

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: Operações fora do campo de incidência do imposto.
- Assunto: Associação em Participação - Comissão de negociação prevista no contrato de associação em participação
- Processo: nº 2832, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-01-02.
- 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.

FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a Requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, pelas actividades de Administração de Condomínios Compra e Venda de Bens Imobiliários, CAE's - 68322 e 68100, respectivamente, vem solicitar o seguinte:

1.1 - Confirmação da isenção de IVA nas contribuições do Contrato de Associação em Participação;

1.2 - Confirmação da isenção de IVA na prestação de serviços referida na cláusula segunda, ponto 4, do Contrato de Associação em Participação, assim como das comissões previstas no Contrato de Mediação de Serviços Financeiros.

QUADRO JURÍDICO

2 - A configuração jurídica do contrato de associação em participação encontra-se regulamentada no Decreto-Lei n.º 231/81, de 28/07, da qual se destacam os aspectos a saber:

2.1 - A noção de associação em participação consta do artigo 21.º, sendo delineada nos termos do seu n.º 1, como *"a associação de uma pessoa a uma actividade económica exercida por outra, ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda, regular-se-á pelo disposto nos artigos seguintes"*, acrescentando no seu n.º 2 que *"é elemento essencial do contrato a participação nos lucros; a participação nas perdas pode ser dispensada"*;

2.2 - No que se refere à pluralidade de associados o n.º 1 do artigo 23.º preconiza que *"sendo várias as pessoas que se ligam, numa só associação, ao mesmo associante, não se presume a solidariedade dos débitos e créditos daquelas para com este"*;

2.3 - No âmbito da associação em participação e na acepção do artigo 24.º o associado deve prestar uma contribuição de natureza patrimonial,

que se consistir na constituição de um direito ou na sua transmissão deve integrar o património do associante/Requerente (n.º1), devendo-lhe ser atribuído um valor em dinheiro (n.º 4);

2.4 - A contribuição confere ao associado a participação nos lucros ou nas perdas resultantes da actividade desenvolvida pelo associante, sendo o montante e a exigibilidade determinadas pelas regras definidas no artigo 25.º (n.ºs 1,2,3). Como regra "a participação do associado nas perdas das operações é limitada à sua contribuição" (n.º 4);

2.5 - No contrato de associação é o associante, que assume a gestão do negócio, conforme previsto no artigo 26.º e, por via disso, está vinculado a deveres especiais (n.º 1), podendo o contrato estipular que determinados actos de gestão não devem ser praticados pelo associante sem consentimento do associado (n.º 2);

2.6 - Deste modo, os terceiros adquirem direitos e assumem obrigações somente em relação ao associante, ficando este obrigado à prestação de contas ao associado, nas condições previstas no artigo 31.º;

2.7 - Face à sua natureza jurídica a associação em participação configura-se como um contrato civil em que prevalecem as seguintes características:

A) Associante:

- i) pratica actos jurídicos próprios e por conta comum, não estando sujeito às instruções do associado;
- ii) não se obriga a prestar ao associado um resultado específico do seu trabalho, limitando-se a associá-lo aos ganhos e perdas afectos à actividade de associação em participação e,
- iii) exerce a actividade empresarial, em nome próprio, assumindo toda a responsabilidade perante terceiros.

B) Associado:

- i) efectua uma contribuição de natureza patrimonial, destinada ao fim económico da associação em participação;
- ii) a entrega da contribuição ao associante produz a transmissão da propriedade exclusivamente a favor deste, não se estabelecendo, por via dessa contribuição qualquer património social, na medida em que a sua transmissão não faz surgir uma nova individualidade jurídica distinta das partes;
- iii) a participação nos lucros ou perdas é determinada em função da contribuição.

ABORDAGEM SUMÁRIA DO CONTRATO DE ASSOCIAÇÃO EM PARTICIPAÇÃO

3 - O documento remetido, não obstante identificar-se como Contrato de Associação em Participação" corresponde à minuta do contrato a celebrar, na medida em que não identifica o associado. No entanto, a apreciação das questões colocadas basear-se-à no seu conteúdo e a decisão que vier a ser sancionada só será válida para contrato de idêntico teor.

A Requerente é a primeira outorgante e o "associado" segundo outorgante;

4 - Na parte introdutória do presente contrato são estabelecidos os considerandos, que fazem parte integrante do mesmo, a saber: **i)** a Requerente é proprietária de um terreno sito em A, no concelho de Sxx e é comproprietária de um prédio misto sito em, no concelho de Mxx, sendo titular de uma quota correspondente a 40% da totalidade da propriedade (considerandos A e B); **ii)** a Requerente iniciou o desenvolvimento de projectos para empreendimentos geriátricos, com o objectivo de proceder ao licenciamento, construção, instalação, exploração e, ou alienação dos referidos empreendimentos (considerando C); **iii)** requereu junto da Câmara Municipal de o licenciamento da construção no referido terreno de duas "Residências para Seniores", com um total de 121 apartamentos e serviços associados, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de Março, tendo a Câmara aprovado o respectivo projecto de arquitectura (considerando D); **iv)** relativamente ao terreno, propôs à Câmara Municipal dea construção de um empreendimento com 301 apartamentos para "Residências para Seniores", unidades de cuidados integrados, clínica médica e outras instalações (considerando E); **v)** já teve custos com a elaboração de projectos, assessorias, procedimentos administrativos junto das câmaras municipais e outras entidades oficiais, estudos económico-financeiros, estudos de mercado, estudos de estruturação empresarial, avaliações de imóveis, impostos, taxas e emolumentos, bem como a imobilização de capital e o goodwill do negócio, que fixa para efeitos do presente contrato em 25% do valor da avaliação dos terrenos a adicionar ao mesmo (considerando G); **vi)** a Requerente pretende associar à sua actividade e aos empreendimentos acima descritos investidores, através da participação destes nos resultados das operações imobiliárias e, ou nos resultados da exploração dos empreendimentos geriátricos, admitindo a possibilidade de lhes ser transmitido uma quota-parte da propriedade dos terrenos e dos imóveis construídos ou das fracções dos imóveis que venham a ser construídos (considerando H);

5 - De acordo com o n.º 1 da cláusula primeira "a Requerente, ASSOCIANTE, associa à sua actividade de promoção e exploração ou venda dos empreendimentos geriátricos, [...], o ASSOCIADO, passando este a participar nos respectivos resultados nos termos previstos no presente contrato e na Lei";

6 - Nos termos do n.º 2 da cláusula segunda "a contribuição inicial destina-se a suportar os custos com as operações já realizadas, [...] e os custos e investimentos futuros ", acrescentando no seu n.º 4 que "o ASSOCIADO, além da sua contribuição, efectua na presente data o pagamento da comissão de negociação e angariação deste contrato em montante correspondente a 5% do valor daquela contribuição";

7 - Por sua vez, a cláusula terceira reporta-se às contribuições adicionais e refere, no n.º 1 "em caso de necessidades de reforço de financiamento para os empreendimentos objecto deste contrato, o ASSOCIADO, pode efectuar contribuições adicionais, reforçando a sua participação", no n.º 3 " após a realização das contribuições, será actualizada a proporção da participação do ASSOCIADO, para efeitos do n.º 2 da cláusula primeira" e, acrescentando no seu n.º 4 que "em alternativa à alteração da proporção da participação, as contribuições adicionais podem ser convertidas em direitos de diversa

natureza, [...]";

8 - A duração e extinção do contrato estão contempladas na cláusula oitava, estabelecendo no seu n.º 1, que "a associação em participação terá a duração necessária ao desenvolvimento, construção e exploração dos empreendimentos identificados nos Considerandos do presente contrato, com o limite de 31 de Dezembro de 2021 para ambos os empreendimentos";

9 - Sobre o destino dos bens a cláusula nona estipula que "no final da associação ou no final do período para cada um dos empreendimentos, na eventualidade de não ter ocorrido a alienação a terceiros da totalidade da parte alienável e das áreas de serviços, a ASSOCIANTE atribuirá ao ASSOCIADO, para compensação, uma quota-parte da propriedade dos imóveis ou da propriedade das suas fracções, de acordo com a proporção da sua participação na associação e em função do valor de avaliação dos bens, realizada por entidade terceira independente" (n.º1) e, que "a compensação poderá ser realizada também por meio da constituição de outros direitos sobre os imóveis ou da transmissão de outros bens ou direitos, incluindo a participação directa no capital da ASSOCIANTE" (n.º 2);

10 - No âmbito da participação a cláusula décima estabelece "o presente contrato refere-se a uma participação directa na actividade da ASSOCIANTE, sendo a mesma contratada, na Alemanha, com um máximo de 20 investidores".

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

11 - As questões submetidas pela Requerente visam a qualificação jurídico-tributária das:

A) operações associadas à gestão e exploração dos empreendimentos geriátricos supra mencionados, consubstanciadas na: **i)** contribuição de natureza patrimonial dos associados/investidores destinada à cobertura dos gastos já incorridos, bem como, de gastos e investimentos futuros; e, **ii)** comissão de negociação e angariação do contrato de associação em participação paga pelos associados/investidores na data de assinatura do respectivo contrato;

B) comissões previstas no contrato de mediação de serviços financeiros.

Considerações genéricas

12 - O princípio segundo o qual o IVA opera visa tributar as transmissões de bens e/ou prestações de serviços de forma proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição antes da fase de tributação.

13 - De harmonia com o preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (adiante designado por CIVA) estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado "as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal". Portanto, constituem pressupostos de tributação: i) o carácter oneroso das referidas operações; ii) serem realizadas no território nacional, iii) por um sujeito passivo de imposto, agindo nessa qualidade.

14 - Trata-se, pois, de um imposto que incide sobre as operações económicas, com vista a atingir o consumo, abstraindo-se da qualidade das pessoas que efectuam essas operações.

15 - Neste sentido, é a noção de actividade económica que delimita verdadeiramente o campo de aplicação do IVA. De acordo com o preceituado na alínea a) do artigo 2.º a actividade económica define-se como o conjunto de todas as actividades de natureza industrial, comercial e de prestação de serviços, abrangendo ainda as actividades extractivas, as agrícolas e as das profissões livres e assimiladas.

16 - Daí que, face à natureza generalista do imposto a conceitualização das operações tributáveis: transmissões de bens, prestações de serviços ou operações que lhe possam ser assimiladas serem definições de âmbito alargado.

17 - Ora, sendo o IVA um imposto geral, que visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços assume também, entre outras, a característica de ser um imposto neutro. A neutralidade do imposto é conseguida através do exercício de direito à dedução ou do crédito de imposto.

Considerações específicas

Contribuição do associado

18 - De acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

19 - Por sua vez, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo código são consideradas prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens.

20 - O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal tem carácter residual, que abrange todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição.

21 - No cerne da questão subjaz a construção e exploração ou venda dos empreendimentos geriátricos, designados por "Residências para Seniores", tendo, para o efeito, sido desenvolvida uma parceria negocial, contrato de associação em participação, com caracterização jurídica específica no Decreto-Lei n.º 231/81, supra mencionado e nas disposições reguladoras de outros contratos, de acordo com a analogia das situações ou disciplinada pelas convenções das partes, conforme preconizado no n.º 3 do seu artigo 21.º.

22 - Em concreto, o esclarecimento solicitado reporta-se ao enquadramento no âmbito do IVA da contribuição e da comissão pagas pelo associado ao associante, ou seja, pelos Investidores Alemães à Requerente.

23 - Por definição "a contribuição é só um meio para realizar uma cooperação económica num dado campo: tem como tal uma função instrumental relativamente à actividade exercida"¹.

¹ GIUSEPPE FERRI, Associazione in partecipazione, no Noviss DI, I, 2.

24 - Nestes casos, com efeito, não nasce do contrato uma entidade, ainda que desprovida de personalidade jurídica; não há qualquer unidade económica dotada de capacidade contributiva própria e, como tal passível de tributação autónoma. O que existe é um puro vínculo contratual interno, por força do qual nascem direitos e obrigações para ambas as partes.

25 - Sob o ponto de vista económico a associação em participação traduz-se numa cooperação económica para a obtenção de um resultado comum, sendo a contribuição a obrigação inerente ao acordo, a qual visa permitir a prossecução do objecto contratual e os lucros o direito que nasce da parceria negocial contratada.

26 - A título liminar, deve recordar-se que embora o artigo 1.º do Código confira um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por esta disposição as operações decorrentes de uma actividade económica, que verifiquem cumulativamente os pressupostos objectivos e subjectivos, ou seja, serem realizadas a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo nessa qualidade.

27 - Resulta da jurisprudência comunitária que o valor tributável na entrega de um produto ou na prestação de um serviço é constituído pela contrapartida realmente recebida para esse efeito. Esta contrapartida constitui, portanto, o valor subjectivo, isto é, realmente recebido e não um valor calculado segundo critérios objectivos. Neste sentido, se pronunciaram, nomeadamente, os acórdãos de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87 (n.º 16), de 2 de Junho de 1994, *Empires Stores*, C-33/93 (n.º 18) e, de 24 de Outubro de 1996, *Argos Distributors*, C-288/94 (n.º 16).

28 - Importa observar que, a contribuição prestada no âmbito da associação em participação, segundo o regime jurídico vigente, corresponde à obrigação contratualmente estabelecida entre as partes, sendo-lhe atribuído um valor, que serve apenas para o cálculo económico da participação do associado, referência base para o registo no património do associante e para a atribuição da participação do associado nos lucros e nas perdas.

29 - Significa pois, que, sendo a contribuição a parte assumida pelo associado no contrato que aceitou celebrar, o seu valor é calculado com base nos critérios objectivos nele definidos e, por consequência, não constitui a contrapartida de qualquer prestação de serviços ou transmissão de bens. A contribuição materializada em meios monetários é operação excluída da sujeição a IVA.

30 - Ora, no caso em apreço e de acordo com a informação disponível no processo, a contribuição dos "investidores alemães" para o desenvolvimento da actividade em associação consiste na entrega de "meios financeiros" destinados à cobertura dos gastos suportados com as operações já realizadas e identificadas no considerando G), ponto 4 supra e os gastos e investimentos futuros, determinada segundo os critérios definidos no contrato em análise, correspondendo, por isso, à parte contratualmente atribuída aos associados/investidores alemães.

31 - Assim sendo, a contribuição/entrega de meios financeiros pelos "investidores alemães" à Requerente não constitui a contrapartida de uma prestação de serviços ou transmissão de bens, tal como definidos na alínea a) do artigo 1.º do CIVA e, por conseguinte, trata-se de uma operação fora

do âmbito de aplicação do imposto.

Comissão de negociação e angariação do contrato sob análise

32 - Antes de abordar o enquadramento desta comissão importa averiguar, dado a sua natureza, se a associação em participação configura uma actividade económica nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

33 - De conformidade com o regime jurídico vigente a associação em participação é um contrato que se qualifica de: **i)** bilateral; **ii)** consensual entre as partes; **iii)** a título oneroso, o associado obriga-se a prestar uma contribuição de natureza patrimonial (n.º 1 do artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 231/81) e participa nos lucros e nas perdas (artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 231/81); **iv)** aleatório, na medida em que não se subsume na forma dos contratos juridicamente estabelecidos. Efectivamente, o n.º 3 do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 231/81 remete para as disposições reguladoras de outros contratos, conforme a analogia das situações; e, v) extingue-se, entre outros factos, pela completa realização do objecto da associação (alínea a) do n.º 1 do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 231/81).

34 - Face a esta caracterização jurídica, a associação em participação é uma cooperação económica circunscrita à realização de um fim específico integrado no âmbito da actividade desenvolvida pelo associante e não conexo, normalmente, com a actividade desenvolvida pelo associado, a qual não constitui a exploração de um bem ou serviço com vista à produção de receitas com carácter de permanência, subsistindo a actividade até à extinção do contrato. Com efeito, sendo a associação em participação um meio para a concretização de um negócio não configura, em si mesma, uma actividade económica na acepção do artigo 2.º do CIVA.

35 - A comissão é, por definição, a remuneração auferida por uma prestação de serviços indexada a uma outra operação, sendo esta no âmbito do imposto designada por operação principal. Para o efeito socorremo-nos, de novo, da jurisprudência comunitária, nomeadamente, do acórdão de 11 de Junho de 2009, RLRE Tellmer Property sro, C-572/07 onde, no entender do Tribunal de Justiça, "[...] em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes. Tal sucede, quando se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da operação principal [...]" (n.º 18).

36 - Ora, no caso vertente e de acordo com a informação disponível no processo, a associação em participação, operação principal, é um contrato, que tem por objectivo uma parceria económica, entre a Requerente e os "investidores alemães", para a construção, exploração ou venda dos empreendimentos geriátricos acima mencionados, ficando os associados obrigados, para além do pagamento da contribuição, ao pagamento, na data de celebração do contrato, da comissão de negociação, operação acessória, em montante correspondente a 5% do valor da contribuição.

37 - Assim, há que concluir que, sendo a associação em participação uma actividade não económica na acepção do artigo 2.º do CIVA, a comissão de negociação prevista no contrato de associação em participação configura uma

operação fora do campo de incidência do imposto.

Comissões previstas no Contrato de Mediação de Serviços Financeiros

38 - Não nos pronunciamos sobre a matéria em epígrafe por não dispormos do Contrato, documento que estabelece as regras e procedimentos inerentes à sua atribuição, não obstante ter sido solicitado, pelo Ofício xxx, de 2011.11.11.

CONCLUSÕES

39 - Face ao exposto, prestam-se os seguintes esclarecimentos:

- a) A contribuição dos "investidores alemães" à Requerente não constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, conforme previsto na alínea a) do artigo 1.º do CIVA e, por conseguinte, trata-se de uma operação fora do âmbito de aplicação do imposto;
- b) Sendo a associação em participação um meio para a concretização de um negócio não configura, em si mesma, uma actividade económica na acepção do artigo 2.º do CIVA;
- c) A comissão de negociação prevista no contrato de associação em participação configura uma operação fora do campo de incidência do imposto.