

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1º, 2º....

Assunto: ACE – Enquadramento para efeitos de IVA nas operações realizadas com outros terceiros que não os seus membros.

Processo: nº 5235, por despacho de 2013-11-22, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - MATÉRIA OBJETO DE APRECIÇÃO

1. A Requerente reveste a natureza jurídica de um Agrupamento Complementar de Empresas (ACE), encontrando-se registada para efeitos de IVA no regime normal de periodicidade mensal.

2. Conforme informação que nos foi transmitida, constituem membros deste ACE diversas entidades integrantes de um grupo empresarial, que desenvolve atividade no setor da saúde.

3. Adicionalmente, é ainda referido no pedido apresentado que os membros do ACE realizam operações que conferem direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços, assim como operações que não conferem esse direito, sendo o IVA dedutível apurado por aplicação do método da percentagem de dedução, previsto no n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA. No momento presente, em relação a todos os membros do ACE, a percentagem de IVA dedutível é inferior a 10%.

4. A Requerente refere possuir como objeto social a «prestação de serviços informáticos, operacionais, administrativos, de negociação e aprovisionamento, a fim de melhorar as condições de exercício das atividades económicas dos seus membros (doravante designados como serviços de "backoffice")», tal como estabelecido no respetivo contrato de constituição e nos estatutos do ACE.

5. Conforme referido na petição apresentada, nos termos previstos na Cláusula 3.2 dos Estatutos, a Requerente debita mensalmente aos seus membros os custos totais incorridos com a prestação dos referidos serviços, na proporção exata das despesas que cabem a cada um deles, sem qualquer margem adicional, de acordo com o volume de serviços que no mês em questão lhe tenham sido prestados.

6. Relativamente aos débitos efetuados, a Requerente tem vindo a aplicar a isenção de IVA, estabelecida nos n.os 21 e 22 do artigo 9.º do Código do IVA.

7. Contudo, presentemente, a Requerente pondera estender a prestação de serviços de "backoffice", a entidades terceiras, não membros do ACE, de forma acessória e com finalidade lucrativa, possibilidade que é compatível

com o regime jurídico dos ACE.

8. Sendo esta situação possível do ponto de vista legal, por (i) ser realizada a título acessório e (ii) se encontrar prevista no contrato de constituição do ACE, e não efetuando o Código do IVA qualquer enquadramento específico aplicável a um ACE a operar nos termos descritos, a Requerente entende que *"resulta lógico concluir que ambas relações (prestação de serviços entre ACE e seus membros; e prestação de serviços entre o ACE e não membros) devem considerar-se independentes do ponto de vista tributário, sem que a realização da segunda dessas atividades (serviços fornecidos pelo ACE a não membros) possa impedir a aplicação da isenção de IVA referida à primeira das mencionadas atividades (prestação de serviços do ACE aos seus membros)"*, designadamente por neste caso se continuarem a verificar os pressupostos de aplicação de isenção estabelecidos nos n.os 21 e 22 do artigo 9.º do Código do IVA.

9. Nestes termos, a Requerente considera que *"os serviços de "backoffice" fornecidos (...) aos seus membros, nos moldes supra, deverão beneficiar da isenção prevista nos n.os 21 e 22 do artigo 9.º do Código do IVA, independentemente deste prestar igualmente e, de forma acessória, serviços a entidades não membros do ACE, sendo que essa atividade de prestação de serviços a entidades não membros do ACE se encontrará sujeita e não isenta de IVA, por não poder beneficiar da isenção prevista nos n.os 21 e 22 do artigo 9.º do Código do IVA."*

10. Assim, a questão de fundo apresentada pela Requerente prende-se com o saber se a liquidação de IVA sobre serviços prestados a terceiros pelo ACE, nos termos legalmente estabelecidos, pode colocar em causa a aplicação da isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º.

II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

II.1 - Regime jurídico aplicável aos ACE

11. A figura dos agrupamentos complementares de empresas (ACE) foi instituída através da publicação da Lei n.º 4/73, de 4 de junho, tendo a sua aplicação sido regulamentada com a publicação do Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de agosto. Posteriormente, ambos os diplomas foram objeto de alterações legislativas.

12. Conforme decorre do n.º 1 da base I da Lei n.º 4/73, a instituição deste regime jurídico proporcionou às pessoas singulares ou coletivas a possibilidade legal de se agruparem, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas atividades económicas.

13. Por sua vez, o n.º 1 da base II delimita os fins que os ACE podem prosseguir, ao estabelecer que estes *"não podem ter por fim principal a realização e partilha de lucros"*; complementarmente, o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 430/73 prevê que o *"ACE pode ter por fim acessório a realização e partilha de lucros apenas quando autorizado expressamente pelo contrato constitutivo"*.

14. O regime jurídico dos ACE não impossibilita, assim, que estas entidades desenvolvam uma atividade "diretamente lucrativa", desde que com fim acessório. Importa, contudo, estabelecer orientações gerais, a partir da

análise da letra e do espírito do respetivo regime jurídico, que possam contribuir para compreender os limites desse exercício.

15. No que respeita ao carácter diretamente lucrativo da atividade de um ACE, o facto desta não estar limitada à prestação de serviços aos seus membros e à produção de bens para consumo destes, podendo, assim, ser realizada para o mercado, pode originar lucros. A atividade lucrativa será, então, aquela que é dirigida, necessariamente, a terceiros, ao mercado em geral. Contudo, essa atividade não deverá ser de qualquer natureza: com efeito, dever-se-á ter em conta que a criação da figura legal "ACE" visou incentivar o associativismo empresarial e, nesta medida, as atividades que os ACE podem desenvolver são as que, consistentemente com os respetivos fins, têm por objeto "melhorar as condições de exercício ou de resultado das atividades económicas dos agrupados", tal como previsto no n.º 1 da base I da Lei n.º 4/73. Esta interpretação - de que os objetivos que a lei impõe aos ACE limitam, igualmente, o âmbito das atividades que podem exercer - é aquela que adequadamente tem em consideração a relação de complementaridade entre a atividade do agrupamento e a dos seus membros. Note-se que a alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 430/73 permite a exclusão de membro do agrupamento, por deliberação da assembleia geral, dos agrupados que deixem de exercer as atividades económicas para as quais o ACE serve de complemento. Neste sentido, considera-se que os ACE só podem ter por objeto atividades não independentes das atividades económicas dos seus membros, e que visem alcançar a melhoria das condições de exercício ou de resultado das atividades destes.

16. Em relação ao carácter acessório da atividade diretamente lucrativa dos ACE, será de concluir da análise do respetivo regime jurídico, que, como afirmam José António Pinto Ribeiro e Rui Pinto Duarte, *"este aspeto lucrativo da atividade não pode submergir o primeiro [a atividade principal do ACE] ou sequer ganhar foros de independência. Não pode submergir o primeiro porque não se pode tornar em principal e determinante da atividade dos agrupados; nem poderá ganhar foros de independência, ainda que permanecendo num plano secundário, porquanto a obtenção de lucros há de derivar acessoriamente, dependentemente, e só assim, do exercício das atividades a que os ACE se podem dedicar"*.

17. A interpretação destes autores, quanto à relação de acessoriedade e de dependência entre a atividade do agrupamento e a dos seus membros encontra-se refletida no regime fiscal para efeitos do imposto sobre o rendimento, originariamente estabelecido na base VI da Lei n.º n.º 4/73 e que após a reforma fiscal que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989 passou a constar no regime de transparência fiscal, atualmente previsto no artigo 6.º do Código do IRC.

18. Assim, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do referido Código, *"Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas (...), com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável"*. Desta forma, o resultado tributável apurado pelos ACE, lucro ou prejuízo fiscal, será sempre imputado aos respetivos membros e tributado em IRC na esfera destes.

19. O regime de incumprimento do fim legal da figura do ACE desdobra-se numa dupla vertente: por um lado, no n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 430/73, determina-se que os ACE, que exerçam atividade acessória, diretamente lucrativa, não autorizada pelo contrato ou que exerçam, de modo principal, atividade diretamente lucrativa autorizada como acessória, que sejam sujeitos, para todos os efeitos, incluindo os fiscais, às regras das sociedades comerciais em nome coletivo; por outro, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º, possibilita ao Ministério Público e a qualquer interessado o pedido de dissolução do agrupamento, com base na dedicação persistente, como objeto principal, a atividade diretamente lucrativa. Este último preceito prevê, ainda, a dissolução do ACE em consequência da violação das normas legais que disciplinam a concorrência.

20. Em conclusão, a aferição do exercício de uma atividade acessória e diretamente lucrativa por um ACE, e que é passível de conduzir ao incumprimento do fim legal para que foi constituído, dependerá sempre de uma análise casuística, sendo relevantes para este efeito as orientações gerais acima referidas.

II.11 - Regime de IVA aplicável

21. Tendo em consideração que é legalmente possível a um ACE desenvolver atividade diretamente lucrativa, com carácter acessório e autorizada pelo contrato, para terceiros não membros, isto é, para o mercado, nos termos legalmente previstos e referidos acima, cumpre enquadrar esta situação para efeitos de IVA e, mais especificamente, quanto à aplicação da isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do Código do IVA.

22. Assim, a alínea 21) do artigo 9.º do Código do IVA prevê que seja aplicada uma isenção deste imposto às prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas, desde que verificados determinados condicionalismos, nomeadamente: **(i)** que as pessoas a quem os serviços são prestados desenvolvam uma atividade isenta, considerando-se, para este efeito, que a atividade é isenta desde que a percentagem de dedução, determinada nos termos do n.º 4 do artigo 23.º e aplicada pelos membros, não seja superior a 10% (cf. alínea 22), artigo 9.º); **(ii)** as prestações de serviços sejam diretamente necessárias ao exercício da atividade dos agrupados; **(iii)** os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns; **(iv)** da isenção não resultem distorções de concorrência.

23. Em diversa jurisprudência, o Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") tem definido a respeito dos critérios interpretativos das normas de isenção previstas nos artigos 131.º e segs. da Diretiva IVA, relativa ao sistema comum do IVA vigente nos Estados membros, e que enquadram as isenções estabelecidas no artigo 9.º do Código do IVA, que devem ser observadas as seguintes orientações :

a) A possibilidade prevista de que sejam os Estados membros a fixar as condições de aplicação das isenções não se reconduz a uma faculdade de estes definirem o próprio conteúdo das isenções;

b) Os conceitos a que as normas de isenção se reportam constituem noções autónomas de direito comunitário, que devem ser interpretados

tendo em conta o contexto geral do sistema comum do IVA, não devendo os Estados membros apreciar o seu conteúdo com base em conceitos congéneres que vigorem nas próprias legislações internas;

c) Salvo nos casos em que as normas de isenção estabelecem qualquer condição de ordem subjetiva, a sua aplicação é independente da natureza das entidades que exerçam as atividades nelas objetivamente descritas ou da circunstância de tais entidades se encontrarem ou não devidamente autorizadas na sua prossecução;

d) Dado constituírem derrogações ao princípio de tributação geral do consumo visado pelo IVA, as normas de isenção deverão ser objeto de uma interpretação "estrita".

24. Tendo em conta estes critérios interpretativos e no pressuposto de que o desenvolvimento de uma atividade diretamente lucrativa e de carácter acessório não prejudique o fim legal para que foi constituído o ACE, afigura-se-nos que a aplicação da isenção de IVA nas prestações de serviços a membros do ACE é compatível com a liquidação de IVA sobre os serviços prestados a terceiros, desde que se verifiquem os requisitos que qualificam o ACE como um "grupo autónomo" na aceção deste regime, assim como as demais condições para aplicação da isenção de IVA.

25. Neste sentido, entende-se que o desenvolvimento de uma atividade diretamente lucrativa e com carácter acessório não prejudica a observância dos requisitos acima referidos para aplicação da isenção, suscitando-se dúvidas quanto à possibilidade de poderem ocorrer distorções de concorrência derivadas do facto de o ACE prestar serviços ao mercado em geral.

26. O TJUE pronunciou-se quanto à condição da aplicação da isenção não resultar distorções de concorrência, no acórdão de 20 de novembro de 2003, Processo C-8/01, caso Taksatorringen, Cloect. P. I-13741, p. 58 e 59, referindo que *"a isenção do IVA, em si mesma, é que não pode ser suscetível de provocar distorções de concorrência e isto num mercado onde a concorrência será, em qualquer dos casos afetada pela presença de um operador que prestará serviços aos seus membros e ao qual está vedada a procura de lucro. Por conseguinte, o facto de as prestações de serviços efetuadas por um agrupamento serem isentas, e não o facto de este agrupamento satisfazer as demais condições da disposição em causa, é que deve ser suscetível de provocar distorções de concorrência para que essa isenção possa ser recusada"*. O TJUE prossegue salientando as conclusões do advogado-geral no n.º 131 das suas "Conclusões", segundo as quais *"se, independentemente de qualquer tributação ou isenção, os agrupamentos têm a garantia de conservar a clientela formada pelos seus membros, então não se pode considerar que a isenção que lhes é concedida é responsável pelo encerramento do mercado aos operadores independentes"*.

27. No caso em análise, em face desta última apreciação pelo TJUE, o ACE não deverá suscitar questões de distorção de concorrência de mercado relativamente aos serviços prestados aos seus membros. A possibilidade de distorções de concorrência parece, ainda, afastada, considerando as condições restritivas em que é permitida o desenvolvimento de uma atividade diretamente lucrativa a um ACE, pelo que a sua intervenção no mercado deverá ser pouco expressiva. Aliás, um ACE que prestasse serviços de molde a suscitar distorções de concorrência no mercado, estaria a operar

de forma a incumprir o fim para que foi constituído, situação que suscitaria a aplicação das sanções previstas no regime de incumprimento, do qual resultaria a extinção do ACE.

28. De notar que ainda que verificados os requisitos para aplicação da isenção do IVA, se se concluir que o ACE se desvia do fim para que foi constituído, não resultando desse incumprimento a sua extinção, mas a sujeição para todos os efeitos, incluindo os fiscais, às regras das sociedades comerciais em nome coletivo, todas as prestações de serviços realizadas pelo ACE serão sujeitas a IVA nos termos gerais, não se aplicando a isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do Código do IVA.

III – CONCLUSÕES

29. A liquidação de IVA sobre serviços prestados ao mercado em geral pelo ACE, nos termos legalmente estabelecidos, não é suscetível de colocar em causa "*de per se*" a aplicação da isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do Código do IVA aos serviços prestados pelo ACE aos seus membros, na medida em que não deverá contrariar a verificação dos pressupostos da isenção.

30. Contudo, a atividade do ACE será sujeita e tributada em IVA, não se aplicando o referido regime de isenção se, em resultado da aplicação do regime de incumprimento do fim para o qual foi constituído, o ACE for sujeito às regras das sociedades em nome coletivo.