência relativa à

consolidação em IRC oferece, nesta perspetiva, um referencial relevante para apreciar a comparabilidade das situações e a eventual existência de uma restrição à liberdade de estabelecimento.

Esta conclusão deve, contudo, ser entendida como uma posição interpretativa sobre uma questão que permanece em aberto e por discutir especificamente no âmbito do RGIVA. A transposição dos critérios desenvolvidos em matéria de IRC exige que se atendam à natureza e aos objetivos próprios do regime de IVA, bem como às eventuais razões justificativas da diferença de tratamento e à proporcionalidade das condições de acesso. A identificação de uma discriminação de facto não dispensa, portanto, a apreciação dos restantes elementos necessários para concluir pela existência de uma restrição incompatível com o direito da União.

Neste contexto, a reflexão legislativa não tem necessariamente de partir de uma revisão do artigo 11.º da Diretiva IVA. Pode antes incidir sobre a possibilidade de reconhecer o controlo comum exercido por uma entidade da UE ou do EEE exterior ao grupo, mantendo apenas entidades territorialmente elegíveis no perímetro português e atribuindo a uma delas as obrigações de representação e pagamento. Tal solução exigiria regras claras sobre a demonstração dos vínculos, a responsabilidade e o controlo administrativo, sem confundir o representante nacional com a sociedade que exerce efetivamente o domínio.

Em conclusão, a exclusão de estruturas horizontais controladas por uma sociedade-mãe de outro Estado-Membro parece-nos configurar uma discriminação de facto à luz dos critérios estabelecidos pelo TJUE para a consolidação em IRC, embora a sua apreciação no contexto específico do RGIVA permaneça por discutir. Esta questão merece uma análise autónoma na perspetiva das liberdades fundamentais do TFUE, quer o regime português seja qualificado como consolidação financeira, quer seja reconduzido ao modelo de sujeito passivo único.

9. Os vínculos económico e de organização: conceitos indeterminados e o ónus de prova

9.1. A trilogia de vínculos como pressuposto do grupo de IVA

Para efeitos de aplicação do RGIVA, entende-se existir um grupo de entidades quando uma entidade, dita dominante, e as suas entidades dependentes, ditas dominadas, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos: (a) financeiro, (b) económico, e (c) de organização. Esta formulação tripartida reproduz, com adaptações, o texto do artigo 11.º da Diretiva IVA, segundo o qual podem ser consideradas como um único sujeito passivo as pessoas que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si por laços financeiros, económicos e de organização.

A trilogia de vínculos é, pois, de natureza cumulativa: a verificação de um ou dois dos vínculos não é suficiente para que se constitua um grupo de IVA. É necessária a verificação simultânea dos três critérios. Porém, como se analisará de seguida, a objetividade e a cognoscibilidade de cada um deles diferem substancialmente — e essa assimetria tem implicações práticas relevantes para os grupos que optem pelo RGIVA.

9.2. O vínculo financeiro: o critério objetivo

O legislador nacional procedeu, no que respeita ao vínculo financeiro, a uma densificação normativa de razoável objetividade. A vinculação no plano financeiro considera-se plenamente cumprida 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.

A lei estabelece ainda as regras de cômputo das percentagens exigidas — com distinção entre participações detidas de forma exclusivamente indireta e participações detidas simultaneamente de forma direta e indireta — e clarifica o perímetro de entidades intermédias relevantes para o efeito. Para a determinação do nível de participação exigido de pelo menos 75%, consideram-se as participações detidas diretamente ou indiretamente em ou através de entidades com sede ou estabelecimento estável em território português que reúnam os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo, ou de entidades residentes noutro Estado-Membro da UE ou do EEE, desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, e que sejam detidas, direta ou indiretamente, em pelo menos 75% pela entidade dominante através das entidades referidas anteriormente.

Trata-se, portanto, de um critério verificável através de elementos objetivos (percentagens de participação e direitos de voto) que constam ou deveriam constar dos registos comerciais e dos pactos sociais das entidades envolvidas. A sua demonstração, ainda que possa apresentar alguma complexidade em estruturas de participação indireta multinível, é eminentemente documental e de natureza objetiva.

9.3. Os vínculos económico e de organização: conceitos indeterminados

Contrariamente ao que sucede com o vínculo financeiro, os vínculos económico e de organização não beneficiam de densificação normativa equivalente. Trata-se de critérios mais subjetivos, cabendo à entidade dominante a prova dos mesmos quando requerida pela AT.

A lei limita-se a enunciar que estes vínculos se verificam quando os membros do grupo prosseguem um objetivo económico semelhante, complementar ou interdependente, e possuam uma estrutura de gestão comum ou estejam subordinados à mesma estratégia de negócios.

Esta formulação, embora indicativa, não elimina a margem de indeterminação. Com efeito, os conceitos de "objetivo económico semelhante, complementar ou interdependente" e de "estrutura de gestão comum" ou de "subordinação à mesma estratégia de negócios" são, cada um deles, conceitos jurídicos indeterminados, cujo preenchimento depende de uma avaliação casuística que combina elementos de facto e de direito e que, necessariamente, comporta uma componente de apreciação subjetiva — quer por parte das entidades, no momento em que exercem a opção pelo RGIVA, quer por parte da AT, no momento em que avalia a validade dessa opção.

A indeterminação destes conceitos encontra paralelo no artigo 11.º da Diretiva IVA, que exige vínculos estreitos nos planos financeiro, económico e de organização, sem os definir expressamente.

A margem de concretização reconhecida aos Estados-Membros não é, contudo, ilimitada, tendo sido progressivamente delimitada pela jurisprudência do TJUE.

No acórdão *Comissão/Suécia*, C-480/10, de 25 de abril de 2013, o Tribunal observou que a letra do artigo 11.º não prevê uma condição de pertença a determinado setor de atividade. Todavia, julgou improcedente a ação por considerar que a Comissão não demonstrara suficientemente a falta de justificação da restrição sueca aos setores financeiro e segurador, invocada como medida de prevenção da fraude e evasão fiscais.

Por sua vez, no acórdão *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14, de 16 de julho de 2015, o TJUE rejeitou a exigência geral de uma relação de subordinação entre as entidades integrantes do grupo, ressalvando os casos em que tal exigência constitua uma medida apropriada e necessária para prevenir práticas abusivas, fraude ou evasão fiscais.

Posteriormente, no acórdão *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, de 1 de dezembro de 2022, o Tribunal afastou, em princípio, a exigência cumulativa de uma maioria do capital e de uma maioria dos direitos de voto como condição de integração financeira.

A jurisprudência do TJUE contribuiu, assim, para delimitar a margem de concretização dos vínculos financeiros, económicos e de organização, sem, contudo, esgotar a definição do respetivo conteúdo. Neste contexto, subsiste, no plano nacional, a necessidade de uma maior densificação interpretativa dos conceitos legalmente acolhidos, cabendo à AT e aos tribunais precisar o seu alcance e os seus limites na aplicação do RGIVA.

Essa tarefa deverá permitir identificar critérios suficientemente claros e coerentes para a apreciação das diferentes estruturas empresariais, promovendo a previsibilidade das decisões e a segurança jurídica, sem converter a concretização dos conceitos na criação de requisitos adicionais sem apoio legal.

9.4. O ónus de prova e o campo de subjetividade da AT

A opção legislativa de não densificar os vínculos económico e de organização tem uma consequência prática imediata: caberá à entidade dominante optar por se beneficiar da aplicação do RGIVA, bem como fazer prova do preenchimento das condições de aplicação do presente regime.

Assim, incumbe à entidade dominante o ónus de demonstrar, quando a AT o requeira, que os membros do grupo prosseguem objetivos económicos semelhantes, complementares ou interdependentes, e que partilham uma estrutura de gestão comum ou estão subordinados à mesma estratégia de negócios. Trata-se de uma prova que, pela sua natureza, não se esgota na apresentação de documentos ou de dados objetivos facilmente verificáveis: implica a reconstituição do tecido de relações intragrupo, a apresentação de documentos internos — como políticas de grupo, organogramas, atas de órgãos sociais, *guidelines* corporativas, contratos de prestação de serviços intragrupo —, e eventualmente testemunhal ou pericial, cujo resultado nunca é inteiramente previsível.

Esta realidade cria um campo relevante de subjetividade na aplicação do RGIVA. A AT gozará, na apreciação dos elementos de prova apresentados, de uma margem de avaliação considerável, tanto na determinação do que constitui um "objetivo económico semelhante, complementar ou interdependente", como no que se deve entender por "estrutura de gestão comum" ou "subordinação à mesma estratégia de negócios". Esta indeterminação é ainda mais pronunciada em grupos com estruturas descentralizadas, em que as entidades dominadas operam em setores de atividade distintos entre si — situação cada vez mais frequente em grupos empresariais diversificados, onde a *holding* de topo pode deter participações em empresas de setores muito díspares.

9.5. Considerações críticas e perspetivas de evolução

Do exposto resulta que o RGIVA apresenta uma geometria de requisitos duplamente assimétrica: por um lado, entre a objetividade do vínculo financeiro e a subjetividade dos vínculos económico e de organização; e, por outro, entre o ónus de prova, que recai sobre os sujeitos passivos, e a margem de apreciação reservada à AT.

Esta assimetria não é necessariamente criticável em abstrato. Os vínculos económico e de organização destinam-se, precisamente, a assegurar que o grupo de IVA não é constituído por meras razões de oportunidade fiscal, ou seja, unicamente para gerar compensações de créditos e débitos de IVA, mas sim porque existe uma realidade empresarial integrada que justifica o tratamento unitário para efeitos de imposto.

A exigência da prova desta realidade serve um propósito legítimo de contenção de comportamentos abusivos, que o próprio artigo 11.º da Diretiva IVA reconhece explicitamente. O segundo parágrafo do artigo 11.º da Diretiva IVA autoriza os Estados-Membros a adotar as medidas necessárias para prevenir a fraude e a evasão fiscais através da utilização do regime de grupo de IVA, podendo as restrições daí decorrentes ser adotadas em cumprimento do Direito da União.

Embora exista já pelo menos um Ofício Circulado e uma informação vinculativa sobre a matéria, que constitui um contributo para a interpretação e aplicação do RGIVA, subsiste a necessidade de uma maior clarificação do alcance e dos limites dos vínculos económico e de organização. Importa, em particular, precisar em que medida os critérios adotados na apreciação de situações concretas podem ser transpostos para outras estruturas empresariais e quais os elementos probatórios relevantes para demonstrar o preenchimento dos requisitos legais.

Afigura-se, portanto, recomendável que a AT publique orientações administrativas que esclareçam os critérios que irá utilizar na apreciação dos vínculos económico e de organização, os elementos de prova que considerará adequados e suficientes, e a forma como pretende articular a verificação destes critérios com o processo de opção pelo regime. Só assim será possível conferir ao RGIVA a previsibilidade e a segurança jurídica que os grupos empresariais — e o sistema fiscal em geral — exigem.

10. Conclusão

A introdução do RGIVA pela Lei n.º 62/2025, de 27 de outubro, constitui uma alteração relevante do sistema de IVA português, ao permitir a consolidação das posições credoras e devedoras das entidades integrantes de um mesmo grupo, com efeitos para os períodos de imposto iniciados a partir de 1 de julho de 2026.

O regime pode, assim, mitigar os encargos financeiros associados à coexistência de créditos de IVA numa entidade e de imposto a pagar noutra, contribuindo para uma gestão mais eficiente da tesouraria do grupo.

A análise desenvolvida permite concluir que o RGIVA configura um regime de consolidação de saldos, e não de constituição de um sujeito passivo único. Cada entidade mantém o apuramento individual do imposto e a apresentação da respetiva declaração periódica, sendo os resultados posteriormente agregados numa declaração do grupo e o pagamento centralizado na entidade dominante.

Nesta configuração, a manutenção das declarações individuais suscita uma questão de desconformidade com as exigências de unidade subjetiva decorrentes do artigo 11.º da Diretiva IVA, uma vez que estas pressupõem a adoção do modelo de sujeito passivo único.

Ainda, importa ter em atenção a apreciação autónoma das condições de acesso ao RGIVA à luz das liberdades consagradas no TFUE, designadamente da liberdade de estabelecimento.

É neste contexto que se identifica o primeiro plano de tensão: enquanto o artigo 69.º-A do CIRC permite que uma sociedade dominante residente noutro Estado-Membro da UE ou do EEE constitua o elemento de conexão para a aplicação do RETGS às sociedades dominadas portuguesas, sem incluir os seus resultados estrangeiros no perímetro fiscal nacional, o RGIVA pressupõe uma dominante integrante do grupo e com sede ou estabelecimento estável em Portugal.

A assimetria relevante não reside, portanto, na possibilidade de incluir uma entidade estrangeira no perímetro fiscal português, mas no reconhecimento do controlo por ela exercido para permitir a tributação conjunta das sociedades residentes.

A exclusão de uma configuração em que a sociedade-mãe estrangeira permanece fora do grupo não pode ser considerada automaticamente justificada pela territorialidade do artigo 11.º, impondo-se uma análise própria da vantagem concedida pelo RGIVA, da comparabilidade das situações e da proporcionalidade das condições de acesso. A diferença entre o RETGS e o RGIVA constitui, assim, um ponto de partida para essa reflexão.

O segundo plano de tensão respeita à indeterminação dos vínculos económico e de organização e às dificuldades de demonstração do seu preenchimento. Embora exista orientação administrativa relevante, que contribui para a interpretação e aplicação destes requisitos, subsistem dúvidas quanto ao alcance dos critérios adotados, à sua aplicação a diferentes estruturas empresariais e aos elementos probatórios necessários para os demonstrar. A questão não reside, portanto, na

ausência de orientações, mas na sua suficiência e sistematização, permanecendo necessária uma maior densificação administrativa e jurisprudencial que favoreça a previsibilidade da aplicação do regime e reduza o potencial de litigiosidade e de insegurança jurídica.

Pese embora estes desafios, o RGIVA representa um instrumento relevante para a gestão financeira dos grupos empresariais. A avaliação do seu contributo dependerá, contudo, da aplicação prática e da capacidade de assegurar critérios de acesso e de funcionamento claros, coerentes e compatíveis com o direito da União. Importará, por isso, acompanhar a evolução da interpretação administrativa e jurisprudencial, em particular quanto à demonstração dos vínculos, ao tratamento das estruturas de controlo transfronteiriças e à articulação entre a autonomia tributária dos membros e a consolidação dos respetivos saldos.

Notas

1 EUR-Lex - 62007CJ0162 - EN - EUR-Lex
2 EUR-Lex - 62023CJ0184 - EN - EUR-Lex