

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º

Assunto: Operações realizadas por ACE's – Extensão a novas entidades que, podem não praticar exclusivamente operações isentas ou não sujeitas a IVA ou apresentar uma percentagem de dedução superior a 10%.

Processo: **nº 8502**, por despacho de 2015-05-15, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

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

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 trimestral.

2. Na petição apresentada, refere que constituem membros deste ACE diversas entidades integrantes de um grupo empresarial, que se enquadram no setor financeiro, abrangendo as atividades bancárias, dos seguros e dos valores mobiliários.

3. Nos termos da Cláusula Quinta dos Estatutos da requerente, esta tem por objeto a *"prestação de serviços comuns ou específicos a cada uma das Agrupadas, na medida da respectiva solicitação, nomeadamente, de serviços de natureza administrativa na área de pessoal, dos serviços gerais e dos aprovisionamentos, a gestão de meios e recursos afectos a esses serviços, incluindo a celebração dos respectivos contratos, a compra e venda, a contratação de fornecimentos ou da prestação de serviços por terceiros, em comum ou em colaboração, em nome e por conta das Agrupadas, o estudo e prospecção de mercados, bem como a promoção e publicitação dos produtos das Agrupadas, o desenvolvimento, para estas, de novas técnicas, a facultação, às mesmas, de conhecimentos técnicos ou de organização aplicada assegurando, nas condições definidas por aquelas, o envio de facturas e correspondência, bem como o exercício de outras actividades de natureza semelhante"*.

4. Nos termos previstos na Cláusula Décima Segunda, dos Estatutos o ACE não tem capital próprio e que cada agrupada pagará ao ACE o valor das aquisições de bens, fornecimentos e serviços de que seja o destinatário e cada uma das agrupadas contribuirá anualmente para os encargos gerais de funcionamento do ACE com valor calculado na proporção dos serviços que este lhe prestou durante esse exercício.

5. É, ainda, referido no pedido que presentemente fazem parte do ACE, dez membros e todas são sujeitos passivos do IVA com enquadramento em vigor e com percentagens de dedução (prorata) inferiores a 10 %.

6. Contudo, por motivos de reestruturação do ACE, a requerente pondera no futuro próximo, agrupar e/ou estender a prestação de serviços, a novas entidades que podem, actual ou futuramente, não praticar exclusivamente

operações isentas ou não sujeitas a IVA ou apresentar uma percentagem de dedução superior a 10%.

7. Adicionalmente, é ainda referido que futuramente é possível a requerente prestar serviços: **i.** "a entidades não membros do Agrupamento relativamente às quais se verifique uma percentagem de dedução de IVA superior a 10% e/ou se encontrem localizadas noutros Estados-Membros ou em países terceiros à União Europeia;" **ii.** "a entidades a agrupar futuramente (para além das mencionadas no artigo 9.º supra) relativamente às quais se verifique, igualmente, uma percentagem de dedução de IVA superior a 10% e/ou se encontrem localizadas noutros Estados-Membros ou em países terceiros à União Europeia."

8. Neste termos, a requerente considera que: **i.** "a isenção vertida no artigo 9.º, alíneas 21 e 22, do Código do IVA (à semelhança de todas as isenções nas operações internas) tem um pendor essencialmente objectivo: tal significa que a sua aplicação deve ser ajuizada sobre as concretas prestações de serviços enquanto operações económicas unitárias, não colocando em causa a actividade do grupo autónomo como um todo (contrariamente à tese da "contaminação global" propugnada pela AT). **ii.** "a requerente entende que, encontrando-se preenchidos os requisitos de aplicação da norma de isenção aludida e tendo em conta aos desenvolvimentos interpretativos delineados pela jurisprudência nacional e comunitária, o facto de a Requerente prestar serviços a membros (independentemente do local do seu estabelecimento), que pratiquem operações sujeitas ou não isentas de IVA e com pró rata superior a 10%, não deverá obstar à aplicação da referida isenção aos demais membros do Agrupamento com pró rata igual ou inferior a 10%, contando que, aqueles membros o imposto seja liquidado nos termos gerais.

9. Desta forma, a requerente solicita a confirmação da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, relativo à proposta de enquadramento apresentada no ponto 6 desta informação.

10. Relativamente à matéria em questão importa referir que o regime jurídico dos ACE's se encontra previsto na Lei n.º 4/73, de 4 de junho e regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de agosto.

11. Os ACE's são entidades jurídicas que resultam do agrupamento de duas ou mais pessoas singulares ou coletivas que não prosseguem, em regra, fins lucrativos e que através da prestação de serviços aos seus membros visam criar condições ou realizar tarefas diretamente relacionadas com atividades destes de forma a criar sinergias que levam a uma maior produtividade, eficiência ou outras vantagens económicas aos seus membros.

12. Nas prestações de serviços efetuadas entre o ACE. e os seus membros convém saber se estão verificadas as condições para que possa ser aplicado o disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, e previstas, na ordem jurídica interna nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA.

13. A referida alínea f) do n.º 1 do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE refere que, os Estados membros isentam "As prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços directamente

necessários ao exercício dessa actividade, quando os referidos agrupamentos se limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência".

14. Para efeitos de IVA, os ACE.'s são considerados sujeitos passivos de IVA, uma vez que a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA define como tais *"as pessoas singulares ou colectivas que, de modo independente e com carácter de habitualidade exerçam actividades de produção, comércio ou de prestação de serviços"*.

15. A alínea 21) do artigo 9.º do CIVA, isenta as *"prestações de serviços fornecidos aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, desde que tais serviços sejam directamente necessários ao exercício da actividade e os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que, porém esta isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência"*.

16. Por outro lado, a alínea 22) do artigo 9.º do CIVA, estipula ainda que, para efeitos do disposto na referida na alínea 21) do artigo 9.º do mesmo Código, *"considera-se que os membros do grupo autónomo ainda exercem uma actividade isenta, desde que a percentagem de dedução determinada nos termos do artigo 23.º não seja superior a 10%"*.

17. Assim, para que se verifique a isenção, do imposto prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA, deve verificar-se que: **i.** os membros do ACE prossigam uma actividade isenta e a sua percentagem de dedução, determinada nos termos do artigo 23.º do CIVA não seja superior a 10%.; **ii.** os serviços devem ser directamente necessários à actividade dos seus membros; **iii.** o ACE receba dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns e; **iv.** a isenção não provoque distorções de concorrência.

18. Por outro lado, resulta do Ofício-Circulado nº 30.084/2005, de 2 de dezembro, desta Direção de Serviços, nomeadamente do ponto 1.5, nas *"situações em que os ACE's disponham de, pelo menos, um membro com uma percentagem de dedução (pró rata) superior a 10%, não se aplica a isenção em causa, pelo que haverá lugar à tributação das prestações de serviços efetuadas pelo agrupamentos aos seus membros, salvo, obviamente, se tais serviços estiverem fora do âmbito de incidência do IVA ou lhes for aplicável outra isenção prevista no Código do IVA ou em legislação complementar."*

19. No ponto 1.4 do referido Ofício-Circulado, refere que *"a integração num ACE, de um ou mais membros não residentes em território nacional, ainda que estes últimos não disponham em território nacional de estabelecimento estável, não impede, por si só, a aplicação prevista nos mencionados n.ºs 23 e 23-A do artigo 9.º [atuais alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA] na condição de, à semelhança de todos os outros membros, aqueles satisfaçam os requisitos referidos em 1.2 e 1.3 do presente Ofício-Circulado."*

20. A prestação de serviços a outras entidades não obsta a que a isenção se aplique no que respeita aos membros do ACE desde que os condicionalismos para aplicação da mesma, referidos nos pontos 14 e 15 desta informação, sejam respeitados, sendo a isenção de aplicação limitada aos membros do

ACE.

21. No entanto, para que a isenção opere, é necessário também, que os membros dos agrupamentos prossigam uma actividade integralmente isenta do IVA ou, não sendo isenta na íntegra, que o valor das suas operações tributadas não exceda 10% do valor total das operações que realizem. É sobre as consequências para a isenção da não verificação deste condicionalismo, por parte de um ou de alguns dos membros de um ACE, que reside uma das questões aqui controvertidas.

22. A isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA pode ainda ter lugar, quando um ACE não seja integrado exclusivamente por elementos que pratiquem actividades isentas desde que proporcionem uma percentagem de dedução inferior ou igual a 10%. Inerente a tal questão está, por outras palavras, a problemática de saber se a isenção prevista na alínea 21) do artigo 9.º permitiria aos ACE's a aplicação às respetivas prestações de serviços de um regime "misto", nos termos do qual seriam considerados isentos os serviços prestados aos seus membros com um pro-rata inferior ou igual a 10%, e seriam objeto de liquidação do imposto os serviços destinados aos seus membros com um pro-rata superior a 10%.

23. Quanto à hipótese de que os ACE's podem beneficiar de um regime misto, cabe salientar que de acordo com o referido no Parecer n.º 96/2005 de 2005-10-27, atendendo ao teor da redação da alínea 21) do artigo 9.º do CIVA, assim como da norma comunitária em que este se funda, tudo aponta no sentido de que a isenção está condicionada ao facto de os agrupamentos serem constituídos exclusivamente por membros que exerçam actividades isentas.

24. Ainda, conforme o referido parecer, tal aceção resulta diretamente da expressão "as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta ..." (adotada na versão do CIVA), bem como da expressão "as prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma actividade isenta..." (contida na Sexta Diretiva atualmente Diretiva 2006/112/CE do Conselho). Note-se, caso a intenção legislativa fosse a contrária àquela que aqui se defende, que a adequada formulação dessa intenção exprimir-se-ia de forma bastante diferente. Concretamente, definir-se-ia que a isenção se aplicaria às "prestações de serviços efetuadas aos seus membros isentos por agrupamentos autónomos de pessoas..." ou, em alternativa, que a isenção se aplicaria às "prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas aos seus membros que exerçam uma actividade isenta...". Ora, o que sucede é que aquilo que os legisladores nacional e comunitário afirmaram pretender isentar são as prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos constituídos apenas por pessoas que prossigam actividades isentas, e não as prestações de serviços efetuadas por todos os agrupamentos autónomas de pessoas, sempre que se destinarem àquelas que, de entre as que constituem o agrupamento, exerçam actividades isentas. A aceção aqui defendida é a que decorre, inclusivamente, da aplicação dos critérios interpretativos definidos pelo TJCE assumindo particular relevância o que aponta o sentido de uma interpretação declarativa, estrita ou em harmonia com o sentido literal da sua redação. Nesse domínio, como se viu, o sentido da expressão contida na norma em apreço, quer a constante da legislação interna, quer a da legislação comunitária, não pode ser outro que não seja uma delimitação do âmbito

subjetivo da isenção reportada às entidades cujos membros desenvolvem atividades isentas. Por último, resta afirmar que, a ser de modo diferente do que aqui se defende, tratar-se-ia de uma situação contrária ao que constitui geralmente um elemento comum das normas que definem as isenções do IVA: atípicamente, a isenção operaria em função da qualidade dos destinatários dos serviços, quando o que sucede é que essa qualidade é, por via de regra, irrelevante para a atribuição de isenções em sede deste imposto. Ora, na disposição sob análise, a menção feita à qualidade dos membros dos agrupamentos define e delimita subjetivamente os próprios agrupamentos, não ocorrendo a tributação ou a isenção dos serviços aí previstos em função, caso a caso, da qualidade de um dos seus destinatários.

25. A informação vinculativa n.º 5235, de 22 de novembro de 2013, enquadra-se num pedido de esclarecimento solicitado por um ACE, em saber se a liquidação de IVA sobre serviços prestados a terceiros, nos termos legalmente estabelecidos, pode colocar em causa a aplicação da isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA, aos seus membros. O entendimento dos Serviços é que o desenvolvimento de uma atividade diretamente lucrativa de carácter acessório não prejudica o fim legal para que foi constituído o ACE, 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.

26. 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 colectivo, todas as prestações de serviços serão sujeitas a IVA nos termos gerais, não se aplicando a isenção prevista nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA.

27. Nas situações em que os ACE disponham de, pelo menos, um membro com uma percentagem de dedução (prorata) superior a 10%, há lugar à tributação das prestações de serviços efetuadas pelos agrupamentos à generalidade dos seus membros (salvo quando esse serviços estiverem fora do âmbito de incidência do IVA ou lhes seja aplicável outra isenção), devendo a respetiva faturação e liquidação do IVA ter por base as regras aplicáveis em função na natureza dos serviços efetivamente prestados aos destinatários.

28. A inclusão de um ou mais membros no ACE não é afastada pelas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA, desde que estes sujeitos passivos prossigam uma atividade isenta ou quando a sua percentagem de dedução, determinada nos termos do artigo 23.º do CIVA, seja igual ou inferior a 10%.

29. Assim, para que opere a isenção regulada nas alíneas 21) e 22) do artigo 9.º do CIVA, as operações em causa devem ser qualificadas como prestações de serviços e serem efetuadas por ACE's aos seus membros e essas prestações de serviços devem ser necessárias para a prossecução das atividades isentas ou não sujeitas dos membros dos ACE's e terem apenas como contraprestação o reembolso exato da parte das despesas comuns correspondente a cada um dos membros e a aplicação da isenção não deve ser suscetível de provocar distorções de concorrência.

30. A isenção está condicionada ao facto de os ACE's serem constituídos exclusivamente por membros que exerçam atividades isentas ou não sujeitas, e que qualquer desses membros no conjunto das atividades que exerçam, não disponha de uma percentagem de dedução (pró rata) superior a 10%.

31. A inclusão num ACE, de um ou mais membros não residente em território nacional, ainda que nele não disponham de estabelecimento estável, não impede, por si só, a aplicação da isenção, na condição de, à semelhança de todos os outros membros, aqueles satisfazerem os requisitos previstos nas disposições em causa.

32. Quando um ACE disponha de, pelo menos, um membro com uma percentagem de dedução superior a 10%, a isenção não tem aplicação ao conjunto das operações desse ACE, havendo lugar à tributação das prestações de serviços efetuadas pelo ACE a todos os seus membros, salvo se tais serviços estiverem fora do âmbito de incidência do IVA ou se lhes for aplicável outra norma de isenção